

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE PROGRAMI
DOKTORA TEZİ

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ VERGİ
HARCAMALARININ ETKİNLİK VE VERİMLİLİK
AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Hayal MCDONALD

Danışman

Prof. Dr. Fevzi DEVRİM

İZMİR-2010

DOKTORA TEZ SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin

Adı ve Soyadı :HAYAL MCDONALD

Anabilim Dalı :MALİYE

Programı :MALİYE

Tez Konusu :TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ VERGİ

HARCAMALARININ ETKİNLİK VE VERİMLİLİK
AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Sınav Tarihi ve Saati :...../...../..... :.....

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün tarih ve Sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliğinin 30.maddesi gereğince doktora tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI OLDUĞUNA	O	OY BİRLİĞİ	O
DÜZELTİLMESİNE	O*	OY ÇOKLUĞU	O
REDDİNE	O**		

ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. O***
Öğrenci sınava gelmemiştir. O**

* Bu halde adaya 6 ay süre verilir.

** Bu halde adayın kaydı silinir.

*** Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez, burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fulbright vb.) aday olabilir.	O	Evet
Tez, mevcut hali ile basılabilir.	O	
Tez, gözden geçirildikten sonra basılabilir.	O	
Tezin, basımı gerekliliği yoktur.	O	

JÜRİ ÜYELERİ

.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red
.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red
.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red
.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red
.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red

İMZA

YEMİN METNİ

Doktora Tezi olarak sunduğum, “**Türk Vergi Sistemi’ndeki Vergi Harcamalarının Etkinlik ve Verimlilik Açısından Deđerlendirilmesi**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı dűşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gűsterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih .../.../2010

Hayal MCDONALD

İmza

TEŞEKKÜR

Doktora eğitimim ve tez çalıőmam sũresince yardımlarını ve desteklerini benden esirgemeyen tez danıőmanım, değerli hocam Prof. Dr. Fevzi Devrim'e, ayrıca bu tezi hazırlamamda benden manevi yardım ve desteklerini esirgemeyen değerli hocam Prof. Dr. Nihat Edizdoğan'a, annem Őlker Ően ve eőim Malcolm Mcdonald'a sonsuz teőekkũrler ediyorum.

Hayal MCDONALD

ÖZET

Doktora Tezi

Türk Vergi Sistemi'ndeki Vergi Harcamalarının Etkinlik ve Verimlilik

Açısından Değerlendirilmesi

Hayal MCDONALD

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Maliye Programı

Devlet ekonomik hayatı teşvik etmek ve sosyal hayatı korumak için kamu harcaması yapabileceği gibi, teşvik edilmek istenen veya korunmak istenen kişilerin veya faaliyetlerin üzerindeki vergi yüklerini azaltmak için vergi sisteminde de düzenleme yapabilir. Vergi sistemindeki bu düzenlemeler “Vergi Harcamaları” olarak adlandırılmaktadır.

Vergi harcaması kavramı, vergilerin tahsiline yönelik yapılan giderleri ifade etmemektedir. Vergi harcaması, belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için oluşturulan ve gelir kayıplarını içeren, standart ve genel kabul görmüş bir vergi yapısından ayrılma olarak tanımlanır. Uygulamada, vergi harcamaları; vergi muafiyetleri, vergi istisnaları, indirimler, indirimli vergi oranları, vergi mahsupları, vergi ertelemeleri ve benzeri şekillerde vergi sistemlerinde yer alırlar. Vergi harcaması kavramı ile ilgili en önemli sorun kavramın tanımlanması ve vergi harcamalarının belirlenmesidir. Vergi harcamaları, “standart vergi yapısından sapma gösteren ayrıcalıklı vergi hükümleri” olarak nitelendirildiğinde standart vergi yapısının nelerden oluştuğu, bu standart vergi yapısından sapma gösteren ayrıcalıklı hükümlerin neler olduğu ve ayrıcalıklı

hükümlerden hangilerinin vergi harcaması olduğu konusunda genel bir uzlaşma bulunmamaktadır. Çoğu vergi sistemlerinde yer alan bu uygulamalar ihracat, üretim, yatırım gibi ekonomik davranışları teşvik etmek ya da aileler, özürllüer, düşkünler, emekliler gibi bazı sosyal grupları vergi yükü açısından desteklemeye yöneliktir. Vergi sistemlerinde vergi ayrıcalıkları ya da vergi harcamaları olarak ta tanımlanan bu düzenlemelerin, etkin ve verimli olup olmadığının tespitinin yapılması için, maliyetlerinin hesaplanması, analizlerinin yapılması ve yıllık olarak raporlanması, vergi sisteminin daha etkin çalışabilmesi açısından gereklidir.

Bir ülkenin vergi harcaması raporlama sistemi, vergi harcaması analizlerine konu olacak vergilerin belirlenmesi, vergi harcamalarının belirlenmesi, sınıflandırılması, maliyetlerinin hesaplanması ve tahminlerinin sunulması aşamalarından oluşmaktadır. Vergi harcamalarını esas alan rapor uygulaması ilk kez 1960'ların sonunda Almanya ve Amerika'da başlatılmıştır. Bu ülkeleri diğer gelişmiş ülkeler takip etmiştir. Vergi harcama bütçeleri gelişmiş ülkelerde yaygın olarak kullanılmasına rağmen gelişmekte olan ülkelerde henüz uygulanmamaktadır. Gelişmiş ülkelerde vergi harcaması analizlerinin kullanımı vergi ayrıcalıklarının maliyetinin belirlenmesi bakımından yaygınlaşmaktadır. Vergi harcaması bütçelerinin ve analizlerinin bütçe sürecine entegrasyonu uygulanmakta olan vergi politikasının değerlendirilmesi bakımından önemli olmakla birlikte Türkiye'de vergi harcamaları ile ilgili böyle bir çalışmaya başlanılmamıştır. Türkiye'de vergi sistemi aracılığı ile yapılan kamu harcamalarının maliyetleri henüz bilinmemektedir. Ama Türkiye'de son yıllarda vergi harcaması kavramı önem kazanmıştır ve 2007'de Maliye Bakanlığı tarafından ilk "Vergi Harcamaları Raporu" yayınlanmıştır. Bu raporda vergi harcamasının tanımı, Uluslararası uygulaması ve Türk Vergi Sistemi içinde yer alan vergi harcamalarının hükümlerine ve bunların 2007 yılı tahminlerine yer verilmiştir.

Kamu harcamalarının bir alternatifi olarak ta kullanılan vergi harcamalarının kamu harcamalarıyla da bazı ortak ve farklı yönleri vardır. Vergi harcamaları ile kamu harcamalarının ortak noktaları her ikisinin de elde eden kişilere bir fayda sağlaması ve diğer kaynak kullanım alanları için kamu

kaynaklarını azaltmasıdır. Buna karşın, vergi harcamaları, bu harcamalardan yararlananların sadece vergi mükellefi olması, psikolojik etkileri, yasama tekniği, maliyetleri ve izlenebilirlik yönleriyle kamu harcamalarından farklılık göstermektedir. Bunun dışında vergi harcamalarının yarattığı gelir kaybının, vergi yapısında bozulmalara sebep olabilmesi de bu uygulamaların bir maliyeti olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu maliyet, vergi harcamalarının büyüklüğüyle ilgili hesaplamalar, tahminlerin herhangi bir resmi belgede gösterilmemesi nedeniyle gizli nitelikte olmaktadır. Kamu kaynakları kullanıldığı halde büyüklüğünün bilinmemesi, bu uygulamaların isabetli ve yeterli olup olmadığı hakkında bir değerlendirme yapılamamasına, herhangi bir hizmet için sadece kamu gideri sistemindeki harcamaların dikkate alınması nedeniyle o faaliyet için harcanan toplam kamu kaynaklarının saptanamamasına neden olmaktadır. Bu yüzden vergi harcamalarının maliyetlerinin hesaplanması ve fayda-maliyet analizinin yapılması bu noktada önem kazanmaktadır.

Bu çalışmada, vergi harcaması kavramının önemi göz önüne alınarak, vergi sistemlerinde bu tür düzenlemelerin gerekli olup olmadığının incelenmesi yapılacak ve etkinlik ve verimlilik açısından değerlendirilmeye çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Harcamaları, Kamu Harcamaları, Vergi Ayrıcalıkları, Muafiyet, İstisna, İndirim.

ABSTRACT

Doctorate Thesis

An Evaluation Efficiency And Productivity Of Tax Expenditures In The Turkish Tax System

Hayal MCDONALD

**Dokuz Eylül University
Institute Of Social Sciences
Department Of Finance
Finance Program**

The Government can make public expenditures to protect peoples social life and to encourage economic activity or can make arrangement on the tax system to make less tax burden on the tax payers or activities. These regulations are defined as “Tax Expenditures” in the tax system.

Tax expenditure concept undisclosed expenses of the taxes directed to collection of revenues. Tax expenditures are defined as, departures from a normal benchmark and generally accepted tax structure which includes a revenue loss and designed to achieve certain economic and social objectives. In practice, tax expenditures take part as tax exemptions, tax exceptions, deductions, reduced tax rates, tax credits, tax deferrals and the others in the tax systems. The most important problem about the tax expenditure concept is the definition of itself and determination of tax expenditures.

If a tax expenditure is defined as “preferential tax provisions which are derived from standard tax structure”, there is no general consensus on the inclusions of standard tax structure, which tax provisions are preferential provisions and of which preferential tax provisions are tax expenditures. These provisions exist in most tax systems and aim to encourage some economic activities (i.e. exporting, investment, production) or to provide relief to some

group's tax burden (i.e. families, disabled, charities, retired people). These regulations are defined as tax expenditures or tax concessions in the tax system, to find out whether its effective and productive or not, tax expenditures need to work more cost effectively of the tax system, analyse, calculate costs, and report as annual tax expenditures.

Tax expenditure reporting system of a country is formed by the phases of the determination of taxes to be subject to tax expenditure analyzes, the definition, the classification, the measurements of costs and the presentation of estimates of tax expenditures. Tax expenditures reports were first started in Germany and The United States in the late 1960s. Other developed countries have followed them. Although tax expenditure budgets have been commonly used in many developed countries, less developed countries haven't prepared it yet. The use of tax expenditures analysis to determine cost of tax concessions is increasing in the developed countries. Although integration tax expenditure budgets and analysis to public budgeting process is becoming important to evaluate tax policy which had been put into practice, Turkey hasn't begun such a study about tax expenditures. In Turkey, the cost of public expenditures through the tax system is still unknown. But concept of tax expenditures is important, recently in Turkey the first tax expenditures report was published by Ministry of Finance in 2007. There was definition of tax expenditures, international practice and provisions and estimates of tax expenditures in the Turkish Tax System in 2007 in this report.

There are some common points and different points between public expenditures and tax expenditures that use as an alternative of public expenditures. The common points of tax expenditures and public expenditures are benefiting to the beneficiaries and reducing the public resources for other resource usage areas. They differ from each other in aspects of being the only taxpayers as beneficiaries of tax expenditures, psychological effects, legislation technics, costs and observability. Tax expenditures' cost is not only public revenue loss, but also tax expenditures may cause distortion at tax structure. This cost is hidden. Because accounting and estimation of their quantity are not shown in any official documents. Although public resources are used, amounts

of subsidy cannot be known. So, evaluation of the provisions which are sufficient and appropriate, can't be realized. At the same time, public expenditures which are created by only public spending system, will have to be taken into consideration for any public services. Therefore, total spending from public resources in order to realize any public services cannot be determined. So, calculating costs of tax expenditures and analyses to benefits-costs are important.

In this study, taking into consideration tax expenditure concepts importance, it will be analyzed whether this kind of regulation in the tax systems are needed or not, and it will be tried to be evaluated with the help of efficiency and productivity.

Key Words: Tax Expenditures, Public Expenditures, Tax Concessions, Exemption, Exception, Reduction.

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ VERGİ HARCAMALARININ
ETKİNLİK VE VERİMLİLİK AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

İÇİNDEKİLER

TUTANAK.....	ii
YEMİN METNİ.....	iii
TEŞEKKÜR.....	iv
ÖZET.....	v
ABSTRACT.....	viii
İÇİNDEKİLER.....	xi
KISALTMALAR.....	xvii
TABLOLAR LİSTESİ.....	xix
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HARCAMASI KAVRAMININ TEORİK YAPISI

I. VERGİ HARCAMASI KAVRAMI, TANIMI, UNSURLARI VE SINIFLANDIRILMASI.....	4
A. Vergi Harcaması Kavramı	5
B. Vergi Harcamasının Tanımı.....	9
C. Vergi Harcamasının Unsurları.....	10
D. Vergi Harcamasının Sınıflandırılması.....	11
1. Muafiyetler ve İstisnalar.....	11
2. İndirimler.....	12
3. Mahsuplar.....	12
4. Vergi Kredisi.....	13
5. Düşük Vergi Oranı.....	13
6. Vergi Ertelemesi (Vergi Tatili).....	13

II. VERGİ HARCAMALARININ KAMU MALİYESİ İÇİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ.....	15
A. Vergi Harcamaları Kamu Gelirleri İlişkisi.....	15
B. Vergi Harcamaları Kamu Harcamaları İlişkisi.....	16
C. Vergi Harcamaları Maliye Politikası İlişkisi.....	17
D. Vergi Harcamaları Borçlanma İlişkisi.....	19
III. VERGİ HARCAMALARINI HESAPLAMA VE RAPORLAMA SİSTEMİ....	19
A. Vergi Harcaması Hesaplama Yöntemleri.....	20
1. Vazgeçilen Gelir Yöntemi (Gelir Kaybı Yöntemi).....	20
2. Kazanılan Gelir Yöntemi (Gelir Sağlama Yöntemi).....	20
3. Eşdeğer Harcama Yöntemi.....	21
B. Vergi Harcamalarının Maliyetlerinin Hesaplanması.....	25
C. Vergi Harcamalarının Raporlanması.....	26
D. Vergi Harcamalarının Bütçelenmesi.....	28
1. Vergi Harcaması Bütçesi Kapsamının Belirlenmesi.....	28
2. Vergi Harcaması Büyüklüklerinin Tahmin Edilmesi.....	30
3. Vergi Harcaması Tahminlerinin Bütçede Yer Alması.....	30
4. Vergi Harcamalarının Gözden Geçirim Süreci.....	31

İKİNCİ BÖLÜM

DÜNYADA VERGİ HARCAMASI UYGULAMALARI

I. DÜNYADA VERGİ HARCAMASI KAVRAMI VE GELİŞİMİ.....	32
A. Dünyada Vergi Harcaması Kavramı.....	32
B. Dünyada Vergi Harcamalarının Gelişimi.....	34
II. DÜNYADA VERGİ HARCAMASI UYGULANMA GEREKÇELERİ.....	43
A. Mali- Ekonomik Gerekçeler.....	43
B. Sosyal Gerekçeler.....	45
C. Siyasi Gerekçeler.....	46

III. DÜNYA ÜLKELERİNDEN ÖRNEKLER.....	46
A. ABD ve Kanada.....	46
1. ABD.....	46
2. Kanada.....	48
B. Avrupa Birliği Ülkeleri.....	49
1. Almanya.....	49
2. İngiltere.....	50
3. Finlandiya.....	51
4. Fransa.....	52
5. Avusturya.....	54
6. Belçika.....	55
7. Hollanda.....	56
8. İspanya.....	57
9. Portekiz.....	58
10. İtalya.....	59
11. İrlanda.....	60
C. Avustralya.....	60

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDE VERGİ HARCAMASI UYGULAMALARI

I. TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDE VERGİ HARCAMALARI VE GELİŞİMİ.....	63
A. Türk Vergi Sistemi'nde Vergi Harcaması Kavramı.....	64
B. Türk Vergi Sistemi'nde Vergi Harcamasının Gelişimi.....	65
II. TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDE VERGİ HARCAMASI UYGULAMALARI...69	
A. Türk Vergi Sistemi'nde Uygulanan Vergi Harcaması Uygulamalarına Genel Bakış.....	69
B. Türk Vergi Sistemi'nde Yer Alan Vergilerde Vergi Harcamaları.....	70
1. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Yer Alan Vergi Harcamaları.....	71

a.	Gelir Vergisi'nde Yer Alan Vergi Harcamaları.....	73
	(1) Ticari Kazançlar Açısından Vergi Harcaması Uygulamaları.....	73
	(2) Zirai Kazançlar Açısından Vergi Harcaması Uygulamaları.....	80
	(3) Ücretler Açısından Vergi Harcaması Uygulamaları.....	80
	(4) Serbest Meslek Kazançları Açısından Vergi Harcaması Uygulamaları.....	86
	(5) Gayrimenkul Sermaye İratları Açısından Vergi Harcaması Uygulamaları.....	87
	(6) Menkul Sermaye İratları Açısından Vergi Harcaması Uygulamaları.....	88
	(7) Diğer Kazanç ve İratlar Açısından Vergi Harcaması Uygulamaları.....	89
b.	Kurumlar Vergisi'nde Yer Alan Vergi Harcamaları.....	92
	(1) Muafiyetler.....	92
	(2) İstisnalar.....	94
	(3) Diğer İndirimler.....	96
	(4) Yatırım İndirimi İstisnası.....	99
2.	Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Yer Alan Vergi Harcamaları.....	99
a.	Servetten Alınan Vergilerde Yer Alan Vergi Harcamaları.....	99
	(1) Emlak Vergisi'nde Yer Alan Vergi Harcamaları.....	100
	(2) Motorlu Taşıtlar Vergisi'nde Yer Alan Vergi Harcamaları.....	106
b.	Servet Transferleri Üzerinden Alınan Vergilerde Yer Alan Vergi Harcamaları.....	107

3. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerde Yer Alan Vergi Harcamaları...	111
a. Katma Değer Vergisi'nde Yer Alan Vergi Harcamaları.....	112
(1) Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna.....	113
(2) Diplomatik İstisnalar.....	114
(3) Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar.....	114
b. Özel Tüketim Vergisi'nde Yer Alan Vergi Harcamaları.....	116
(1) Diplomatik İstisna.....	117
(2) Diğer İstisnalar.....	117
(3) Verginin Tecili.....	118
(4) Kabotaj Hattında Yakıt İstisnası.....	119
III. TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDE UYGULANAN VERGİ HARCAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	119
A. Vergi Harcamalarının Ekonomik Amaçları Açısından Değerlendirilmesi..	120
B. Vergi Harcamalarının Sosyal Amaçları Açısından Değerlendirilmesi.....	128
C. Vergi Harcamalarının Siyasi Amaçları Açısından Değerlendirilmesi.....	133

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDEKİ VERGİ HARCAMALARININ
YAPISAL ANALİZİ

I. VERGİ HARCAMALARININ VERGİ SİSTEMİNDE ORTAYA ÇIKAN ETKİLERİ.....	136
A. Vergi Harcamalarının Ekonomik Etkileri.....	137
B. Vergi Harcamalarının Mali Etkileri.....	143
C. Vergi Harcamalarının Sosyal Etkileri.....	145
D. Vergi Harcamalarının Siyasi Etkileri.....	147

II. TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDEKİ VERGİ HARCAMALARININ VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	149
A. Adalet ve Eşitlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi.....	152
B. Genellik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi.....	156
C. Verimlilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi.....	158
D. Etkinlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi.....	159
III. TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDEKİ VERGİ HARCAMALARININ KAMU HARCAMALARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	160
A. Vergi Harcamaları ile Kamu Harcamalarının Ortak Noktaları.....	162
B. Vergi Harcamaları ile Kamu Harcamaları Arasındaki Farklılıklar.....	162
C. Vergi Harcamalarının Bütçede Yer Almasının Gerekliliği.....	166
IV. TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDEKİ VERGİ HARCAMALARININ ETKİNLİK VE VERİMLİLİK AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	170
A. Vergi Harcamaları Açısından Verimlilik Kavramı.....	173
B. Vergi Harcamaları Açısından Etkinlik Kavramı.....	174
C. Türk Vergi Sistemi'ndeki Vergi Harcamalarının Etkinlik ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi.....	178
SONUÇ.....	191
KAYNAKLAR.....	198
EKLER.....	206
EK 1.....	207

KISALTMALAR

AB	:Avrupa Birliği
ABD	:Amerika Birleşik Devletleri
AR-GE	:Araştırma Geliştirme
AUD	:Avustralya Doları
BKK	:Bakanlar Kurulu Kararı
Bkz	: Bakınız
CD	:Compact Disc
DEÜ	:Dokuz Eylül Üniversitesi
DVD	:Digital Video Disc
EVK	:Emlak Vergisi Kanunu
GVK	:Gelir Vergisi Kanunu
GÜ	:Gazi Üniversitesi
IMF	:International Monetary Fund
İSMMMO	:İstanbul Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası
KDV	:Katma Değer Vergisi
KDVK	:Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	:Kurumlar Vergisi Kanunu
LPG	:Likit Petrol Gazı
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
SHS	:Schanz-Haig-Simons
TC	:Türkiye Cumhuriyeti
TL	:Türk Lirası
TÜİK	:Türkiye İstatistik Kurumu
TVS	:Türk Vergi Sistemi
VİVK	:Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
YTL	:Yeni Türk Lirası

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1 : Vergi Harcaması Hesaplamaları.....	23
Tablo 2 : Seçilen 10 OECD Ülkesinin Vergi Harcaması Raporlarının Nedenlerine Göre Karşılaştırılması.....	37
Tablo 3 : Seçilen 10 OECD Ülkesinin Vergi Harcaması Raporlarının İçeriklerinin Karşılaştırılması.....	40
Tablo 4 : Yatırım İndiriminin Teşvik Etkisi (2002 yılı itibariyle).....	182
Tablo 5 : Vergi Türleri İtibari ile Tahmini Bütçe Gelirleri.....	184
Tablo 6 : Vergi Türleri İtibari ile Toplam Vergi Harcaması Tahminleri.....	185

GİRİŞ

Toplumların iktisadi ve sosyal gelişmeleri, gün geçtikçe kamu hizmetlerine olan talepleri artırmakta dolayısıyla devlet faaliyetleri genişlemekte ve bunun sonucunda da kamu giderleri daha fazla artmaktadır. Bununla beraber, dünyada ekonomik dengelerin hızla değiştiği, ülkelerin yeni finansman kaynakları arayışı içinde olduğu bir döneme rağmen mevcut ekonomik ortamda ülkeler için hala en sağlam finansman kaynağı vergilerdir. Bu gelişmelere paralel bir şekilde, hem bir finansman kaynağı olarak, hem de iktisat ve maliye politikası aracı olarak vergilerin önemi daha da artmaktadır.

Ülkeler, vergileri büyük bir finansman kaynağı olmasının yanı sıra, ülkedeki ekonomik ve sosyal istikrarın sağlanması içinde dengeli bir şekilde kullanma çabası içerisindeyler. Bu amaçla, potansiyel vergi kaynaklarının bir kısmını gerek sosyal ve ekonomik, gerekse siyasi amaçlar nedeniyle vergi dışı bırakmaktadırlar. Vergi dışı bırakılan bu araçları “vergi harcaması” olarak tanımlamak mümkündür. Vergi harcamalarının uygulanması ile ortaya çıkan harcama unsuru, bilindiği gibi kamu harcamasından farklı olarak, “vergi sistemi yoluyla vazgeçilen gelir” şeklinde oluşan bir harcamayı ifade etmektedir. Burada vergi harcaması, ne vergilerin tahsiline yönelik yapılan giderleri, ne de kamu hizmetlerini yapabilmek için toplanan vergi gelirlerinden harcanan bir kamu harcamasını ifade etmektedir. Vergi harcamaları; vergi muafiyetleri, vergi istisnaları, indirimler, indirimli vergi oranları, vergi mahsupları, vergi ertelemeleri ve benzeri şekillerde vergi sistemlerinde yer alırlar.

Vergi harcamalarında, vergi kanunlarıyla bazı vergilendirme alanları vergi dışı bırakılır, yani vergilemeden bilinçli olarak vazgeçilir. Bu uygulamaların döviz girdisini artırmak, yatırımları hızlandırmak, sermaye piyasasını geliştirmek gibi ekonomik gerekçeleri, bazı gelir gruplarını korumak, aileler, özürler, emekliler gibi bazı sosyal grupları vergi yükü açısından rahatlatmak gibi sosyal gerekçeleri olabilir. Dolayısıyla ekonomik ve sosyal hedefler uğruna mali hedeflerden vazgeçilir. Bu bilinçli seçim nedeniyle devlet gelirlerindeki azalma, kaybedilen gelir olarak değil, vazgeçilen gelir olarak değerlendirilir.

Kamu harcamalarının bir alternatifi olarak ta kullanılan vergi harcamalarının kamu harcamalarıyla da bazı ortak ve farklı yönleri vardır. Vergi harcamaları ile kamu harcamalarının ortak noktaları her ikisinin de elde eden kişilere bir fayda sağlaması ve diğer kaynak kullanım alanları için kamu kaynaklarını azaltmasıdır. Buna karşın, vergi harcamaları, bu harcamalardan yararlananların sadece vergi mükellefi olması, psikolojik etkileri, yasama tekniği, maliyetleri ve izlenebilirlik yönleriyle kamu harcamalarından farklılık göstermektedir. Bunun dışında vergi harcamalarının yarattığı gelir kaybının, vergi yapısında bozulmalara sebep olabilmesi de bu uygulamaların bir maliyeti olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu maliyet, vergi harcamalarının büyüklüğüyle ilgili hesaplamalar, tahminlerin herhangi bir resmi belgede gösterilmemesi nedeniyle gizli nitelikte olmaktadır. Kamu kaynakları kullanıldığı halde büyüklüğünün bilinmemesi, bu uygulamaların isabetli ve yeterli olup olmadığı hakkında bir değerlendirme yapılamamasına, herhangi bir hizmet için sadece kamu gideri sistemindeki harcamaların dikkate alınması nedeniyle o faaliyet için harcanan toplam kamu kaynaklarının saptanamamasına neden olmaktadır. Bu yüzden vergi harcamalarının maliyetlerinin hesaplanması ve fayda-maliyet analizinin yapılması bu noktada önem kazanmaktadır.

Genelde her türlü vergide yer alan bu muafiyet, istisna ve indirimlerinin gereksiz ve amacına uygun olmayan şekilde kullanılması durumunda vergi etkinsizliğine yol açabileceği gibi, hiç uygulanmaması durumunda da bir takım vergi adaletsizliklerine neden olabileceği, dolayısıyla da ekonomik ve sosyal amaçların yerine getirilemeyeceği de bir gerçektir. Bu açıdan her ne kadar bu tür vergi ayrıcalıklarının vergide genellik ilkesini zedeleyeceği ileri sürülse de ekonomik, sosyal ve politik nedenlerle uygulanmaları önemlidir. Bu nedenle de vergi harcamalarının etkin ve verimli olup olmadığının tespitinin yapılması, maliyetlerinin hesaplanması, analizlerinin yapılması ve yıllık olarak raporlanması vergi sisteminin daha etkin ve verimli çalışabilmesi açısından gereklidir.

Bu açıdan çalışmamız dört bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde, vergi harcaması kavramını daha iyi analiz edebilmek ve teorik açıdan daha iyi anlayabilmek için, vergi harcaması kavramının teorik yapısı ele alınarak bu kapsamda, vergi harcaması kavramı, tanımı, unsurları, sınıflandırılması yapılmış,

vergi harcamalarının kamu maliyesi içindeki yeri ve önemi ile de vergi harcamalarının kamu gelirleri, kamu harcamaları, maliye politikası ve borçlanmayla olan ilişkileri açıklanmaya çalışılmıştır. Daha sonra ise, vergi harcamalarının hesaplama ve raporlama sistemi incelenerek, hangi hesaplama yöntemlerinin uygulandığı ve bunların raporlanma süreçlerinin nasıl gerçekleştiği konularına değinilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, vergi harcaması kavramının diğer ülkelerdeki gelişimi ve uygulanma konularına yer verilmiş olup bu bağlamda, öncelikle bu kavramın diğer ülkelerde uygulanma gerekçeleri, mali, ekonomik, sosyal ve siyasi olarak ele alınmış ve daha sonra seçilmiş olan ülkelerdeki vergi harcaması uygulamalarına yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde, Türk Vergi Sistemi'nde vergi harcaması uygulamaları incelenmiş olup, Türk Vergi Sistemi'nde vergi harcaması kavramının gelişimi ele alınarak, Türk Vergi Sistemi'nde yer alan Gelir, Servet ve Harcamalar üzerinden alınan vergilerde yer alan vergi harcamalarının neler olduğu ve bunların uygulanmalarında ekonomik, sosyal ve siyasi amaçlar açısından değerlendirilmesi konuları incelenmiştir.

Çalışmamızın son bölümünde ise, Türk Vergi Sistemi'ndeki vergi harcamalarının yapısal analizi incelenerek, vergi harcamalarının vergi sisteminde ortaya çıkan etkileri ekonomik, sosyal, siyasi ve mali açıdan ele alınmıştır. Ayrıca Türk Vergi Sistemi'ndeki vergi harcamaları adalet, genellik, etkinlik ve verimlilik ilkeleri ile değerlendirilerek, vergi harcamalarının kamu harcamaları açısından da ortak ve farklı yönleri ele alınmış ve vergi harcamalarının da bütçede yer alma gerekliliği ile ilgili değerlendirmeler ortaya konulmuştur. Son olarak ta, vergi harcamalarının Türk Vergi Sistemi'ndeki etkinlik ve verimlilik açısından değerlendirilmesi konularına yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HARCAMASI KAVRAMININ TEORİK YAPISI

Vergi, devletin kamu hizmetlerini gerçekleştirmek için ihtiyaç duyduğu kaynakları temin etmek ve borçları dolayısıyla üstlendiği yükümlülükleri karşılamak amacıyla egemenlik gücüne dayalı olarak, karşılıksız, cebri ve nihai olarak gerçek ve tüzel kişilerden alınan parasal yükümlülüktür. Bu husus “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.” ifadesi ile Anayasamızın 73. Maddesi’nde hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda vergi harcaması, belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için, kanunun öngördüğü temel yükümlülük sistemi ile uyumlu olmayan ve kanuni bir hükümden kaynaklanan vergi geliri kaybı veya ertelenmesi şeklindeki kamu harcaması olarak tanımlanabilir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:5).

Diğer yandan vergi harcamaları devlet yardımlarının dağıtılmasının ya da devletin amaçlarını karşılamının bir metodu olarak dolaysız kamu harcamalarının bir alternatifidir (Australian Treasury, 2006: 1). Vergi harcamaları hükümetin bütçe kısıtlaması üzerinde bir etkiye sahiptir. Çünkü doğrudan hükümet harcamalarını finanse eden gelirlerden vazgeçmek anlamına gelir (Cavalcanti ve Swift, 2003:1).

Bu bölümde, Maliye Literatüründe vergi harcamaları olarak yer alan bu uygulamaların teorik yapısını oluşturan tanımı, unsurları ve sınıflandırılması ile hesaplama ve raporlama sistemi konuları incelenecektir.

I. VERGİ HARCAMASI KAVRAMI, TANIMI, UNSURLARI VE SINIFLANDIRILMASI

Vergi harcaması kavramı, gelişmiş ülkelerde 1960’larda ortaya çıkan bir kavramdır. Bu kavramın ortaya çıkmasıyla beraber gelişmiş ülkeler vergi harcamasının maliyetlerini hesaplamak ve bunları raporlamak için çalışmalar başlatmışlardır. Vergi harcaması olgusu, vergi toplanmasına ilişkin yapılan harcamaları değil, vergi sisteminde oluşturulabilecek mali teşvikler bazındaki muafiyet, istisna ve indirimleri ifade eden bir kavramdır.

Bu anlamda vergi harcamalarını diğer kamu harcamalarından ayıran önemli unsurları bulunmaktadır. Bunlar; her mükellefe uygulanmayan bir vergi desteği olması, ekonomik, sosyal ve siyasi amaçlı düzenlenmesi ve en önemlisi de standart vergi yapısından sapma gösteren ayrıcalıklı vergi düzenlemeleri olmasıdır. Vergi harcamalarını, muafiyetler, istisnalar, indirimler, mahsuplar, vergi ertelemeleri, vergi kredileri vb. gibi sınıflandırmak mümkündür.

A. Vergi Harcaması Kavramı

Vergi harcaması kavramı, ABD' de 1950'li ve 60'lı yıllarda çeşitli kesimler tarafından federal gelir vergisinde ve kurumlar vergisinde yer alan istisna ve muafiyetlerin, vergi mahsuplarının, vergi indirimlerinin ve oran indirimlerinin federal bütçe harcamalarından farklı olmadığı, onların bir ikamesi olduğunun ileri sürülmesine dayanmaktadır (Pedük, 2006c:1).

İlk kez 15 Kasım 1967'de New York'ta bir toplantıda, ABD Başkanı Kennedy ve Johnson'ın eski Hazine Bakan Yardımcısı (Türkiye'de Maliye bakanlığı Müsteşarı) Profesör Stanley S. Surrey tarafından kullanılan vergi harcamaları kavramı resmi olarak ilk kez ABD'de 1974 Yılı Bütçe Yasası'nda tanımlanmıştır (Balkaya Akça, 2000:7). Vergi harcaması kavramının yer aldığı ilk resmi belge olan bu Bütçe Yasası'nda vergi harcamaları "vergi muafiyetleri, istisnaları, ayrıcalıklı vergi oranları ya da vergi ertelemeleri sebebiyle ortaya çıkan vergi kayıpları" şeklinde tanımlanmıştır (Saxton, 1999:2). Vergi harcaması yaklaşımının ABD'deki ilk yasal dayanağı olan 1974 Bütçe Reform Yasası, vergi harcamalarını bütçe denetimine dahil etmiştir.

Çoğu vergi harcamalarının idari kolaylık, ekonomik etkinlik ve vergi adaleti ilkelerini ihlal ettiği ileri sürülmektedir (Joint Committee On Taxation of USA, 2008:3). Vergi yükümlülüğünü azaltan özel vergi hükümleri, doğrudan kamu harcamaları ile aynı ekonomik ve politik etkiye sahiptir ve ekonomik ve politik amaçlar bakımından buna göre analiz edilmelidir. Vergi harcamalarının bütçe harcamalarıyla fonksiyonel olarak eşdeğerde olduğu, sadece bunların kamu harcama birimleri tarafından değil de gelir idaresi tarafından idare edildiğini ileri sürülmektedir.

Ayrıca vergi harcamaları, bütçe harcamalarına göre daha etkin olmaları halinde, bütçe harcamalarının yerini almalıdır (Pedük, 2006c:3).

Stanley S. Surrey, çalışmaları ile “Vergi Harcamaları Bütçesi” kavramının öncülüğünü yapmış ve bu düzenlemelerin ve vazgeçilen gelir anlamında maliyetlerinin raporlanması gerektiğini ifade etmiştir. Buna göre vergi harcamaları bütçesi, normal vergi yapısından sapmaları belirleyerek, ayrıcalık sağlayan bu özel hükümler olmasaydı devletin toplamış olabileceği gelirleri, yani bu özel hükümlerin gizli maliyetlerini hesaplayacaktır (Gönül, 2007:76).

Vergi harcaması yaklaşımı, vergi yapısının iki bölümden oluştuğu fikri üzerine kuruludur. Buna göre, vergi yapısının birinci bölümü; “Gelir Getirici Standart” bölümüdür. Bu bölüm vergilendirme için zorunlu hükümler olan vergi kanunlardaki vergiyi doğuran olay, 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 hükümlerden oluşmaktadır. İkinci bölüm ise; genelde 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” şeklinde görülebilen düzenlemelerdir (Pedük, 2006a:7).

Vergi harcaması kavramı; devletin, ekonomik, mali ve sosyal amaçlarla tahsil edeceği vergilerden kısmen veya tamamen; geçici veya süresiz feragat etmesi demektir. Bu kavram ana hatlarıyla vergi muafiyetlerini, istisnalarını, indirimlerini ve teşviklerini içermektedir (Öz, 2002:11). Vergi harcaması kavramı, vergi toplanması için yapılan giderleri değil, belirli bir ülkenin vergi sistemi ile bütçe uygulamasında yeni bir yaklaşımı ifade eder.

Vergi harcaması kavramı dünyada en genel anlamda “standart vergi sisteminden sapmalar (benchmark'tan sapmalar)” olarak tanımlanmaktadır ve bu konuda da ülkeler arasında belirli bir görüş birliği sağlanmıştır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 4).

Standart vergi sisteminden sapmalar ya da özel hükümler her vergi sisteminde vardır ve yatırımları, tasarrufu, üretimi, ihracatı ya da belirli sosyal gruplara (örneğin alt gelir gruplarına) ya da emeklilere transferler gibi belirli bir ekonomik aktiviteyi özendirme için kullanılır.

Standart vergi yapısından sapan bu unsurlarında bazı belirleyici özellikleri vardır. Bunlar (Ferhatoğlu, 2001:7-8-9):

- Belli sektör, faaliyet ve mükellefe fayda sağlaması,
- Alternatif başka araçlarla (transfer harcamaları) başarılabilecek belli bir amaca hizmet etmesi,
- Vergi harcamasını ortadan kaldırmanın yasal açıdan mümkün olması,
- Vergi harcamasına konu edilen verginin yeterince geniş kapsamlı olması ki vergi harcamasının değerinin ölçülebilmesi için bir norm (benchmark) belirlenebilsin.

Bu unsurlara ek olarak vergi harcamasını standart vergi sistemindeki sapmalardan ayıran diğer unsurları da şöyle sıralayabiliriz:

- Devlet gelirlerinde bir azalmaya neden olması,
- Vergi mükelleflerinin belirli bir şekilde davranmasını teşvik etmesi,
- Vergi harcamasının ortadan kaldırılması sonucunda devletin tekrar sürekli bir gelir elde etmeye başlaması.

Ancak, bu standart vergi yapısından sapmaların herkes tarafından kabul edilebilecek belirli bir ölçüsü bulunmamaktadır (Kulu, 2000:25). Dolayısıyla da, her ülkenin farklı bütçe politikaları uygulaması, hangi vergi ayrıcalıklarının vergi harcaması olarak ele alınıp alınmayacağı sorusunu beraberinde getirmektedir (Özker, 2002:2).

Vergi harcamalarının değerini tahmin edebilmek için, standart vergi uygulamalarının belirlenmesi gerekir. Vergi harcamalarına ilişkin çalışmalardaki standart vergi uygulamaları “**Benchmark**” olarak bilinir. Vergi sistemi içerisindeki tüm imtiyaz unsurları vergi harcaması olarak sınıflandırılmamaktadır. Zira bunların bazıları, birçok ülkede genel kabul gördüğü üzere savunma ve askeri amaçlı vergi istisnalarında olduğu gibi vergi sisteminin yapısal unsurları olarak düşünlmekte ve Benchmark olarak kabul edilmektedir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:6).

Vergi harcamalarını tanımak ve ölçmek için bir Benchmark açıkça belirtilmiş olmalıdır. Vergi harcamaları bu Benchmark’tan Sapmalar olarak tanımlanabilir ve ölçülebilir. Benchmark’ları tanımlamak için gereken yapı iki prensibe dayanır (Australian Government, 2008:1):

Birincisi, Benchmark¹ benzer faaliyet türlerine ya da benzer mükelleflere uygulanan standart vergileme işlemi olarak gösterilmelidir ve bir Benchmark vergilemesi benzer mükellef ya da faaliyetlere ne bir destek ne de bir dezavantaj işlemi olmalıdır.

¹ Benchmark ile vergi harcamasına bir örnek verecek olursak, Örneğin; Gelir Vergisi Kanunu’nun 9. Maddesi’nde yer alan Esnaf Muafığı hükümleri, belirli bir gelir düzeyinin altında yer alan esnaflara vergi muafiyeti getirmiştir. Bu muafiyet hükmü, gerçek anlamda vergilendirilmesi gereken bir gelir üzerinden vergi alınmamasını düzenlemektedir. Bu muafiyeti eğer sistemden kaldırırsak sürekli bir gelir elde ederiz. Yani esnaflarda vergi ödemek zorunda kalırlar. Bu açıdan bakıldığında eğer bir vergi ayrıcalığı yürürlükten kaldırıldığında devlet tekrar bir gelir elde etmeye başlıyorsa bu bir vergi harcamasıdır. Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu’nun 25. Maddesi ile “ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yapılan yardımlar” gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Bu hükümde yer alan tazminat ve yardımlar bir gelir unsuru olarak kabul edilemez. Bu tazminat ve yardımların mükellefin bir zararının karşılanması olarak değerlendirilmesi gerekir. Bu nedenle bu hüküm çerçevesinde elde edilen menfaatlerin vergilendirilmemesi gerektiğinden, bu uygulama bir Benchmark’tır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 6). Yani bu madde içerisinde yer alan ölüm tazminatı, hastalık ya da işsizlik yardımını kaldırırsak devlet sürekli bir gelir elde etmeye başlamaz. Çünkü bunlar zaten gelir getirici unsurlar değildir. Bir şeyin tazminatı şeklinde değerlendirilir. Bu açıdan bakıldığında bunlar bir benchmark’tır.

İkincisi, Benchmark vergi sisteminin yapısal unsurlarını birleştirmelidir. Benchmark'ın unsurları; vergi tabanı, vergi oranı, vergi birimi ve vergi döneminden oluşur.

B. Vergi Harcamasının Tanımı

“Vergi Harcaması” olgusu, ilgili yükümlülükler çerçevesinde vergi toplanmasına yönelik harcamaları değil, sosyo-politik amaçlı uygulamalara yönelik vergi sisteminde (veya yasalarında) oluşturulabilecek mali teşvikler bazındaki muafiyet, istisna, vergi indirimi ve diğer mali yükümlülüklerle ilişkin terkin ve indirimleri ifade etmektedir (Özker, 2002: 1).

Vergi harcamaları, kavramsal olarak değerlendirildiğinde hepsi özünde birer “Vergi Ayrıcalığı” dırlar. Vergi ayrıcalıklarının uygulanması ile ortaya çıkan harcama unsuru, bilindiği gibi kamu harcamasından farklı olarak, “Vergi Sistemi Yoluyla Vazgeçilen Gelir” şeklinde oluşan bir harcamayı ifade etmektedir (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001: 1). Burada vergi harcaması, ne vergilerin tahsiline yönelik yapılan giderleri, ne de kamu hizmetlerini yapabilmek için toplanan vergi gelirlerinden harcanan bir kamu harcamasını ifade etmektedir.

Ancak her vergi harcaması bir vergi ayrıcalığı olmakla birlikte her vergi ayrıcalığı bir vergi harcaması değildir. Bu açıdan bir “Vergi Ayrıcalığı = Vergi Harcaması” özdeşliğinin kurulabilmesi için sağlanan vergi ayrıcalığının doğrudan yapılan bir giderin alternatifi olup olmadığının ortaya konulması gerekmektedir (Gönül, 2002a:80). Vergi harcamaları, hükümet yardımlarının dağıtılmasının ya da hükümetin amaçlarını karşılamının bir metodu olarak dolaysız harcamaların bir alternatifidir (Australian Government, 2006:1).

Uluslararası kuruluşların başında gelen OECD, IMF ve Dünya Bankası'nın vergi harcaması tanımları ise şu şekildedir (Pedük, 2006a:25):

- OECD'ye göre vergi harcamaları; “Normal veya referans vergi yapısından ayrılan hususların neden olduğu kamusal gelir kayıpları” dır.

- IMF'ye göre vergi harcamaları; “Hükümetlerin gelir toplamını azaltan, standart vergi yapısından ayrılan ayrıcalıklar veya istisna ve muafiyetler” dir.

- Dünya Bankası'na göre vergi harcamaları; “Politika yapıcıları tarafından arzu edilen davranışları teşvik eden, standart vergi yapısından ayrılan vergi ayrıcalıkları” dır.

Ülkemizde Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü'nce yapılan tanıma göre ise vergi harcamaları; “Belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için, kanunun öngördüğü temel yükümlülük sistemi ile uyumlu olmayan ve kanuni bir hükümden kaynaklanan vergi geliri kaybı veya ertelenmesi şeklindeki kamu harcaması” dır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 5).

Genel bir tanım yapacak olursak vergi harcaması; “Ekonomik, sosyal, mali vb. nedenlerle vergi sisteminde yer verilen istisna, muafiyet, indirim, farklı vergi oranı uygulamaları ve verginin ertelenmesi gibi ayrıcalıklı düzenlemeler nedeniyle vazgeçilen gelir”dir (Balkaya Akça, 2000:7).

C. Vergi Harcamasının Unsurları

Her vergi harcaması vergi ayrıcalığıyken, her vergi ayrıcalığı vergi harcaması olmamaktadır. Bazı vergi ayrıcalıkları vergi sisteminin standart vergi yapısı içinde düşünülürler.

Vergi Harcamalarını kamu harcamalarından ayıran birkaç önemli unsur vardır. Bunları şu şekilde sıralamak mümkündür (Pedük, 2006a:30-46; Fookes, 2009:17):

- Ekonomik, sosyal ve siyasal amaçlı vergi düzenlemeleri olması,
- Her mükellefe uygulanmayan sadece bazı özel şartlara haiz mükellef ve faaliyetlere uygulanan vergi desteği olması,
- Standart vergi yapısından sapma gösteren ayrıcalıklı vergi düzenlemeleri olması,
- Vergi harcamasının faydasını azaltan veya ortadan kaldıran vergi sisteminde başka bir hükmün olmaması,
- Bir kamu harcaması olması.

Nelerin vergi harcamasına girip girmediği konusunda bazı ayırt edici özellikler de mevcuttur. Bunlardan birincisi, vergi ayrıcalığının belli sektör, faaliyet ve mükellefe fayda sağlaması, ikincisi, alternatif başka araçlarla başarılabilecek belli bir amaca hizmet etmesi ve üçüncüsü de, vergi harcamasını ortadan kaldırmanın yasal açıdan mümkün olmasıdır (Kulu, 2000:25).

D. Vergi Harcamasının Sınıflandırılması

Uygulamada Vergi Harcamaları; “Vergi Muafiyet ve İstisnaları, İndirimler, Mahsuplar, Vergi Kredisi, Düşük Vergi Oranı ve Vergi Ertelemesi”nden oluşmaktadır.

1. Muafiyetler ve İstisnalar

Mali, iktisadi, sosyal, siyasi vb. nedenlerle getirilmiş olan vergi mükellefleri ve konularındaki sınırlamaları ifade eden muafiyet ve istisnalar tam ya da kısmi, devamlı ya da geçici, mutlak ya da şarta bağlı olabilirler (Saraçoğlu, 2000:84).

Muafiyet; vergi kanunlarında esas itibariyle kendileri için vergi borcu doğması öngörülmüş olduğu halde, belirli kişi veya grupların vergi yükü dışında tutulmasıdır (Devrim, 2002:247). Diğer bir tanımla muafiyet, bazı vergi konularında, vergi mükellefinin, vergi dışı bırakılmasıdır. Muafiyet, vergi mükelleflerini ilgilendirir. Örneğin; Gelir Vergisi Kanunu’ndaki Esnaf Muafılığı, Küçük Çiftçi Muafılığı², Göçmen Muafılığı³, Diplomat Muafılığı vb.

İstisna; vergi kanunlarında esas itibariyle vergilendirilmesi öngörülen bir konunun kısmen ya da tamamen, devamlı ya da geçici bir şekilde vergi dışında tutulmasıdır (Nadaroğlu, 1976:256). Yani vergi konusuna giren mal, hizmet ya da işlemlerden bazılarının çeşitli nedenlerle vergi dışı bırakılmasına denir. İstisna, verginin konusuyla ilgilidir (Edizdoğan, 2007:176). Örneğin; ticari kazançlarda istisnalar, zirai kazançlarda istisnalar, telif kazançları istisnası, ücretlerde istisnalar, ihracat istisnası, yatırım indirimi istinası vb.

² 4369 sayılı Kanunun 82/3-a maddesiyle kaldırılmıştır. Geçerlilik; 1.1.1998 Yürürlük: 29.7.1998

³ 4369 sayılı Kanunun 82/3-b maddesiyle kaldırılmıştır. Yürürlük; 29.7.1998

Muafiyet ve istisna uygulamalarında; kişi ya da konu verginin kapsamında olup, vergilendirilmesi gereken kişi ya da konudan çeşitli ekonomik, sosyal, kültürel ya da mali nedenlerle kısmen ya da tamamen vergi alınmaması söz konusu olmaktadır (Saraçoğlu, 2000:83). İkisi de sonuçta vergi borcunun doğmamasına ya da eksik doğmasına neden olur. Ancak, İstisna konudan hareket ettiği için objektif, muafiyet ise yükümlüyü esas aldığı için subjektif bir kavramdır (Ferhatoğlu, 2001:10).

Muafiyet direk olarak mükellefi vergilendirmemeyi amaçlamaktayken, istisna uygulamasında ise, herhangi bir gelir unsurunun kısmen veya tamamen vergi dışı bırakılması amaçlanmıştır (Rakıcı, 2004:116).

2. İndirimler

İndirim; belirli vergi konularında, ekonomik ya da sosyal amaçlarla, bazı niteliklere sahip mükelleflerin, gayri safi vergilendirilebilir gelirleri üzerinden belli tutarlarda eksiltmeler yapılması anlamına gelmektedir (Rakıcı, 2004:116). Yani indirimler, brüt vergi miktarından vergiye tabi gelire ulaşmak için yapılan indirimlerdir (Karaarslan, 2006:2). Vergi konularının objektif durumlarını dikkate alır. İndirimler yoluyla; vergilendirilmesi gereken bir mali güç mevcut iken, bu mali güçten bazı ekonomik ve sosyal amaçlarla vergi alınmamakta, matrahın belirli bir kısmı vergi dışı bırakılmaktadır (Saraçoğlu, 2000:85). Örneğin; Sakatlık İndirimi, Yatırım İndirimi.

3. Mahsuplar

Mahsup; daha önce ödemesi yapılmış bir vergi tutarının, daha sonra ödenmesi gereken vergi tutarından indirilmesidir. Vergi koordinasyonu açısından vergi mahsubu, yurt dışından ödenen vergilerin yurt içinde alınan aynı tür matrahlar üzerinden ödenen vergilerden düşülerek mükellefin vergi borcunun ortaya çıkarılmasıdır (Devrim, 2002:261).

Diğer bir tanımla mahsup, tahsil edilen verginin yıl sonunda hesaplanan genel vergi borcundan belirli koşul ve usullere göre düşülmesidir. Yani mahsup, vergiden düşülen tutardır (Coşkun ve Bilin, 2002:161).

Vergi mahsupları genelde, vergilendirme dönemi sırasında peşin ödenen vergilerin dönem sonunda tahakkuk eden vergilerden düşülmesi şeklinde uygulanmaktadır.

4. Vergi Kredisi

Vergi Kredisi; belirli bir miktarın vergi yükümlülüğünden düşülmesi veya vergi yükümlülüğünün arttırılmasına izin verilmemesidir (Giray, 2002:29). Vergi sistemimizde doğrudan, vergiden düşülenler; geçici vergi, stopaj, vergi alacağı gibi uygulamalar olmakla birlikte bunlar bir teşvik olmayıp mahsup niteliğindedirler (Kulu, 2000:24). Vergi kredisi, çoğunlukla hesaplanmış olan vergilerden düşülür (Gravelle, 2008:1).

5. Düşük Vergi Oranı

Düşük Vergi Oranı; belirli kişi veya faaliyetlerin yararına, vergi tarifesinde yer alan vergi oranının düşürülmesidir. Bir gelir kaleminin vergilendirilmemesi veya nispi olarak düşük miktarda vergilendirilmesi şeklindeki vergi harcaması, yararlanan birey veya grup için bir gelir transferi olarak kabul edilir (Giray, 2002:29).

Diğer bir tanımla düşük vergi oranı, bir mükellef veya faaliyet grubuna daha düşük oranda vergi uygulanmasıdır (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:2). Bazı kaynaklarda “vergi kolaylığı” şeklinde de ifade edilmektedir. Vergi sistemimizde ücret gelirleri için indirimli vergi tarifesi uygulaması örnek verilebilir.

6. Vergi Ertelemesi (Vergi Tatili)

Vergi Ertelemesi; belirlenen alanlarda belirli bir zaman dönemi için vergi ödenmemesi şeklinde uygulanan teşvik türüdür. Yani verginin ödenmesinin ertelenmesi şeklinde ortaya çıkan bir vergi kolaylığıdır (Gönül, 2002a:80). Vergi ödemelerinin geciktirilmesini ifade etmektedir. Bir vergi harcaması unsuru olarak vergi ertelemesinde verginin ödenmesi izleyen döneme bırakılarak, mükellefin elinde kullanabileceği fon bırakılmaktadır. Bu tür uygulamalar genellikle, ekonomik teşvik niteliğindedir. Ertelenen ödeme, kişinin kendi vergisine ait olabileceği gibi, vergi

sorumlusu sıfatıyla başkalarından kesilen vergiye de yönelik olabilir (Balkaya Akça, 2000:151).

Vergi ertelenmesi tutarı, yıllık hesaplanmış gelire dahil olan tutar değildir (France Government, 2003:11). Bu yüzden hesaplanmış gelirden bir indirim şeklinde uygulanmaz. Burada henüz hesaplanmamış bir gelirden alınacak bir verginin ertelenmesi söz konusudur.

Vergi tatili ile tatil dönemindeki yatırım projesinden elde edilecek gelirin vergiden muaf tutularak yatırımın işletme dönemi karlılığının artırılması amaçlanmaktadır.

Tatil dönemi ülkeden ülkeye değişmekle birlikte, genellikle 5–10 yıl arasında belirlenmektedir. Yani vergi ertelenmesiyle girişimciler birkaç yıl tamamen veya kısmen vergi dışı tutulurlar (Özkara, 2004a:157). Örneğin; Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin, yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamaları tutarına bağlı olarak, ödemeleri gereken Gelir ve Kurumlar Vergisi'nin bir bölümünün üç yıl süreyle faizsiz olarak ertelenmesi bir vergi harcamasıdır (Ufuk, 2000:107-109). Bir gelir kaleminin vergilendirilmemesi veya nispi olarak düşük miktarda vergilendirilmesi şeklindeki vergi harcaması, yararlanan birey veya grup için bir gelir transferi olarak kabul edilir. Vergi ertelenmesi şeklindeki bir vergi harcaması ise, faizsiz olarak devletten alınan borç niteliğini taşır (Massachusetts State, 2006: 1).

Özellikle gelir ve kurumlar vergisinin genel vergi sistemi içindeki payının büyük olduğu ülkelerde, bu teşvik aracının önemi daha da artar. Bu teşvikler gelişmiş ülkelere nazaran gelişmekte olan ülkelere yaygın olan bir vergi teşvik türüdür ve hemen hemen tüm AB ülkelerinde uygulanmaktadır (Acinöroğlu 2009:151).

Vergi ertelenmesi, yatırım için gerekli sermayeyi azaltarak yatırımları etkilemek yerine yatırımın gelecekte sağlayacağı vergi sonrası gelirler toplamını artırmaya yönelik olarak uygulanan bir teşvik politika aracıdır. Vergi ertelenmesi, yeni girişimlerin veya yeni önemli yatırımların gerçekleşmesinde etkili olabilir (Özkara, 2004a:157).

II. VERGİ HARCAMALARININ KAMU MALİYESİ İÇİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ

Vergi harcamalarının kamu maliyesi içindeki yeri ve önemi açısından bakıldığında, vergi harcamalarının kamu gelirleri, kamu harcamaları, maliye politikası ve borçlanma ile yakın bir ilişki içinde olduğu ortaya çıkmaktadır. Vergi harcamalarının ülkenin gelir yasalarında yer alması ve kanunla getirilip ya da ortadan kaldırılması bakımından kamu gelirleriyle, kamu harcamalarının bir alternatifi olması nedeniyle de kamu harcamalarıyla, maliye politikası amaçlarını gerçekleştirmenin bir aracı olmaları nedeniyle maliye politikasıyla ve devletin borçlanma gereğini artırabilmeleri ya da borçlanma maliyetini azaltabilmeleri nedeniyle de devlet borçlanmasıyla yakın ilişkisi vardır.

A. Vergi Harcamaları Kamu Gelirleri İlişkisi

Kamu gelirlerinin elde edilmesinde en çok kullanılan teknik vergileme tekniği olduğu için devletler çoğunlukla vergi yoluyla kamu gelirlerini elde etmeye çalışırlar. Vergiler bir ülkede yasalarla konur ve yasalarla da ortadan kaldırılır. Vergi harcamaları da vergiler gibi, ülkelerin vergi yasalarında yer alır, yasalarla konur ve ortadan kaldırılır. Diğer bir deyişle, vergi harcamaları vergi kanunlarıyla, vergi dışı bırakılır yani vergilemeden bilinçli olarak vazgeçilir. Bu uygulamaların 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 gibi ekonomik gerekçeleri, gelir ve servet dağılımını düzenlemek, sosyal güvenliği sağlamak, aileyi korumak, insan ve hayvan sağlığını korumak, dernek ve vakıfların kuruluş gelişmesine yardım etmek, eğitim ve sporu geliştirmek gibi bazı gelir gruplarını korumak amaçlı sosyal gerekçeleri olabilir. Örneğin; ülkemizde kamu yararına kurulmuş sosyal amaçlı kurulan vakıf ve derneklere sağlanan vergi muafiyet ve istisnalar, ücret geliri elde eden sakat mükelleflere uygulanan sakatlık indirimi, tek eve sahip emeklilere uygulanan emlak vergisi muafiyeti gibi ya da sosyal güvenlik aidatlarının vergiye tabi tutulmaması, sosyal yardımların vergi dışı bırakılması gibi.

Dolayısıyla ekonomik ve sosyal hedefler uğruna mali hedeflerden vazgeçilir (Balkaya Akça, 2000:12). Bu bilinçli seçim nedeniyle devlet gelirlerindeki azalma, kaybedilen gelir olarak değil, vazgeçilen gelir olarak değerlendirilir. Ancak vergi harcamaları kamu gelirinden vazgeçilmesi olduğu halde, bu uygulamaların sonucunda devlet gelirlerinde artış ta sağlanabilir. Örneğin; yatırım indirimiyle başlangıç aşamasındaki yatırımların vergi yükü azaltılıp, gelişmelerine yardımcı olunmaktadır. Yatırımın kendisi ve yarattığı yeni yatırımlar, istihdam, uzun dönemde devlet gelirlerinde artış sağlarsa o zaman bir “vazgeçilen vergi” değil, “ertelenen vergi” söz konusu olmaktadır (Balkaya Akça, 2000:13).

B. Vergi Harcamaları Kamu Harcamaları İlişkisi

Vergi harcamaları, devletin toplayabileceği geliri azalttığından, mali etkileri dolaysız kamu harcamalarıyla aynı olmaktadır. İstisna, muafiyet gibi bazı vergi harcamaları sürekli gelir kaybı yarattığından, devlet tarafından yapılan ödemelere benzemektedir. Erteleme şeklindeki vergi harcamasında ise, verginin tahsili geleceğe bırakılmaktadır. Bu durum devletçe mükellefe faizsiz borç verilmiş gibi düşünülebilir. Erteleme uygulamasında vergi almamanın değil, verginin alınmasını geciktirmenin yarattığı gelir kaybı söz konusu olmaktadır (Balkaya Akça, 2000:14).

Kamusal amaçları başarmada dolaysız kamu harcamalarının bir alternatifi vergi harcamalarıdır. Vergi harcamaları dolaysız harcamaları iki şekilde etkileyebilir. Vergi harcamalarının devlet gelirleri üzerindeki etkisi azaltıcı yönde olduğundan, kamu harcamalarına tahsis edilebilecek miktarı azaltabilir ya da aynı amaç için vergi harcamasının uygulanması, dolaysız kamu harcaması yapma gereğini ortadan kaldıracaktır. Her ikisinin de değerlendirilmesinde, gelir gruplarına sağlanan faydanın dağılımı, fayda ve maliyetlerin dengelenmesi, yönetim kolaylığı gibi aynı standartlar kullanılabilir.

Vergi harcamaları ve dolaysız kamu harcamaları benzer faydaları sağladıkları halde, bir vergi harcamasından yararlanabilmek için azaltılmış da olsa vergi yükümlülüğünün, bir başka deyişle, bir gelirin, harcamanın olması gerekmektedir. Vergi harcamalarının bu karakteri nedeniyle yüksek gelir gruplarının, özellikle belirli gelir çeşitlerinin vergiden istisna edilmesi ve bazı harcamaların indirimine izin

verilmesi durumunda daha fazla yarar sağladığı savunulabilir. Böylece, dolaysız kamu harcamalarının faydası yararlananlara eşit olarak dağıldığı halde, vergi harcamaları eşit olmayacak şekilde yarar sağlamaktadır. Ancak bunun nedeni, vergi tarifesinin artan oranlı olmasıdır. Aynı miktarda bir vergi indiriminin değeri, yüksek ve düşük gelirli için farklılaşmaktadır. Zenginler daha fazla yarar sağlamaktadır. Çünkü vergilerin de büyük bir bölümü bu kişilerce ödenmektedir. Üstelik yüksek gelirli sermayeyi kontrolleri altında tuttuklarından, yatırımlarını artırmaları için devlet çaba göstermektedir (Balkaya Akça, 2000:15-16).

Vergi harcamaları yoluyla sübvansiyon, kamu harcamalarına göre daha gizli karakterdedir. Kamu harcaması rakamları bütçede yer aldığından kamuoyunca bilinir ve tartışılabilir. Bu nedenle, dolaysız sübvansiyonlar düzenli aralıklarla değişikliklere ve incelemelere açıktır. Vergi ayrıcalıkları ise, böyle değildir. Vergi yükümlülüğündeki indirimler, dolaysız harcamalar gibi devlete bir maliyet yaratmalarına rağmen, sıkı incelemelerden gizlenmiş durumdadır. Vergi harcamalarının bütçelenmesi, devlet harcamalarının gerçek boyutunu belirlemek için de gereklidir. Örneğin; sağlık alanında devlet, hastaneleri ve tıbbi cihazları sübvansiyon edebilir. Aynı zamanda, mükellefin sağlık sigortası primlerini matrahından indirmesine de izin verebilir. Bu alanda devletin harcadığı para, bütçesinde yer alan rakamlar değildir. Bu tür bir hesaplamada vergi harcamasının yarattığı maliyetinin de göz önüne alınması gerekir.

C. Vergi Harcamaları Maliye Politikası İlişkisi

Maliye politikasının amaçları, ekonomik istikrarı sağlamak, ekonomik kalkınmayı gerçekleştirmek, kaynak ve gelir dağılımını düzenlemek şeklinde özetlenebilir (Devrim, 2002:329). Maliye politikasının belirlenen ekonomik, sosyal ve siyasi bu amaçlarına ulaşmada kullanabileceği birçokta araçları mevcuttur ki maliye politikasının en önemli araçlarından biri olan vergiler, hem bir finansman kaynağı olarak, hem de ekonomik, siyasi ve sosyal amaçların yerine getirilmesinde önemli bir araç olarak kullanılırlar. Vergilerin olduğu kadar vergi harcamalarının da uygulanmasıyla bu ekonomik, sosyal ve siyasi amaçlar gerçekleştirilmeye çalışılır. Örneğin; enflasyon dönemlerinde cari talep düzeyi arzı aştığından, kişilerin

harcayabilecekleri geliri, dolayısıyla talebi azaltıcı düzenlemeler yapılır. Enflasyon aynı zamanda vergi sistemindeki sayısal büyüklükleri etkileyerek, istisna, indirim tutarlarını ve artan oranlı tarife dilimlerini reel olarak aşındırır. Bu dönemde vergi harcaması miktarlarının değiştirilmemesi, herhangi bir endekslemeye gidilmemesi ve kişilerin gelirlerindeki gerçek olmayan artışlar artan oranlı tarife yapısında daha yüksek oranda vergilendirmeyi sağlar. Enflasyonla mücadelede toplam arzın artırılması amacıyla teşvik edici bir vergi politikası uygulanması gerekmektedir. Böylece, seçici bir vergilendirme yoluyla bazı ekonomik faaliyetler özendirilir. Yatırım İndirimi, Hızlandırılmış Amortisman, vergi muafık ve istisnaları gibi teşvik sağlayan uygulamalar vergi harcamalarıdır. Deflasyonla mücadelede ise, talebi canlandırıcı politikalara gerek duyulur. Bu amaçla, vergi harcamalarını genişletmek, bir başka deyişle yeni vergi harcamaları uygulamak, var olanların sayısal büyüklüğünü artırmak, kişilerin harcanabilir gelirini artırır. Ekonomik dengenin bir başka unsuru olan tam istihdamın sağlanmasında ise, 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. Ekonomik kalkınmayı sağlayıcı yatırımları finanse etmek için tasarrufların artırılması gerekir. Bu amaçla mevduat-tahvil faizi, hisse senedi kar paylarının gelirden istisna edilmesi veya düşük orandan vergilendirilmesi şeklindeki vergi harcamaları uygulanabilir. Kamu tasarruflarının artırılması isteniyorsa, tıpkı dolaysız kamu harcamalarının azaltılması gibi, vergi harcamalarının azaltılması yoluna gidilebilir. Gelir dağılımının adil hale getirilmesi amacıyla, düşük gelir gruplarını korumaya yönelik istisna ve muafiyetler artırılabilir. Yaşlılara, özürülere tanınan ek indirimlerle sosyal koruma sağlanır. Ancak, tasarrufları ve yatırımları teşvik edici vergi harcamaları yüksek gelirlilere daha fazla fayda sağladıklarından, gelir dağılımı üzerindeki etkileri olumsuz da olabilir (Balkaya Akça, 2000:21-22).

Maliye politikası amaçlarını gerçekleştirmede vergi sistemindeki vergi harcamalarının kullanımı; yeni vergi ayrıcalıklarının tanınması, belirli gelir gruplarının yararlandığı uygulamalara daha fazla ağırlık verilmesi, var olan düzenlemelerden yararlanma koşullarının değiştirilmesi, miktar veya gelirin harcamanın belli bir oranı olarak uygulanan istisna ve indirimlerin bu unsurları

üzerinde değişiklik yapılması, mükellef tepkisi nedeniyle çok zor da olsa bazı vergi ayrıcalıklarının tamamen kaldırılması şeklinde olabilir.

D. Vergi Harcamaları Borçlanma İlişkisi

Vergi harcamalarının en azından kısa dönemde, bir gelir kaybı yarattığı kabul edilir. Devletin de bu gelir azalışını telafi etmek amacıyla başvuracağı diğer bir yol ise borçlanmadır. Böylece borçlanmayı, vergi harcamalarının yarattığı bir sonuç ya da vergi harcamalarının finansman yöntemi olarak görmek mümkündür. Ancak borçlanmaya, gelir sağlamanın yanı sıra bazı ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek amacıyla da başvurulabilir. Örneğin; ekonomik istikrar, kalkınma, gelir, servet ve refah dağılımında denge, ödemeler bilançosunda denge sağlamak gibi. Bunun yanı sıra, devlete borç vermeyi cazip hale getirmek için de vergi harcamalarından yararlanılabilir. Mesela, hazine bonusu, devlet tahvili getirilerinin vergi dışı bırakılması, kişileri tasarruflarını bu alanda değerlendirmeye teşvik eder. Ayrıca, vergi harcamaları devletin borçlanma maliyetini de azaltabilir. Eğer devlet, faiz istisnası nedeniyle piyasadaki faiz oranının altında bir orandan borçlanabiliyorsa, faiz ödemelerinde tasarruf sağlanmış olur.

III. VERGİ HARCAMALARINI HESAPLAMA VE RAPORLAMA SİSTEMİ

Vergi harcamalarının hesaplanmasında kullanılan üç yöntem vardır. Vazgeçilen Gelir Yöntemi, Kazanılan Gelir Yöntemi ve Eşdeğer Harcama Yöntemi. Bunlardan en çok kullanılanı Vazgeçilen Gelir Yöntemi'dir. Vergi harcamalarının raporlanabilmesi için öncelikle bu yöntemler kullanılarak hesaplanması gerekir. Hesaplamalar, vergi harcama programları ile bütçe harcama programlarının fayda ve maliyetlerinin karşılaştırılmasının yapılabilmesi için bilgi sağlamaktadır. Vergi harcaması raporlama sistemi ülkeden ülkeye, gerekçeleri, hukuki statüleri, bütçeyle olan ilişkileri, hazırlanma sıklıkları ve biçimleri itibariyle değişiklik göstermekle beraber, vergi harcaması raporlaması aslında vergi ayrıcalıklarının kamu harcamaları ile karşılaştırılması girişimidir.

A. Vergi Harcaması Hesaplama Yöntemleri

Vergi harcamalarının hesaplamasında (tahmin edilmesinde) üç temel yöntem bulunmaktadır.

1. Vazgeçilen Gelir Yöntemi (Gelir Kaybı Yöntemi)

Bu yöntem en basit hesaplama yöntemidir. Vergi ayrıcalıkları sebebiyle vergi gelirlerinde meydana gelen kayıpların ölçülmesine dayanır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:7).

Gelir kaybı, vergi ayrıcalıklarının olduğu durumdaki vergi yükümlülüğü ile vergi ayrıcalığının olmadığı bir durumdaki vergi yükümlülüğü arasındaki farktır. Olası davranışsal değişiklikleri dikkate almayan bu yöntem, harcama tanımını tam olarak temsil etmemektedir. Bu yöntem geniş ölçüde sadece vergi harcaması olmadığı durumda, kaynakların alternatif kullanımlarını göstermede yardımcı olur (Giray, 2002:40).

Diğer vergi gelirleri ve davranışları değişmemiş varsayımına dayanarak, bir vergi harcamasının yürürlüğe konulması ya da yürürlükten kaldırılması durumundaki vergi gelirlerindeki azalma ya da artma varsayımı üzerine uygulanan bir yöntemdir (Anderson, 2008:5).

Uygulamada en çok kullanılan yöntemdir. Bu yöntemi kullanan ülkeler arasında Belçika, Finlandiya, Almanya, İrlanda, İtalya, Hollanda, İspanya, Fransa, İngiltere, Kanada, Avustralya, Avusturya ve Türkiye gibi ülkeler sayılabilir (Justification of Tax Expenditures, 2002: 5-6).

2. Kazanılan Gelir Yöntemi (Gelir Sağlama Yöntemi)

Bu yöntem, 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. Bu yöntem sınırlı şekilde uygulanmaktadır (Giray, 2002:40). Teorik olarak, kazanılan gelir yönteminin mükelleflerin olası davranış

değişikliği ve bu değişikliklerin vergi gelirleri üzerindeki dolaylı-dolaysız etkilerini incelemesi gerekmektedir (Balkaya Akça, 2000:111). Kazanılan gelir yönteminde bir vergi harcamasının kaldırılması halinde devletin sağlayacağı gelir, mükellef davranışları ele alınmaksızın hesaplanmaya çalışılmaktadır. Mükelleflerin vergilerini artırmamak için çaba gösterebilmeleri nedeniyle, bu yöntemle tahminler abartılmış gelir artışı saptayabilir. Diğer yandan, vergi harcamalarının kaldırılması kişileri üst gelir dilimlerine itebilir. Bu durumun göz önüne alınmaması ise, gelir artışının düşük tahmin edilmesine neden olur. Ancak bu yargıda da, mükellefin üst dilimlere çıkmama çabalarını dikkate almak gerekmektedir. 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 Akça, 2000:111).

3. Eşdeğer Harcama Yöntemi

Bu yöntemde, bir vergi harcamasının yerini alacak eşit kamu harcaması tutarını hesaplamaya dayanan bir yöntemdir. Yani vergi harcaması yerine aynı fayda düzeyine ulaşmak için yapılması gereken doğrudan kamu harcamaları tutarının tahmin edilmesidir (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). Davranışların değişmediği varsayımı ile doğrudan transfer harcaması ile sağlanan yararın maliyetinin eşdeğeri olan vergi harcamalarının ölçümü söz konusudur (Kulu, 2000:27).

Günümüzde, vergi harcaması tahminleri diğer yöntemlerden ziyade harcama eşdeğeri yöntemiyle yapılmaktadır. Bu tahminler, mükelleflere, vergi harcamalarının yarattığı vergi sonrası geliri sağlamak için gerekli harcamalar olarak vergi harcamalarını ölçmektedir. Aynı unsur için hesaplanan harcama eşdeğeri rakamları, diğer tahmin yöntemi rakamlarından büyüktür. Çünkü, vergi harcamalarından sağlanan yarara eşdeğer sübvansiyon vermek için yapılan harcamalar uygun bir vergi

oranıyla gayrisafi hale getirilmelidir. Örneğin; mükellefe 50 birim fayda sağlayan bir vergi harcaması varsayalım. Devlet bu miktarda faydayı sağlayabilmek için, mükellef % 25'lik vergi oranına tabi ise, 200 birim sübvansiyon uygulamalıdır (Balkaya Akça, 2000:111-112).

ABD, 1983 mali yılına kadar vazgeçilen gelir yöntemini uygulamıştır. Bu tarihten itibaren ise, eşdeğer harcama yöntemini uygulamaktadır (Pedük, 2006a:73).

İlk iki yaklaşım, vergi harcamalarının devlet açısından hesaplanmasıdır. Üçüncüsü ise, mükellef açısından hesaplanmasıdır. İlk ikisi vergi harcamalarını bir maliyet olarak görür, üçüncüsü ise, vergi harcamalarını bir fayda olarak görür.

Hesaplama yöntemlerindeki ikinci farklılık, hesaplamaların nakit ya da tahakkuk bazında olmasıdır. Birinci metot, kamuya olan nakit akışını tahmine çalışırken, ikinci metot ise, ödenecek vergi tahakkuklarına göre hareket eder. Nakit akım metodunu Belçika, Kanada, Finlandiya, Fransa, İspanya, Almanya ve ABD kullanırken, Tahakkuk esaslı metodunu da, Avustralya, Avusturya, İtalya, Hollanda, İngiltere kullanmaktadırlar. 1984'den bu yana Fransa daha önceden kullandığı kazanılan gelir metodunu terk etmiştir. ABD ise, eşdeğer harcama yaklaşımını kullanan tek ülkedir (Kulu, 2000: 27-28).

Sözü geçen üç yöntemle vergi harcamasına ilişkin bir örnek aşağıda sunulmaktadır. Örneğe göre bilinmesi gereken değerler şunlardır: Gelir 100 birimdir. Vergi istisnası 25 birimdir. Artan oranlı vergi tarifesine göre vergi oranları, % 40 ve % 50'dir. 75 rakamı eşittir. 75 birim üzeri gelir % 50 oranında vergilendirilmektedir. Buna göre üç değişik yöntemle vergi harcaması hesaplamaları aşağıdaki tablodaki gibidir.

Tablo 1: Vergi Harcaması Hesaplamaları

	Vergi İstisnası Mevcut Olduğu Durum (Vergi İstisnası 25 Birim, Vergi Oranı % 40)	Vazgeçilen Gelir Yöntemi (Vergi Oranı % 40)	Kazanılan Gelir Yöntemi (Vergi Oranı 75 Birime Kadar %40, Üstü %50)	Eş değer Harcama Yöntemi (Vergi Oranı 75 Birime Kadar %40, Üstü %50)
1.Vergi Öncesi Gelir	100	100	100	100
2.İstisna	25	-	-	-
3.Harcama İkamesi	-	-	-	25
4.Vergilendirilebilir Gelir (1-2+3)	75	100	100	125
5.Vergi Geliri	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, 2006a:74)

Tablo 1’deki ilk sütunda 25 birim vergi istisnası uygulanmış bir hesaplama yöntemi yer almaktadır. Buna göre, 100 birim gelire 25 birim istisna uygularsak vergilendirilebilir gelir 75 birime düşer. Çünkü istisna tutulan tutar üzerinden vergi alınmayacaktır. Vergilendirilebilir tutar olan bu 75 birim üzerinden % 40 üzerinden vergi uygulandığında vergi geliri 30, vergi sonrası gelir 70 olacaktır. Bütçeye etkisi de vergi geliri kadar olacaktır. Vergi harcamasını da tablodaki üç yöntemi kullanarak hesaplayabiliriz. Tablodaki ilk iki yöntemde yani vazgeçilen gelir yöntemi ve kazanılan gelir yönteminde, harcama ikamesi bulunmamaktadır ve vergilendirilebilir gelire uygulanan oranlarla farklı vergi geliri elde edilmektedir. Elde edilen bu vergi geliri aynı zamanda bütçeye etkisini de göstermektedir. İlk iki yöntemde de istisnanın olmadığı varsayımıyla vergilendirilebilir gelirden bir değişiklik olmayacaktır. Vergi gelirleri ise uygulanan oranlar ile farklı tutarlarda oluşacaktır.

Buna göre ilk yöntemde vergi harcaması 10 birim, ikinci yöntemde 12,5 olarak hesaplanmaktadır. Tabloya göre son yöntem yani eş değer harcama yönteminde istisna yerine harcama ikamesi dikkate alınmıştır. Bunun sebebi bu yöntemin istisna tutarını kişinin gelirine eklenecek ek bir harcama kalemi olarak görmesindedir. Bu şekilde kişinin vergi öncesi 100 birim olan geliri bu istisna tutarıyla 125'e çıkar ve vergi geliri bu tutar üzerinden hesaplanır. Böylece vergi geliri de yüksek olacaktır.

Çünkü devletin almaktan vazgeçtiği 25 birim de kişinin gelirine eklenecek böylece elde edilecek vergi geliri daha yüksek olacaktır. Vergi sonrası gelir ise vergi istisnası uygulanan ilk haliyle aynı tutarda olacaktır. Tablodan da anlaşılacağı gibi, harcama ikamesi yöntemine göre hesap edilen vergi harcaması tutarları, vazgeçilen gelir yöntemine ve elde edilen gelir yöntemine göre hesaplanan tutarlardan daha yüksektir. Bunun nedeni, kamu harcamalarının vergilendirilebilir olmasıdır.

Hesaplama yöntemlerinden sadece eş değer harcama yönteminde hazırlanan raporlar fayda hesaplamalarını içermektedir. Diğer yöntemler sadece maliyet hesaplarını içermektedir. Ancak eş değer harcama yöntemine göre vergi harcamalarını hesaplamak diğer yöntemlere göre oldukça güçtür. Dünyada sadece ABD bu yöntemde göre vergi harcamaları için hesaplama yapmaktadır (Pedük, 2006a:84).

Vergi harcaması raporları yayınlayan tüm ülkeler vazgeçilen gelir yöntemini hesaplama kolaylığı ve ekonomik davranışların belirsizliği nedeniyle kullanmaktadırlar. Vazgeçilen gelir yöntemi, özel bir vergi hükmü nedeniyle vergi gelirlerinde meydana gelen azalmanın miktar olarak hesaplanmasıdır. Buna göre, vazgeçilen gelir tutarı da, o özel vergi hükmünün varlığı ve yokluğu hallerindeki vergi gelirlerindeki farktır. Mükelleflerin davranışları bu yöntemde dikkate alınmaz. Ayrıca, vazgeçilen gelir miktarı, sabit vergi yapısına göre hesap edilmektedir. Bunun anlamı, daha yüksek marjinal vergi oranlarının daha çok gelir kayıplarına yol açacağıdır. Bu yöntemin en sorunlu tarafı ise, vergi harcamalarını bütçe ödenekleri ile karşılaştırma imkanını vermemesidir (Pedük, 2006a:75).

B. Vergi Harcamalarının Maliyetlerinin Hesaplanması

Vergi harcaması maliyetlerini hesaplamada nakit (tahsil) ya da tahakkuk esası dikkate alınır. Nakit esasında, topluma aktarılan nakit tutarı tahmin edilmeye çalışılırken, tahakkuk esasında tahakkuk eden vergi tutarı baz alınarak tahminler yapılır (Ferhatoğlu, 2001:55). Vergi harcama tahminleri, her bir vergi harcaması kaleminin neden olacağı vergi geliri kaybını belirlemeye dayanır (Giray, 2002:39). Yıllık vergi harcamaları tahminleri, devletin yıllık bütçe sonuçları üzerinde tanımlanan vergi ayrıcalıklarının etkilerini gösterir. Belirlenmiş bütçe açıkları ya da hedefler için, belirli bir vergi harcamasının varlığı, ya hükümet bütçe giderlerini indirmek zorunda kalacak ya da faaliyetler ile diğer vergi mükelleflerinden sağlanan vergi gelirlerini daha artırmak durumunda kalacak anlamına gelir (Brown, 1993:1).

Vergi harcamaları, kamu harcamalarının bir türü olmasına rağmen, kamu harcamalarına göre maliyet ve faydalarının hesaplanması, kimlerin ne ölçüde yararlandığının belirlenmesi ve izlenmesi zordur (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:1). Kamu harcamalarının tersine vergi harcamaları klasik hesap yöntemleriyle ölçülemez. Çünkü vergi harcamalarının hesaplanmasında dört ana sorun vardır. Bunlar (Pedük, 2006a:71-72):

- Veri bulunması sorunu,
- Hesaplamaların hangi vergileri kapsayacağı sorunu (Ülkeler genelde dolaysız vergilerdeki vergi harcamaları için hesaplama yapmaktadır),
- Verilerin tüm kamu faaliyetlerini kapsamaması sorunu,
- Standart vergi yapısı tanımında benimsenecek yaklaşımın seçimi sorunu.

Vergi harcama tahminleri yapılırken karşılaşılan teknik sorunlar aslında vergi sistemi veya bütçe programlarındaki değişikliklerin hazırlanmasında karşılaşılanlarla aynıdır. Vergi harcama tahminlerini yapmada kullanılan teknikler, diğer mali tahminlerde kullanılan tekniklere benzerdir (Giray, 2002:39). Örneğin; algoritmalar ve bilgisayar programlarıyla örnek mükelleflerin vergi verilerine dayanılarak vergi harcamalarının maliyetleri hesaplanabilir. Bu hesaplamalar yapılırken, nakden veya mahsuben yapılan vergi iadeleri ve milli muhasebe hesaplarındaki girdi-çıkış tabloları kullanılabilir. Ayrıca, mükelleflerin vergi beyannameleri birçok vergi

harcamasının maliyetlerini tespit etmede başlangıç noktası olabilir (Pedük, 2006a:72).

Vergi harcaması ve kamu harcaması tahminleri için kullanılan iki aşamalı bir yaklaşım vardır. İlk aşama genellikle “İlk Düzen Tahminleri (First-Order Estimates)” olarak adlandırılır. Bu aşamada mevcut gelir durumu gösterilir ve sonra bundaki değişikliğin doğrudan etkisi tahmin edilir. Örneğin; vergilendirilebilir gelirin 10.000 birim ve vergi oranının %50 olduğu durumda, vergilendirilebilir gelirin %40'nın vergiden istisna olduğu varsayılınsın. Bu durumda mükellefin vergi yükümlülüğünün %20 (2.000 birim) oranında azalacağı bir gerçektir. Devlet açısından da vergi harcaması nedeniyle yüklenilen gelir kaybı %20'dir (Ferhatoğlu, 2005:6).

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).

C. Vergi Harcamalarının Raporlanması

Vergi Harcaması kavramı ve raporlanması, ülkemizde çok uzun bir geçmişe sahip olmamasına rağmen, gelişmiş ülkelerde 35-40 yıldır uygulanmaktadır. İlk 1970'lerde sadece Almanya ve Amerika vergi harcamalarını raporlamıştır. 1983'e kadar Avustralya, Avusturya, Kanada, Fransa ve İspanya'da düzenli olarak vergi harcamaları raporlanmaya başlandı. Günümüzde ise hemen hemen tüm OECD'ye üye ülkeler vergi harcamalarını raporlamaktadırlar. Vergi harcamalarının raporlanmasının amacı; genellikle vergi harcamalarının değerlendirilmesi, teşvik edilmesi ve vergi sisteminin tasarlanmasında kamu görüşünü desteklemektir (Australian Government, 2006:2).

Bazı ülkelerde vergi harcaması raporlarının hazırlanması yasal bir zorunluluk olmakla beraber kimi ülkelerde yasal zorunluluk bulunmamasına rağmen vergi harcaması raporlarının hazırlanması tercih edilmektedir. Çoğu ülkede yıllık olarak vergi harcaması raporu üretilirken, bazı ülkelerde ise, iki yılda bir üretilmektedir. Bazılarında ise de, gereksinim ortaya çıktıkça vergi harcaması raporları hazırlanmaktadır. Vergi harcaması raporlaması aslında, vergi ayrıcalıklarının kamu harcamaları ile karşılaştırılması girişimidir. Vergi harcamaları analizi de vergi

sistemi aracılığıyla yapılan kamu harcamalarının tanımını ve hesabını içermektedir (Pedük, 2006a:78-79).

Vergi harcaması raporlarının düzeni konusunda uluslararası genel kabul görmüş bir şekil bulunmamaktadır. Vergi harcaması raporları devlet bütçesinin bir parçası olarak sunulabileceği gibi bütçeye ekli bağımsız raporlar biçiminde de sunulabilir (Pedük, 2006a:77-78).

Bir ülkenin vergi harcaması raporlama sistemi (Pedük, 2006a:60):

- Vergi harcaması analizlerine konu olacak vergilerin belirlenmesi,
- Vergi harcamalarının belirlenmesi,
- Vergi harcamalarının sınıflandırılması,
- Vergi harcamalarının maliyetlerinin hesaplanması,
- Vergi harcaması tahminlerinin sunulması aşamalarından oluşmaktadır.

Vergi Harcama Raporlarının Faydaları

- Gelişmiş ülkelerde vergi harcaması raporları, mali saydamlığı ve verimli kaynak dağılımını sağlamaya yönelik kullanılmaktadır. Vergi harcaması raporlarının bütçe sürecine entegrasyonu, kamu harcamalarında olduğu gibi vergi harcamalarında da yasal saydamlığı sağlayacaktır (Giray, 2002:38). Diğer anlamda vergi harcamaları kamu maliyesine saydamlık getirecektir. Vergi teşvikleri sonucunda vazgeçilen gelirlerin dökümü olan vergi harcama raporları ile hükümet tarafından sağlanan vergi harcamalarının tutarları, çeşitleri hakkında politika yapıcılarına ve kamuoyuna periyodik olarak bilgi sağlanacaktır (Pedük, 2006a:79).
- Vergi harcamalarının makro ekonomik ve mali etkileri hakkında değerlendirme yapma olanağı elde edilebilecektir (Gönül, 2002b:70).
- Her bir vergi harcaması itibariyle fayda-maliyet analizi yapılabilecektir (Giray, 2002:38).
- Vergi harcaması hesapları, vergi reformları için değerlendirme ve planlamada bir araçtır (Giray, 2002:38). Bu anlamda vergi harcamaları, vergi reformlarını daha etkin kılacaktır.

- Rasyonel bir vergi sisteminin oluşumunda vergi harcaması analizlerinin katkısı olacaktır (Pedük, 2006a:80).
- Vergi harcaması analizleri sayesinde, vergi ayrıcalıklarından dolayı, vergi yükünün dağılımındaki değişimler ve gelir grupları arasında faydaların dağılımının analizini yapma olanağı elde edilecektir (Giray, 2002:38).
- Vergi harcaması hesapları, esas olarak bütçe analizinde kullanılmak üzere hazırlanır. Hesaplar ayrıca kamu harcamaları ile vergi teşvikleri arasında kamu hedeflerine varmada göreceli karşılaştırma imkanı sağlar. Vergi harcamalarının tutarı bir kez hesaplanabildiği zaman, kamu harcamaları ile aralarında seçim yapılabilir (Pedük, 2006a:81).
- Anlaşılır vergi harcaması raporları vergi sisteminin gelişmesi, tasarlanması ve değerlendirilmesine yardım eder (Australian Government, 2006:3).

Devletler, vazgeçilen gelir şeklinde görülen vergi harcamalarını, sosyal gelişmeyi ve ekonomik büyümeyi teşvik etmenin politik bir aracı olarak kullanmaktadır. Vergi harcaması raporlamasının olmaması durumunda, bu politikaların fayda-maliyet analizlerinin yapılamayacak ve meydana gelen gelir kayıpları incelenemedikçe, vergi harcamalarının etkin kullanımı ve yönetimi, devletler için gerçek anlamda mümkün olamayacaktır.

D. Vergi Harcamalarının Bütçelenmesi

Vergi harcamalarının raporlanmasından sonraki aşama, bu raporların bütçeye dahil edilme sürecidir. Ancak bu bütçeleme süreci şu aşamalardan oluşur.

1. Vergi Harcaması Bütçesi Kapsamının Belirlenmesi

Vergi harcaması bütçesi belirlenen referans sistemi doğrultusunda oluşturulur. Vergi harcamaları bir gelir vergisinin temel yapısal elemanı olmadığından, nelerin temel yapıyı oluşturduğuna dair bir referans sistem belirlenmelidir. Ancak, vergileme için gelirin tam bir tanımı yapılamadığından, referans oluşturmada bazı güçlükler vardır (Balkaya Akça, 2000:104-105). Çoğu ülkeler vergi harcaması bütçesini geniş kapsamlı oluşturarak, bütçenin kendisinde vergi harcamaları ve yapısal uygulamalar ayrımı yapmaktadır. Bu açıdan gelir vergisindeki vergileme birimini ele alabiliriz.

Gelir Vergisi'nde vergileme biriminin seçimi yapısal bir düzenlemedir ve kimi ülkelerde aile, kimi ülkelerde birey kabul edilir. Ancak, bireysel sistemde bile aile ve çocukla ilgili harcamaların vergiden indirilmesine izin verilmekte, çiftlerin vergisi birleştirilebilmektedir. Bazı ülkelerde aile üyelerinin gelirlerinin birleştirilmesi olmamasına rağmen, bireyin vergisi, geliri kadar aile şartlarına göre de değişmektedir. Bu uygulama genel sistemden bir sapma olarak ele alınmamaktadır. Örneğin; Almanya, aileler için vergi indiriminin sistemin yapısal bir parçası olduğunu belirterek, vergi harcaması oluşturmamıştır. Oysa bireysel sistemde bu tür ayrıcalıkların evliliği, çocuk sahibi olmayı teşvik etmek amacıyla yönelik olduğu, bu nedenle vergi harcaması olarak nitelendirilmesi gerektiği iddia edilebilir. Eğer ödeme gücü, birey için kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürmeye yetecek gelirin üstündeki gelir kısmı olarak tanımlanırsa, o zaman aileyle ilgili indirimlerin yapısal bir düzenleme olduğu kabul edilebilir. Ülkelerin bu konudaki çözümleri farklıdır. Hollanda, evliliği dikkate alan özel vergi uygulamalarını referans sisteme dahil etmektedir. Bireysel sisteme dayalı olarak uygulanan Avusturya gelir vergisi açısından, çocuk bakımıyla ilgili harcamaların vergiden indirimini vergi harcaması olarak kabul ettiği halde, aile indirimi adı altında bir miktar gelirin matrahtan indirilmesi uygulamasını vergi harcaması olarak kabul etmemektedir (Balkaya Akça, 2000:105-106). Fransa, yapısal bir uygulama olduğunu kabul ettiği aile geliri indirimini, vergi harcaması olarak kabul etmekte ve vergi harcaması bütçesine dahil etmektedir. İngiltere ise, bütçede melez bir kategori oluşturarak “vergi harcamaları ve yapısal elemanlarda indirim” de evliliği teşvik edici vergi indirimlerine yer vermektedir. Bu açıdan bazı aile indirimlerini vergi harcaması olarak kabul ederken bazılarını da yapısal unsur olarak kabul etmektedir. Kanada'da referansın bir parçası olan ve olmayan uygulamalar arasındaki ayrımın açık olmadığı kabul edilerek, bütçede ne referans ne istisna ne de her ikisinin bileşimi olarak açıkça sınıflandırılmayan ayrıcalıklar kapsamaktadır. ABD iki referansa göre bütçenin kapsamını belirlemektedir. İlki, geniş tabanlı gelir matrahı doğrultusunda belirlenen normal referans ikincisi, uygulanan sisteme yakın referans vergi sistemi. Görüldüğü gibi sadece, vergi harcamalarının bütçeye dahil edilmesi şeklindeki yaklaşım ülkelerce uygulanmamaktadır. Gelir Vergisi'nde vergileme birimi, evlilik-çocuk için uygulamaların farklılığı göstermektedir ki, ülkeler arasında vergi harcamalarının

kıyaslanması, hangi ülkelerin vergi sistemiyle dağıtılan sosyal ve ekonomik teşvikler nedeniyle daha fazla gelir kaybına uğradığının tam doğru olarak belirlenmesi, yapısal düzenleme şeklindeki vergi ayrıcalıklarının da maliyetinin bilinmesini sağlar, kapsam üzerindeki tartışmaları önler. Ayrıca, yapısal uygulamaların da alternatifi dolaysız harcamalar olduğundan, kıyaslamalar açısından bu durum sakınca yaratmaz. Ancak, bütçe giderek yapısal olan-olmayan tüm vergi ayrıcalıklarının listesi haline gelebilir (Balkaya Akça, 2000:106).

2. Vergi Harcaması Büyüklüklerinin Tahmin Edilmesi

Vergi harcaması bütçesinde yer alacak unsurlar saptandıktan sonra her bir kalemin maliyeti, bir başka deyişle yarattığı gelir kaybı belirlenmelidir. Gelir kayıplarının tahmin edilmesi, kolay olmamakla beraber olanaksız da değildir. Bazı ülkelerde yeterli veri eksikliğinin tahmini zorlaştırdığı durumlarda bile, vergi yasasındaki bir değişiklikten beklenen gelir rakamları bütçede yer almaktadır. Vergi harcaması tahminleri de kamu bütçesi yapılırken kullanılan teknikleri içermektedir. Tahminlerde “ilk düzey” rakamları yer alır. Başka bir deyişle, diğerleri değişmediğinde bir uygulamanın yarattığı gelir kaybı incelenir. Dolaysız harcamaların bütçe tahminleri de ilk düzey rakamlarını içerdiğinden, vergi harcamaları için aynı yöntemin kullanılmasının bir sakıncası olmadığı savunulmaktadır. Bu nedenle, gelir kaybı hesaplanırken, yapılan herhangi bir değişikliğe mükellefin nasıl tepki göstereceği ele alınmaz (Balkaya Akça, 2000:107).

3. Vergi Harcaması Tahminlerinin Bütçede Yer Alması

Vergi harcaması tahminleri yapıldıktan sonra rakamlar devlet bütçesindeki fonksiyonlar itibariyle sıralanmalıdır. Ancak, günümüzde sadece ABD’ de dolaysız kamu harcamaları gibi vergi harcamaları fonksiyonlar itibariyle sınıflandırılmaktadır. Diğer ülkeler vergi harcaması bütçelerini değişik sınıflandırmalara göre, “İstisna-İndirimler” şeklinde ya da belirli vergi çeşidi için “Gelir Vergisi Harcamaları-Kurumlar Vergisi Harcamaları” gibi başlıklar altında oluşturmaktadır. Bu tip sınıflandırmalarda dolaysız kamu harcamalarıyla aynı işleve sahip vergi harcamalarının belirlenmesi ve kıyaslanması daha zor olabilir (Balkaya Akça, 2000:112). ABD hariç, ülkelerin çoğu vergi harcaması bütçesini, önceki yıl

gerçekleşen vergi harcaması maliyetinin belirlenmesi olarak düzenlemektedir. Bu haliyle bütçeden çok, bir rapor niteliğindedir. Çoğu çalışmalarda da aynı anlam gelmek üzere vergi harcaması raporu veya bütçesi deyimi kullanılmaktadır (Balkaya Akça, 2000:112-113). Vergi harcaması bütçesinin hazırlanma maliyeti de vardır. Bu maliyet istenilen bilginin zamanına ve hangi detayları kapsayacağına bağlı olarak değişmektedir. ABD’de bazı eyaletler bütçe hazırlamak için ayrı bir fon oluşturmuştur (Balkaya Akça, 2000:114).

4. Vergi Harcamalarının Gözden Geçirim Süreci

Vergi harcamalarının bütçelenmesinden sonraki adım, gözden geçirim, inceleme sürecinin kurulmasıdır. İnceleme genellikle yasama organınca yapılmaktadır. Ancak, ülkelerin çoğunda bütçe sadece bilgi vermek amacıyla yapıldığından, mecliste tekrar inceleme söz konusu olmamaktadır (Balkaya Akça, 2000:115).

İKİNCİ BÖLÜM

DÜNYADA VERGİ HARCAMASI UYGULAMALARI

Dünyada ekonomik dengelerin hızla değiştiği, ülkelerin yeni finansman kaynakları arayışı içinde olduğu bir döneme rağmen mevcut ekonomik ortamda ülkeler için hala en sağlam finansman kaynağı vergilerdir. Bu gelişmelere paralel bir şekilde, hem bir finansman kaynağı olarak, hem de iktisat ve maliye politikası aracı olarak, vergilerin önemi daha da artmaktadır.

OECD genelinde de vergi gelirlerinin gayrisafi yurt içi hasıla içindeki payı yıllar boyunca artış göstermiştir. Ülkeler, vergileri büyük bir finansman kaynağı olmasının yanı sıra, ülkedeki ekonomik ve sosyal istikrarın sağlanması içinde dengeli bir şekilde kullanma çabası içerisindeyler. Bu amaçla, potansiyel vergi kaynaklarının bir kısmını gerek sosyal ve ekonomik, gerekse siyasi amaçlar nedeniyle vergi dışı bırakmaktadırlar. Vergi dışı bırakılan bu araçları “vergi harcaması ya da vergi ayrıcalıkları” olarak tanımlamak mümkündür.

Gelişmekte olan ülkeler ve geçiş ekonomileri, gittikçe sosyal hedefler ve ulaşılmak istenen ekonomi için, sürdürülen ekonomik büyüme enstrümanları olarak vergi harcamalarını kullanırlar (Cavalcanti ve Swift, 2003: 1).

Bu bölümde, dünyada vergi harcaması kavramı ve gelişimi ile bu ülkelerde vergi harcaması uygulanma gerekçeleri ele alınarak, dünyadaki vergi harcaması uygulamaları incelenecektir.

I. DÜNYADA VERGİ HARCAMASI KAVRAMI VE GELİŞİMİ

A. Dünyada Vergi Harcaması Kavramı

Vergi harcaması kavramı, gelişmiş ülkelerde 1960'larda ortaya çıkan bir kavramdır. Ancak bu kavram ülkeden ülkeye farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Buna göre, vergi harcamalarının düzenli olarak bütçe ile birlikte raporlanmasını zorunlu kılan ABD Yasası'nda yer alan tanımda da vergi harcamaları; “Federal vergi kanunlarının brüt gelirden özel bir hariç bırakma, muafiyet veya indirim izni veren

veya özel bir istisna, ayrımcı vergi oranı veya vergi yükümlülüğünün ertelenmesi olanağı sağlayan imtiyazlara atfedilebilen gelir kayıpları” olarak tanımlanmaktadır. Kanada Hükümeti tarafından yapılan tanım da ise, vergi harcamaları; “özel muafiyetler, indirimler, düşük vergi oranları, iadeler, mahsuplar ve vergi ertelemeleri nedeniyle uğranılan ve vergi tutarını azaltan gelir kayıpları” olarak tanımlanmıştır (Gönül, 2002a:78-79). Avusturya’da vergi harcaması kavramı; “alışılmış vergi yapısından ayrılan, özel ya da tüzel kişilerin kamu yararına olan faaliyetleri için düzenlenen, federal hükümetin gelir kaybına neden olan vergi teşvikleri” biçiminde tanımlanmıştır. Finlandiya’da vergi harcaması; “alışılmış vergi yapısı içinde toplanabilecek vergi gelirleri ile geçerli olan vergi sisteminde toplanan vergi gelirleri arasında farka neden olan, bireylerin davranışlarını etkileyen vergisel önlemler” olarak tanımlanmıştır. Hollanda’da vergi harcamaları; “bir vergi kanunun yapısındaki benchmark ile uyumlu olmayan vergi hükmünce, bir vergi hükmüne bağlı vergi gelirinin ertelenmesi ya da bir kaybın olduğu kamu harcaması” olarak tanımlanmıştır (Toder, 2005:4). Fransa’da vergi harcaması kavramı açık bir biçimde tanımlanmamıştır. İrlanda ve Portekiz’de ise vergi harcaması tanımlamasına hiçbir resmi kaynakta yer verilmemiştir (Ferhatoğlu, 2001:108-109). Bir diğeri ise OECD tarafından kullanılan tanımlardır. Ancak burada tanımlamadan daha çok bir açıklama çabası görülmektedir ki bunlardan bazılarında göre vergi harcamaları; “vergi sistemi içinde belirtilen ayrıcalıklar yoluyla harcama” veya “vergi sistemi yoluyla işleyen sübvansiyonlar” olarak nitelendirilmektedirler.

Ülkeler arasında, tanımlama aşamasında ortaya çıkan bu farklılığın temel nedeni, her ülke tarafından genel kabul gören bir alışılmış vergi yapısı tarifinin yapılamamasıdır. Çünkü bir kısım unsurlar alışılmış vergi yapısının bir parçası olarak kabul edilirse söz konusu unsurlar vergi harcaması tanımlamasının dışında kalır. Örneğin; Almanya, aileler için bir takım indirimleri alışılmış vergi yapısının bir parçası olarak kabul ederken, Avusturya, Fransa ve İngiltere bu unsurları vergi harcaması olarak kabul eder. Bunun dışında emeklilik fonlarının, emsal gelirin, gelir ve kurumlar vergisi arasındaki entegrasyonun ve amortismanların ülkeler açısından alışılmış vergi yapısı kapsamında değerlendirilmeleri farklılık gösterebilmektedir (Ferhatoğlu, 2001:109).

B. Dünyada Vergi Harcamalarının Gelişimi

Bu kavramın ortaya çıkmasıyla beraber gelişmiş ülkeler, vergi harcamasının maliyetlerini hesaplamak ve bunları raporlamak için çalışmalar başlatmışlardır. Bu bağlamda, vergi harcaması kavramının fikir babası Profesör Stanley S. Surrey, “geçerli gelir vergisi sisteminde yer alan yürürlükteki vergi teşvikleri veya vergi sübvansiyonlarının zorunlu olarak listelenmesidir” ifadesi ile bu raporların, yürürlükteki vergi kanunlarının taranması, teşvik ve/veya sübvansiyon niteliğindeki düzenlemelerin ortaya konması süreçlerinin sonucunda oluşan belgeler olduklarını anlatmaya çalışmıştır (Pedük, 2006e:1).

Son yıllarda birçok gelişmiş ülke, vergi harcamalarının maliyetlerini hesaplayıp bunları birer yıllık rapor halinde yayınlamaktadırlar. Hatta bazı ülkeler bu raporlamaları yasal birer zorunluluk haline getirip bütçe eklerinde de yer verilmesini sağlamışlardır. Dünyada 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, 2007:7). Günümüzde ise bu ülkelere, Avustralya, Avusturya, Belçika, Yunanistan, Portekiz, Finlandiya, İsveç, Brezilya, Kore, İrlanda ve Türkiye gibi yenileri eklenmiştir.

Vergi harcaması raporlarının hazırlanma sıklığı ve devlet bütçesi sürecine entegrasyon biçimi ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir. Bu bakımdan da ülkelerin vergi harcaması raporlama sistemleri, uluslararası karşılaştırmalara imkan vermemektedir. Bunun nedeni ülkelerinin her birinin değişik standart vergi yapısını benimsemiş olmalarından kaynaklanmaktadır. Bazı ülkelerde değişik vergi istisnası, muafiyeti ve indirim kalemleri vergi harcaması olarak düşünülürken, bir kısım ülkelerde benchmark olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca bazı ülkelerin yayınlamış oldukları vergi harcama raporlarında, veri teminindeki güçlüklerden dolayı ya da tutarlarının önemli olmadığı düşünülen bazı vergi harcaması kalemlerine de yer verilmemektedir. Ama önemli olan bir diğer husus da ülkelerin büyük bir bölümünün askeri ve savunma amaçlı vergi istisnalarını vergi harcamaları kapsamında değerlendirmemesidir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:8).

Vergi harcamalarının raporlanmasındaki esaslar, ülkeler arasında farklılıklar göstermektedir. Örneğin; vergi harcamaları raporu hazırlanmasını yasal olarak zorunlu tutan OECD ülkeleri arasında Avusturya, Belçika, Kanada, Finlandiya, Fransa, Yunanistan, İsveç, Almanya, Portekiz, İspanya, Türkiye ve ABD yer almaktadır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:7) ki bunlardan Almanya ve ABD 1960'ların sonlarında, vergi harcamaları hakkında bilgileri raporlamaya başlayan ilk ülkeler olmuşlardır. Oysa İrlanda ve Hollanda'da vergi harcaması raporlarının hazırlanması için yasal bir zorunluluk yoktur (Giray, 2002:31). Günümüzde OECD ülkelerinin 3/4'ü düzenli olarak vergi harcamaları hakkında yıllık rapor yayınlamaktadırlar (Özkara, 2004a:153). OECD tarafından hazırlanan rapora göre, ABD, Almanya, Fransa, Kanada, Avustralya, Avusturya ve İspanya vergi harcamalarını düzenli olarak raporlamaktadır. Birçok ülkede bu raporlar yıllık olarak hazırlanırken istisnai olarak Almanya'da iki yılda bir hazırlanır. İtalya ve Hollanda'da ise bu raporlar zaman zaman hazırlanmaktadır. İngiltere, İrlanda ve Portekiz'de vergi harcamalarını tanımlamadan vergi kolaylıkları listesini düzenli olarak yayınlamaktadırlar. Kore'de 1999 yılından beri doğrudan vergi harcamalarını rapor etmektedir. Belçika, Finlandiya, Fransa, Portekiz ve İspanya'da vergi harcama raporu tamamen bütçe sürecine bağlanmışken, Avusturya ve Almanya'da hem doğrudan harcamalar hem de vergi harcaması yoluyla yapılan tüm destek biçimlerini içeren sübvansiyon raporları üretilmektedir. Diğer ülkelerde ise vergi harcamaları raporları, çoğunlukla ayrı dökümanlar olarak hazırlanmaktadır. ABD'de vergi harcama raporu, hükümet bütçesinin bir parçası olarak hazırlanmakta ancak bütçe sürecine entegre edilmemektedir (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:5).

İncelenen ülkelerin hepsinde vergi harcaması gelir vergisi içinde raporlanırken, Hollanda'da gelir vergisindeki vergi harcamalarının yanı sıra kurumlar vergisindeki vergi harcamalarına da yer verilmektedir. ABD' de ise, emlak ve intikal vergilerindeki vergi harcamaları da rapor edilmektedir. Ancak ücret gelirleri ve dolaylı vergiler konusunda böyle bir uygulaması bulunmamaktadır. 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).

Vergi harcaması bütçesinde yer alacak hesaplar, tahminler, analizler yukarıda sayılan ülkelerde gelir idaresince gerçekleştirilmektedir (Balkaya Akça, 2000:101).

Gelir Vergisi'nde vergi tabanı da ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Bazı ülkelerde gelir vergisinde değerlendirme ölçüsü olarak kişi ele alınırken diğerlerinde ailedir. Aileyi baz olarak gören sistemde çocuk ve eşin vergilenmesinde bir bütünleşme vardır. Bazı ülkelerde aile üyeleri arasında doğrudan bir entegrasyon olmamasına rağmen ailenin durumuna göre (çocuk indirimi vb.) ödenen vergilerde değişmektedir. Eğer bir kısım vergisel avantajları vergi tabanına dahil olarak kabul edersek, artık söz konusu avantajlar vergi harcaması tanımının dışında kalır. Örneğin; Almanya aileler için birtakım indirimleri vergi sisteminin içinde kabul etmektedir. Dolayısıyla bu türden indirimleri vergi harcaması olarak kabul etmemiştir. Avusturya ise, çocuklara ilişkin ayrıcalığı vergi harcaması içinde görürken, aileye tanınan ayrıcalıkları vergi harcaması olarak görmemektedir. Fransa, aile indirimini vergi harcaması olarak rapor etmektedir. İngiltere ise, evlilik dolayısıyla olan indirimlerin bir kısmını yapısal unsurlardan (vergi tabanının içinde) saymıştır (Kulu, 2000:26).

Aşağıda verilen Tablo 2 ve Tablo 3'te, seçilen 10 ülkede vergi harcaması raporlarının içeriklerinin ve nedenlerinin karşılaştırılması gösterilecektir.

Tablo 2: Seçilen 10 OECD Ülkesinin Vergi Harcaması Raporlarının Nedenlerine Göre Karşılaştırılması

ÜLKE	AMACI VE KULLANIMI	YASAL GEREKSİNİM	BÜTÇEYLE İLİŞKİSİ	SIKLIĞI	HESAPLAMA YÖNTEMİ
AVUSTRALYA	Vergi harcamalarının değerini ölçmek, vergi sistemini onarmak ve kamuoyunu bilgilendirmek	Yasal Zorunluluk	Bütçeden ayrı hükümet dökümanı	Yıllık	Tahakkuk Esasına Dayalı Vazgeçilen Gelir Yöntemi
AVUSTURYA	Vergi reformunu şekillendirmek ve bütçe prosedürünü geliştirmek	Yasal Zorunluluk	Bütçeye ek sübvansiyon raporunun bir parçası	Yıllık	Tahakkuk Esasına Dayalı Vazgeçilen Gelir Yöntemi
BELÇİKA	Gelir üzerindeki değişik etkilerin değerini ölçmek	Yasal Zorunluluk	Bütçe eki	Yıllık	Nakit Esasına Dayalı Vazgeçilen Gelir Yöntemi
KANADA	Parlamentoyu ve kamuoyunu bilgilendirmek	Şekli zorunluluğu yok	Bütçeye doğrudan ilişkili değil ama ek bilgi	Yıllık	Nakit Esasına Dayalı Vazgeçilen Gelir Yöntemi
FRANSA	Bütçe prosedürünü geliştirmek	Yasal Zorunluluk	Bütçe eki	Yıllık	Nakit Esasına Dayalı Vazgeçilen Gelir Yöntemi

ALMANYA	Sübvansiyonları ve harcamaları azaltmak	Yasal Zorunluluk	Bütçenin bir parçası	İki yılda bir	Nakit Esasına Dayalı Vazgeçilen Gelir Yöntemi
İTALYA	Vergi harcamalarının değerini ölçmek	Yasal Gereksinim	Bağımsız	Düzensiz	Tahakkuk Esasına Dayalı Vazgeçilen Gelir Yöntemi
HOLLANDA	Parlamentoyu bilgilendirmek ve alternatif bütçe göstermek	Yasal Zorunluluğu yok	Bütçeyle doğrudan ilişkili değil ama bütçe eki	Yıllık	Tahakkuk Esasına Dayalı Vazgeçilen Gelir Yöntemi
İNGİLTERE	Bütçe tartışmalarını ve görüşmelerini geliştirmek	Tavsiye niteliğinde	Bütçeden bağımsız istatistiki	Yıllık	Tahakkuk Esasına Dayalı Vazgeçilen Gelir Yöntemi
ABD	Vergi reformlarını şekillendirmek ve kamu açıklarını azaltmak	Yasal Zorunluluk	Bütçe prosedürüne tabi olmayan bütçe dökümanı	Yıllık	Nakit Esasına Dayalı Vazgeçilen Gelir, Harcama Eşdeğeri Ve Bugünkü Değer Yöntemleri

Kaynak: (Pedük, 2006a:127)

Tablo 2’de seçilen 10 OECD ülkesinin vergi harcama raporlarının nedenlerine göre karşılaştırılması yer almaktadır. Tabloya göre, Avustralya, Avusturya, Belçika, Fransa, Almanya ve ABD’de vergi harcama raporlarının hazırlanması yasal bir zorunluluktur. Hollanda ve İngiltere’de ise yasal bir zorunluluk yoktur.

Ayrıca yine tabloya göre, vergi harcama raporlarının hazırlanma amaçları her ülkede farklılık göstermektedir. Örneğin; Avustralya'da vergi harcamalarının değerini ölçmek, vergi sistemini onarmak ve kamuoyunu bilgilendirmek, Avusturya'da; vergi reformunu şekillendirmek ve bütçe prosedürünü geliştirmek, Belçika'da; değişik vergi önlemlerinin gelir üzerindeki etkilerini ölçmek, Kanada'da; Parlamento'yu ve kamuoyunu bilgilendirmek, Fransa'da; bütçe prosedürünü geliştirmek, Almanya'da; sübvansiyonları ve harcamaları azaltmak, İtalya'da; vergi harcamalarının maliyet, nesnel ölçütler ve bütçe ile tutarlılığı açısından değerini ölçmek, Hollanda'da; vergi harcamalarının bütçe üzerindeki maliyeti hakkında parlamento'yu bilgilendirmek ve alternatif bütçe göstermek, İngiltere'de; bütçe tartışmalarını ve görüşmelerini geliştirmek ve ABD'de de; vergi reformlarını şekillendirmek ve kamu açıklarını azaltmak amaçlarıyla vergi harcama raporları hazırlanmaktadır. İtalya ve Almanya dışındaki tüm ülkelerde bu raporları yıllık olarak hazırlarlar. Almanya bu raporları iki yılda bir hazırlarken, İtalya'da ise, bu raporların hazırlanması düzensizdir ve vergi harcamaları ayrı bir belge olarak hazırlanmaktadır.

Seçilen bu 10 ülkede raporların hazırlanmasında kullanılan yöntemler ise yine ülkeden ülkeye farklılık gösterir. Ancak genel olarak uygulamada en çok kullanılan yöntem, vazgeçilen gelir yöntemi (gelir kaybı yöntemi) dir. Bu yöntemi kullanan ülkeler, arasında, Belçika, Finlandiya, Almanya, İrlanda, İtalya, Hollanda, İspanya gibi ülkeler sayılabilir (Justification of Tax Expenditures, 2002:5-6).

Avustralya, Avusturya, İtalya, Hollanda ve İngiltere'de; tahakkuk esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemi (gelir kaybı yöntemi) kullanılırken, Belçika, Kanada, Finlandiya, İspanya, Fransa ve Almanya'da; nakit esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemi (gelir kaybı yöntemi) kullanılmaktadır. Amerika'da ise, önceleri nakit esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemi kullanılırken, şimdilerde eşdeğer harcama yöntemi ve bugünkü değer yöntemleri kullanılmaktadır.

Tablo 3: Seçilen 10 OECD Ülkesinin Vergi Harcaması Raporlarının İçeriklerinin Karşılaştırılması

ÜLKE	TANIMLAR VE ESASLARI	VERGİ TÜRLERİ	HÜKÜMET DÜZEYİ	SINIFLANDIRMA
AVUSTRALYA	Yasal vergi harcaması tanımını yapmakta ve norma uygulamakta	Gelir üzerinden alınan vergiler ve özel tüketim vergisi	Merkezi	Fonksiyonları ve mükellef grupları itibariyle
AVUSTURYA	Vergi harcaması tanımı için normu esas almakta veya vergi harcaması norm kolaylıkları ve her iki arasında kalanları esas almakta	Dolaylı ve dolaysız vergiler	Hem merkezi hem yerel	Vergi türleri ve faydaları itibariyle
BELÇİKA	Geliri azaltan normdan ayrılan tüm sapmaları vergi harcaması olarak tanımlamakta	Dolaylı ve dolaysız vergiler	Federal	Vergi türleri ve amaçları itibariyle
KANADA	Yapısal ve yapısal olmayan vergi ayrıcalıklarını içeren dar bir vergi harcaması tanımı kullanmakta	Dolaylı ve dolaysız vergiler	Federal	Vergi türleri ve bütçe fonksiyonları itibariyle
FRANSA	Yasal vergi harcaması tanımını yapmakta ve norma uygulamakta	Dolaylı ve dolaysız vergiler	Merkezi	Vergi türleri ve amaçları itibariyle

ALMANYA	Dolaysız bütçe harcamaları ve vergi ayrıcalıklarını içeren sübvansiyon raporunu kullanmakta	Dolaylı ve dolaysız vergiler	Federal	Vergi türleri ve sektörler itibariyle
İTALYA	Yapısal ve yapısal olmayan ayrıcalıklı vergi hükümlerini benimsemekte	Dolaylı ve dolaysız vergiler	Hem merkezi hem yerel	Vergi türleri, sektörler, amaçları, faydaları ve bölgeler itibariyle
HOLLANDA	Yasal vergi harcaması tanımını yapmakta ve norma uygulamakta	Dolaylı ve dolaysız vergiler	Merkezi	Vergi türleri ve amaçları itibariyle
İNGİLTERE	Vergi kolaylıklarını içeren yapısal, yapısal olmayan ve gümrük kolaylıkları olmak üzere üç kategori var	Dolaylı ve dolaysız vergiler	Merkezi	Vergi harcamaları ve vergi türleri itibariyle
ABD	Vergi harcaması tanımını kullanmakta ve normal ve referans olmak üzere iki ayrı esasa göre vergi harcamasını göstermekte	Dolaysız vergiler ve servet vergileri	Federal	Bütçe fonksiyonları itibariyle

Kaynak: (Pedük, 2006a:128)

Tablo 3'te ise seçilen 10 OECD ülkesinin vergi harcama raporlarının içeriklerinin karşılaştırılması yer almaktadır. Tabloya göre, vergi harcama raporlarının hazırlanmasında Avusturya, Belçika, Kanada, Fransa, Almanya, İtalya, Hollanda, İngiltere dolaylı ve dolaysız vergilerde yer alan tüm vergi harcamalarını dikkate almaktadırlar. ABD, sadece dolaysız vergiler ve servet vergilerini dikkate alırken, Avustralya ise, gelir üzerinden alınan vergileri ile özel tüketim vergisi üzerindeki vergi harcamalarını dikkate almaktadır.

Yine tablodan anlaşılacağı üzere, Avustralya, Fransa, Hollanda ve İngiltere'de vergi harcaması raporları merkezi düzeyde hazırlanırken, Belçika, Kanada, Almanya ve ABD'de federal düzeyde hazırlanmaktadır. İtalya ve Avusturya'da ise, hem merkezi hem yerel olarak vergi harcaması raporları hazırlanır (Australian Government, 2006:2).

Vergi harcamalarının sınıflandırılması da ülkeden ülkeye farklılık gösterir. Örneğin; Belçika, Fransa ve Hollanda'da vergi türleri ve amaçları itibariyle bir sınıflandırma yapılırken, Avustralya'da; fonksiyonları ve mükellef grupları itibariyle, Avusturya'da; vergi türleri ve faydaları itibariyle, Kanada'da; vergi türleri ve bütçe fonksiyonları itibariyle, Almanya'da; vergi türleri ve sektörler itibariyle, İngiltere'de; vergi harcamaları ve vergi türleri itibariyle, ABD'de; bütçe fonksiyonları itibariyle, İtalya'da ise; vergi türleri, sektörler, amaçları, faydaları ve bölgeler itibariyle sınıflandırma yapılır.

Günümüzde vergi harcaması raporları tüm gelişmiş ülkelerde düzenli olarak hazırlanıp, yıllık bütçelerle entegrasyonu sağlanmaktadır. Az gelişmiş ülkelerde ise durum tam tersidir. Az gelişmiş ülkelerde, belirli amaçları gerçekleştirmek için, önemli bir araç olarak ve oldukça kapsamlı bir şekilde kullanılan vergi ayrıcalıklarının varlığı ve bu ülkelerde vergi harcaması analizlerinin yokluğu arasındaki çelişki çok fazladır. Her ne kadar, az gelişmiş ülkelerde veri yetersizliği var ise de tahminleri içeren vergi harcaması bütçelerinin oluşturulması belirli faktörlerin dikkate alınması durumunda imkansız değildir. Devlet bütçesi için transfer harcamalarını hazırlayan Maliye Bakanlığı uzmanları vergi harcaması tahminlerinin yapılması için yeterli bilgi birikimine sahiptir (Ferhatoğlu, 2001:32).

Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde var olan veri bulunamaması sorununu aşmada, vergi beyannamelerindeki bilgiler ve mükellef bildirimlerinin değerlendirilmesi ilk adım olabilir. Az gelişmiş ülkelerde vergi ayrıcalıkları genellikle özel yasalarda veya düzenlemelerde gruplandırılmıştır. Bu nedenle az gelişmiş ülkelerde vergi harcaması raporlarının geliştirilmesi, vergi harcamalarının karmaşık vergi yasaları ya da diğer yasal düzenlemelere dağılmış olan gelişmiş ülkelere nispeten daha kolay olabilir. Bununla birlikte, bazı az gelişmiş ülkelerde vergi teşviklerinin toplandığı özel yasalar ya da düzenlemeler yoktur (Ferhatoğlu, 2001:31-32). Birçok az gelişmiş ülkede, yasama sürecinin bir sonucu olarak, alışılmış vergi yapısından sapan unsurların raporlanmasına ilişkin altyapı çalışmaları mevcuttur.

II. DÜNYADA VERGİ HARCAMASI UYGULANMA GEREKÇELERİ

A. Mali- Ekonomik Gerekçeler

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde, vergi harcaması oluşturulmasının ekonomik gerekçeleri genelde farklıdır. Gelişmekte olan ülkeler için, ekonomik kalkınma, geri kalmış bölgelerin kalkındırılması, uluslararası rekabet gücü kazanma, verimlilikte artış, istihdam imkanlarını genişletme, teknoloji transferi, ihracatı artırmak, sanayileşme ve yabancı sermaye çekmek amaçlanırken, Gelişmiş ülkeler için, rekabet gücünü korumak, teknolojik gelişmeyi sürdürmek, sermaye kaçışını engellemek, bölgesel dengesizlikleri gidermek, verimlilik artışını sağlamak, sorunlu sektörleri desteklemek, işsizliği azaltmak gibi amaçlar için bu düzenlemelere ihtiyaç duyulur.

Gelişmekte olan ülkelerde kişi başına düşen gelirin düşüklüğü, yatırımlar için yetersiz sermaye birikimine neden olmaktadır. Sermayenin de nispeten kıt ve sermaye piyasalarının ise gelişmemiş olması, vergi teşvikleri yoluyla devlet müdahalesini gerekli kılmaktadır. Bu durumda devlet ya özellikle vergileri artırma yoluyla kendi tasarruflarını artırmak ya da tasarruf eğilimleri yüksek kitleleri vergi yoluyla teşvik etmek zorunda kalmaktadır. Özel tasarrufları artırmak tercih ediliyorsa, ayrıcalıklı uygulamalarla kişilerin ellerinde fon bırakılabilir. Bu miktarların belirli alanlara kanalize edilebilmesi için, ilgili alanlarda değerlendirilen

tasarrufların getirilerinin düşük oranda vergilendirilmesi veya hiç vergilendirilmemesi yoluna gidilebilir. Özel tasarrufları artırma amacına yönelik uygulamalar geliri düşük, tüketim eğilimi yüksek kişilere değil, yüksek gelirli tüketim eğilimi nispeten düşük kişilere yarar sağlayacaktır (Balkaya Akça, 2000:52). Yatırımlara yönelik teşvikler ise, belli büyüklükte, belirli sanayi dalları ve coğrafi alanlardaki yatırımlar için geçici olarak, vergi sonrası geliri artırmak amacıyla uygulanmaktadır.

Oysa gelişmiş ülkelerde kişi başına düşen gelirin yüksekliği ve sermaye piyasalarının gelişmişliği, yeterli birikimi ve bu birikimlerin rasyonel yatırımlara yönltilmesini sağladığından, vergi teşvikleri daha çok sosyal fonksiyonu olan eğitim, sağlık, çevre temizliği ile ilgili yatırımlar ve araştırma-geliştirme yatırımlarına yönelik olmaktadır.

Bir başka üretim faktörü olan emeğin daha vasıflı-verimli hale getirilmesi amacıyla, çalışanın ve işverenin bazı giderlerinin matrahtan indirilmesine izin verilmesi hem sosyal hem de ekonomik fonksiyonu bulunan bir vergi harcamasıdır. Çalışanın eğitim, sağlık harcamaları, hayat-sağlık sigortası primlerinin indirimi, işverenin ve çalışanın sağlık-emeklilik-hayat sigortasına katılımının indirimi bunlara örnektir. Ayrıca, ücret dışı alınan ve ek olarak sosyal ve ekonomik faydaların sağlandığı gelirinde vergi dışı bırakılması söz konusu olabilmektedir (Balkaya Akça, 2000:53).

Herhangi bir uygulamanın mali gerekçesinden söz edildiğinde genellikle, kamu gelirini artırmaya yönelik olduğu anlaşılmaktadır. Vergi harcamaları bir tür kamu harcaması olduğundan kamu gelirlerini artırmamakta, tüketmektedir. Ancak, uzun dönemde gelir artırıcı etkileri olabilir. Tasarrufların, yatırımların vergi dışı bırakılmış veya düşük oranda vergiye tabi tutulmuş olmaları, yeni ve ek yatırım ve tasarrufları teşvik ederek ulusal gelir ve kişi başına düşen geliri artırabilir. Yatırım teşvikleri özellikle ilk yıllar için yatırımın maliyetini azalttığından, o sanayi dalının tutunup gelişmesi sağlanacak, desteklediği yan sanayilerle birlikte gelecekte daha geniş bir vergi kaynağı yaratacaktır. Ayrıca vergi oranlarının azaltımı şeklindeki vergi harcaması devlete gelir artışı sağlamaktadır. Çünkü mükellefler düşük orandaki

sosyal fonksiyonunun olmasının yanı sıra devletin o alanlara yapacağı harcamayı da azaltan vergi harcamalarıdır (Balkaya Akça, 2000:61).

C. Siyasi Gerekçeler

Aynı amaçları başarmaya yönelmiş vergi harcamalarıyla dolaysız kamu harcamaları arasındaki seçim, çoğu zaman siyasi nitelikte olmaktadır. Politikacılar, vergi harcamalarını dolaysız kamu harcamalarına tercih etmektedir. Çünkü bu harcamalar devlet bütçesinde yer almadığından gizli niteliktedir. Vergi harcamalarının kamu geliri üzerindeki azaltıcı etkisi gizli kaldığından, ayrıcalıklı uygulamaları yürürlüğe koyan politikacılar kamu parasını harcıyor görünmez. Ayrıca dolaysız kamu harcamalarının bütçeleme süreci oldukça uzun ve zahmetlidir. Genellikle bütçeyle ilgili alt komisyonlardan harcamaları geçirmek zaman almaktadır. Oysa vergileme alanında ki düzenlemeler daha kolay ve tepki çekmeden gerçekleştirilmektedir (Balkaya Akça, 2000:63).

III. DÜNYA ÜLKELERİNDEN ÖRNEKLER

Son yıllarda birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler, kamu harcamalarının denetlenmesi, bütçe açıklarının azaltılması, ekonomik, mali ve sosyal açıdan dengenin sağlanması gibi nedenlerle vergi harcamalarına daha da önem vermekte ve bunlarla ilgili çalışmalar yapmaktadırlar.

A. ABD ve Kanada

1. ABD

Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi harcamaları konusundaki çalışmalar 1960'ların sonlarında başlamış olup "The Congressional Budget and Impoundment Act of 1974" yasası ile vergi harcamalarıyla ilgili listelerin ve hesaplamaların (tahminlerin) federal bütçe yasasına eklenmesi zorunluluğu getirilmiştir (Gönül, 2002b:68). Vergi harcaması yaklaşımının ABD'deki ilk yasal dayanağı olan "1974 Bütçe Reform Yasası (Budget Reform Act Of 1974)", vergi harcamalarını bütçe denetimine dahil etmiştir (Pedük, 2006c: 4).

ABD' de vergi harcamaları raporunun hazırlanması yasal bir zorunluluktur. Bu yüzden de her yıl kanuni olarak hazırlanması gereken vergi harcamaları, bütçe sürecinin ayrılmaz parçası olarak değil, yıllık bütçe belgelerinin bir parçası olacak şekilde hazırlanmaktadır. Amerika vergi harcamalarını düzenli olarak raporlamaktadır (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:5). ABD'de vergi harcaması raporu hazırlanmasında vergi reformlarını biçimlendirmek ve vergi açığını gidermek amaçlanmıştır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:7). ABD' de gelir vergisindeki vergi harcamalarının yanı sıra, emlak ve intikal vergilerindeki vergi harcamaları da rapor edilmektedir. Ancak, ABD' de sadece merkezi hükümetin topladığı vergilerdeki vergi harcamaları, bu raporlarda yer almaktadır. Vergi harcamalarının hesaplanmasında ABD, 1983 mali yılına kadar nakit esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemini uygulamıştır. Bu tarihten itibaren ise, eşdeğer harcama yöntemi uygulanmaktadır. Vergi harcamalarının sınıflandırılmasında ABD'de, bütçe fonksiyonları itibariyle bir sınıflandırma yapılıır.

ABD, federal hükümetinin vergi harcamaları ile ilgili olarak, temelde iki rapor hazırlamaktadır. Bunlardan birisi, 1974 yılından bu yana yasal zorunluluk olarak hükümet tarafından yıllık olarak hazırlanmakta olan vergi harcamaları listesidir ki, bu liste ve açıklayıcı metinleri her mali yıl için bütçe ile birlikte sunulan “Analitik Perspektifler” adlı yayında yer almaktadır. Diğeri ise, Amerikan Kongresi, Temsilciler Meclisi ve Senato üyelerinden oluşturulmuş Karma Vergi Komitesince genellikle her yıl güncellenerek yeniden yayınlanmakta olan ve cari mali yıl ile birlikte gelecek 4 mali yılı kapsayan “Federal Vergi Harcamaları Tahminleri” adlı yayındır. Her iki çalışmada da vergi harcaması hesaplamaları, bütçedeki kamu harcamalarının sınıflandırılmasına koşut biçimde; ulusal güvenlik, enerji, sağlık, tarım, ulaşım gibi başlıklar altında sunulmaktadır. Bunun gerekçesi ise vergi harcamalarının tamamı gereği, doğrudan kamu harcamalarının alternatifi olarak değerlendirilmesidir (Gönül, 2007:78). Bugün itibariyle ABD Hükümeti tarafından hazırlanan vergi harcamaları bütçesi, bir önceki mali yılı, cari mali yılı ve gelecek 5 mali yılı kapsamaktadır (Gönül, 2007:79).

ABD' de ilk vergi harcaması raporu 1968'de hazırlanmıştır. ABD Hazine Bakanlığı'nın 1968 yıllık raporu, ABD'nin ilk vergi harcaması bütçesini içermiştir.

Bu raporda 50 vergi harcaması kalemi yer almıştır. Toplam vergi harcaması tutarı 31,9 milyar dolar, bu harcamaların toplam kamu harcamaları içindeki payı ise %23 olarak tahmin edilmiştir. 1974 yılında da ABD Bütçe Yasası, vergi harcaması kavramını olağan Kongre görüşmelerine tabi olan bütçenin bir parçası yapmıştır. Böylece her yıl, vergi harcamalarını ve tahmini maliyetlerini gösteren bir özel analiz genel bütçeye eklenmeye başlanmıştır. 1974 yılındaki vergi harcaması raporunda diğer federal vergilerde de vergi harcaması kalemlerinin olmasına rağmen sadece gelir ve kurumlar vergisindeki vergi harcaması tutarları hesaplanmıştır (Emrah Ferhatoğlu, 2005:3).

2. Kanada

Kanada'da ilk vergi harcaması raporu 1979'da hazırlanmıştır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:7). Kanada Hükümeti vergi harcamalarını; “Özel muafiyetler, indirimler, düşük vergi oranları, iadeler, mahsuplar ve vergi ertelemeleri nedeniyle uğranılan ve vergi tutarını azaltan gelir kayıpları” olarak tanımlanmıştır (Gönül, 2002a:78-79). Kanada'da vergi harcamaları raporunun hazırlanması yasal bir zorunluluktur (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:7). Bu yüzden de, Kanada vergi harcamalarını düzenli olarak raporlamaktadır (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:5).

Kanada'da vergi harcamaları bütçe süreci ile ilişkilendirilmemiştir, ancak bütçe öncesi danışma amaçlı olarak hazırlanmaktadır. Kanada'da vergi harcaması raporu hazırlanmasında Federal gelir vergisi ve KDV sisteminin analizi ile bütçe öncesi bilgilendirme amaçlanmıştır. Kanada'da vergi harcaması raporları federal düzeyde hazırlanmaktadır (Australian Government, 2006:2). Kanada, vergi harcama raporlarının hazırlanmasında, dolaylı ve dolaysız vergilerde yer alan tüm vergi harcamalarını dikkate almaktadır. Kanada'da; nakit esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemi (gelir kaybı yöntemi) kullanır. Vergi harcamalarının sınıflandırılmasında Kanada'da; vergi türleri ve bütçe fonksiyonları itibariyle bir sınıflandırma yapılıır. Kanada'da vergi standartlarının sınırları dar tutulmuştur. Vergi sistemindeki sadece yapısal unsurlar standart olarak alınmaktadır. Kanada vergi sistemine göre standardın unsurları; vergileme birimi (birey, şirket, aile), vergilendirme dönemi, vergi oranının

yapısı ve enflasyon işlemlerinden oluşmaktadır. Kanada’da adil bir vergi sistemi için sayılan temel standart unsurlarına ilave olarak diğer vergi özellikleri; çifte vergilemeyi önleme veya düşürme önlemleri, zararların taşınması (Bir dönemde oluşan zararlar diğer yıllardaki kazançlarla denkleştirilebilir. Bir yılda elde edilen gelir, geçmiş yıldaki önemli zararlardan dolayı verginin ödeyebilme gücünü tam olarak göstermeyebilir), vergi standardının bir bölümü olarak kabul edilir, vergi harcaması olarak düşünülmez (Tax Expenditures and Evaluations, 2000: 46-49).

B. Avrupa Birliği Ülkeleri

1. Almanya

Almanya, 1959 yılında ilk vergi harcaması raporunu hazırlayan ülkedir. Almanya’da vergi harcamaları raporunun hazırlanması yasal bir zorunluluktur. Bu yüzden, vergi harcamalarını düzenli olarak raporlamaktadır (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:5).

Almanya’da vergi harcama raporlarının hazırlanma ve kullanılma amacı; sübvansiyonları ve harcamaları azaltmaktır. Almanya’da iki yılda bir yasal zorunluluk olarak hazırlanan vergi harcamaları bütçenin bir parçası olarak “Sübvansiyon Raporu” adı altında kamuoyuna açıklanmaktadır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:7). Bu sübvansiyon raporu, vergi harcamaları, kamu harcamaları ve vergi harcamaları yoluyla sağlanan tüm devlet desteklerini içermektedir ve doğrudan harcama hesaplarıyla vergi harcamalarının karşılaştırmasına imkan verebilecek şekilde hazırlanır. Vazgeçilen gelir, geçmiş iki yıl, cari yıl ve bir sonraki yıl için rapor edilmektedir. Rapor dolaylı ve dolaysız birçok vergiyi kapsamaktadır. Hazırlanan bu rapor, Federal Almanya Parlamentosu’na ve Federal Almanya Konseyine sunulur ve rapor bütçe sürecinde ele alınır. Parlamentonun genel kurul toplantısında ve bazı vergi harcamaları hakkında yoğun tartışmalar yaşanır. Böylece sübvansiyon raporlarındaki ayrıntılı bilgiler transferlerin politik olarak tartışılıp, bazılarının indirilmesine imkan verir (Ferhatoğlu, 2001:59).

Almanya’da vergi harcaması raporları federal düzeyde hazırlanmaktadır (Australian Government, 2006:2). Almanya, vergi harcama raporlarının hazırlanmasında, dolaylı ve dolaysız vergilerde yer alan tüm vergi harcamalarını dikkate almaktadır. Vergi harcamalarının sınıflandırılmasında Almanya’da; vergi türleri ve sektörler itibariyle bir sınıflandırma yapılır. Vergi harcama raporunda vergi ayrıcalıklarını ve ayrıcalıklardan yararlanan sektörleri gösterir ve bu ayrıcalığın amacını anlatır (Kulu, 2000:28). Vergi harcamalarının hesaplanmasında, nakit esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemi (gelir kaybı yöntemi) kullanılmaktadır. Almanya’da bir vergi ayrıcalığının neden olduğu gelir kaybı, kural olarak 12 aylık etkileriyle gösterilir. 1991 yılından beri yeni bir vergi teşvik önlemi uygulanmaya başlandığında, mali planlama periyodundaki yıllara ait rakamlar kullanılmaktadır. Bir vergi teşviki uygulamasına son verildiğinde oluşacak ek gelirler tekabül eden yıllara yüklenir. Gelir kayıplarına ilişkin tahminler esas olarak vergi istatistiklerine dayanır. Bilgisayar ortamında oluşturulmuş gelir ve kurumlar vergisi modelleri ve milli gelir hesapları gibi özel hesaplamalar bu amaca hizmet eden idarece saklanır (Ferhatoğlu, 2001:56).

Almanya, aileler için birtakım indirimleri vergi sisteminin içinde kabul etmektedir. Dolayısıyla bu türden indirimleri vergi harcaması olarak kabul etmemiştir (Kulu, 2000:26).

2. İngiltere

İngiltere’de, ilk vergi harcaması raporu 1979’da hazırlanmıştır. İngiltere’de vergi harcama raporlarının hazırlanmasında yasal bir zorunluluk yoktur. İngiltere’de yasal zorunluluk olmadan hazırlanan vergi harcamaları “Harcama Komitesi” tarafından her yıl güz ara dönem bildiriminin istatistik eki içinde hazırlanmaktadır. Yani vergi harcaması raporu bütçeden bağımsız istatistik amaçlı hazırlanır. İngiltere’de mali yardımların ve vergi indirimlerinin yer aldığı vergi harcaması raporu, yılda bir kez olmak üzere bütçe yasasından birkaç ay önce hazırlanır. Bu kamu oyunun ve parlamentonun sübvansiyonlar ve bunların maliyeti hakkında düşünmesine, bütçede değişiklik önerileri sunmasına fırsat verir (Ferhatoğlu, 2001:59).

İngiltere’de vergi harcaması raporları merkezi düzeyde hazırlanır (Australian Government, 2006:2). Vergi harcama raporları İngiltere’de; bütçe tartışmalarını ve görüşmelerini geliştirmek ve yıllık bütçe görüşmelerini hızlandırmak amacıyla hazırlanır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:7). İngiltere, vergi harcama raporlarının hazırlanmasında, dolaylı ve dolaysız vergilerde yer alan tüm vergi harcamalarını dikkate almaktadır. İngiltere’de; tahakkuk esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemi (gelir kaybı yöntemi) kullanır. Vergi harcamalarının sınıflandırılmasında İngiltere’de; vergi harcamaları ve vergi türleri itibariyle bir sınıflandırma yapılıır.

İngiltere, evlilik dolayısıyla olan indirimlerin bir kısmını yapısal unsurlardan (vergi tabanının içinde) saymıştır (Kulu, 2000:26). Bu yüzden vergi harcaması olarak nitelendirmez.

3. Finlandiya

Finlandiya vergi harcamasını; “Alışılmış vergi yapısı içinde toplanabilecek vergi gelirleri ile geçerli olan vergi sisteminde toplanan vergi gelirleri arasında farka neden olan, bireylerin davranışlarını etkileyen vergisel önlemler” olarak tanımlamıştır (Toder, 2005:4). Finlandiya’daki vergi harcamalarıyla ilgili çalışmalar 1986 yılında başlamıştır. Bu çalışmaların amacı, vergi sistemindeki teşvik unsurları bakımından karar alma mekanizmasının iyileştirilmesi, kamu kesiminin ekonomiye etkisinin daha şeffaf hale getirilmesi, devlet sübvansiyonlarının toplam miktarının saptanması ve bunların daha etkin olabilecek alternatiflerinin araştırılmasıdır.

Finlandiya’da vergi harcamaları raporunun hazırlanması yasal bir zorunluluktur (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:7). Finlandiya’daki vergi harcamalarını tanımlayan ve büyüklüğünü belirleyen ilk rapor, 1988 yılında hazırlanmıştır. Hazırlanan raporlar yasal temellere dayanmamasına rağmen yıllık olarak hazırlanır ve bütçe yasasına ek yapılıır. Vergi harcaması raporları bütçe prosedürünün düzenli bir parçası değil, sadece ek bilgi sağlayan bir danışma kaynağıdır (Ferhatoglu, 2001:36-37). Finlandiya’da standart belirlemede toplanması gereken gelirden hareket edilmekte olup vergi harcamaları bütçe sürecine bağlanmıştır (Karabacak, 2009:65).

Finlandiya’da; nakit esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemi (gelir kaybı yöntemi) kullanır. Kişisel gelir vergisinde vergi harcaması tutarını hesaplamak için kullanılan modelde 35.000 kişilik mükellef grubundan faydalanılır. Bu mükelleflerin gelir bilgileri resmi kurumlardan elde edilmişken, ulaşılamayan eksik kalan bilgiler ayrıca tahmin edilir. Bu model, daha önce kullanılan modele göre daha geniş tutulmuş, kapsamı ise kişisel gelir vergisi ile sınırlandırılmıştır. Kurumlar Vergisi’nde de, vergi harcamalarında kullanılmak üzere bir model oluşturulmuştur. Bu modeldeki örnekleme grubu ilk yıllarda 100 işletmeyi kapsarken birkaç yıl sonra 5.000, günümüzde de 200.000 işletmeyi kapsar hale gelmiştir. Bu işletmelere ait gelir bilgileri Ulusal Vergi Kurulu’nda saklanır. Bazı kurumlarda eksik bilgi nedeniyle vergi harcaması hesaplamalarında güçlüklerle karşılaşılsa bile vergi harcaması tahminlerinin güvenilir olduğu savunulabilir (Ferhatoğlu, 2001:55-56).

Finlandiya’da vergi harcaması raporlarının yoğun olarak kullanılması, devletin sübvansiyon politikalarını bir bütün olarak ve finansal durumunu değerlendirmede önemli bir enstrüman olduğunu kanıtlamıştır. Sübvansiyon sisteminin şeffaflığı artmıştır. Vergi harcamaları ve bunlarla ilgili veriler özellikle 1989-1993 yılları arasında gerçekleştirilen vergi reformlarında ve bu reformlarla çeşitli vergi harcamalarının kaldırılmasında önemli bir rol oynamıştır. Örneğin; Kurumlar Vergisi kapsamındaki bazı vergi harcamaları kaldırılmış ve kurumlar vergisi oranı düşürülmüştür. 1994 yılında da aile transferleri konusunda reform yapılmıştır: gelir üzerinden aile politikası indirimi kaldırılarak çocuk temeline dayanan uygulaması getirilmiştir (Ferhatoğlu, 2001:60-61).

4. Fransa

Fransa’da vergi harcaması kavramı açık bir biçimde tanımlanmamıştır (Ferhatoğlu, 2001:108-109). Fransa’da vergi harcaması kavramı, resmi kaynaklarda şu şekilde yer almaktadır: “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 hazırlanmıştır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:7). Fransa'da vergi harcaması raporlarının hazırlanıp, Parlamenteoya sunulması 1980 mali Yasası'nın 32. Maddesi gereğince zorunludur. 1980 yılından itibaren Parlamenteoya sunulan bu rapor, vergi harcamalarının detaylı bir incelemesini içeren, 1979 yılında Fransız Gelir Konseyi'nin hazırladığı, gelir vergisindeki vergi teşviklerinin analiz edildiği çalışmadır (Tax Expenditures, 1996:59). Fransa vergi harcamalarını düzenli olarak raporlamaktadır (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:5). Fransa'da vergi harcamaları raporu ayrı bir hükümet belgesi olarak sunulmaktadır. Yasal mevzuata göre her yıl vergi harcama raporu yayınlanmaktadır (Karabacak, 2009:82). Fransa'da vergi harcama raporu tamamen bütçe sürecine bağlanmıştır (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:5). Fransa'da vergi harcaması raporları merkezi düzeyde hazırlanır (Australian Government, 2006:2). Fransa'da vergi harcaması raporu hazırlanmasında bütçe sürecinin geliştirilmesi ve kolaylaştırılması amaçlanmıştır. Fransa, vergi harcama raporlarının hazırlanmasında, dolaylı ve dolaysız vergilerde yer alan tüm vergi harcamalarını dikkate almaktadır. Vergi harcamalarının sınıflandırılmasında Fransa'da vergi türleri ve amaçları itibariyle bir sınıflandırma yapılır. Fransa'da; nakit esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemi (gelir kaybı yöntemi) kullanır. Fransa, aile indirimini vergi harcaması olarak rapor etmektedir (Kulu, 2000:26).

Fransa'da vergi harcaması tahminleri nakit akışı temeline dayanır. Yapılan tahminler vergi harcamalarının ilk yıl etkilerini kapsamaktadır. Kurumlar Vergisi'nde ilk yılın vergi harcaması tutarları istisnai olarak tahsilat sistemi nedeniyle yüksek olabileceğinden bütün bir yılın tahminleri sunulur. Yapılan tahminlerde vergi harcamalarının ikincil etkileri analizlere katılmamıştır. Örneğin; enerji etkinliğini sağlamak için kullanılan vergi indirimleri enerji tüketimini ve dolaylı vergiler hasılatını etkileyecektir. Bunun ötesinde, tedbirler arasındaki ilişki tahminlerde hesaba katılmamaktadır (Tax Expenditures, 1996:60).

5. Avusturya

Avusturya vergi harcaması kavramını; “Alışılmış vergi yapısından ayrılan, özel ya da tüzel kişilerin kamu yararına olan faaliyetleri için düzenlenen, federal hükümetin gelir kaybına neden olan vergi teşvikleri” biçiminde tanımlamıştır (Toder, 2005:4).

Avusturya’da, vergi harcaması ya da dolaylı sübvansiyonlar, “genel vergi yapısından ayrılan, özel ya da tüzel kişilerin kamu yararına olan faaliyetleri için düzenlenen, federal hükümetin gelir kaybına neden olan vergi teşvikleri” olarak tanımlanmıştır (Ferhatoğlu, 2001:39). Avusturya’da hem doğrudan harcamalar hem de vergi harcaması yoluyla yapılan tüm destek biçimlerini içeren sübvansiyon raporları üretilmektedir (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:5). Avusturya’da yasal mevzuata göre her yıl hazırlanan vergi harcamaları raporu “Sübvansiyon Raporu”nun bir eki olarak bütçe belgeleri arasında yer almaktadır (Karabacak, 2009:83). 1978 ve 1984 yılları arasında hazırlanan vergi harcaması raporları “Sübvansiyon Raporu”nun bir parçasıdır. Bu belgenin esasları Federal Aile Kanunu’nda düzenlenmiştir ve Maliye Bakanlığı tarafından yıllık olarak hazırlanıp, takip eden yılın sonuna kadar parlamentoya sunulmaktadır. Vergi harcaması raporları, bütçeyle ilgili diğer raporlar gibi Parlamentoda görüşülür (Ferhatoğlu, 2001:60). Bu rapor, Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmakta ancak yasal bir dayanağı bulunmamaktadır (Ferhatoğlu, 2001:36). Avusturya’da vergi harcaması raporu hazırlanmasında vergi reformunu ve bütçe sürecini kolaylaştırmak amaçlanmıştır.

Avusturya’da vergi harcamaları raporunun hazırlanması yasal bir zorunluluktur (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:7). Bu yüzden, Avusturya vergi harcamalarını düzenli olarak raporlamaktadır (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:5). Avusturya, vergi harcama raporlarının hazırlanmasında, dolaylı ve dolaysız vergilerde yer alan tüm vergi harcamalarını dikkate almaktadır. Avusturya’da, hem merkezi hem yerel düzeyde vergi harcaması raporları hazırlanır (Australian Government, 2006:2). Vergi harcamalarının sınıflandırılmasında Avusturya’da; vergi türleri ve faydaları itibarıyla bir sınıflandırma yapılır. Avusturya’da; tahakkuk esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemi (gelir kaybı yöntemi) kullanılır.

Avusturya'da vergi harcamaları, dolaylı transfer harcaması olarak düşünüldüğünden bu rakamlar devlet bütçesi hesaplarında gösterilir. Avusturya'da vergi harcaması hesapları her bir vergi ayrıcalığı için ayrı ayrı hesaplanır (Ferhatoğlu, 2001:55). Avusturya'da vergi harcaması raporunda, vergi ayrıcalıkları tarım, hane halkı ve işletmelere yönlendirilenler olmak üzere yararlananlar açısından üçlü sınıflandırmaya tabi tutulmuştur.

Avusturya, çocuklara ilişkin ayrıcalığı vergi harcaması içinde görürken, aileye tanınan ayrıcalıkları vergi harcaması olarak görmemektedir (Kulu, 2000:26).

6. Belçika

Belçika'da vergi harcamaları raporunun hazırlanması yasal bir zorunluluktur (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:7). Belçika'da yasalara göre vergi harcamaları raporunun her yıl bütçenin ekleri arasında yer alması gerekmektedir (Karabacak, 2009:83). Belçika'da vergi harcama raporu tamamen bütçe sürecine bağlanmıştır (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:5). Belçika'da vergi harcaması raporları federal düzeyde hazırlanmaktadır (Australian Government, 2006:2). Belçika'da ilk rapor, 1985 yılında, 1983 ve 1984 yıllarındaki vergi türlerine göre sınıflandırılmış vergi harcamalarını kapsayarak hazırlanmıştır. 1985 yılından sonra, vergi harcaması raporlarının devlet bütçesine eklenerek, parlamentoya bütçe görüşmeleri sırasında sunulması yasaya bağlanmıştır (Giray, 2002:31). Belçika'da vergi harcaması raporu hazırlanmasında değişik vergi önlemlerinin gelir üzerindeki etkisini değerlendirmek amaçlanmıştır.

Vergi harcamalarının sınıflandırılmasında Belçika'da vergi türleri ve amaçları itibariyle bir sınıflandırma yapılır. Belçika'da; nakit esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemi (gelir kaybı yöntemi) kullanır. Belçika, vergi harcama raporlarının hazırlanmasında, dolaylı ve dolaysız vergilerde yer alan tüm vergi harcamalarını dikkate almaktadır. Hesaplama tekniği vergi türlerine göre değişebilmektedir. Kişisel gelir vergisinde, vergi harcaması tutarı mükelleflerin tamamını temsil ettiği düşünülen, kayıtlı mükelleflerin %3'ünü oluşturan mükellef grubunun bilgilerine dayanılarak hesaplanır. Diğer vergi türlerinde ise, gelir kaybı tahminleri resmi istatistikler temel alınarak yapılır (Tax Expenditures, 1996:31).

7. Hollanda

Hollanda vergi harcamalarını; “Bir vergi kanunun yapısındaki benchmark ile uyumlu olmayan vergi hükmünce, bir vergi hükmüne bağlı vergi gelirinin ertelenmesi ya da bir kaybın oluştuğu kamu harcaması” olarak tanımlamıştır (Toder, 2005:4).

Hollanda’da bu raporlar zaman zaman hazırlanmaktadır (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:5). Hollanda’da her yıl, yasal zorunluluk olmadan hazırlanan vergi harcamaları bütçenin bir ekidir. Vergi harcamaları raporu bütçe ile doğrudan bağlantılı olmasa da parlamentoya ek bir bilgi olarak verilmektedir (Karabacak, 2009:83). Vergi harcama raporları Hollanda’da; vergi harcamalarının bütçe üzerindeki maliyeti hakkında parlamentoyu bilgilendirmek ve alternatif bütçe göstermek amacıyla hazırlanır. Hollanda’da vergi harcaması raporları merkezi düzeyde hazırlanır (Australian Government, 2006:2). Hollanda, vergi harcama raporlarının hazırlanmasında, dolaylı ve dolaysız vergilerde yer alan tüm vergi harcamalarını dikkate almaktadır. Hollanda’da gelir vergisindeki vergi harcamalarının yanı sıra kurumlar vergisindeki vergi harcamalarına da yer verilmektedir (Kulu, 2000:25-26). Hollanda’da; tahakkuk esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemi (gelir kaybı yöntemi) kullanır. Vergi harcamalarının sınıflandırılmasında Hollanda’da vergi türleri ve amaçları itibariyle bir sınıflandırma yapılır.

Hollanda Hükümeti, vergi harcamalarının önemini belirterek 1977 yılında Maliye Bakanlığı nezdinde bir çalışma grubu kurmuştur. Bu çalışma grubu, Maliye Bakanlığı Personelinden ve atanan iki akademisyenden oluşmaktadır. Çalışma grubunun çalışma konuları;

- Bir vergi harcaması tanımı belirlemek,
- Vergi sisteminde var olan bütün vergi istisnalarını, muafiyetlerini, indirimleri vergi harcaması tanımının belirlenmesi kapsamında incelemek,
- Her bir vergi harcaması kaleminin tutarını hesaplamak.

1977 yılında kurulan bu çalışma grubu, çalışmalarını 1987 yılında tamamlayarak “Hollanda Gelir Vergisi’ne İlişkin Vergi Harcamaları” başlıklı rapor yayınlamıştır.

Çalışma grubu, yayınlanan bu raporun vergi harcamaları alanında nihai rapor olmasını önermiştir. Başka bir ifadeyle, çalışma grubu raporu gelir vergisi kapsamındaki vergi harcamalarıyla sınırlandırmıştır. Çalışma grubunun bu önerisi hükümet tarafından benimsenirken raporla ilgili güncellemelerin düzenli olarak yapılması kararlaştırılmıştır. 1993 yılında sübvansiyon politikalarıyla ilgili tartışmalarda hükümet, 1987 yılında hazırlanan raporun güncelleştirilmesini kararlaştırmıştır. Bunun sonucu olarak, 1987 yılında hazırlanan raporun sınırlı bir güncellenmesi hükümet tarafından 1994 yılında hazırlanan “Gelir Vergisi’nin Gelecekteki Gelişimi” adlı çalışma ile birleştirilmiştir (Ferhatoğlu, 2001:38).

Vergi harcaması analizlerinde, vergi harcamalarının vergi gelirleri üzerindeki ilk etkisi hesaba katılmıştır. Tahminler her bir kategori için yapılır ve bütün harcamalar açısından bir şey ifade etmez. Vergi harcamalarının birçok durumda vergi gelirlerinde kesin bir azalmaya neden olmasına karşılık, bazı vergi harcamalarında vergi borcu sadece ertelenir. Bu düzenlemenin etkileri ilke olarak iki yaklaşım ile açıklanır: İlk olarak, belirli bir yılda kamu gelirlerinin azalmasına neden olan vergi harcamalarına makroekonomik açıdan yaklaşılr. Bir yılın vergi harcaması, cari gelirin çeşitli unsurlarının vergi ertelenmesi nedeniyle oluşan gelir kaybı olarak hesaplanır. İkinci olarak, belirli bir yıldaki vergi harcaması tutarı hesaplanarak, cari faiz oranları da dikkate alınarak bugünkü değerine çevrilmesidir. Bu, bugünkü değer metodu olarak adlandırılır. 1987 yılındaki raporda olduğu gibi, 1994 yılı güncellemesinde de hem makroekonomik yaklaşım hem de bugünkü değer metodu kullanılmıştır (Ferhatoğlu, 2001:57-58).

8. İspanya

İspanya’da Anayasa’nın 134.2 Maddesi vergi harcaması bütçelerinin devlet bütçesi ile birlikte hazırlanıp, Parlamenta sunulmasını zorunlu kılmıştır. Bu nedenle, vergi harcaması raporları 1979 yılından bu yana düzenli olarak hazırlanmaktadır (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:5). İspanya’da vergi harcama raporu tamamen bütçe sürecine bağlanmıştır (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:5). Bu yüzden, bu ülkede yetkili makamlar yasal olarak vergi harcaması raporu üretmekle yükümlüdür (Karabacak, 2009:64-65). İspanya’ da sadece merkezi hükümetin

topladığı vergilerdeki vergi harcamaları, bu raporlarda yer almaktadır (Kulu, 2000:25-26). İspanya, vergi harcama standardını geniş kapsamlı bir vergi yapısını dikkate alarak belirlemektedir.

İspanya bütçe fonksiyonlarına göre analiz yapmaktadır. Vergi harcamalarından yararlananlar bütçe fonksiyonuna göre sınıflandırılmakta, vergi harcamasının dağıtım anahtarı belirleme zorluğu olmaktadır. Örneğin; gayrimenkullere ilişkin teşvik unsurlarından kaynaklanan vergi harcamaları konut sahiplerine doğrudan yarar sağlarken, aynı zamanda inşaat sektörü ve kredi kurumlarını da olumlu yönde etkilemektedir (Kulu, 2000:29).

İspanya, 1979 yılından beri nakit esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemi (gelir kaybı yöntemi) kullanır. Hesaplamalarda temel olarak, vergi beyannamelerindeki gelir bilgilerinden faydalanılır. Tahminlerde ayrıca, geçmiş yıllardaki gerçekleştirmelerden ve bilgisayar ortamında oluşturulmuş modellerden faydalanılır. Vergi harcaması raporlarının gerçekçiliği, bu raporların hazırlanmasında kullanılan verilerin gerçekçiliğine bağlıdır. Özellikle, dolaysız vergilere ilişkin tahminler dolaylı vergilere ilişkin tahminlerden gerçeğe daha yakındır (Ferhatoğlu, 2001:58).

9. Portekiz

Portekiz yasaları vergi harcamalarının kesin bir yasal tanımlamasını yapmamıştır. Yani Portekiz’de vergi harcaması tanımlamasına hiçbir resmi kaynaktan yer verilmemiştir (Ferhatoğlu, 2001:108-109). Hangi önlemin vergi harcaması olarak kabul edildiği uygulama ile belirlenmiştir. Bu nedenle hangi önlemin vergi harcaması, hangi önlemin alışılmış vergi yapısının bir parçası olduğu konusunda gri bölgeler oluşmuştur (Ferhatoğlu, 2001:41). Portekiz’de vergi harcamaları raporunun hazırlanması yasal bir zorunluluktur (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:7).

Portekiz’de, Anayasa ve diğer kanuni düzenlemelerle 1991 yılı ve sonrası için vergi teşviklerinin ve gelir kaybı tahminlerinin bütçeye eklenmesi öngörülmüştür (Giray, 2002:31). 1991 yılında yapılan hesaplamalar, var olan vergi teşviklerinin küçük bir kısmını kapsamaktaydı.

Portekiz’de vergi harcama raporu tamamen bütçe sürecine bağlanmıştır (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:5). Bu yüzden, vergi harcaması raporları, hükümet tarafından Parlamente’ya sunulan bütçe yasa tasarısının önemli bir parçasını oluşturur. Vergi harcaması raporları resmi olarak hazırlanır ve politik görüşmelerde kullanılır. Raporda ayrıca vergi tedbirlerinin etkileri gösterilir. Bu, bir vergi reformunun öncesinin ve sonrasının karşılaştırılması bakımından önemlidir (Ferhatoğlu, 2001:61). Portekiz, vergi harcamalarını vergi beyannamelerindeki bilgilere ve vergi idaresinin diğer veri kaynaklarına dayanarak hesaplar. Hesaplamalarda “Ceteris Paribus” varsayımı altında mükelleflerin davranışsal tepkileri 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 (Ferhatoğlu, 2001:58). Kurumlar Vergisi alanındaki ilk çalışma 1986 yılında 1984 yılı rakamları kullanılarak yapılmıştır (Ferhatoğlu, 2001:39).

10. İtalya

İtalya’da bu raporlar zaman zaman hazırlanmaktadır (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:5). İtalya’da düzensiz olarak hazırlanan vergi harcamaları ayrı bir belge olarak hazırlanmaktadır. İtalya’da vergi harcaması raporu hazırlanmasında vergi harcamasının maliyet, nesnel ölçütler ve bütçe ile tutarlılığı açısından değerlendirilmesi amaçlanmaktadır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:8).

İtalya, vergi harcama raporlarının hazırlanmasında, dolaylı ve dolaysız vergilerde yer alan tüm vergi harcamalarını dikkate almaktadır. İtalya’da, hem merkezi hem yerel düzeyde vergi harcaması raporları hazırlanır (Australian Government, 2006:2). Vergi harcamalarının sınıflandırılmasında İtalya’da; vergi türleri, sektörler, amaçları, faydaları ve bölgeler itibariyle bir sınıflandırma yapılır. İtalya’da; tahakkuk esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemi (gelir kaybı yöntemi) kullanır (Ferhatoğlu, 2001:57).

İtalya'da cumhurbaşkanı ödeneği, Vatikan ve Katolik Kilisesi tarafından din adamlarına, memurlara, ücretlilere, elçilik ve konsolosluk mensuplarına yapılan ödemeler istisna kapsamındadırlar ve vergi harcaması olarak değerlendirilirler.

11. İrlanda

İrlanda'da vergi harcaması tanımlamasına hiçbir resmi kaynakta yer verilmemiştir (Ferhatoğlu, 2001:108-109). İrlanda'da alışılmış vergi yapısı kavramı da, resmi kaynaklarda kullanılmamaktadır. İrlanda'da hazırlanan vergi harcaması raporlarının yasal zorunluluğu olmadığı gibi bütçe prosedürü ile de ilişkisi bulunmamaktadır.

İlk rapor, hazinenin vergi istisna ve muafiyetler nedeniyle maruz kaldığı gelir kayıplarını öğrenme ihtiyacı neticesinde 1980-1981 yıllarındaki vergi harcamalarını kapsayacak şekilde 1982 yılında hazırlanmıştır (Ferhatoğlu, 2001:37). Vergi sisteminde yer alan istisna ve muafiyetlerin maliyetini gösteren rapor, Gelir Kurulu tarafından hazırlanır. Vergi harcamaları gelir kaybı metodu kullanılarak hesaplanır. Buna dayanılarak herhangi bir vergi önleminin yürürlükten kaldırılması durumunda bir gelir kaybı meydana geliyor ise, bu önlem bir vergi harcaması olarak kabul edilir (Ferhatoğlu, 2001:40). Hesaplamalarda tüm mükelleflerin vergi beyannamelerindeki bilgilerden faydalanılır. Belçika ve Finlandiya'da olduğu gibi örneklem oluşturulmaz. Vergi beyannamelerinden veri elde edilemediği takdirde milli gelir hesaplarından ya da diğer resmi kaynaklara başvurulur (Ferhatoğlu, 2001:57).

C. Avustralya

Avustralya'da, vergi harcamaları şu şekilde tanımlanmıştır; "Vergi harcamaları, vergi mükelleflerine ya da belirli bir faaliyete bir yarar sağlamak için tasarlanmış ayrıcalıklardır" (Toder, 2005: 4). Avustralya'da standartın belirlenmesinde, anayasal sınırlar dikkate alınır (Justification of Tax Expenditures, 2002:4-5). Avustralya'da vergi harcamaları raporunun kanunen her yıl hazırlanması ve bütçe ekinde yer alması gerekir. Avustralya'da vergi harcamaları raporunun hazırlanması yasal bir zorunluluktur. Bu yüzden Avustralya vergi harcamalarını düzenli olarak raporlamaktadır (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:5). Avustralya'da vergi harcaması raporu hazırlanmasında doğrudan harcamaların yanı sıra vergi harcamalarının

değerlendirilmesi, teşvik edilmesi ve vergi sisteminin tasarlanmasına katkıda bulunarak, kamuoyunu bilgilendirmek amaçlanmıştır (Australian Government, 2006:2). Avustralya'da standart vergi yapısı; “geniş kapsamlı gelirden sapma” olarak tanımlanmıştır. Avustralya’da 3 yönetim sistemi vardır; yerel, federal ve merkezi. Ama detaylı vergi harcamaları merkezi devletin harcamalarından oluşur (Brixi, Valenduc ve Swift, 2004:45). Yani Avustralya’da vergi harcamaları, Avustralya Hükümeti tarafından toplanan vergilerin çoğundan oluşur (Australian Government, 2006: 2). Ayrıca Avustralya’da federal, yerel ve merkezin mal ve hizmetlerine konulan ve toplanan vergiler vergi harcaması hesaplarına dahil edilmezler ve rapor edilmezler (Brixi ve Valenduc ve Swift, 2004:54).

Avustralya’da vergi harcaması raporları merkezi düzeyde hazırlanır (Australian Government, 2006:2). Yani sadece merkezi hükümetin topladığı vergilerdeki vergi harcamaları, bu raporlarda yer almaktadır. Avustralya’da doğrudan kamu harcamaları genellikle parlamento, parlamento komiteleri, basın ve genel kamu tarafından yıllık bütçe süreci süresince incelenir. Vergi harcamaları, kamu harcamaları gibi kamu bütçesine etki eder. Vergi harcamalarını artıran ayrıcalıklı ayarlamalar sadece parlamento tarafından göz önüne alınır. Ayrıca vergi harcamalarının maliyeti genellikle belli değildir. Vergi harcamaları hakkındaki bilgilerin yayınlanması, onların eleştirilip, değerlendirilmelerini kolaylaştırır ve onların amaçlarını, hedeflerini gerçekleştirip gerçekleştirmediklerini saptamada yardımcı olur (Australian Government, 2006:2-3).

Avustralya uygulamasında vergi harcamaları ile ilgili kısa bilgiler ve tahmini hesaplamalar bütçenin gelirler ile ilgili bölümünde ayrı bir ek olarak verilmiştir. Buradaki hesaplamalara göre Avustralya’nın 2001-2002 bütçesi dönemindeki toplam vergi harcaması tahmini 28 milyar 940 milyon AUD’dür. Bu tutar toplam bütçe gelirlerinin % 18,2’sine, gayri safi milli hâsılanın ise % 4,1’ine denk gelmektedir. 1997-1998 bütçesi döneminde % 4,5 olan bu oranın 2004-2005 döneminde % 4 oranına düşmesi hedeflenmiştir ki bunu sağlayacak en önemli düzenleme olarak hızlandırılmış amortismanın kaldırılması gösterilmektedir (Gönül, 2002b: 70).

Avustralya, vergi harcama raporlarının hazırlanmasında, gelir üzerinden alınan vergileri ile özel tüketim vergisi üzerindeki vergi harcamalarını dikkate almaktadır. Ancak bu ülkede vergilerin büyük bir çoğunluğu gelirden alındığı için, vergi harcamasının oluşturulmasında kullanılan gelirin tanımı önemlidir. Gelirin tanımı, Schanz-Haig-Simons (SHS) tanımlamasıyla yapılmıştır. Bu tanıma göre gelir, iki zaman dilimi arasında ekonomik servetteki artış ve belirli bir dönemdeki tüketim toplamına eşittir (Australian Government, 2005:24).

Avustralya'da; tahakkuk esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemi (gelir kaybı yöntemi) kullanır. Vergi harcamalarının sınıflandırılmasında Avustralya'da; fonksiyonları ve mükellef grupları itibariyle bir sınıflandırma yapılır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDE VERGİ HARCAMASI UYGULAMALARI

Gelişmekte olan ülkeler; ekonomik kalkınma, geri kalmış bölgelerin kalkındırılması, uluslararası rekabet gücü kazanma, verimlilik artışı, istihdam imkanlarını genişletme, teknoloji transferi, ihracatı artırma, sanayileşme ve yabancı sermayeyi çekme gibi amaçları, gelişmiş ülkelerde; rekabet gücünü koruma, teknolojik gelişmeyi sürdürme, sermaye kaçışını engelleme, bölgesel dengesizlikleri giderme, verimlilik artışını sağlama, sorunlu sektörleri destekleme, işsizliği azaltma gibi amaçları gerçekleştirmek için vergi yasalarında da yer alan ve önemli bir araç olarak ta kapsamlı bir şekilde kullanılan vergi ayrıcalıklarının yani vergi harcamalarını daha iyi analiz edebilmek ve amacına daha uygun şekilde kullanabilmek için ciddi anlamda çalışmaların yapıldığı son yıllarda, Türk Vergi Sistemi'nde de yer alan bu vergi harcamalarının önemini daha da artırarak, bu kavramın Türk Vergi Sistemi'ndeki yeri ve nerede ve nasıl uygulandığının tespiti bu noktada önem kazanmaktadır.

Bu bölümde; Türk Vergi Sistemi'nde vergi harcamaları ve gelişimi ile Türk Vergi Sistemi'nde vergi harcaması uygulamaları konuları incelenecektir.

I. TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDE VERGİ HARCAMALARI VE GELİŞİMİ

Vergi harcaması kavramı, gelişmiş ülkelerde 1960'larda ortaya çıkan bir kavramdır. Bu kavramın ortaya çıkmasıyla beraber gelişmiş ülkeler vergi harcamasının maliyetlerini hesaplamak ve bunları raporlamak için çalışmalar başlatmışlardır. Günümüzde vergi harcaması raporları tüm gelişmiş ülkelerde düzenli olarak hazırlanıp, yıllık bütçelerle entegrasyonu sağlanmaktadır. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin genelinde olduğu gibi Türk Vergi Sistemi'nde de sosyal, ekonomik ve siyasal amaçlı birçok vergi harcamaları bulunmaktadır. Ancak gelişmiş ülkelerdeki gibi vergi harcamalarının maliyetlerini hesaplayıp bunları raporlamak pek mümkün olmamıştır. Ama Türkiye'de son yıllarda vergi harcaması kavramı önem kazanmıştır ve konuyla ilgili ülkemizde yeni gelişmeler kaydedilmiş olup, 2001 yılında T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan

“Vergi Harcamaları” adlı çalışmada, vergi harcamalarının detaylarına girilmeden ilk bakışta vergi harcaması denilebilecek unsurlar rakamsal tutarlarına yer verilmeksizin, vergi türleri itibariyle liste halinde özetlenerek ortaya konulmaya çalışılmıştır (Pedük, 2006a:111). Son olarak ta Ekim 2007’de T.C. Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü tarafından “Vergi Harcamaları Raporu” yayınlanmıştır. Bu rapor bir önceki çalışmaya göre daha kapsamlı olup, öncelikli olarak ülkemiz vergi harcamaları rakamlarının ağırlığını oluşturan Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi Kanunları’nda yer alan hükümlerin büyük bir bölümünün 2007 yılında neden olabileceği vergi harcamaları tahminleri hesaplanmaya çalışılmıştır.

Bu hesaplamalar başta TÜİK olmak üzere ilgili bulunan kurum, kuruluş ve sivil toplum örgütlerinden elde edilebilen veriler çerçevesinde ve gelir bütçesinin hazırlanmasında kullanılan yöntemlere ve modellere paralel olarak “vazgeçilen gelir yöntemi” ile yapılmıştır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 5).

A. Türk Vergi Sistemi’nde Vergi Harcaması Kavramı

Devlet ekonomik hayatı teşvik etmek ve sosyal hayatı korumak için kamu harcaması yapabileceği gibi, teşvik edilmek istenen veya korunmak istenen kişilerin ve/veya faaliyetlerin üzerlerindeki vergi yüklerini azaltmak için vergi sisteminde düzenlemede yapabilir. Vergi sistemindeki bu düzenlemeler “Vergi Harcamaları” olarak adlandırılmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerin genelinde olduğu gibi Türk Vergi Sistemi’nde de sosyal, ekonomik ve siyasal amaçlı birçok vergi harcamaları bulunmaktadır. Türk Vergi Sistemi’nde yer alan bu vergi harcamaları; bazı mükellef gruplarının yükünü azaltmak, teşvik etmek, vergi yönetimini kolaylaştırmak ve benzeri nedenlerle tesis edilmişlerdir.

Vergi harcaması kavramı ilk başta, gelir idaresinin vergi toplama çalışmaları sırasında yaptığı harcamaları çağrıştırabilir. Ancak vergi harcaması kavramı, vergilerin tahsiline yönelik yapılan giderleri ifade etmemektedir. Vergi harcamaları, ilk anda akla gelen vergi toplanmasına yönelik harcamaları değil, esas olarak, vazgeçilen vergi gelirini anlatmaktadır. Vergi harcamaları, vergi sistemi aracılığı ile sosyo-ekonomik amaçlara ulaşmak için gerçekleştirilen uygulamalardır.

Vergi harcamaları, kavramsal olarak değerlendirildiğinde hepsi özünde birer “vergi ayrıcalığı” dırlar. Vergi ayrıcalıklarının uygulanması ile ortaya çıkan harcama unsuru, bilindiği gibi kamu harcamasından farklı olarak, “vergi sistemi yoluyla vazgeçilen gelir” şeklinde oluşan bir harcamayı ifade etmektedir (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:1). Burada vergi harcaması, ne vergilerin tahsiline yönelik yapılan giderleri, ne de kamu hizmetlerini yapabilmek için toplanan vergi gelirlerinden harcanan bir kamu harcamasını ifade etmektedir.

Ülkemizde Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü'nce yapılan tanıma göre vergi harcamaları; “Belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için, kanunun öngördüğü temel yükümlülük sistemi ile uyumlu olmayan ve kanuni bir hükümden kaynaklanan vergi geliri kaybı veya ertelenmesi şeklindeki kamu harcaması” olarak tanımlanmıştır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:5).

Vergi harcaması olarak tabir edilen ve yasalarla uygulanmasına izin verilen bu vergisel imtiyazlar, bir anlamda kamu harcaması da sayılmaktadır. Çünkü bu tür uygulamalar neticesinde devlet önemli ölçüde gelir kayıplarına uğramaktadır.

Türk Vergi Sistemi'nde vergi harcamaları; vergi muafiyetleri, vergi istisnaları, indirimler, vergi mahsupları, indirimli vergi oranları, vergi ertelemeleri ve benzeri şekillerde görülebilmektedir.

B. Türk Vergi Sistemi'nde Vergi Harcamasının Gelişimi

Vergi harcaması kavramı, gelişmiş ülkelerde 1960'larda ortaya çıkan bir kavramdır. Bu kavramın ortaya çıkmasıyla beraber gelişmiş ülkeler vergi harcamasının maliyetlerini hesaplamak ve bunları raporlamak için çalışmalar başlatmışlardır. Oysa ülkemizde, gelişmiş ülkelerde olduğu gibi vergi harcama hesapları ve dolayısıyla raporları henüz tam anlamıyla hazırlanamamaktadır. Bu nedenle de vergi harcamalarının fayda- maliyet analizleri yapılamamakta ve bunun neticesinde vergi sisteminde yapılan değişiklikler ve reformlar bu verilerden yoksun olarak yapıldığı için beklenen işlevlerini doğal olarak sağlayamamaktadırlar. Ancak son yıllarda bu konuyla ilgili ülkemizde de yeni gelişmeler kaydedilmiş olup, 2000 yılında Türkiye' de 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 harcamaların miktarı ve kapsadığı kesimler genellikle bilinmediği gibi aynı zamanda bu harcamalar bütçelendirilmemektedir. Halbuki 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 görüşlere yer verilmiş ve sonrasında ise VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı’nın makro ekonomik politikaları arasında yer verilerek ve “İstisna, Muafiyet ve Vergi İndirimi gibi vergi harcamaları ekonomik ve sosyal politikalar çerçevesinde yeniden düzenlenecek, vergi harcamaları yoluyla alınmasından vazgeçilen tutarlar Bütçe Kanunu kapsamında ayrıntılı bir şekilde raporlanacaktır” denilmiştir.

Bu gelişmenin ardından 2001 yılında T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan “Vergi Harcamaları” adlı çalışmada, vergi harcamalarının detaylarına girilmeden ilk bakışta vergi harcaması denilebilecek unsurlar rakamsal tutarlarına yer verilmeksizin, vergi türleri itibariyle liste halinde özetlenerek ortaya konulmaya çalışılmıştır (Pedük, 2006e:2).

Daha sonra ise vergi harcaması kavramı, 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mevzuatımızda yerini almıştır. Söz konusu Kanun’un Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve bağlı cetvellerle ilgili 15’inci Maddesi’nde;

“...Merkezi Yönetim Bütçe Kanununda; yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri, varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı, açığın nasıl kapatılacağı veya fazlanın nasıl kullanılacağı, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri, borçlanma ve garanti sınırları, bütçelerin uygulanmasında tanınacak yetkiler, bağlı cetveller, mali yıl içinde gelir ve

giderlere yönelik olarak uygulanacak ve kısmen veya tamamen uygulanmayacak hükümler yer alır...” hükmü yer almaktadır. Bu düzenlemeye göre, yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunları’nda vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri yer alacaktır. Madde gerekçesinde de, “Bu maddenin ikinci fıkrasında, Kanunda yer alacak hususlara yer verilmiş” denilmekle vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri ile ilgili metinlerin yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunları’nda yer alacağı belirtilmiştir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’nun “Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu” başlıklı İkinci Bölümünde yer alan 18/c Maddesi’nde ise, “...Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Tasarısına,..... Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi sırasında dikkate alınmak üzere, ...vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli,... eklenir...” hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme göre de, yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Tasarılarına vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri cetveli eklenecektir. Ancak maddenin “ Madde 18.- Maddede, Merkezi İdare Bütçe Kanunu Tasarısının hangi eklerle ve ne zaman Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulacağı belirlenmiştir. Madde, Merkezi İdare Bütçe Kanun Tasarısına vergi harcamaları ile merkezi idare bütçesinden yardım alan kurum ve kuruluşların listesinin de eklenmesini öngörmek suretiyle mali saydamlığın sağlanmasında önemli yenilikler getirmektedir” şeklindeki gerekçesinde ise yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Tasarılarına vergi harcamalarının eklenmesinin maddede öngörüldüğü anlaşılmaktadır (Pedük, 2006b:1-2).

Kamu yönetiminde yeniden yapılanma çalışmaları çerçevesinde kamu harcama sürecini daha hızlı ve sağlam esaslara bağlamak, kamu mali yönetim sistemimizde disiplin, hesap verilebilirlik ve saydamlığın, kamu kaynaklarının kullanılmasında etkinlik, verimlilik ve ekonomikliğin sağlanması, sistemdeki dağınıklığın giderilmesi amacıyla 24.12.2003 tarihinde yayınlanan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun genel gerekçesinde; bu Kanun ile bütçe kapsamının genişletilmesi suretiyle bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması, mali yönetimde şeffaflığın sağlanması, sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki - sorumluluk

dengesinin yeniden kurulması, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve bu suretle çağdaş gelişmelere uygun yeni bir kamu mali yönetim sistemi oluşturulması öngörülmektedir. Söz konusu Kanun 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nu yürürlükten kaldırmaktadır (Arslan, 2004:1).

İlk defa 2006 yılı bütçesine konulmak üzere, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi Kanunları'nda yer alan istisna, muafiyet ve indirimlerden veri temin edilebilenlerin neden olduğu vergi harcamalarının tahminine yönelik bir çalışma yapılmıştır. Bu çalışma 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'na ekli B cetveli içerisinde yer alan "Vergi Harcamaları Listesi" şeklinde 2006 yılı bütçesinde yer almaktadır (Bkz. Ek 1). Aynı şekilde 2007 yılı bütçesinde bu çalışma veri teminindeki artışla birlikte geliştirilmiştir.

Son olarak ta Ekim 2007'de T.C. Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü tarafından "Vergi Harcamaları Raporu" yayınlanmıştır. Bu rapor bir önceki çalışmaya göre daha kapsamlı olup, öncelikli olarak ülkemiz vergi harcamaları rakamlarının ağırlığını oluşturan Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi Kanunları'nda yer alan hükümlerin büyük bir bölümünün 2007 yılında neden olabileceği vergi harcamaları tahminleri hesaplanmaya çalışılmıştır. Bu hesaplamalar başta TÜİK olmak üzere ilgili bulunan kurum, kuruluş ve sivil toplum örgütlerinden elde edilebilen veriler çerçevesinde ve gelir bütçesinin hazırlanmasında kullanılan yöntemlere ve modellere paralel olarak "Vazgeçilen Gelir Yöntemi" ile yapılmıştır. Öncelikle, vergi ve diğer kanunlarda yer alan vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar vergi harcaması ya da standart vergi sisteminin bir parçası (benchmark) olup olmadığının yönünde detaylı inceleme ve araştırmaya tabi tutulmuştur. Çalışma esnasında Dünya Bankası uzmanlarından da faydalanılmış ve her bir kanun itibariyle vergi harcaması kapsamında değerlendirilen hükümleri içeren listeler oluşturulmuştur.

Yayınlanan bu rapora göre, veri temin edilebilenlerin içinde 2007 yılı itibariyle vergi harcaması tahmin tutarları, 11 Milyar 952 Milyon YTL olarak tahmin

edilmiştir. Vergi harcamaları toplamı içinde Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan vergi harcaması hükümleri 7 Milyar 108 Milyon YTL ile en fazla paya sahiptir. 2007 yılında gerçekleşeceği tahmin edilen vergi harcamalarının Gayri Safi Milli Hasılaya oranı yaklaşık % 1,9 dur. 2007 yılı vergi harcaması tahminlerinin, gerçekleşmesi beklenen Vergi Gelirlerine oranı ise yaklaşık % 7,6 olmaktadır. Yıl sonu itibariyle 33 Milyar 418 Milyon YTL olması beklenen Gelir Vergisi tahsilatının ise % 21'i tutarında Gelir Vergisi Kanunu'na ilişkin vergi harcamaları bulunmaktadır. Kurumlar Vergisi yıl sonu tahsilat beklentisi ise yaklaşık 11 Milyar 925 Milyon YTL'dir. 3 Milyar 173 Milyon YTL olan Kurumlar Vergisi Kanunu'na ilişkin vergi harcamaları tutarı yıl sonu Kurumlar Vergisi tahsilatı beklentisinin % 26,6'sını oluşturmaktadır. 2007 yılında yaklaşık 49 Milyar 784 Milyon YTL Katma Değer Vergisi (KDV) tahsilatı beklenirken, KDV'ne ilişkin vergi harcaması tutarı 402 Milyon YTL olmaktadır. Bu sonuç KDV vergi harcamaları tutarının yıl sonunda tahsil edilmesi beklenen KDV tahsilatının yaklaşık % 0,8'ine tekabül ettiğini göstermektedir. Özel Tüketim Vergisi'nde ise 2007 Yılı sonu itibariyle tahsil edilmesi beklenen yaklaşık 41 Milyar 70 Milyon YTL tutarındaki verginin yaklaşık % 0,5 i tutarında Özel Tüketim Vergisi'ne ilişkin vergi harcaması bulunmaktadır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:29).

II. TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDE VERGİ HARCAMASI

UYGULAMALARI

Gelişmiş ve Gelişmekte olan ülkelerin genelinde olduğu gibi Türk Vergi Sistemi'nde de sosyal, ekonomik ve siyasi amaçlı birçok vergi harcamaları bulunmaktadır. Türk Vergi Sistemi'ndeki vergi harcaması uygulamaları, gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergilerin içinde yer alan muafiyet, istisna, indirim vb. gibi vergi ayrıcalıklarından oluşur.

A. Türk Vergi Sistemi'nde Uygulanan Vergi Harcaması Uygulamalarına Genel Bakış

Kamu gelirlerinin harcanma yöntemlerinden biri olarak vergi harcamaları, vergi yasalarındaki ayrıcalıklı uygulamalardan oluşmaktadır. Hemen hemen tüm vergi sistemlerinde yer alan bu uygulamalar ihracat, üretim, yatırım gibi ekonomik davranışları teşvik etmek ya da aileler, özürllüler, düşkünler, emekliler gibi bazı

sosyal grupları vergi yükü açısından rahatlatmaya yöneliktir. Gelişmiş ve Gelişmekte olan ülkelerin genelinde olduğu gibi Türk Vergi Sistemi'nde de sosyal, ekonomik ve siyasal amaçlı birçok vergi harcamaları bulunmaktadır. Ekonomik amaçlı olanların içinde en önemlileri üretimin, ihracatın, yatırımın ve sermaye birikiminin arttırılmasına yönelik olarak düzenlenmiş olanlardır. Örneğin; gelir vergisinde yer alan ve ticari ve zirai kazançlarda uygulanan yatırım indirimi, Katma Değer Vergisi'nde yer alan ihracat istisnası gibi. Sağlık, spor, eğitim ve kültürel faaliyetlerin geliştirilmesi, doğal afete maruz kalanların korunması gibi sosyal amaçlı vergi harcamalarının yanı sıra diplomatik nitelikte düzenlenmiş siyasal amaçlı vergi harcamaları da Türk Vergi Sistemi içinde yer alır. Örneğin; Diplomat Muaflığı, Sakatlık İndirimi, Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası, Sergi ve Panayır İstisnası gibi. Ayrıca bunlara ek olarak, kamusal nitelikteki kurum ve kuruluşlara tanınan ayrıcalıklarda eklenebilir.

Türk Vergi Sistemi topluca ele alındığında, vergi harcaması denilebilecek vergi hükümleri; muafiyet, istisna, indirimli vergi oranları, vergi ertelemeleri ile gelir vergisindeki vergi tevkifatı yapılmamış ve belli tutarı aşmayan bazı gelirlerin beyan dahi edilmemesi şekillerinde vergi kanunlarında yer almaktadır (Pedük, 2006b:3).

B. Türk Vergi Sistemi'nde Yer Alan Vergilerde Vergi Harcamaları

Vergiler, yükümlülerin gelir, servet ve harcama gibi iktisadi kaynaklarından alınır. Bu bakımdan vergiye konu olan iktisadi kaynakların çeşidine göre vergiler:

- Gelir Vergileri,
- Servet Vergileri,
- Harcama Vergileri

Şeklinde ayrıma tabi tutulmaktadır.

Gelir Vergileri; geliri ya gerçek kişiler ya da tüzel kişiler elde ederler. Verginin gerçek kişilerin gelirlerini vergilendirmesi halinde "Gelir Vergisi", kurumların kazançlarını vergilendirmesi halinde "Kurumlar Vergisi" söz konusu olur.

Servet Vergilerinde ise; servet vergi yükümlülerinin sahip oldukları mallardır. Vergi yükümlüleri bu malları ya tasarrufları sayesinde veya bağış kabul etmek veya mirastan pay almak suretiyle iktisap ederler (Türk, 1996:128). Servet vergileri de bu bakımdan kendi içinde, servetten alınan vergiler ve servet transferleri üzerinden alınan vergiler olmak üzere ikiye ayrılır. Türk Vergi Sistemi'nde, Servetten alınan vergiler kendi içinde ikiye ayrılır. Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi olarak. Servet transferleri üzerinden alınan vergi ise, Veraset ve İntikal Vergisi'dir.

Harcama Vergileri de; vergi yükümlülerinin harcamaları üzerinden alınan vergilerdir. Türk Vergi Sistemi'nde bu vergilerde, Özel Tüketim Vergisi ve Katma Değer Vergisi olmak üzere ikiye ayrılır.

1. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Yer Alan Vergi Harcamaları

Türk Vergi Sistemi'nde, gelir üzerinden alınan vergiler iki çeşittir. Gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınan "Gelir Vergisi" ile kurumların kazancı üzerinden alınan "Kurumlar Vergisi". Gelir Vergisi; gerçek kişilerin, bir takvim yılında elde ettikleri irat ve kazançların safi tutarı üzerinden, mükellefinin kişisel ve ailevi durumunu dikkate alan, artan oranlı tarifeye göre alınan subjektif karakterli dolaysız bir vergidir (Tosuner, Arıkan ve Yereli, 2005:10). Gelir Vergisi, tüm üretim faktörlerini vergilendiren ve vergi gelirleri içerisinde en önemli paya sahip olan bir vergi türüdür (Rakıcı, 2004:115) ve subjektif karakterli olduğu için de adil bir vergidir.

Vergi harcamaları, belli kişi veya gelir unsurlarını koruma, teşvik etme amacıyla gelir vergisinde yer almaktadır (Balkaya Akça, 2000:33). Örneğin; gelir vergisinde yer alan sosyal nitelikli vergi harcamalarının gelir dağılımında adaleti sağlamaya yönelik etkileri vardır. Ücretlere tanınmış istisnalar, ücretliler yanında serbest meslek erbabının da yararlandığı sakatlık indirimi, esnaf muaflığı bu nitelikte uygulamalardır. Ancak, gereksiz ve amacına uygun olmayan şekilde bu tür vergisel teşviklerin kullanılmasıyla, vergi etkinsizliğine yol açılabileceği gibi, hiç uygulanmaması durumunda da birtakım vergi adaletsizlikleri ortaya çıkabilir. Her ne kadar, indirim, istisna ve muafiyetlerin vergide genellik ilkesini zedeleyeceğine dair

bazı görüşler ileri sürülse de ekonomik, sosyal, mali ve politik bazı nedenlerle uygulanmaları gereklidir.

Kurumlar Vergisi; gelir vergisinin kapsamına giren gelir unsurlarının, ilgili yasada belirtilmiş olan kurumlar tarafından elde edilmesi halinde, bu kurumların aynı hukuki kişilikleri sonucu net kazançlarından alınan vergilerdir (Edizdoğan, 2007:277). Kurumlar Vergisi, objektif dolaysız bir vergidir. Bu bakımdan genel niteliktedir. Kurumlar Vergisi genel olarak, tüzel kişilerin kazançlarını vergilendirmektedir.

Kurumlar Vergisi'ndeki muafiyetler daha ziyade, bir kısım kamu iktisadi kurumları ile sosyal yardım ve eğitim müesseselerine tanınmış bulunmaktadır (Ferhatoğlu, 2001:80).

Kurumların kendisini oluşturan bireylerden farklı bir ekonomik gücü olması nedeniyle uygulanan kurumlar vergisinde yer alan vergi harcamalarının çoğu belirli alanlarda, belirli ürünleri üreten kurumların vergisel açıdan korunmasına ve gelişiminin sağlanmasına yöneliktir. Genellikle, sosyal yardım amacıyla faaliyette bulunan kurumların vergi dışı bırakılması şeklindeki muafiyet uygulamaları, gelir vergisindekilere göre daha sınırlı yapı ve sayıda görülmektedir. İstisna, indirim, vergi yükümlülüğünün ertelenmesi şeklindeki vergi harcamaları, ekonomik amaçlarla ve daha yoğun olarak uygulanabilmektedir. Devletin bu amaçla kurumlara tanıdığı ayrıcalıklar, özellikle yatırım teşvikleri, gelir vergisinden daha fazla bu amaca hizmet edip, sonuç sağlayıcı niteliktedir. Genellikle tek oranlı tarifeye sahip olan kurumlar vergisinde, halka açılmayı teşvik etmek, tekelleşmeyi önlemek amacıyla genel orandan düşük vergi oranı uygulanması şeklindeki vergi harcamaları da söz konusu olabilmektedir (Balkaya Akça, 2000:38-39).

a. Gelir Vergisi'nde Yer Alan Vergi Harcamaları

Gelir Vergisi'nde yer alan vergi harcamaları, gelirin yedi unsuru⁵ içerisinde yer alan muafiyet, istisna, indirim, vergi tatili gibi vergi ayrıcalıklarından oluşmaktadır.

Gelir Vergisi'ndeki vergi harcamaları, belli kişi veya gelir unsurlarını korumak, teşvik etmek, gelir dağılımında adaleti sağlamak, ekonomik, sosyal, siyasi, kültürel amaçlarla gelir vergisinde yer almaktadır.

(1) Ticari Kazançlar Açısından Vergi Harcaması Uygulamaları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. Maddesi, her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançları ticari kazanç olarak belirleyerek, hangi kazançların ticari nitelikte olduğunu sıralamıştır. Ticari kazançlar açısından, ekonomik, sosyal ve idari nedenlerle, bazı koşulları taşıyan küçük esnaf vergiden muaf tutulmuştur. Esnaf durumunda bulunanlar tarafından elde edilen gelirin, belli tutarların altında kalması ve bunların vergiye tabi tutulması halinde verginin tahsili için yapılacak giderlerin sağlanacak vergi hasılatını geçebilmesi durumu bu muafiyetin tanınmasında önemli bir faktördür (Tosuner, Arıkan ve Yereli, 2005: 63).

Ticari kazançlarda dar mükelleflere yönelik olarak da bir istisna bulunmaktadır. Türkiye'de başka işyeri ve daimi temsilcileri bulunmayan yabancıların, hükümetin izniyle açılan sergi, panayırılarda yaptıkları ticari faaliyet sonucu elde ettikleri kazanç gelir vergisinden istisnadır. Aynı şekilde, serbest meslek kazancı niteliğindeki gelir de vergi dışı bırakılmıştır. Eğer bu düzenlemeler çifte vergilemeyi önleme amacıyla yapılmışsa, vergi harcaması olarak kabul edilmez. Ancak, sergi ve panayırlara yurt dışından katılımı sağlamak, böylece bilgi, kültür alış verişini teşvik etmek amaçlanıyorsa, vergi harcaması olarak nitelendirilebilir (Balkaya Akça, 2000:133).

Bunların dışında ticari kazançlarda iki istisna daha vardır ki bunlardan biri, PTT Acentalığı yapılmak suretiyle yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançların gelir vergisinden istisna edilmesi diğeri ise, 2004 yılında okul öncesi eğitim, ilköğretim,

⁵ **Gelirin Yedi Unsuru;** Ticari Kazançlar, Zirai Kazançlar, Ücretler, Serbest Meslek Kazançları, Gayrimenkul Sermaye İradı, Menkul Sermaye İradı, Diğer Kazanç ve İratlar'dan oluşmaktadır (Tosuner, Arıkan ve Yereli, 2005:36).

özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının açılmasının teşvik edilmesi amacıyla getirilen ve belirtilen hükümdeki faaliyetleri 5 yıl süreyle vergiden istisna eden ve vergi harcaması olarak nitelendirilen hükümdür.

(i) Vergiden Muaf Esnaf (GVK. Md. 9)

GVK' nun 9. Maddesi'nde belirtilen koşullarda faaliyette bulunanlar, ticari kazançlar açısından, ekonomik, sosyal ve idari nedenlerle gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır. Bu muafiyetten yararlananlar, daha çok işyeri açmaksızın gezici olarak faaliyette bulunan küçük çaptaki esnaf olup, vergiden muaf tutuldukları için beyanname verme yükümlülükleri bulunmamakla birlikte satın aldıkları mallara ve giderlere ilişkin belge almak ve saklamak zorundadırlar (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:10).

Gelir Vergisi'ndeki en önemli muaflıklardan biri olan esnaf muaflığının kabul edilmesinde başlıca neden ve etkenler, vergi idaresi için kolaylık sağlamak ve vergide adalet ilkesine uymak isteği olmuştur. Bu kişilerin yaptıkları işin çok küçük ölçekli olması, elde edilen gelirin düşüklüğü, vergilendirilmeleri halinde idari maliyetin elde edilen gelirden yüksek olması sonucunu doğurabilir. Küçük sanat ve ticaret erbabının işlerini düşük bedelli olarak topluma sunmaları nedeniyle ve geleneksel nitelikli sanat-el işlerinin korunması amacıyla bu muafiyetin uygulanması bir zorunluluk olmaktadır. Ayrıca, bu kişilerin vergiyle ilgili görevlerini yerine getirebilmek için gerekli bilgi düzeyinde olmamaları, vergilendirilmeleri halinde uzmanlardan yardım almalarını gerektirecek, bu da zaten kısıtlı gelir elde eden kesime bir maliyet yükleyecektir. Esnaf muaflığının vergi sisteminde yarattığı en büyük sorun, kayıtsız ve belgesiz bir alan oluşturması, muafiyetten yararlanabilmek için herhangi bir kuruluşa başvurulmaması nedeniyle, yararlananların sayısı ve koşulları taşıyıp taşımadıkları konusunda bir saptama yapılamamasıdır. Ayrıca belgesi olmayan, kayıt dışı kalan ve etkili bir denetimden yoksun bir kesimi vergi dışı bırakması sonucu, ödeme gücü olan diğer bazı vergi mükelleflerinin de bu muaflıktan kolayca yararlanmasına imkan vermesidir (Devrim ve Görgün, 2008:86). Bu sakıncayı gidermek amacıyla 4369 Sayılı Kanun'da bir düzenleme yapılarak, bu kişilerin ilgili esnaf odalarına kaydolmaları, faaliyet gösterilen yerdeki belediyeden

esnaf muaflığı belgesi⁶ almaları zorunluluğu getirilmiştir. Böylece belediyelerin bu uygulamaya katılması sağlanarak, muaflıktan yararlananların eşit koşullarla değerlendirilmeleri nedeniyle koşulları taşımayanların haksız olarak yararlanmaları önlenmeye çalışılmıştır (Balkaya Akça, 2000:131-133).

Fakat bu muafiyet, vergi ödeme güçleri olan ve vergi ödemesi gereken bazı mükellefler için açık kapı bırakarak bu kesimlerin vergi dışı kalmasına yol açması nedeniyle vergi adaletini ve vergi verimliliğini olumsuz yönde etkilemektedir. Ayrıca böyle bir uygulamanın sınırlarının saptanmasındaki zorluk ve mükellefin içinde bulunduğu koşulları tanımlamadaki belirsizlik, belirtilen özelliklere sahip bulunmayan kimselerin de haksız bir şekilde vergi dışı kalması sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Esnaf muaflığından yararlanarak vergi dışı kalan kesim genellik ilkesinin ihlal edilmesine de yol açmaktadır (Rakıcı, 2004:120).

Esnaf muaflığı uygulamasını optimal vergileme ilkeleri çerçevesinde değerlendirecek olursak adalet ve eşitlik ilkesine aykırı olduğu görülmektedir. Çünkü Anayasa'nın 73/1. Maddesi'nde "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür" denilerek kanun önünde eşitlik ilkesi vurgulanmıştır. Dolayısıyla vergi yasaları önünde vergi ödeme gücü bulunan herkes eşit olarak görülmeli ve vergi yasaları bu kişilerin tümüne aynı şekilde uygulanmalıdır. Ülkede küçük esnaf kesimi ile birlikte diğer bütün küçük sanat erbaplarının gelirlerini beyan etmeleri sağlanmalı ve fakat vergi sistemine, mükelleflerin vergi ödeme gücüne ulaşılmasında en gerçekçi araç olarak "En Az Geçim İndirimi Müessesesi" yerleştirilerek yaşam koşullarını asgari ölçüde sürdürebilecek kadar gelirleri vergi dışı bırakılmalıdır. Genellik ilkesi uyarınca Esnaf Muaflığı uygulaması sistemden çıkartılmalıdır. Çünkü bazı meslek gruplarının vergi dışında bırakılmaları, buna karşın diğer meslek gruplarının vergi kapsamında olmaları genellik ilkesine aykırılığı teşkil etmektedir. Esnaf muaflığı uygulaması; belirli kişileri vergi dışında bıraktığından, vergi kapsamında bulunan kişilerin üretim,

⁶ 25/09/1999 Tarihli 227 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne göre Esnaf Muaflığı Belgesi alma zorunluluğu kaldırılmıştır.

tüketim, yatırım ve tasarruf kararlarını olumsuz yönde etkilediği için tarafsızlık ilkesine⁷ de ters düşmektedir (Öz, 2002:18-19).

(ii) PTT Acentalarında Kazanç İstisnası (GVK. Mük. Md. 18)

PTT acentalığı faaliyetinden elde edilen kazançlar, gelir vergisinden müstesnadır.

(iii) Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası (GVK. Md. 19)

Ticari kazanç açısından bir başka vergi harcaması da, yatırım indirimi uygulamasıdır. Ancak bu istisna, 5497 Sayılı Kanun'un 2'nci Maddesi ile 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmıştır. Fakat 31.12.2008 tarihine kadar mükellefler bu muafiyetten faydalanabileceklerdir⁸.

Yatırım indirimi, ülkemizin ekonomik kalkınmasını sağlamak amacıyla özel sektörde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kalkınma planına uygun ve yıllık programlarda yer alan yatırımlarını teşvik eden bir vergi istisna rejimidir. Özel sektörün kalkınma planına uygun olarak gerçekleştireceği yatırımların belli bir miktarına eşit bir kazancı, gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilerek bu amacın gerçekleştirilmesi düşünülmüştür (Ferhatoğlu, 2001:70).

Belirli sektörlerdeki, belirli büyüklükteki ticari, sınai, zirai nitelikteki yatırımlar için yapılan harcamaların ilgili kazançtan indirilmesine izin veren bu uygulamayla amaçlanan, yatırımları teşvik etme yoluyla ülke kalkınmasını hızlandırmaktır (Balkaya Akça, 2000:134). Ayrıca yatırım indirimi, yatırımların teşvik edilmesi ile ekonomik kalkınmayı desteklemeyi ve bölgelerarası ekonomik ve sosyal dengesizlikleri ortadan kaldırmayı da hedefler (Gerçek, 1998:8).

Yatırım indirimi, devletin gelecekte elde edeceği daha fazla bir gelir için, mevcut gelirden vazgeçmesi şeklinde basit bir mali politika gibi görünmesine karşın,

⁷ **Tarafsızlık İlkesi;** Alman vergi ile vergi mükelleflerinin vergi öncesi kurdukları ekonomik ve mali dengelerinin olumsuz yönde etkilenmemesi anlamına gelir (Devrim, 2002:215).

⁸ 01/08/2010 tarihinde yürürlüğe giren 6009 Sayılı Kanun'un 5. Maddesi'ne göre; 2010 Takvim yılı kazançları da yatırım indiriminden faydalanabilecektir.

özellikle az gelişmiş ülkelerde, üzerinde durulması gereken önemli bir teşvik aracıdır (Gerçek, 1998:6).

Yatırım indirimi, ekonomik kalkınmayı hızlandırmak için, özel sektör yatırımlarını özendirilen bir vergi istisnasıdır. Bu yolla yapılan yatırımın belirli bir yüzdesi, yatırım yapan kişinin kazancından indirilmekte ve devlet bu miktar için hesaplanacak vergi alacağından vazgeçmektedir. Yatırım indirimi bir yandan yatırım yapılması istenilen alanlara yatırımların yönlendirilmesini sağlayarak ikame etkisi, diğer yandan da girişimcilerin sermaye maliyetinde bir düşüşe yol açarak gelir etkisi sağlamaktadır. Yatırım indirimiyle, istenilen koşullara sahip yatırımlara harcanan tutarların belirli bir bölümünün vergi matrahından indirilebilmesi, girişimciye vergi tasarrufu sağladığından, yatırımın net maliyetini düşürmektedir. Örneğin; yatırım indirimi oranının % 40, vergi oranının % 20 olduğu bir ekonomide, yatırım maliyetinde % 8 oranında bir düşüş meydana gelmektedir. Yatırım indirimi oranının % 40, vergi oranının % 36 olması halinde yatırım maliyeti % 12 oranında düşmektedir. İndirim sonucu elde edilen vergi tasarrufu yeni yatırımların finansmanında kullanılabileceği gibi, tüketime de yöneltiler (Özkara, 2006:1).

Yatırım indirimi, yararlanan işletmeler açısından böyle bir önem taşıırken, devlet açısından ise; vergilendirilmesi gereken bir mali güç mevcut iken, bazı ekonomik ve sosyal hedefler doğrultusunda, bu mali güçten belirli sınırlamalar çerçevesinde vergi alınmaması anlamına gelmektedir. Alınmasından vazgeçilen bu vergilerin, toplam yatırımı artıracığı ve iyi kullanıldığında istihdam, verimlilik ve üretimi artırarak bu gelir kaybını telafi edeceği varsayılmaktadır. Dolayısıyla, kamu gelirlerinde uzun dönemde bir azalma olmayacağı kabul edilmektedir. Yatırım yapma imkanına sahip olanlar yüksek gelir ve sermaye sahipleri olduğu için yatırım yapanların vergi yükünün hafifletilmesi, vergide eşitlik ilkesinin bozulması ve diğer az gelirli vergi ödeyicileri aleyhine olacak şekilde vergi yükünün adil dağıtılmaması sorununu ortaya çıkarır. Yatırım indirimi ile amaçlanan ekonomik kalkınmanın hızlandırılmasının sağlanabilmesi, belirtilen maliyet ve faydaların göz önünde tutulması suretiyle uygulamaya yön verilmesine bağlıdır. Bu bakımdan yasa koyucu; her yatırımı, yatırım indiriminden yararlandırmamış, yatırım indiriminden yararlanabilmek için bazı koşullara yer vermiştir (Özkara, 2006:2).

Ekonomik bakımdan gelişmekte olan ülkelerin kalkınmalarını sağlamak ve gelişmiş olan ülkelerin gelişmelerini devam ettirmek için yatırım yapmaları zorunludur. Dolayısıyla yatırımları teşvik edici vergi politikaları uygulamasına ihtiyaç vardır (Özkara, 2006:5).

Yatırımları teşvik eden tek araç yatırım indirimi değildir ancak yatırım indirimi önemli bir teşvik aracıdır. Yatırım indirimi ile:

- Yatırımın teşvik edilmesi,
- İstihdam imkanlarının artırılması,
- Yabancı sermaye yatırımlarının artırılması,
- Ekonomik kalkınmanın desteklenmesi,
- Bölgeler arası ekonomik ve sosyal dengesizliklerin ortadan kaldırılması,
- Bölgeler arası gelişmişlik farklarının giderilmesi,
- Gelişmiş ve yeni teknoloji kullanımının teşviki amaçlanmaktadır.

(iii) Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası (GVK. Md. 20)

“ Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar.”

2004 yılında getirilen bu istisna ile okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının açılmasının teşvik edilmesi amacıyla belirtilen hükümdeki faaliyetler 5 yıl süreyle vergiden istisna edilmiştir.

(iiii) Sergi ve Panayır İstisnası (GVK. Md. 30)

“Dar mükellefiyete tabi olanların:

1.Hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar (Türkiye'de başkaca iş yeri ve daimi temsilcileri bulunmamak şartıyla);

2. Bu sergi ve panayirlarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar;

Gelir Vergisi'nden müstesnadır.”

Yani dar mükelleflerin hükümetin izniyle açılan sergi ve panayirlarda yaptıkları ticari veya serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesnadır (Öz, 2002:23).

Bu istisna hükmü, Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcilikleri bulunmayan ve hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayirlardan dar mükelleflerin sergi, fuar, panayır süresince elde ettiği gelirleri kapsamaktadır. Düzenlenen sergi, fuar ve panayır gibi organizasyonlara katılımı teşvik etmeyi amaçlayan bu istisna vergi harcaması olarak değerlendirilmektedir.

Bu istisna, genellik ilkesine aykırıdır (Rakıcı, 2004:124). Belli kişi, grup veya konuların vergi dışı bırakılması, kanun önünde herkesin eşit olarak görülmesi gereğini savunan “adalet ve eşitlik” ilkesine uygun düşmeyeceğinden sergi ve panayır istisnası, ilkeli bir vergi sistemine aykırı bir uygulamayı teşkil etmektedir. Çünkü bu faaliyetler genelde belirli kişi veya grupları ilgilendirirler. Toplumun genelini kapsayacak sonuçlar doğurmazlar. Dolayısıyla belirli kişi veya gruplara ihtiyari uygulamalarla vergi imtiyazları tanınarak vergilemede hem “genellik” hem de “tarafsızlık” ilkesine aykırı hareket edilmemelidir (Öz, 2002:24).

(iiii) Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Faaliyet Gösterenlerin Kazançlarına İlişkin İstisna

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan yönetici şirketlerin ilgili kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2013 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır (Tosuner ve Arıkan, 2010: 73).

(2) Zirai Kazançlar Açısından Vergi Harcaması Uygulamaları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. Maddesi'nde zirai faaliyetten doğan kazancın zirai kazanç olduğu belirtilerek, zirai faaliyetin nelerden oluştuğu saptanmıştır. 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. Kanuni ölçüleri aşmayanlar ise sadece stopajla vergilendirilmekte, vergilemeyle ilgili herhangi bir şekli görevleri olmamaktadır (Balkaya Akça, 2000:136).

Zirai kazançlarda da yatırım indirimi uygulaması vardı. Zirai nitelikte yatırımların indirimden yararlanabilmesi için zirai kazancın bilanço usulüne göre saptanması gerekmekteydi (Balkaya Akça, 2000:137). Ancak bu uygulamada 01.01.2006 tarihinde kaldırıldı.

(i) Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası (GVK. Md. 19)

5497 Sayılı Kanun'un 2'nci Maddesi ile 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmıştır. Ancak 31.12.2008 tarihine kadar mükellefler bu muafiyetten faydalanabileceklerdir.

(3) Ücretler Açısından Vergi Harcaması Uygulamaları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. Maddesi'nde ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para, ayınlar ile parayla temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır (Balkaya Akça, 2000:137-138).

Gelir Vergisi Kanunu, bazı ücretleri gelir vergisinden istisna etmiş, bazı ücretleri vergiden muaf tutmuştur. Yani bazı ücretler verginin konusu itibariyle, bazı ücretler de elde edenler yönünden vergi dışı bırakılmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda ücretlere yönelik oldukça fazla istisna uygulaması bulunmaktadır. Sosyal koruma sağlamayı amaçlayan bu düzenlemeler 15-16-23-24-25-29-31-32-63 no'lu Maddelerin tamamında ya da bazı bentlerinde yer almaktadır. Bunlardan örnek verilecek olunursa; hizmetçilerin, köy muhtarlarının, köy bütçesinden ödeme yapılanların, toprak altında çalışanların ücretleri, emekli sandıkları-sigorta şirketleri-yardım sandıkları ve yabancı ülkedeki sosyal güvenlik kuruluşlarınca ödenen emekli-dul-yetim-maluliyet aylıkları, Harcırah Kanunu'na tabi olan-olmayan kuruluşlarca ödenen harcırah ve gündelikler, on yıl prim ödenmesi koşuluyla özel sigorta şirketlerince yapılan iade ve toptan ödemeler, yurt dışında öğrenci –memur okutanların bu kişilere yaptığı ödemeler, çocuk-evlenme-doğum-harp malullüğü zamları⁹, ordu mensuplarına dalış-uçuş hizmetleri nedeniyle yapılan ödemeler vergiden istisna edilmiştir (Balkaya Akça, 2000:138).

Sosyal güvenlik kuruluşları ve özel sigorta şirketine ödenen emeklilik ve diğer şahıs sigorta primleri matrahın belirlenmesinde ücret gelirinden indirilmekte, prim sonucu hak kazanılan emekli ikramiyeleri ve diğer ödemeler de vergiden istisna tutulmaktadır. Yapılan ödemelerin nemalandırılarak, belli bir süre sonra ikramiye, maaş olarak hak edene ödenmesi bir menkul sermaye iradı yaratmamaktadır. Çünkü primler, vergi matrahının saptanmasında gelirden indirilmiştir. Yapılan ödemeler menkul sermaye iradı olarak kabul edilseydi, primlerin matrahtan indirilmemesi gerekirdi (Balkaya Akça, 2000:138).

(i) Diplomat Muaflığı (GVK. Md. 15)

Yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden muafırlar.

⁹ Bu yardımlar devlet açısından bir dolaysız kamu harcaması olup, sosyal amaçlı transferler içinde yer alır. Alan için bir gelir niteliğinde olduğundan, bu transferlerin vergi dışı bırakılmış olması bir vergi harcaması yaratmaktadır. Vergi harcaması teorisine göre, vergi harcamaları bir tür kamu harcaması olduğundan, hem ödemenin devletçe yapılması hem de kişi geliri olarak vergilendirilmemesi nedeniyle, bu uygulamayı çift kamu harcaması olarak nitelendirmek, kanımızca yanlış olmayacaktır.

Diplomat muaflığına göre, yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara mensup, o ülke uyruğundaki memurları, Türkiye’de bir göreve memur edilenler, Türkiye’nin o ülkedeki memurlarına da aynı muafiyetin sağlanması koşuluyla vergi dışı tutulmuştur. Bu düzenleme çifte vergilemeyi önlemeye yönelik teknik bir zorunluluk olarak ya da dış politikadaki karşılıklılık, mütekabiliyet ilkesinin değişik bir uygulama şekli olarak ele alınabilir. Ancak diplomat muaflığı, kapsama giren kişilerin elde ettiği menkul sermaye iradından stopaj yapılmasını engellemektedir. Başka bir deyişle, diplomatların kiraya verdiği gayrimenkulünden sağladığı gelir vergilendirilmezken, menkul sermayesinden elde ettiği irattan vergi kesilmekte, beyanname vermek zorunda olunmadığı için, kesilen vergi nihai nitelikte olmaktadır. Ancak, muafiyet menkul sermaye iradı açısından da geçerli olsaydı, bu uygulama özellikle tasarrufların yüksek vergilendirildiği bir ülkeye mensup olanlar açısından, diplomatların birikimlerini kendi ülkelerinde değil, Türkiye’de değerlendirmeleri için bir teşvik olabilirdi. Eğer böyle bir uygulama var olsaydı, yabancı sermayeyi teşvik düzenlemelerine iyi bir örnek oluştururdu (Balkaya Akça, 2000:128-129).

(ii) Ücret İstisnası (GVK. Md. 16)

Yabancı elçilik ve konsoloslukların 15. Maddeye (diplomat muaflığı) girmeyen memur ve hizmetlilerin yalnız bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden istisna edilir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 16. Maddesi’ne göre, yabancı elçilik ve konsolosluklarının diplomat muaflığına girmeyen, bir başka deyişle, o ülke uyruğunda bulunmayan ve yabancı devlet tarafından Türkiye’de resmi bir göreve memur edilmemiş olan memur ve hizmetlilerin sadece bu işlerinden aldıkları ücret, aynı istisnanın o ülkedeki Türk Konsolos ve Elçiliğinde çalışan bu nitelikteki kişilere de tanınması koşuluyla, vergiden istisna edilmiştir. Eğer bu tür bir istisna tanınmamışsa, ücretler stopaja tabi tutulmadığından, yıllık beyannameyle bildirilip vergisi ödenecektir (Balkaya Akça 2000:139).

(iii) Ücretlerde İstisnalar (GVK. Md. 23/1-2-3-5-6-7-8-9-10-12-13-14-15)

Nüfusu 5000’i aşmayan yerlerde münhasıran el ile dokunan halı-kilim işçiliği yapanların ücretleri, gelir vergisinden muaf olanların veya gerçek usulde

vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri, hizmetçilerin ücretleri, köy bütçesinden ödenen ücretler, hizmet erbabına işverence yemek verilmesi suretiyle sağlanan menfaatler, çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri, sanat okulları, ceza ve ıslah evlerinin atölyelerinde çalışan öğrenci, hükümlü ve tutuklulara verilen ücretler ve söz konusu maddede bentler halinde sayılan ücretler gelir vergisinden istisnadır. Asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla, Ücret ve ücret niteliğinde tanımlanan bazı gelirleri kapsayan bu istisna genel olarak ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde tevkifat yöntemi benimsenmiş olduğundan ve söz konusu gelirlerin hesaplanmasındaki idari zorunluluktan kaynaklanmaktadır. Diğer bazı ödemelerde ise hak sahiplerinin sosyo-ekonomik açıdan desteklenmesi amaçlanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. Maddesi'nin 14. bendine göre, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenin yanında çalışan hizmet erbabının ücreti, işverenin yurt dışındaki kazancı üzerinden döviz olarak ödenmesi koşuluyla vergiden istisna edilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan ücretlere ait istisnaların genellikle, sosyal koruma sağlamaya yönelik olmasına rağmen, bu düzenleme tamamen ekonomik amaçlı olmaktadır (Balkaya Akça, 2000:139).

(iii) Gider Karşılıklarında İstisnalar (GVK. Md. 24/4)

Harcırah Kanunu'na tabi kurumlar tarafından harcırah ve yolluk olarak yapılan ödemeler ile Harcırah Kanunu dışında kalan müesseselerde çalışanlara yol giderleri ile yakacak yardımları ve sayım-seçim işlerinde çalıştırılanlara yapılan ödemeler gelir vergisinden müstesnadır. Ancak 657 Sayılı Kanun'da düzenlenen bu yardımların artık günümüzde uygulaması kalmamıştır. Ancak bu hüküm halen Gelir Vergisi Kanunu'nda yer aldığından çalışmamızda vergi harcaması listesine dahil edilmiştir.

(iiii) Tazminat ve Yardımlarda İstisnalar (GVK. Md. 25/3-4-5-6-7-9-10)

Bu istisnada, ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik vb. nedenlerle verilen tazminat ve yapılan yardımlar, muhtaç olanlara yapılan yardımlar, emekli ikramiye ve tazminatları, hizmet erbabına ödenen çocuk zamları, evlenme ve doğum yardımları, nafakalar, sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler, kıdem

tazminatları gibi söz konusu maddede belirtilenler gelir vergisinden müstesnadır (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:12).

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan sosyal amaçlı bu istisnalar tazminat ve yardımlar olarak iki gruba ayrılmaktadır. Tazminatlar; terim olarak bir zararın karşılanması olarak değerlendirildiğinden vergiye tabi olmaması ve vergi harcaması kapsamında değerlendirilmemesi gerekmektedir. Yardımlar ise vergiye tabi olduğundan, istisna edilen tutar vergi harcaması olarak düşünülmelidir.

(iiiii) Teşvik İkramiye ve Mükafatları (GVK. Md. 29/1-2-3-4)

Teşvik gayesiyle verilen ikramiye ve mükafatlar Gelir Vergisi'nden müstesnadır. Buna göre; ilim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükafatlar, spor yarışmalarında katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler, spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler, subay, astsubay, erbaş ve erlere ve ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, Türk Hava Kurumu'ndaki pilotlara verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar Gelir Vergisi'nden müstesnadır.

Teşvik gayesiyle verilen ikramiye ve mükafatlar, Gelir Vergisi Kanunu kapsamında vergiye tabi olması gerekirken sosyal amaçlı olarak getirilen bu istisna hükmü nedeniyle vergi dışında tutulmaktadır. Elde edilen teşvik ikramiye ve mükafatların 2008 yılından itibaren uygulamaya giren Asgari Geçim İndirimi miktarının üzerindeki tutarının vergi harcaması olarak düşünülmesi gerekir.

(iiiii) Sakatlık İndirimi (GVK. Md. 31)

Sakatlık indirimi, vergi adaleti anlayışının gereği olarak, yalnız özürülere tanınan bir vergi kolaylığıdır (Ferhatoğlu, 2001:68). Çalışma gücünün asgari % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derecede sakat, asgari % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece sakat, asgari % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece sakat sayılır ve aşağıda sakatlık dereceleri itibariyle belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir.

- Birinci derece sakatlar için 680 TL (2010 yılı için),
- İkinci derece sakatlar için 330 TL (2010 yılı için),
- Üçüncü derece sakatlar için 160 TL (2010 yılı için).

Bu düzenlemeye göre, serbest meslek faaliyetlerinde bulunan özürliülerin, beyan edilecek gelir vergisi matrahından Gelir Vergisi Kanunu'nun 31. Maddesi'nin 2 numaralı bendinde yer alan esaslara göre hesaplanan özürliülük indiriminin yıllık tutarında indirim yapılabileceği, diğer taraftan serbest meslek erbabının bakmakla yükümlü olduğu aile fertlerinden birisinin özürliü olması halinde de bu indirimden yararlanacağı anlaşılmaktadır. Yani Sakatlık indirimi uygulaması, vergiye tabi kazançtan kanunla belirlenen tutarda indirim yapılarak vergi matrahının azalmasını sağlayan bir vergi istisnasıdır (Çımat ve Yayman, 2005:2). Ayrıca, gerçek usulde ücret elde eden özürliüler öteden beri özürliülük indiriminden yararlanmakta olup, yapılan yeni düzenleme ile serbest meslek erbabına olduğu gibi, ücret geliri elde edenlerde kendileri özürliü olmasalar bile bakmakla yükümlü olduğu aile fertlerinden birisinin özürliü olması durumunda da bu indirimden yararlanabilecektir (Ferhatoğlu, 2001:69). Sakatlık indirimi, özürliü mükellefin gelir elde etmek için sağlam kişilere nazaran daha çok sıkıntı ve güçlüklerle katlanması, bu nedenle gelire atfedilen değerin diğerlerine göre daha fazla olması, yaşamı sürdürebilmek için, aynı miktarda gelir elde edenlere göre ek harcamalar yapmak zorunda kalınması nedeniyle uygulanan sosyal amaçlı bir vergi harcamasıdır. Kendisi özürliü olmamakla beraber, bakmak zorunda olduğu özürliü kişi olan ücretli de sakatlık indiriminden yararlanabilmektedir. Sakatlık indirimi, vergi ödeme gücü ilkesinin bir uygulama şekli olarak da ele alınabilir. Ancak, ülkemizde sakatlık indirimi gelir unsurlarının hepsine yönelik olmadığından, ayrıcalıklı bir uygulama görünümündedir. Başka bir deyişle, sadece ücret, serbest meslek kazancı ve bazı ticari kazanç sahiplerinin yararlanabilmesi nedeniyle, bu indirim vergi harcaması yaratmaktadır (Balkaya Akça, 2000:139-140).

(iiiiiii) Asgari Geçim İndirimi (GVK. Md. 32)

Ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi uygulanır. Asgari geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari 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. Asgari geçim indirimi, bu fıkraya göre, belirlenen tutar ile gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır.

(iiiiiii) Gerçek Ücretler (GVK. Md. 63/2-3-4)

“Gerçek ücretler, ücretin safi değeri işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aynı maddede belirtilen indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır.”

Bu maddeye göre, Emekli Sandıkları ve Sosyal Sigortalar Kanunu'nun Geçici 20'nci Maddesi'nde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler, çalışanlar tarafından sendikalara ödenen aidatlar ve ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ücretlerden indirilir.

Tasarrufların teşviki amacıyla getirilen bir istisna olup, vergi harcaması kapsamında değerlendirilmektedir.

(4) Serbest Meslek Kazançları Açısından Vergi Harcaması Uygulamaları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. Maddesi serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğunu belirterek, serbest meslek faaliyetini tanımlamıştır. Ticari nitelikte olmayan, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi-mesleki bilgi veya uzmanlığa dayanan işlerin işverene bağlı olmaksızın kişisel sorumluluk altında, kendi nam ve hesabına yapılması serbest meslek faaliyeti olup, bu işleri mutad meslek olarak yapanlar, bu işin yanında başka iş veya görevle

uğraşalar bile serbest meslek erbabı olarak nitelendirilmektedir (Balkaya Akça, 2000:140-141).

Serbest Meslek Kazançları açısından, Gelir Vergisi Kanunu'nda, serbest meslek erbabının GVK' nun 18. Maddesi uyarınca belirtilen kazançları gelir vergisinden istisna edilmiştir.

(i) Serbest Meslek Kazancı İstisnası (GVK. Md. 18)

Bu madde hükmü uyarınca; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bilgisayar programcısı, mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, 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 yayınlanmak 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. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir. Bu istisna müessesesi ile telif haklarının veya ihtira beratlarının bizzat kullanılması, satılması veya çeşitli şekillerde değerlendirilmesi suretiyle elde edilen kazançların tamamı vergi dışı bırakılmıştır.

(5) Gayrimenkul Sermaye İratları Açısından Vergi Harcaması Uygulamaları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. Maddesi'nde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirlenmiştir. Gayrimenkul sermaye iradında tek bir istisna vardır. Oldukça sınırlı nitelikte olan bu istisnaya göre, binaların mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen gayrisafi gelirin belli bir miktarı, 2010 için 2600 TL, vergiden istisna edilmiştir. Ticari, zirai, meslek kazancını beyannameyle bildirmek zorunda olanlarla, gelirleri bu kişiler tarafından bildirilenler istisnadan yararlanmamaktadır (Balkaya Akça, 2000:144-145).

Mesken kirası istisnası gerçek usulde gelir vergisine tabi olmayan, dolayısıyla gelir kaynakları daha kısıtlı olan kişilerin meskenlerini kiraya verdiklerinde elde edebilecekleri geliri belirli miktarda korumak ve kiralardan aşırı artışını biraz olsun engelleyebilmek amacıyla uygulanmaktadır (Balkaya Akça, 2000:145).

(i) Gayrimenkul ve Haklarda İstisnalar (GVK. Md. 21)

“Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 1.500.000.000 (270 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2010 yılı için 2.600 TL.) gelir vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz. Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar bu istisnadan faydalanamazlar.”

Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen ve 2010 yılı için 2.600 TL'yi aşmayan gelirler vergiden istisna edilmekte olup vergi harcaması olarak değerlendirilmektedir.

Söz konusu istisna şahsa bağlıdır. Yani bir gerçek kişinin birden fazla gayrimenkulünün (mesken olarak kullanılan) kira gelirleri varsa, istisna miktarı her bir gayrimenkul için değil, gayrimenkullerin kira gelirleri toplamına bir kez uygulanacaktır (Ferhatoğlu, 2001:67).

(6) Menkul Sermaye İratları Açısından Vergi Harcaması Uygulamaları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 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).

Menkul Sermaye İratları açısından da, GVK' nun 22'nci Maddesi'nin 1 no'lu bendi uyarınca belirtilen bir istisna hükmü uygulanmaktadır.

(i) Menkul Sermaye İratlarında İstisna (GVK. Md. 22/1)

“1. Bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, malûliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin % 25'i, Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan diğer sigorta şirketlerinden on yıl süreyle prim ödeyenler ile vefat, malûliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin % 10'u ve tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94 üncü Maddenin birinci fıkrasının (15) numaralı bendine göre tevkiyat yapılmaz.”

Tasarrufların teşvik edilmesini amaçlayan bu istisna vergi harcaması olarak değerlendirilmektedir.

(7) Diğer Kazanç ve İratlar Açısından Vergi harcaması Uygulamaları

Gelir Vergisi Kanunu'na giren “Diğer Kazanç ve İratlar”da, belirlenmiş altı gelir unsuruyla ilişkilendirilemeyen gelirlerin kaynağı ne olursa olsun, bu başlık altında vergilendirilir. Diğer kazanç ve iratlar, değer artışı kazancı ve arızı kazançlardan oluşmaktadır. Değer artışı kazançları, bazı mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlardır. İvazsız olarak iktisap edilenler hariç hisse senetlerinin iktisap tarihinden önce veya iktisaptan itibaren üç ay içinde elden çıkarılması, gayrimenkul olarak tescil ettirilmiş arama-işletme marka hakları, ticaret ünvanı gibi bazı hakların elden çıkarılması, telif haklarının sahipleri veya sahiplerinin kanuni mirasçıları dışındaki kişilerce elden çıkarılması, ortaklık hakları veya hisselerinin elden çıkarılması, faaliyeti durdurulan işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılması, ivazsız olarak iktisap edilenler hariç gayrimenkullerin iktisaptan itibaren beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan ve 2010 için her biri 7.700 TL'yi aşan kazançlar vergilendirilecek değer artış kazancıdır. Gayrimenkuller iktisaptan beş yıl¹⁰ geçtikten sonra elden çıkarılırsa, vergilendirme söz konusu olmayacaktır (Balkaya Akça, 2000:148).

¹⁰ 01.01.2007 tarihinden önce iktisap edilmiş olan gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde dört yıllık süre esas alınır. 01.01.2007 tarihinden sonra iktisap edilmiş olan gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde ise beş yıllık süre esas alınır.

GVK' nun 82'nci Maddesi uyarınca 1, 2, 3, 4 no'lu bentlerinde belirtilen kazançlarda arızı kazanç olarak tanımlanmıştır ve bu bentlerdeki kazançların 2010 yılı için, 18.000 TL'lik kısmı gelir vergisinden müstesnadır.

(i) Değer Artış Kazançları (GVK. Mük. Md. 80)

Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri veya kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar, ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar¹¹, değer artışı kazançlarıdır.

“Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 7.700 Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır.”

Bu maddede sayılan değer artış kazancı ile ilgili istisna tutarı 2009 yılına ilişkin 2010 yılında beyan edilecek gelirler için 7.700 TL olarak öngörülmüştür. Bu tutar söz konusu değer artışı kazançlarına dair 2010 yılı vergi harcaması tutarına temel teşkil etmektedir.

(ii) Arızı Kazançlar (GVK. Md. 82)

“...Bir takvim yılında (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerde yazılı olan kazançlar (henüz başlamamış olan ticarî, ziraî veya meslekî bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) toplamının 10 milyar (270 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2010 yılı için 18.000 TL) kısmı gelir vergisinden müstesnadır.”

Bu maddede sayılan arızı kazançlarla ilgili istisna tutarı 2010 yılına ilişkin 18.000 TL olarak öngörülmüştür. Bu tutar arızı kazançlara dair 2010 yılı vergi harcaması tutarına temel teşkil etmektedir.

¹¹ İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç

(iii) Diğer İndirimler (GVK. Md. 89/1-2-3-4-5-6-7-8-9-10)

Gelir Vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere aynı maddede belirtilen indirimler yapılabilir. Sosyal, kültürel ve ekonomik amaçlarla öngörülen söz konusu indirimler vergi harcaması kapsamında değerlendirilmektedir.

Yıllık beyanname veren mükellefler ne tür gelir elde ediyorlarsa etsinler, bazı ödemeleri ve indirimleri gelirlerinden düşebilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. Maddesi'nin birinci fıkrasında yapılan düzenlemeye göre, beyan edilen gelirin %10'u ve her bir kişi için asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla mükellefin kendisine, eşine ve çocuğuna ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları gelirden indirilebilmektedir (Balkaya Akça, 2000:130).

Buna ek olarak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. Maddesi'nde yer alan diğer önemli bir indirim de Ar-Ge İndirimidir. Bu indirimde, mükelleflerin yıl içinde yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tutarını aşmamak koşuluyla, o yıl için ödemeleri gereken gelir vergisinin %20'sinin kanuni sürelerde tahsilinden vazgeçilerek, vergi faizsiz olarak üç yıl ertelenmektedir. Araştırma-geliştirme faaliyetleri ülke kalkınması ve gelişmesinde son derece önemlidir. Uluslararası rekabet ortamında ekonomik olduğu kadar, politik güce sahip olabilmek de bu faaliyetlerin geliştirilmesine bağlıdır. Bu nedenle kurumsal çabalar yanında, bireysel olanları da teşvik etmek amacıyla, gelir vergisinde iki düzenleme yapılmıştır. İlki, bilimsel araştırma-geliştirme faaliyetlerinde bulunan kuruluşlara yapılan bireysel bağışların belli bir sınırdan gelir vergisi matrahından düşülmesine izin verilmesidir. Diğerinde ise, bireylerin kendi araştırma-geliştirme çalışmalarını finanse etmek amacıyla, yapılan harcama tutarı büyüklüğünde bir vergi miktarı üç yıl süreyle ertelenmekte, devlet tarafından bu faaliyetler için faizsiz kredi sağlanmış olmaktadır (Balkaya Akça, 2000:151-152).

Ayrıca 89. Maddesi'nin diğer fıkralarının bazılarında yer alan indirimleri de şöyle sıralayabiliriz. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin

maliyet bedelinin tamamı, Doğal afetler dolayısıyla makbuz mukabili yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı, İşletmelerin bünyelerinde gerçekleştirdikleri araştırma ve geliştirme harcamaları tutarlarının tamamı, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile Türkiye Futbol Federasyonu kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si, Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağışların tamamı diğer indirimler kapsamındadır.

b. Kurumlar Vergisi'nde Yer Alan Vergi Harcamaları

Kurumlar Vergisi'nde yer alan vergi harcamaları, kurum kazançlarına uygulanan bazı muafiyet, istisna ve indirimlerden oluşur. Kurumların kendisini oluşturan bireylerden farklı bir ekonomik gücü olması nedeniyle uygulanan kurumlar vergisinde yer alan vergi harcamalarının çoğu belirli alanlarda, belirli ürünleri üreten kurumların vergisel açıdan korunmasına ve gelişiminin sağlanmasına yöneliktir. Genellikle sosyal yardım amacıyla faaliyette bulunan kurumların vergi dışı bırakılması şeklindeki muafiyet uygulamaları, gelir vergisindekilere göre daha sınırlı yapı ve sayıda görülmektedir. İstisna, indirim, vergi yükümlülüğünün ertelenmesi şeklindeki vergi harcamaları, ekonomik amaçlarla ve daha yoğun olarak uygulanabilmektedir.

(1) Muafiyetler (KVK. Md. 4.Ç-D-I-İ-J-K-L-N)

“(1) Aşağıda sayılan kurumlar, kurumlar vergisinden muaftır:

ç) Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izniyle açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırılar.

d) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konuk evleri ile askerî kışlalardaki kantinler.

ı) İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen;

1) Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri,

2) Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri,

3) Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar.

i) Köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla yolcu taşıma işletmeleri ile köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmeleri.

j) Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler.

k) Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanununun 13 üncü Maddesi'ne göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri.

l) Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup, bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar.

n) Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadî işletmeler.”

Çeşitli muafiyetlerin yer aldığı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4 üncü Maddesi'nin yukarıda yer alan bentleri vergi harcaması kapsamında değerlendirilmiştir. Bu madde hükmünün vergi harcaması kapsamında değerlendirilmesinde muafiyet kapsamındaki kuruluşların savunma amaçlı faaliyet gösterip göstermedikleri, yapmış oldukları hizmetlerin özel sektör tarafından yapıp yapılmadığı, yapılan hizmetin veya üretilen malın nihai tüketicisinin kamu olup olmadığı gibi hususlar dikkate alınmıştır.

(2) İstisnalar (KVK. Md. 5.C-E-F-H-I)

“(1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

c) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştirakten oluşan tam mükellefiyete tâbi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları.

e) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı. Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. İstisna

edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır. Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır. Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır. Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

f) Bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı.

h) Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar.

*ı) Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usûller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar (İstisna, belirtilen okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar.)
...”*

Böylece, kar amacı gütmeyen, bilimsel araştırma ve etkinlikleri olan topluma yararlı vakıf ve dernekler tarafından tamamen sosyal amaçlı olarak işletilen rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlarda 5 vergilendirme dönemi kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Sosyal, ekonomik ve kültürel amaçlı öngörülen söz konusu istisnalar standart kurumlar vergisi sisteminden bir sapma olarak değerlendirilmiş ve vergi harcaması olarak düşünülmüştür.

(3) Diğer İndirimler (KVK. Md. 10.A-B-C-Ç-D-E)

“(1) Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:

a) Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi". Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismanla tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

b) 21.5.1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si.

c) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan

dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı.

ç) (c) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı.

d) Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;

1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticarî olmayan ulusal veya Uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

2) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarîsi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

4) 21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

- 5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,
- 6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,
- 7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,
- 8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,
- 9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,
- 10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına, ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların % 100'ü. Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı, yarısına kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.
- e) Bakanlar Kurulu'nca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdî bağışların tamamı.
- f) İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneği'ne makbuz karşılığı yapılan nakdi bağışların tamamı”

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. Maddesi ile benzer hükümler içeren bu madde kapsamında yer alan sosyal, kültürel ve ekonomik amaçlı istisnalar vergi harcaması olarak değerlendirilmektedir.

(4) Yatırım İndirimi İstisnası

Yatırım indirimi istisnası 5497 Sayılı Kanun'un 2'nci Maddesi ile 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmakla birlikte, 31.12.2008 tarihine kadar mükellefler bu istisnadan faydalanabileceklerdir. Dolayısıyla bu madde hükmünün 2007 ve 2008 yılı için vergi harcaması niteliği devam etmektedir.

2. Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Yer Alan Vergi Harcamaları

Servet, bir gerçek ya da tüzel kişinin belirli bir zamanda sahip bulunduğu mal varlığına dahil tüm iktisadi değerlerin para ile ifade olunan toplamıdır. Servet vergileri ise, gerçek ve tüzel kişilerin belirli bir zamanda sahip oldukları genellikle menkul ve gayrimenkul malların tamamını ya da bir kısmını, değerleri üzerinden vergilendiren dolaysız vergilerdir (Edizdoğan, 2007: 283). Servet vergilerinde vergiyi doğuran olay, mülkiyetine sahip olunmak suretiyle ya servet unsurlarının mal varlığına dahil edilmesi ya da bu unsurların mülkiyetinin el değiştirmesidir.

Servet vergilerinin bazılarında şahsi ve ailevi durumlar göz önünde bulundurulmadığı için objektiftir. Örneğin; Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi gibi. Bir kısım servet vergilerinde de şahsi ve ailevi durumlar göz önünde bulundurulduğu için subjektiftir. Örneğin; Veraset ve İntikal Vergisi gibi (Edizdoğan, 2007: 283). Servet vergileri devlete gelir sağlama fonksiyonlarının yanında, gelir ve servet dağılımındaki dengesizliklerin giderilmesinde, vergilemede adaleti sağlamakta önemli bir araç olarak kabul edilmektedir. Bunun yanı sıra servet vergilerinin asıl amacı mali değildir, bu vergiler devlete gelir sağlamaktan çok sosyal amaçlara yöneliktir (Devrim, 2002:266).

a. Servetten Alınan Vergilerde Yer Alan Vergi Harcamaları

Servet vergilerinde de vergi harcamaları gelir vergisinden daha dar kapsamlı olarak yer almaktadır. İstisna ve muafiyetler genellikle sosyal amaçla uygulanmaktadır. Özürlülerce kullanılan motorlu taşıtların vergi dışı bırakılması, tek bir evi olan emeklilerin bu evde oturmaları koşuluyla veya hiçbir koşul olmaksızın

emlak vergisinden muaf tutulmaları, kazanç gayesi olmadan işletilen eğitim-sağlık kuruluşlarına ait binaların vergiden istisna edilmesi gibi uygulamalar örnek olarak verilebilir. Ekonomik amaçla, fabrika binaları, çeşitli üretim ve turizm tesislerinin vergi dışı bırakılması da söz konusu olabilmektedir. Emlak vergisinde tek evi olan emeklilere düşük vergi oranı uygulanması örneğinde olduğu gibi farklı vergi oranı uygulaması bulunmakla beraber, vergi ertelemesi gibi vergi harcamaları, genellikle yer almamaktadır (Balkaya Akça, 2000:45).

(1) Emlak Vergisi'nde Yer Alan Vergi Harcamaları

Emlak Vergisi; gerçek ya da tüzel kişilerin Türkiye'deki mülkiyetlerinde bulunan bina ve araziden alınan özel nitelikli bir servet vergisidir. Verginin yükümlüsü, genel olarak bina ve arazinin malikleridir (Edizdoğan, 2007: 287). Uygulamada mali, sosyal ve ekonomik nedenlerle sürekli ve geçici nitelikte çeşitli muafiyet ve istisnalara yer verilerek yükümlülük daraltılabilmektedir.

Emlak Vergisi'ndeki muafıklar, bina vergisi ile arazi vergisine göre ayrılmıştır. Bina ve arazi vergisi muafiyetleri, daimi ve geçici olarak ikiye ayrılmaktadır. Daimi muafiyetler, kamu kurumlarına ve yabancı elçiliklere tanınmıştır. Geçici muafiyetler ise, kanunda belirtilen hallerde (zeytinlik, fıstıklık, çalılık, fındıklık, kavaklık vs. kurulmasını teşvik etmek gibi) ve belli sürelerle (10-15-20-50 yıl gibi) tanınmıştır.

(i) Bina Vergisi'nde Yer Alan Vergi Harcamaları

Bina Vergisi'nde yer alan vergi harcamaları, Kanunda belirtilen binalara uygulanan daimi ve geçici muafıklar şeklinde yer alır.

- Daimi Muafıklar (EVK. Md. 4)

“Aşağıda yazılı binalar, kiraya verilmemek şartıyla Bina Vergisi'nden daimi olarak muaftır.

a) Özel bütçeli idarelere (mazbut vakıflar dahil), İl Özel İdareleri'ne, belediyelere, köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ve Devlete ait binalar;

b) İl Özel İdareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseselere ait;

aa) Su, elektrik, havagazı, mezbaha ve soğuk hava işletme binaları;

bb) Belediye sınırları içinde yolcu taşıma işletme binaları ve kapalı durak yerleri;

c) Köylere ve köy birliklerine ait tarım işletme binaları, soğuk hava depoları, içmeler ve kaplıcalar ile bunlar tarafından köylünün umumi ve müşterek ihtiyaçlarını karşılamak maksadıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmenler ve köy odaları;

d) Ordu evleri, askeri gazino ve kantinler ile bunların müstemilatı;

e) Kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait binalar (Kurumlar Vergisi'ne tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla);

f) Kazanç gayesi olmamak şartıyla işletilen hastane, dispanser, sağlık, rehabilitasyon, teşhis ve tedavi merkezleri, sanatoryum, prevantoryum, öğrenci yurtları, düşkünler evi, yetimhaneler, revirler, kreşler, kütüphaneler ve korunmaya muhtaç çocukları koruma birliklerine ait yurtlar ve işyerleri ile benzerleri;

g) Dini hizmetlerin ifasına mahsus ve umuma açık bulunan ibadethaneler ve bunların müstemilatı;

h) Zirai istihsalde kullanılmak şartıyla makine ve alet depoları, zahire ambarları, samanlıklar, arabalıklar, ağıllar, ahırlar, kümesler, kurutma mahalleri, böcekhaneler, serler (seralar) ve benzeri binalarla, işçi ve bekçi bina, kulübe ve barakaları;

i) Su ürünleri müstahsillerinin istihsalde kullandıkları ağ ve alet depoları, kayıkhaneler, denizlerde ve göllerdeki işçi ve balıkçı kulübe ve barakaları;

j) Umuma tahsis edildiği Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca kabul edilen rıhtım, iskele, dalgakıran ve bunların mütemmimleri ile demiryolları ve köprü, rampa ve tünel, yeraltı ve yerüstü geçitleri, peron, alimantasyon tesisleri, iskele ve istasyon binaları ile yolcu salonları, cer ve malzeme depoları gibi demiryolu mütemmimleri,

Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü'ne ait hava liman ve meydanlarındaki terminal binaları, teknik blok, hangar, sistemlere ait depo; elektronik, elektrik ve mekanik sistemlere ait laboratuvar ve bakım tesisleri, pist taksirut ve apron sahası ile ısı ve enerji santralleri, hidrofor tesisleri, gerek hava liman ve meydanlarda ve gerekse uçuş yolları üzerindeki seyrüsefer yardımcı tesisleri ile hava yer ve yer yer muhabere sistemleri ve yukarıda belirtilen sistem ve tesislerin mütemmimleri, (Diğer depolar, antrepolar, müstakil lojman ve müstakil idarehane binaları mütemmim sayılmaz).

k) Her nevi su bentleri, baraj, sulama ve kurutma tesisleri;

l) Yabancı devletlere ait olup elçilik ve konsolosluk olarak kullanılan binalar ile elçilerin ikametine mahsus binalar ve bunların müştemilatı (Karşılıklı olmak şartıyla) ve Merkezi Türkiye'de bulunan milletlerarası kuruluşlara, milletlerarası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ait binalar;

m) Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binalar (Vakıf senedindeki cihete tahsis edilmek şartıyla);

n) Enerji nakil hatları ve direkleri;

o) Gençlik ve Spor Bakanlığı Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü'ne tescil edilmiş amatör spor kulüplerine ait binalar (Gelir veya Kurumlar Vergisi'ne tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmemeleri şartıyla);

p) Tarım Kredi, Tarım Satış Kooperatifleri, 1163 sayılı Kanuna uygun olarak teşekkül eden kooperatifler ve bu kooperatiflerin kuracağı kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği'nin ve Türk Kooperatifçilik Kurumu'nun sahip oldukları kendi hizmet binaları;

r) Karşılıklı olmak şartıyla Uluslararası Antlaşmalar hükümlerine göre azınlık sayılan cemaatlere ait özel okul binaları.

s) Türk Silahlı Kuvvetleri'ni (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait binalar.

t) *Tersane binaları (müstakil büro ve müstakil lojman binaları hariç.)*

u) *Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binalar, (Gelir Vergisi'nden muaf esnaf ile basit usulde Gelir Vergisi'ne tabi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılan binalar hariç olmak üzere, ticarî sınaî ve turistik faaliyetlerde kullanılan binalar ile muayyen zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılan binalar için bu muafiyet uygulanmaz)."*

- Geçici Muafıklar (EVK. Md. 5)

"a) Mesken olarak kullanılan bina veya apartman dairelerinin 2.500 Yeni Türk Lirasından az olmamak üzere vergi değerinin 1/4'ü, inşalarının sona erdiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır.

Bu binaların, bina apartman ise dairelerin, mesken olarak kullanılması şartıyla, satın alma veya sair suretle iktisap olunması halinde de yukarıdaki muafık hükmü kalan süre için uygulanır. Bu binaların, bina apartman ise dairelerin, kısmen veya tamamen mesken olarak kullanılmaması halinde ise, bu binaya veya daireye tanınmış bulunan muafiyet bu halin vuku bulduğu yılı takip eden bütçe yılından itibaren düşer.

b) Turizm Endüstrisini Teşvik Kanunu hükümleri dairesinde turizm müessesesi belgesi almış olan Gelir veya Kurumlar Vergisi mükelleflerinin adı geçen kanunda yazılı maksatlara tahsis ettikleri ve işletmelerine dahil binaları, inşalarının sona erdiği veya mevcut binaların bu maksada tahsisi halinde turizm müessesesi belgesinin alındığı yılı takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır.

c) Deprem, su basması, yangın gibi tabii afetler sebebiyle binaları yanan, yıkılan veya kullanılmaz hale gelen veya yangın, su baskını, yer kayması, kaya düşmesi, çığ ve benzeri (deprem hariç) afetlerle zarar görmesi muhtemel yerlerdeki binaların vergi mükellefleri tarafından afetin vuku bulduğu veya afete maruz bulunduğu yetkili kuruluşça tebliği tarihinden itibaren en geç 5 yıl içinde afetin vuku bulunduğu yerde veya kamu kuruluşlarınca gösterilen yerlerde inşa edilen binalar inşalarının sona erdiği yılı, kamu kuruluşlarınca ilgili kanunlarına göre inşa olup hak

sahiplerine teslim edilen binalar devredildikleri yılı takip eden bütçe yılından itibaren 10 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır. (Bu halde, bu maddenin (a) fıkrası hükmü uygulanmaz.)

Şu kadar ki, kamu kuruluşlarınca afet bölgesi olduğu nedeniyle inşaat yasağı konulan yerlerde yapılan binalar için bu muafiyet uygulanmaz.

d) Fuar, sergi ve panayır yerlerinde inşa edilen binalar (bu yerlerin açık bulunmadığı zamanlarda da kullanılanlar hariç), bu maksada tahsis edildikleri süre için vergiden muaftır.

e) Planlama teşkilatınca tespit ve tayin edilen geri kalmış bölgelerde inşa edilen sınai tesisler, inşalarının sona erdiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır.

f) Organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanat sitelerindeki binalar, inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır.”

(ii) Arazi Vergisi’nde Yer Alan Vergi Harcamaları

Arazi Vergisi’nde yer alan vergi harcamaları da, Kanunda belirtilen arazilere uygulanan daimi ve geçici muafıklar şeklinde yer alır.

- Daimi Muafıklar (EVK. Md. 14)

“Aşağıda yazılı arazi kiraya verilmemek şartıyla Arazi Vergisi’nden daimi olarak muaftır.

a) Özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere ve köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ve Devlete ait arazi;

b) İl Özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen:

aa) Su, elektrik, havagazı, mezbaha ve soğuk hava işletmelerine ait arazi;

bb) Belediye sınırları içindeki yolcu taşıma işletmelerine ait arazi;

c) Kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait arazi (Kurumlar Vergisi'ne tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla);

d) Yabancı devletlere ait olup gerek elçilik ve konsolosluk binaları, gerekse elçilerin ikametlerine mahsus binalar yapılmak üzere sahip olunan arazi ve arsalar ile bu çeşit binalardan yanan, yıkılanların arsaları (karşılıklı olmak şartıyla) ve merkezi Türkiye'de bulunan milletlerarası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ait arazi ve arsalar;

e) Mezarlıklar,

f) Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait arazi ve arsalar.

g) Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan arazi (Gelir Vergisi'nden muaf esnaf ile basit usulde Gelir Vergisi'ne tabi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılan arsa ve arazi hariç olmak üzere, ticarî, sınaî ve turistik faaliyetlerde kullanılan arazi ile arsalar ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazi için bu muafiyet uygulanmaz).

h) Petrolün boru hatları ile transit geçişi ile ilgili projeler kapsamında; kamulaştırma ile görevlendirilen kamu kurum veya kuruluşunun maliki veya irtifak hakkı sahibi olduğu ve ilgili proje yatırımcıları lehine irtifak hakkı tesis edilmiş gayrimenkuller.”

- Geçici Muafıklar (EVK. Md. 15)

“Aşağıda yazılı arazi geçici olarak Arazi Vergisi'nden muaftır:

a) Özel kanunlarına göre, Devlet ormanları dışında insan emeğiyle yeniden orman haline getirilmek üzere ağaçlandırılan arazi 50 yıl;

b) Toprak ve topoğrafik özellikleri ve erozyon gibi sınırlayıcı faktörler sebebiyle kültür bitkilerinin yetişmelerini engelleyen araziden; bataklık, turbiyer, çorak,

makilik, çalılık, taşlık ve sair haller dolayısıyla üzerinde tarım yapılamayan sahalardan, ıslah tedbirleriyle yeniden tarıma elverişli hale getirilmesinde 10 yıl;

c) Teknik, ekonomik ve ekolojik bakımlardan gerekli şartları haiz olan arazide yeniden fidanla dikim veya aşılama veya yeniden yetiştirme suretiyle ağaçlık, meyvelik, bağ ve bahçe meydana getirilmesinde asgari 2 yıl, azami 15 yıl;

d) Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nca, organize sanayi bölgeleri için iktisap olunduğu veya bu bölgelere tahsis edildiği kabul edilen arazi (Sanayici lehine tapudaki tescilin yapılacağı tarihe kadar).”

- Arazi Vergisi'nde İstisna (EVK. Md. 16)

Mükelleflerin bir belediye ve bu belediyenin mücavir alan sınırları içinde bulunan arazisinin (arsalar hariç) toplam vergi değerinin 10.000 Türk Lirası Arazi Vergisi'nden müstesnadır.

(2) Motorlu Taşıtlar Vergisi'nde Yer Alan Vergi Harcamaları

Motorlu Taşıtlar Vergisi; taşınır servet unsurları arasında bulunan motorlu taşıtlardan bunların mülkiyeti nedeniyle alınan vergilerdir (Edizdoğan, 2007: 290). Karayolları Trafik Kanunu'na göre, trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları, Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'ne kayıt ve tescil edilmiş bulunan uçak ve helikopterler, liman veya belediye siciline kayıt ve tescil edilmiş olan motorlu deniz taşıtları bu verginin konusunu oluşturmaktadır (Ayan, 2006:63). Yani, motorlu taşıtlar vergisinin konusu, bir gerçek ya da tüzel kişinin servetine dahil olup malikleri adına tescil edilen taşıtlardır. Genel olarak taşıt kimin adına tescil edilmişse vergi ondan alınmaktadır. Motorlu taşıtların değerleri ya da ağırlık, güç, yaş ve nitelikleri dikkate alınmak suretiyle tarifeleri düzenlenen bu vergilerde, aracın yaşı arttıkça vergi azalmakta, ağırlık ya da güç arttıkça vergide yükselmektedir. Motorlu Taşıtlar Vergisi'nde yer alan vergi harcamaları, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 4. Maddesi'nde yazılı istisnalardan oluşmaktadır.

(i) İstisnalar (MTVK. Md. 4)

“Aşağıda yazılı motorlu taşıtlar vergiden müstesnadır.

a) Genel ve özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ile il özel idareleri, belediyeler, köy tüzel kişilikleri ve Türkiye Kızılay Derneği adına kayıt ve tescil edilen taşıtlar (bu idarelere bağlı olup, ayrı tüzel kişiliği olan işletmeler ile özel kanunlarında malları Devlet malı sayılmış olan kuruluşların taşıtları hariç),

b) Karşılıklı olmak şartıyla, yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçilik ve konsolosluklarıyla, elçi, maslahatgüzar ve konsoloslarına (Fahri konsoloslar hariç) ve o devletin uyruğunda bulunan elçilik ve konsolosluk memurlarına ve merkezi Türkiye'de bulunan uluslararası kurullar ile bu kurulların yabancı uyruklu memurlarına ve resmi bir görev için yurda gelen delege ve heyetlere ve bu heyetlere mensup yabancı uyruklu kişilere ait taşıtlar.

c) Sakatlık dereceleri % 90 ve daha fazla olan malûl ve engellilerin adlarına kayıtlı taşıtlar ile diğer malûl ve engellilerin, bu durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı taşıtlar.”

b. Servet Transferleri Üzerinden Alınan Vergilerde Yer Alan Vergi Harcamaları

Bu vergiler servetin kendisinden değil, gerek karşılığı olarak, gerek karşılıksız el değiştirmesinden alınmaktadır. Veraset ve İntikal Vergisi, Taşıt –Emlak Alım Vergisi bu türden vergilerdir. Dolaysız ve objektif nitelikte olmasına rağmen, veraset vergisinde mirastan yararlananların ölene yakınlığına göre verginin farklılaştırılması uygulamasındaki gibi, kişisel durumu dikkate alarak subjektif nitelikte kazanabilmektedir. Ancak, bu farklı vergi oranı tarifenin bir unsuru olduğundan, vergi harcaması olarak nitelendirilemez. Bu vergide vergi ertelemesi ve ayrıcalıklı vergi oranı uygulanması gibi vergi harcamasına pek rastlanmamaktadır. Eğitim, sağlık kuruluşlarına yapılan intikallerin vergi dışı bırakılması, belirli bir miktarın altındaki intikallerin vergilendirilmemesi gibi sosyal amaçlı istisna, vergi harcaması örnekleri görülebilmektedir. Bağış yapanın bu miktarı gelir vergisi matrahından indirmesi gelir vergisi açısından, bağış yapılanın aldığı bağış miktarı üzerinden

intikal vergisi ödememesi de veraset ve intikal vergisi açısından vergi harcaması yaratmaktadır (Balkaya Akça, 2000:45-46).

Emlak-taşıtlım vergilerinde ise alıcının özelliğine göre bazı muafiyet, istisnalar uygulanabilmektedir. Genellikle, sosyal yardım, eğitim, sağlık kuruluşlarının bina, arazi, taşıtlım alımları, özürllü araçları alımları vergi dışı bırakılabilmektedir. Bu tür vergilerde de ayrıcalıklı vergi oranı uygulanması vergi ertelenmesi gibi vergi harcamalarına rastlanmamaktadır (Balkaya Akça, 2000:46).

(1) Veraset ve İntikal Vergisi'nde Yer Alan Vergi Harcamaları

Türk vatandaşı olanlara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya karşılıksız olarak hibe yoluyla bir şahıstan diğere intikali Veraset ve İntikal Vergisi'ne tabidir. Veraset ve İntikal Vergisi, taşınır ve taşınmazların el değıştirmesinden alınan bir servet vergisi türüdür. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, hem ölümle ortaya çıkan intikalleri hem de hibe olaylarını kapsamına almaktadır.

Veraset ve İntikal Vergisinin konusu, gerçek ve tüzel kişilerin malları ile bu malların veraset yoluyla ya da herhangi bir biçimde ivazsız olarak bir bireyden diğere birey veya tüzel kişiliğe aktarılmasıdır. Veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay, ölüm nedeniyle ya da karşılıksız olarak yapılan intikallerdir. Veraset ve intikal vergisinin tarifesi, diğere vergilere göre oldukça farklı yapıdadır. Vergi iki yönlü artan oranlı bir ad valorem tarifeye sahiptir. Artan oranlılık bir yandan veraset yoluyla intikal eden mirasın tutarına matrahı arttıkça vergi oranları yükselmektedir öte yandan ölen ile mirasçı ya da lehine vasiyet edilen kimse veya bağış yapan ile yapılan arasındaki akrabalık derecesine göre düzenlenir. Akrabalık derecesi uzaklaştıkça uygulanan oranlar artmaktadır. Vergi, tarifede yazılı oranlar üzerinden alınır. Veraset ve İntikal Vergisi'nde yer alan vergi harcamaları, VİVK' nun 3. Maddesi'nde yer alan muafiyetler ile 4. Maddesi'nde yer alan istisnalardan oluşur.

(i) Muafiyetler (VİVK. Md. 3)

“Aşağıda yazılı şahıslar Veraset ve İntikal Vergisi’nden muaftır:

- a) Amme idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, kamu yararına yönelik cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden Kurumlar Vergisi’ne tabi olmayanlar;*
- b) Yukarıda sayılanlar dışında kalan hükmi şahıslara ait olup toplum yararına ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküller;*
- c) Yabancı Devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o Devletin tabiiyetinde bulunan memurları ve Türkiye’de resmi bir vazifeye memur edilenler ile bu sayılanların aileleri.”*

(ii) İstisnalar (VİVK. Md. 4)

“Aşağıda gösterilen intikaller Veraset ve İntikal Vergisi’nden müstesnadır:

- a) Veraset tariki ile intikal eden ev eşyası ile murise ait zat eşyası ve aile hatırası olarak muhafaza edilen tablo, kılıç, madalya gibi eşya;*
- b) Değerleri 10 uncu maddeye göre belirlenen menkul ve gayrimenkul mallardan evlatlıklar da dahil olmak üzere fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinin 400.000.000 lirası (fûruğ bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hissesinin 800.000.000 lirası); 2010 yılı için 109.971 TL, 220.073 TL*
- c) Örf ve adete göre verilmesi mutata bulunan hediye, cihaz, yüzgörümlüğü ve drahomalar (Gayrimenkuller hariç);*
- ç) Bilumum sadakalar;*
- d) İvazsız suretle vaki intikallerin 10.000.000 lirası; 2010 yılı için 2.535 TL*

e) Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişler ile 14.3.2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun'da tanımlanan şans oyunlarında kazanılan ikramiyelerin 10.000.000 lirası 2010 yılı için 2.535 TL

f) Üçüncü maddenin (a) ve (b) fıkraları şümulüne giren şahısların statüleri gereğince maksatları içinde usulüne uygun olarak yaptıkları yardımlar;

g) Amme idare ve müesseseleri ve 3659 sayılı Kanuna tabi müesseseler ve amme menfaatlerine hadim cemiyetlerden veya emekli sandıklarından (Veya bu mahiyetteki kurumlardan) dul ve yetimlere bağlanan aylıklarla bu aylıklar dışında verilen emekli ikramiyeleri ile dul ve yetim evlenme ikramiyeleri ve hizmet müddetlerini doldurmamış bulunanların dul ve yetimlerine aylık yerine toptan yapılan ödemeler ve harp malulleriyle şehit yetimlerine tekel beyiyelerinden ödenen paralar;

h) Harbe veya eşkiya müsademelerinde, manevra ve talimler esnasında veyahut bunlarda aldığı yaralar neticesinde ölen subay, astsubay ve erlerin (Jandarma dahil) kezalik vazife esnasında ölen emniyet mensuplarının firu ve eşlerine ve ana ve babalarına intikal eden bütün mallar kıymetinden (b) fıkrasında kabul olunan miktarın bir misli;

i) Borçlar Kanunu'nun 242'nci Maddesi'ne göre rücu şartı ile yapılan hibelerde bağışlananın bağışlayandan evvel vefatı halinde bağışlayana rücu eden hibe edilmiş mallar;

j) Sağlar arasında ivazsız bir tarzda vuku bulan intikaller hariç olmak üzere kuru mülkiyet halinde intikal eden mallar (Kuru mülkiyet halinde kaldığı müddetçe);

k) Bakanlar Kurulu'nca vergi muaafiyeti tanınan Vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar.

l) Plaka tahdidi uygulanan illerde Bakanlar Kurulu Kararı ile yetkili kılınan trafik komisyonlarınca ticarî plaka satışından elde edilen paralardan, ticarî plakalı taşıt sahiplerine dağıtılan miktarlar.”

3. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerde Yer Alan Vergi Harcamaları

Harcama vergileri, gelirin ve servetin tüketim amacıyla elden çıkarılması yani harcanması nedeniyle alınan vergilerdir (Devrim, 2002:267). Bu bakımdan üretilen, satılan ve tüketilen mal üzerine konulur. Gelir ve servet harcamaları sırasında genellikle mal ve hizmetlerin fiyatları içerisinde gizlenmiş olarak vergilendirildiklerinden dolayı vergiler kapsamında yer alırlar. Yapıları gereği objektif nitelik taşırlar yani gayri şahsi vergilerdir. Tüketicilerin şahsi ve ailevi durumlarını dikkate almazlar (Edizdoğan, 2007:301-302).

Objektif-dolaylı vergi niteliğindeki harcama vergilerinde genellikle, muafiyet şeklindeki vergi harcamaları yer almaz. İstisna ve farklı vergi oranı uygulanması şeklindeki vergi harcamaları ise özellikle düşük gelir gruplarının daha yoğun olarak satın aldıkları mal ve hizmetler için söz konusu olmaktadır. Yatırımı, ihracatı teşvik etmek gibi ekonomik amaçlarla; eğitim, kültür düzeyini yükseltmek, sağlık hizmetlerinin vergi nedeniyle pahalı olarak sunulmasını engellemek gibi sosyal amaçlarla da bu tür vergi harcamaları uygulanabilmektedir (Balkaya Akça, 2000:40).

Kamuya daha fazla gelir sağlamak, lüks tüketimi daha ağır vergilendirmek, sağlığa zararlı olduğu kabul edilen maddelerin tüketimini azaltabilmek amacıyla özellikle katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi gibi dolaylı vergilerde, bu tür mal ve hizmetler için genel tarifinin dışında daha yüksek oranlar uygulanabilmektedir. Ancak böyle uygulamalar diğer bir ifadeyle negatif vergi harcamaları¹² aslında, klasik vergi harcamalarının tutarlarının azalması anlamına gelmektedir. Türk Vergi Sistemi'nde negatif vergi harcaması denilebilecek uygulamalara katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinde sıklıkla yer verilebilmektedir. Bazı mal ve hizmetlerde bu vergiler bakımından yüksek oran ve tarife uygulanmasının asıl nedeni gelir getirici olmalarının yanı sıra, lüks tüketimin

¹² **Negatif Vergi Harcamaları:** Aşırı vergilendirilen malların üzerindeki vergi yüklerinin hesap edilmesi anlamına gelir. Negatif vergi harcamaları; standart vergi yapısının üzerinde mükellefler açısından vergi yükünü artıran, devlet açısından ise vergi gelirlerini artıran hükümler olarak tanımlanabilir (Pedük, 2006d:2-3).

kısılması, cezalandırılması ve gelir dağılımının yeniden düzenlenmesi ve vergide adalet ilkesini gerçekleştirmektir (Pedük, 2006d:5).

a. Katma Değer Vergisi'nde Yer Alan Vergi Harcamaları

Katma Değer; işletme yönünden sattığı mal ve hizmetlerin alış maliyeti ile satış fiyatı arasındaki farktır. Katma Değer Vergisi'nde, üretimden tüketime kadar geçen her aşamada kazandığı katma değer üzerinden vergi alınmaktadır. Katma Değer Vergisi, genellikle tüketimi vergilendirmeyi amaçlamakla birlikte konusu mal olmayan hizmetlerde dahil edilmektedir (Devrim, 2002:268).

Katma Değer Vergisi'nin konusu, Kanunun 1. Maddesi'nde belirtildiği üzere; Her türlü mal ve hizmet ithalatı, ticari, sınai ve zirai faaliyetler ile serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetlerden oluşmaktadır (Ayan, 2006:63).

Katma Değer Vergisi'nin yükümlüsü ise, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar, ithalata mal ve hizmet ithal edenler, transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine tabi olanlar ile vergi konusuna giren diğer teslim ve hizmetleri yapanlardır (Ayan, 2006:64).

Katma Değer Vergisi'nde genellikle muafiyet şeklindeki vergi harcamalarına çok sık rastlanmaz. İstisna ve farklı oran uygulaması şeklindeki vergi harcamaları ise özellikle düşük gelirli olanların yoğun olarak satın aldıkları mal ve hizmetler için söz konusudur. Örneğin; yüksek oran uygulamaları nedeniyle de negatif vergi harcamaları sıkça ve yoğun bir biçimde söz konusu olabilmektedir (Pedük, 2006d:4).

Katma Değer Vergisi'nde yer alan Vergi Harcamaları, KDV Kanunu'nun 13. Maddesi'nin A-B-C-D no'lu bentleriyle, 15. Maddesi'nin 1 no'lu bendi ve 17. Maddesi'nin bazı bentlerinde yer alan istisnalardan oluşmaktadır.

(1) Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna (KDVK. Md. 13.A-B-C-D)

“Aşağıdaki teslim ve hizmetler katma değer vergisinden müstesnadır:

a) Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler,

b) Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler,

c) Altın, gümüş, platin arama, işletme, zenginleştirme, rafinaj ve Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler ile aynı Kanun hükümlerine göre boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler,

d) Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri (Şu kadar ki, yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zaman aşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar).”

Anılan hükümler daha önceki aşamalarda ödenilen katma değer vergilerinin indirilmesi uygulamasından dolayı katma değer vergisi yönünden bir vergi kaybına neden olmamakla birlikte istisna nedeniyle iade edilen yüklenilen vergi tutarları vergi harcaması olarak dikkate alınmıştır.

(2) Diplomatik İstisnalar (KDVK. Md. 15.1-A,B)

1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler katma değer vergisinden müstesnadır:

a) Karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler,

b) Uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler,

Diplomatik istisnalar, tam istisna özelliği taşımaktadır. Bunun anlamı, madde kapsamına giren kişilere mal ve hizmet teslimi yapanlar bu kişilerden KDV tahsil etmemektedirler. Bu mal ve hizmet alışlarında ödedikleri KDV'ler kendilerine iade edilmektedir (Ferhatoğlu, 2001:89).

(3) Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar (KDVK. Md. 17.1-B,4- G-K-L-M-R-S)

“1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar: Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasî partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıfların:

b) Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri,

4. Diğer İstisnalar:

g) Külçe altın, külçe gümüş, kıymetli taşlar (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet, inci, kübik virconia) döviz, para, damga pulu, değerli kâğıtlar, hisse

senedi, tahvil ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları (hurda metalden elde edilen külçeler dahil) teslimi,

k) Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri ile konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri.

l) 30.1.2002 tarihli ve 4743 sayılı Kanun hükümlerine göre kurulan varlık yönetim şirketlerinin bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devraldığı alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ile aynı Kanuna göre finansal yeniden yapılandırma çerçeve anlaşmaları hükümleri kapsamında yeniden yapılandırılan borçların ödenmemesi nedeniyle bu borçların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi,

m) Bankalar Kanunu uyarınca; mal ve hakların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna teslimi ile bunların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi, bu Fonun devraldığı alacakların tahsili amacıyla, bunların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ve temettü hariç ortaklık haklarıyla yönetim ve denetimleri devralınan şirketlerin aktiflerinin Fon alacaklarının tahsili amacıyla (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) teslimi, Bu istisna işlem bedelinden Fona intikal eden tutarla orantılı uygulanır.

r) Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık gayrimenkul ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri. İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları gayrimenkul ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır. İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı

hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

s) Özürlülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları.”

Sosyal, kültürel ve ekonomik amaçlı olan bu istisnalar vergi harcaması kapsamında değerlendirilmekle birlikte katma değer vergisindeki indirim uygulamasından dolayı önemli bir vergi kaybına neden olmamaktadır. Yukarıda belirtilen madde bentlerindeki aşamada ödenmesi gereken ancak istisna nedeniyle tahsil edilmeyen KDV'nin önceki aşamada yapılan teslimler nedeniyle tahsil edilen KDV'ye isabet eden miktarını aşan kısmı vergi harcaması kapsamında düşünülmektedir.

b. Özel Tüketim Vergisi'nde Yer Alan Vergi Harcamaları

Özel Tüketim Vergileri, kanunla belirtilen bazı mal ve hizmetlerin genellikle yurt içi üretimi ya da satışı üzerinden alınan vergilerdir. Özel tüketim vergilerinin konusu, daha çok alışkanlık verici maddeler (kahve, çay, sigara, içki vb.), lüks maddeler (kürk, mücevher, motorlu araçlar vb.), sürümü çok yüksek olan bazı ilk maddeler (benzin, gaz, cam, demir vb.) ve sağlanan özel faydanın hizmetten yararlanana ödettilmesi için bu hizmetle ilgili bir işlemde alınan bedellerdir (Edizdoğan, 2007: 329). Tek bir aşamada maliyet değeri üzerinden alınan özel tüketim vergisinde, genellikle muafiyet şeklindeki vergi harcamalarına çok sık rastlanmaz. İstisna ve farklı oran uygulaması şeklindeki vergi harcamalarına rastlanır. Güdülen amaçlar, daha fazla gelir sağlayabilmenin yanı sıra, lüks tüketimi daha ağır vergilendirmek, sağlığa zararlı olduğu kabul edilen maddelerin tüketimini kısıtlayabilmektir. Bu amaçla genel tarifinin 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, 2006d:4).

(1) Diplomatik İstisna (ÖTVK. Md. 6)

Bu kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı listelerde yer alan malların, karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları tarafından kendi ihtiyaçları için ilk iktisabı, ithali veya bunlara teslimi vergiden müstesnadır.

(2) Diğer İstisnalar (ÖTVK. Md. 7/1.B-C/2.A-B/3/5/6)

“1. (I) sayılı listede yer alan malların;

b) 6326 sayılı Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde kullanılmak üzere bu faaliyetleri yapanlara teslimi,

c) 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinin tabî afetler, bulaşıcı hastalıklar ve benzeri olağaniüstü durumlarda genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz teslimi,

2. (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tâbi mallardan;

a) 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm³'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, sakatlık derecesi % 90 veya daha fazla olan malûl ve engelliler tarafından,

b) 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm³'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, bizzat kullanma amacıyla sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malûl ve engelliler tarafından, Beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı,

3. (II) sayılı listede yer alan mallardan; uçak ve helikopterlerin Türk Hava Kurumu tarafından ilk iktisabı,

5. (IV) sayılı listede yer alan malların genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz teslimi veya bunlar tarafından bedelsiz olarak ithali,

6. Kanuna ekli listelerdeki mallardan 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167'nci Maddesi [(5) numaralı fıkrasının (a) bendi ile (7) numaralı fıkrası hariç], geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali (Bu Kanunun 5 inci Maddesi'nde düzenlenen ihracat istisnası ile 8 inci Maddesi'nin (2) numaralı fıkrasında düzenlenen ihraç kaydıyla teslimlerde verginin tecil ve terkin edilmesi uygulamasından yararlanılarak ihraç edilen, ancak 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 168, 169 ve 170 inci Maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşya ile ilgili olarak ihracat istisnasından veya tecil-terkin uygulamasından faydalanılan miktarın gümrük idaresine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şarttır)" Vergiden müstesnadır.

Sosyal ve ekonomik amaçlı olarak öngörülen söz konusu istisnalar vergi harcaması kapsamında değerlendirilmiştir.

(3) Verginin Tecili (ÖTVK. Md. 8/2)

“2. İhraç edilmek şartıyla ihracatçılara teslim edilen mallara ait özel tüketim vergisi, mükelleflerce ihracatçılardan tahsil edilmemesi şartıyla, bu mükelleflerin talebi üzerine vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Söz konusu malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen vergi terkin olunur. İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51 inci Maddesi'ne göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilememesi halinde, tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48 inci Maddesi'ne göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.”

Vadesinde ödenmeyen vergi alacaklarına vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Kanun gereğince gecikme zammı uygulanmaktadır. Ancak yukarıdaki madde hükmü kapsamında bazı hallerde gecikme zammı yerine tecil faizi uygulanmaktadır. Burada, bu uygulamadan dolayı 6183 sayılı Kanunda yer alan gecikme zammı ve tecil faizi oranları arasındaki farkın neden olabileceği bir vergi harcaması tutarı söz konusu olmaktadır.

(4) Kabotaj Hattında Yakıt İstisnası (BKK 2003/5868)

“Türk Uluslararası Gemi Siciline ve Milli Gemi Siciline kayıtlı, kabotaj hattında münhasıran yük ve yolcu taşıyan gemilere, ticari yatılara, hizmet ve balıkçı gemilerine verilecek yakıtın özel tüketim vergisi tutarının sıfıra indirilmesine ilişkin ekli Kararın yürürlüğe konulması; Maliye Bakanlığı'nın 30.6.2003 tarihli ve 028061 sayılı yazısı üzerine, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12'nci Maddesi'ne göre, Bakanlar Kurulu'nca 1.7.2003 tarihinde kararlaştırılmıştır.”

Kabotaj hattımızda bulunan deniz taşımacılığını ve balıkçılığı desteklemek amacıyla düzenlenen bu Bakanlar Kurulu Kararı bir vergi harcaması niteliğindedir.

III. TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDE UYGULANAN VERGİ HARCAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Gelişmiş ve Gelişmekte olan ülkelerin genelinde olduğu gibi Türk Vergi Sistemi'nde de sosyal, ekonomik ve siyasi amaçlı birçok vergi harcamaları bulunmaktadır. Hemen hemen tüm vergi sistemlerinde yer alan vergi harcamaları uygulamaları ihracat, üretim, yatırım gibi ekonomik davranışları teşvik etmek ya da aileler, özürllüler, düşkünler, emekliler gibi bazı sosyal grupları vergi yükü açısından rahatlatmaya yönelik olarak uygulanmaktadır. Türk Vergi Sistemi'nde yer alan vergi harcamalarına genel olarak bakılacak olursa; bir kısmının ekonomik amaçlı oldukları görülmektedir. Bunların en önemlileri; üretimin, ihracatın ve sermaye birikiminin artırılmasına yönelik olarak düzenlenmiştir. Sağlık, spor, eğitim ve kültürel faaliyetlerin geliştirilmesi, doğal afete maruz kalanların korunması gibi sosyal amaçlı vergi harcamalarının yanı sıra, diplomatik nitelikteki vergi harcamaları da

karşılıklılık ilkesine göre Türk Vergi Sistemi'nde yer almaktadır. Ayrıca, kamusal nitelikteki kurum ve kuruluşlara tanınan ayrıcalıklara da sıkça rastlanılmaktadır.

A. Vergi Harcamalarının Ekonomik Amaçları Açısından Değerlendirilmesi

Verginin ekonomik sonuç yaratmasından yararlanarak vergi harcamaları, korumak ve geliştirilmek istenen alanlar için vergi teşviki, önlenmek istenen alanlar için vergileri ağırlaştırmak sureti ile ekonomi politikası aracı olarak kullanılabilir (Karabacak, 2009:8).

Türk Vergi Sistemi'nde ekonomik amaçlı vergi harcamaları genelde üretimin, ihracatın, yatırımın, tasarrufların teşvik edilmesine, sermaye birikiminin arttırılmasına, ekonomik istikrarın ve kalkınmanın sağlanmasına yönelik olarak düzenlenmiştir. Örneğin; Gelir Vergisi'nde yer alan ve ticari ve zirai kazançlarda uygulanan yatırım istisnası, ücretler istisnası, Kurumlar Vergisi'nde yer alan yatırım indirimi ve Ar-Ge indirimi, Katma Değer Vergisi'nde yer alan ihracat istisnası gibi.

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan ücretlerde istisnalar ile nüfusu 5000'i aşmayan yerlerde münhasıran el ile dokunan halı-kilim işçiliği yapanların ücretleri, gelir vergisinden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri, hizmetçilerin ücretleri, köy bütçesinden ödenen ücretler, hizmet erbabına işverence yemek verilmesi suretiyle sağlanan menfaatler, çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri, sanat okulları, ceza ve ıslah evlerinin atölyelerinde çalışan öğrenci, hükümlü ve tutuklulara verilen ücretler ve söz konusu maddede bentler halinde sayılan ücretler gelir vergisinden istisnadır. Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan ücretlere ait istisnaların genellikle, sosyal koruma sağlamaya yönelik olmasına rağmen, bu düzenleme tamamen ekonomik amaçlı yapılmıştır. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan gerçek ücretler kapsamındaki, Emekli Sandıkları ve Sosyal Sigortalar Kanunu'nun Geçici 20'nci Maddesi'nde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler, çalışanlar tarafından sendikalara ödenen aidatlar ve ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı

payları ücretlerden indirilir. Tasarrufların teşviki amacıyla getirilen bir istisna olup, ekonomik amaçlı uygulanan vergi harcaması kapsamında değerlendirilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda, küçük sanat ve ticaret erbabı olan esnaflar sosyal ve idari amacının dışında ekonomik amaçlı olarak ta vergiden muaf tutulmuşlardır. Bunun başlıca nedeni, bu kişilerin yaptıkları işin çok küçük ölçekli olması, elde edilen gelirin düşüklüğü, vergilendirilmeleri halinde idari maliyetin elde edilen gelirden yüksek olmasıdır. Fakat bu muafiyet, vergi ödeme güçleri olan ve vergi ödemesi gereken bazı mükellefler için açık kapı bırakarak bu kesimlerin vergi dışı kalmasına yol açması nedeniyle vergi adaletini ve vergi verimliliğini olumsuz yönde etkilemektedir.

Gelir üzerinden alınan herhangi bir vergi, etkinlik kaybı yaratır. Gelir Vergisi kapsamındaki vergi harcaması kalemlerinin artırılması ve bu yolla mükellefin alt gelir dilimlerine geçmesi durumunda ekonomideki kaynak dağılımı etkilenecektir. Bunun ilk etkisi çalışma arzusu üzerine, iş gücünün akışkanlığı üzerinde ve vergiden kaçınma üzerinde görülecektir. Kişi daha az çalışarak ya da daha az tasarruf ederek vergi yükünü azaltabilir (Atılgan, 2004:129). Ayrıca gelir vergisinde yer alan sosyal nitelikli vergi harcamalarının gelir dağılımında adaleti sağlamaya yönelik etkileri vardır. Çünkü servetten elde edilen gelirin emekten elde edilen gelire göre daha yüksek bir ödeme gücü vardır. Bireyler servet geliri elde ediyorlarsa, çalışıp çalışmama endişesi ya da bu endişe doğrultusunda tasarruf yapma ya da az harcama kaygıları yaşamazlar. Oysa emek geliri sağlayan bireyler, ileride daha az çalışma ya da hiç çalışmama gibi durumlar için şimdiden bir tasarruf yapma ve dolayısıyla da daha az harcama zorunluluğu içerisindedirler. Bu yüzden, gelir vergilerinde yapılacak olan bir vergi harcaması, yani muafiyet, indirim veya istisna gibi bir ayrıcalık, kişilerin harcanabilir gelirlerini yükseltecektir ve kaynak dağılımını etkileyecektir. Çünkü gelir vergisinin artan oranlı tarifesi dikleştikçe ya da gelir arttığı zaman vergi oranı daha hızlı bir biçimde artıkça, mükelleflerin vergiye karşı direnci giderek artar. Mükellefin artan oranlı vergilemeye karşı direnci genellikle kayıt dışına geçme, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma biçimlerine dönüşmektedir. Her üç durumda da, vergi matrahı da aşınmaya maruz kalır. Artan oranlı bir tarifeye sahip gelir vergisi kapsamındaki bir vergi harcaması ise, vergilendirilebilir geliri

azaltarak mükellefin daha düşük oranlarla vergilendirildiği gelir dilimlerinde yer almasını sağlar (Ferhatoğlu, 2001:15-16).

Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi'nde uygulanan yatırım indirimi, ülkemizin ekonomik kalkınmasını sağlamak amacıyla özel sektörde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kalkınma planına uygun ve yıllık programlarda yer alan yatırımlarını teşvik eden bir vergi istisna rejimidir. Belirli sektörlerdeki, belirli büyüklükteki ticari, sınai, zirai nitelikteki yatırımlar için yapılan harcamaların ilgili kazançtan indirilmesine izin veren bu uygulamayla amaçlanan, yatırımları teşvik etme yoluyla ülke kalkınmasını hızlandırmaktır. Ayrıca yatırım indirimi, yatırımların teşvik edilmesi ile ekonomik kalkınmayı desteklemeyi ve bölgelerarası ekonomik ve sosyal dengesizlikleri ortadan kaldırmayı da hedefler. Yatırım indirimi bir yandan yatırım yapılması istenilen alanlara yatırımların yönlendirilmesini sağlayarak ikame etkisi, diğer yandan da girişimcilerin sermaye maliyetinde bir düşüşe yol açarak gelir etkisi sağlamaktadır. Yatırım indirimiyle, istenilen koşullara sahip yatırımlara harcanan tutarların belirli bir bölümünün vergi matrahından indirilebilmesi, girişimciye vergi tasarrufu sağladığından, yatırımın net maliyetini düşürmektedir. Örneğin; yatırım indirimi oranının % 40, vergi oranının % 20 olduğu bir ekonomide, yatırım maliyetinde % 8 oranında bir düşüş meydana gelmektedir. Yatırım indirimi oranının % 40, vergi oranının % 36 olması halinde yatırım maliyeti % 12 oranında düşmektedir. İndirim sonucu elde edilen vergi tasarrufu yeni yatırımların finansmanında kullanılabileceği gibi, tüketime de yöneltilebilir. Yatırım indirimi, yararlanan işletmeler açısından böyle bir önem taşırken, devlet açısından ise; vergilendirilmesi gereken bir mali güç mevcut iken, bazı ekonomik ve sosyal hedefler doğrultusunda, bu mali güçten belirli sınırlamalar çerçevesinde vergi alınmaması anlamına gelmektedir. Alınmasından vazgeçilen bu vergilerin, toplam yatırımı artıracacağı ve iyi kullanıldığında istihdam, verimlilik ve üretimi artırarak bu gelir kaybını telafi edeceği varsayılmaktadır. Dolayısıyla, kamu gelirlerinde uzun dönemde bir azalma olmayacağı kabul edilmektedir. Ekonomik bakımdan gelişmekte olan ülkelerin kalkınmalarını sağlamak ve gelişmiş olan ülkelerin gelişmelerini devam ettirmek için yatırım yapmaları zorunludur. Dolayısıyla yatırımları teşvik edici vergi politikaları uygulamasına ihtiyaç vardır.

Ülkemizdeki kurumların kendisini oluşturan bireylerden farklı bir ekonomik gücü olması nedeniyle uygulanan kurumlar vergisinde yer alan vergi harcamalarının çoğu belirli alanlarda, belirli ürünleri üreten kurumların vergisel açıdan korunmasına ve gelişiminin sağlanmasına yöneliktir. Genellikle, sosyal yardım amacıyla faaliyette bulunan kamu iktisadi kurumları ile eğitim ve sosyal yardım kurumlarının vergi dışı bırakılması şeklindeki muafiyet uygulamaları, istisna, indirim, vergi yükümlülüğünün ertelenmesi (vergi tatili) şeklindeki vergi harcamaları, ekonomik amaçlarla ve daha yoğun olarak uygulanabilmektedir. Örneğin; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. Maddesi'nin I bendindeki gibi, kar amacı gütmeyen, bilimsel araştırma ve etkinlikleri olan topluma yararlı vakıf ve dernekler tarafından tamamen sosyal amaçlı olarak işletilen rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançların 5 vergilendirme dönemi kurumlar vergisinden istisna tutulması şeklindeki vergi tatiline örnek gösterilebilir. Diğer bir örnekte, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. Maddesi'nin 6. bendinde; mükelleflerin yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamaları tutarını geçmemek üzere, ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık kurumlar vergisinin % 20'si üç yıl süre ile faizsiz olarak ertelenebileceği hükme bağlanmıştır (Ayan, 2006:71). Vergi tatillerinin idaresi ve uygulaması basittir. Nitelikli yatırımcıların karmaşık vergi kanunları ve düzenlemelerinin yanı sıra yolsuzlukların getirdiği yük ve bürokrasiden kurtularak yatırım yapmalarını kolaylaştırır ve nitelikli projelerde görece faktör (sermaye ve emek) yoğunlukları üzerinde yansız bir etki meydana getirir. Ancak vergi tatilleri, çok cazip gibi görünmesine rağmen, vergi tatili sistemi bir takım dezavantajlara da sahiptir. Örneğin vergi tatilleri, kısa sürede tamamlanan yatırımlar için caziptir. Bu tür teşvikler, yeni firma kuruluşlarını ödüllendirirken uzun vadede gerçekleştirilecek ve ekonomik ömrü uzun olan sermaye yatırımları aleyhine bir durum yaratır. Gelir kaybı şeffaf değildir. Ne kadar gelir kaybedildiği tam olarak hesaplanamaz. Mevcut yatırımları yeni yatırım gibi gösteren yöntemlerin kullanılması ile vergi tatillerinin süresi artırılır ve bu sayede vergiden kaçınma artar. Miktarına bakmaksızın tüm kârları muaf tutarak yüksek kâr beklentisinde olan ve vergi teşvikleri olmasa bile bu beklenti nedeniyle zaten yatırım yapmaya kararlı olan yatırımcılara daha çok yarar sağlar. Bu durum, vergi tatillerinin uygulanma gerekçesini ortadan kaldırırken yatırımları teşvik etme amacına ulaşmaksızın vergi gelirlerinin azalmasına neden

olur. Ayrıca, vergi tatilleri zaman sınırlaması ile sağlanan teşvikler olmalarına rağmen zaman sınırlaması yatırımcılar tarafından kolayca kötüye kullanılabilir. Şöyle ki, yatırımcılar, muafiyetten yararlanan projelerini muafiyet süresinin sonu yaklaştığında sona erdirip farklı bir adla ve mülkiyetin tamamı yine kendilerine ait olmakla birlikte farklı bir firmaymış gibi aynı projeyi tekrar yürürlüğe koyarak muafiyet süresini uzatabilmektedirler. Ama yinede vergi tatilini uygulamak, bizim gibi gelişmekte olan ülkeler için çok tercih edilen bir vergi harcaması türüdür. Çünkü gelişmekte olan ülkeler için vergi erteleme, sadece bir vergi teşvik tedbiri olarak yabancı sermayeyi ülkeye çekmeye hizmet etmez. Aynı zamandan bu ülkelere kazançların yeniden yatırılmasının kazançlarını da sağlar. Ayrıca vergi tatili uygulaması, ülke içi görece geri kalmış bölgelerin kalkındırılması amacına dönük olarak da kullanılabilir uygun bir teşvik aracıdır. Bu tür bölgelerden toplanan vergiler zaten ihmal edilebilir boyuttadır. Dolayısıyla, uygun dönemi kapsayan (8-10 yıl) genel bir vergi tatili bu tür bölgelerde hem yeni yatırımların canlanmasına, hem de mevcutlarının gelişmesine yardımcı olabilir. Devletin ekonomik amaçla kurumlara tanıdığı ayrıcalıklar, özellikle yatırım teşvikleri, gelir vergisindekinden daha fazla bu amaca hizmet edip, sonuç sağlayıcı niteliktedir. Kurumlar Vergisi'ne tabi olan bir firmanın, getirilen bir vergi harcaması sonrasında üretim düzeyi artmakta, fiyatı ise düşmektedir.

Ayrıca Ar-Ge indirimi ile de mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü bu indirim kapsamında yer alır ve burada amaç işletmeleri araştırma ve geliştirme çalışmalarına daha fazla yönlendirmek ve yeni teknolojileri takip etmelerini sağlayarak işletmelerini daha çok geliştirmelerini teşvik etmektir. Bunun yanı sıra Türk Vergi Sistemi'nde, genellikle tek oranlı tarifeye sahip olan kurumlar vergisinde, kurumların yatırımlar üzerindeki efektif vergi yükünün azaltılması, halka açılmayı teşvik etmek, tekelleşmeyi önlemek amacıyla düşük vergi oranı uygulaması şeklindeki vergi harcamaları da söz konusu olabilmektedir.

Servet vergilerinde ise, ekonomik amaçla bazı fabrika binaları, çeşitli üretim ve turizm tesisleri vergi dışı bırakılmaktadır. Örneğin; Türk Kooperatifçilik

Kurumu'nun sahip oldukları kendi hizmet binaları; Gençlik ve Spor Bakanlığı Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü'ne tescil edilmiş amatör spor kulüplerine ait binalar, Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü'ne ait hava liman ve meydanlarındaki terminal binaları gibi.

Sonuç olarak, vergilerin artırılması, kullanılabilir kişisel gelirin ve tasarrufların azalarak, yatırımların düşmesine neden olabilmektedir. Bu durumda, yatırımların azalması işsizliğin artmasına, devletin harcamalarını artırarak enflasyonist eğilimlerin artmasına neden olabilmektedir. Böyle bir durumda gelir dağılımının olumsuz yönde etkileneceği açıktır. Bununla birlikte, vergi indirimlerinin uygulanması yatırımları pozitif yönde etkileyebilmektedir. Yatırımların artarak ekonomik büyümenin gerçekleştirilmesi ise, kişilerin gelirlerinin artmasına ve gelir dağılımının olumlu yönde etkilenmesine neden olacaktır. Vergiler kişisel gelir dağılımını etkilemektedirler. Genellikle artan oranlı olarak tahsil edilen gelir vergisi ile düşük gelir grupları daha az vergi öderken, gelir düzeyi yükseldikçe daha yüksek oranda vergi ödendiğinden, vergi sonrası gelirin düşük gelir grupları lehine düzelmesi beklenir. Standart oran açısından düşünüldüğünde katma değer vergisinin, düşük gelirli kesimin gelirlerinin tamamına yakınına harcadıkları için, bu kesim aleyhine gelir dağılımını bozması söz konusu olabilir. Bu etkinin ortaya çıkmaması için, KDV oranları farklılaştırılarak, temel ihtiyaç maddelerinden lüks mallara doğru bir derecelendirme yapılması suretiyle, muhtemel gelir dağılımını bozucu etkisi önlenmektedir. Özel tüketim vergilerinin ise, objektif kriterlerden uzak olması ve tüketim üzerinden sabit oranlı olarak uygulanması, tersine artan oranlı etki göstererek gelir dağılımının bozulmasına neden olmaktadır (Karabacak, 2009:16-17).

Tüketim vergilerindeki bir indirim, kişilerin mal ve hizmetlerinin fiyatlarının düşmesi sonucu hem reel gelirleri yükselmekte hem de söz konusu mal ve hizmetlere olan talep uyarılmak sureti ile tüketim teşvik edilmektedir. Özellikle fiyat esnekliği yüksek ve tüketimi yaygın olan mal ve hizmetlerde yapılacak vergi indirimi toplam talep üzerinde genişletici bir etki yaratacaktır. Diğer yönüyle de toplumun geniş kesimlerinin kullandığı mal ve hizmetler üzerinde yapılacak bu indirimler gelir dağılımını düzeltici yönde etkide bulunacaktır.

Sermaye ve emek üzerinden alınan vergilerin her ikisi de, gelecekte tasarrufları azaltır. Böylece uzun dönemde sermaye birikiminin azalmasına neden olur (Heijdra ve Ligthart, 1998: 6).

Vergilerle firmaların yatırımlar sonucu elde ettikleri getirinin bir bölümü kamuya transfer edilmektedir. Bu durum yatırımlar üzerinde olumsuz etkiler meydana getirebilmektedir. Yatırımların doğrudan ekonomik büyümeyi etkilemesi, büyüme politikaları oluşturulurken vergi indirimlerine özel önem verilmesine neden olmaktadır. Çünkü vergi indirimleri yoluyla vergi olarak ödenmesi gereken kaynaklar, yatırımları besleyen tasarruflara dönüşmektedir. Bu yönüyle, potansiyel yatırımlar için mali avantajlar ortaya çıkarmakta ve yeni yatırım projeleri için girişimcileri cesaretlendirmektedir.

Vergi oranlarının ve vergi yükünün artmasının işletmeler üzerinde ek bir maliyet getirmesi, uluslararası rekabet gücü üzerinde olumsuz etkiler meydana getirebilmektedir. Ek vergi maliyeti, işletmelerin ürettikleri mal ve hizmetlerin fiyatlarının artmasına ve işletmelerin rakiplerine kıyasla rekabet güçlerinin azalmasına neden olmaktadır (Aktan, 2009:16).

Dolaylı vergilerde yapılacak bir indirim, verginin malların fiyatlarına gizlenmiş olması nedeniyle hem malların fiyatlarını düşürme yönünde etki edecek hem de kişilerin kullanılabilir gelir seviyelerinde artışlar meydana getirerek muamele hacmini genişletecektir. Dolaylı vergilerin artırılması halinde ise, malların fiyatları da yükseleceğinden toplam talep, dolayısıyla tüketim eğilimi de düşecektir.

Dolaysız vergilerde yapılacak indirimler veya artışlar önemli ekonomik sonuçlara yol açar. Dolaysız vergilerde yapılacak indirimler, daha çok tasarruf ve yatırımları teşvik etmek yönünde etki yaratabilecektir.

Vergiler, kişinin kullanılabilir gelirini azaltarak, özel harcamaları ve dolayısıyla talebi azaltmakta, sonuç olarak kaynak dağılımının değişmesine de neden olmaktadır. Dolaysız vergilerin kaynak dağılımı üzerindeki bu etkileri göz önüne alınarak, belli alanlara kaynak transferi sağlanmak isteniyorsa, çeşitli vergi istisnaları veya indirimler uygulanır. Bu şekilde, vergi istisnasının uygulandığı alan çekici kılınarak

ekonomik kaynakların bu alana transferleri sağlanabilir. Dolaylı vergilerin ilk etkisi ise, fiyatlar üzerine olacaktır. Vergilendirilen malın maliyeti ve dolayısıyla fiyatı artar. Bu fiyat artışı, vergilendirilen malın talep ve arz esnekliğine bağlı olarak talebin bileşimini ve kaynak dağılımını değiştirir.

Ayrıca vergi harcamalarıyla, belirli mükellef gruplarının vergi yükü azaltılmak suretiyle teşvik edilmesi ve rahatlatılması, yine aynı paralelde belirli üretim ve sanayi dallarının sübvansede edilerek ekonomik büyüme ve kalkınmaya katkıda bulunması sağlanır. Örneğin; yatırım indirimi uygulamalarıyla, yatırımlar teşvik edilmek suretiyle milli gelirin ve refahın artması sağlanmaya çalışılır. Ya da lüks tüketimi daha ağır vergilendirmek, sağlığa zararlı olduğu kabul edilen maddelerin tüketimini azaltabilmek amacıyla özellikle katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi dolaylı vergilerde bu tür mal ve hizmetler için genel tarifinin dışında daha yüksek oranlar uygulamak ta vergi aracılığıyla ekonomiye müdahale şekillerinden biridir. Ayrıca, belli hukuki statüye göre, sermaye ortaklıkları, kooperatifler, kamu teşebbüsleri vb. gibi teşebbüs ve işletme türlerine vergi avantajları tanınması, bazılarının vergi yoluyla cezalandırılması, gelişmesi önlenmek istenen sektörler için ağır vergilerin konulması, büyük ya da küçük teşebbüslerin gelişmesini teşvik ya da önlemek için vergi avantajları tanınması ya da ağırlaştırılması yoluna gidilmesi, ekonomik yapıyı değiştirmek amacıyla güden diğer vergi politikası yollarından bazılarıdır. 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).

Ekonomik kalkınmayı sağlayıcı yatırımları finanse etmek için tasarrufların artırılması gerekir. Bu amaçla mevduat-tahvil faizi, hisse senedi kar paylarının gelirden istisna edilmesi veya düşük orandan vergilendirilmesi şeklindeki vergi harcamaları uygulanabilir. Eğer kamu tasarruflarının artırılması isteniyorsa, tıpkı dolaysız kamu harcamalarının azaltılması gibi, vergi harcamalarının azaltılması yoluna gidilebilir.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nda aşırı derecede yer alan muafiyet ve istisna uygulamaları, vergi hasılatında gelir kaybına ve gelir dağılımı bozukluklarına neden olur ki, bu uygulamaların sürekli olarak genişlemesi, vergi tabanını daralttığı için vergi sisteminin etkinliğini de bozar.

Gelir dağılımının adil hale getirilmesi amacıyla, düşük gelir gruplarını korumaya yönelik istisna, muafiyetler artırılabilir. Yaşlılara, özürllülere tanınan 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.

B. Vergi Harcamalarının Sosyal Amaçları Açısından Değerlendirilmesi

Türk Vergi Sistemi'nde sosyal amaçlı vergi harcamaları genelde, gelir ve servet dağılımını düzenlemek, sosyal güvenliği sağlamak, aileyi korumak, dernek ve vakıfların kurulup gelişmesine yardım etmek, sağlık, spor, eğitim ile kültürel faaliyetlerin geliştirilmesini sağlamak, doğal afete maruz kalmış kişileri korumak, belli kişi veya gelir unsurlarını korumak ve teşvik etmek amacıyla düzenlenmiştir. Örneğin; ülkemizde kamu yararına kurulmuş sosyal amaçlı kurulan vakıf ve derneklere sağlanan vergi muafiyet ve istisnalar, ücret geliri elde eden sakat mükelleflere uygulanan sakatlık indirimi, tek eve sahip emeklilere uygulanan emlak vergisi muafiyeti gibi ya da sosyal güvenlik aidatlarının vergiye tabi tutulmaması, sosyal yardımların vergi dışı bırakılması, teşebbüslerin sosyal yardımlarının gider kabul edilmesi ve yararlanan yönünden vergiye tabi tutulmaması, yaşlılara ve iktisaden korunmaya muhtaç olanlara ait gelirlerin vergi dışı bırakılması sosyal güvenlik amacıyla tanınan vergi avantajlarıdır.

Gelir Vergisi Kanunu, artan oranlı vergilendirilen ve kişilerin özel durumunu, muafiyet ve istisnaları dikkate alabilen yapısıyla gelir dağılımında adaleti sağlamaya yönelik müesseseler içermektedir (Ayan, 2006:50).

Gelir Vergisi Kanunu, bazı ücretleri gelir vergisinden istisna etmiş, bazı ücretleri vergiden muaf tutmuştur. Yani bazı ücretler verginin konusu itibariyle, bazı ücretler de elde edenler yönünden vergi dışı bırakılmıştır. Örneğin; GVK' nun 16.

Maddesi'ndeki ücret istisnası gibi ya da sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve maluliyet aylıklarına tanınan istisnalar gibi.

Bunlara ek olarak ücretlere uygulanan istisnalar, ücretliler yanında serbest meslek erbabının da yararlandığı sakatlık indirimi de diğer uygulanan vergi harcamalarıdır. Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nda vergi idaresi için kolaylık sağlamak ve vergi adaletini sağlamak amacıyla gelir vergisinde esnaflara muafiyet sağlanmıştır. Bunun başlıca nedeni ise, Küçük sanat ve ticaret erbabının işlerini düşük bedelli olarak topluma sunmaları nedeniyle ve geleneksel nitelikli sanat-el işlerinin korunması amacıyla bu muafiyetin uygulanmasının bir zorunluluk olmasıdır. Fakat bu muafiyet, vergi ödeme güçleri olan ve vergi ödemesi gereken bazı mükellefler için açık kapı bırakarak bu kesimlerin vergi dışı kalmasına yol açması nedeniyle vergi adaletini ve vergi verimliliğini olumsuz yönde etkilemektedir. Ayrıca böyle bir uygulamanın sınırlarının saptanmasındaki zorluk ve mükellefin içinde bulunduğu koşulları tanımlamadaki belirsizlik, belirtilen özelliklere sahip bulunmayan kimselerin de haksız bir şekilde vergi dışı kalması sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Esnaf muafılığından yararlanarak vergi dışı kalan kesim genellik ilkesinin ihlal edilmesine de yol açmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası ile okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının açılmasının teşvik edilmesi amacıyla belirtilen hükümdeki faaliyetler 5 yıl süreyle vergiden istisna edilmiştir. Bunun yanı sıra, yine Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan sergi ve panayır istisnası ile de, Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcilikleri bulunmayan ve hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırlardan dar mükelleflerin sergi, fuar, panayır süresince elde ettiği gelirleri istisna kapsamına alınarak, düzenlenen sergi, fuar ve panayır gibi organizasyonlara katılımı teşvik etmek amaçlanmıştır.

Gelir Vergisi'nde yer alan sakatlık indirimi, Motorlu Taşıtlar Vergisi'nde yer alan sakat ve engellilere ait taşıt istisnası ile Özel Tüketim Vergisi'nde yer alan sakat ve engelliler için yapılan taşıtların ilk iktisabının istisnası, özürli mükellefin gelir elde etmek için sağlam kişilere nazaran daha çok sıkıntı ve güçlüklerle katlanması, bu

nedenle gelire atfedilen değerin diğerlerine göre daha fazla olması, yaşamı sürdürebilmek için, aynı miktarda gelir elde edenlere göre ek harcamalar yapmak zorunda kalması nedeniyle uygulanan sosyal amaçlı vergi harcamalarıdır.

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nda ücretlere yönelik oldukça fazla istisna uygulaması bulunmaktadır. Sosyal koruma sağlamayı amaçlayan bu düzenlemeler 15-16-23-24-25-29-31-32-63 no'lu Maddelerin tamamında ya da bazı bentlerinde yer almaktadır. Bunlardan rnek verilecek olunursa; hizmetçilerin, köy muhtarlarının, köy bütçesinden ödeme yapılanların, toprak altında çalışanların ücretleri, emekli sandıkları-sigorta şirketleri-yardımları ve yabancı ülkedeki sosyal güvenlik kuruluşlarınca ödenen emekli-dul-yetim-maluliyet aylıkları, Harcırah Kanunu'na tabi olan-olmayan kuruluşlarca ödenen harcırah ve gündelikler, on yıl prim ödenmesi koşuluyla özel sigorta şirketlerince yapılan iade ve toptan demeler, yurt dışında ğrenci –memur okutanların bu kişilere yaptığı demeler, ocuk-evlenme-doğum-harp malullüğü zamları, ordu mensuplarına dalış-uçuş hizmetleri nedeniyle yapılan demeler vergiden istisna edilmiştir. Buradaki amaç, bu kişilerin ücretlerinde uygulanan bu istisna ile bu kişilere sosyal bir koruma sağlamaktır. Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nun 29/1-2-3-4 no'lu Maddesi'nde yer alan ve teşvik gayesiyle verilen ikramiye ve mükafatlar, Gelir Vergisi Kanunu kapsamında vergiye tabi olması gerekirken sosyal amaçlı olarak istisna hükmü nedeniyle vergi dışında tutulmaktadır.

Gelir Vergisi'nde yer alan sosyal nitelikli vergi harcamalarının gelir dağılımında adaleti sağlamaya yönelik etkileri de vardır. Örneğin; cretlere tanınmış istisnalar, artan oranlı gelir vergisi uygulaması, ücretliler yanında serbest meslek erbabının da yararlandığı sakatlık indirimi, esnaf muaflığı bu nitelikte uygulamalardır.

Örneğin; artan oranlı gelir vergileri, belli bir sınırın üzerinde bulunan gelirden alınan ek vergilerle, gelir düzeyi yüksek olan kişileri daha çok vergilendirerek bu adaletsizliği biraz olsun kaldırmayı hedeflemektedir. Diğer bir örnek ise, özel tüketim vergisinde olduğu gibi, gider (harcama) vergilerinde vergiye tabi mal ve hizmetten alınan vergilerin bunların lüks olup olmamalarına göre farklı uygulanması.

Tüm bu uygulamaların amacı belli mükellef ve faaliyet konularını teşvik etmek değil, sosyal devlet gereği bu mükellef ve faaliyet konularını vergi yasalarından korumaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun içinde yer alan sosyal amaçlı vergi harcamaları ise, genellikle, sosyal yardım amacıyla faaliyette bulunan kurumların vergi dışı bırakılması şeklindeki muafiyet uygulamaları şeklinde görülmekte olup, gelir vergisindekilere göre daha sınırlı yapı ve sayıdadır. Örneğin; kar amacı gütmeyen, bilimsel araştırma ve etkinlikleri olan topluma yararlı vakıf ve dernekler tarafından tamamen sosyal amaçlı olarak işletilen rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlarda 5 vergilendirme dönemi kurumlar vergisinden istisnadır ve bu bir sosyal amaçlı vergi harcamasıdır. Burada amaçlanan, bu kurumların daha çok faaliyet göstermesi ve topluma daha iyi bir hizmet sunabilmesidir.

Servet vergilerinin asıl amacı mali değildir, bu vergiler devlete gelir sağlamaktan çok sosyal amaçlara yöneliktir. Bu yüzden servet vergilerinde uygulanan vergi harcamaları da (istisna ve muafiyetler gibi) genellikle sosyal amaçla uygulanmaktadır. Özürlülerce kullanılan motorlu taşıtların vergi dışı bırakılması, tek bir evi olan emeklilerin bu evde oturmaları koşuluyla veya hiçbir koşul olmaksızın emlak vergisinden muaf tutulmaları, kazanç gayesi olmadan işletilen eğitim-sağlık kuruluşlarına ait binaların vergiden istisna edilmesi gibi uygulamalar örnek olarak verilebilir.

Servet vergileri üzerinden alınan vergilerde yer alan vergi harcamalarının etkinliğine bakıldığında ise şu sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Ülkemizde uygulanan servet vergilerinin bazılarında şahsi ve ailevi durumlar göz önünde bulundurulmadığı için objektiftir. Örneğin; Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi gibi. Bir kısım servet vergilerinde de şahsi ve ailevi durumlar göz önünde bulundurulduğu için subjektiftir. Örneğin; Veraset ve İntikal Vergisi gibi. Servet vergileri devlete gelir sağlama fonksiyonlarının yanında, gelir ve servet dağılımındaki dengesizliklerin giderilmesinde, vergilemede adaleti sağlamakta önemli bir araç olarak kabul edilmektedir.

Veraset ve İntikal Vergisi'nde ise, eğitim ve sağlık kuruluşlarına yapılan intikallerin vergi dışı bırakılması, belirli bir miktarın altındaki intikallerin vergilendirilmemesi gibi sosyal amaçlı vergi harcaması örnekleri görülebilmektedir. Bağış yapanın bu miktarı gelir vergisi matrahından indirmesi gelir vergisi açısından, bağış yapılanın aldığı bağış miktarı üzerinden intikal vergisi ödememesi de veraset ve intikal vergisi açısından vergi harcaması yaratmaktadır (Balkaya Akça, 2000:45-46).

Harcamalar üzerinden alınan vergilerde de, sağlık hizmetlerinin vergi nedeniyle pahalı olarak sunulmasını engellemek, kültür ve eğitim faaliyetlerinin desteklenmesi gibi sosyal amaçlarla vergi harcamaları uygulanmaktadır. Örneğin; Katma Değer Vergisi'nin 17. Maddesi'nin 1. bendinde yer alan kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar da sosyal amaçlı yapılmış vergi harcamalarıdır. Bu istisna Maddesi'nde, belediyelerin, köylerin, üniversitelerin, meslek kuruluşlarının, il özel idarelerinin vb. kurumların, tiyatro, konferans, sergi vb. şekildeki ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri sosyal amaçlı yapılmış vergi harcamalarına birer örnektir. Ayrıca katma değer vergisinde, özürhükümlerinin eğitimi, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları da sosyal amaçlı olarak vergiden istisna edilmiş bir vergi harcamasıdır.

Vergi konusunun seçilmesinde, matrahın belirlenmesinde ve oranların saptanmasında sosyal amaç büyük ölçüde önemli ve etkilidir. Örneğin; asgari geçim indirimi ile sosyal amaçla gelir vergisinde bir kişinin yaşamını devam ettirecek kadar olan geliri vergi dışı bırakılır. Bu şekildeki bir uygulama ile ödeme gücüne ulaşılır ve vergi adaleti sağlanır. Aksi takdirde bir kişinin gelirinin geçimi için gerekli olan kısmından vergi almak, hem vergi adaletine ters düşer hem de sosyal devlet anlayışı ile bağdaşmaz. Fakat tüketim vergilerinde vergi veren belli olmadığı için böyle bir durum söz konusu değildir.

Ancak sosyal amaçlarla bu düzenlemelere yer verilirken, bunların bazı olumsuz yönleri de ortaya çıkabilmektedir. Mesela, gereğinden fazla ve anlamsızca yapılan vergi harcamaları, vergi gelirlerinde bir azalmaya yol açacağından, vergi ayrıcalıklarından yararlanmayan diğer mükelleflerin üzerine doğru bir vergi yükü

oluşturabilir, bu da sosyal adaletsizlik ve yolsuzluklara, gelir dağılımlında bozulmalara, vergide adaletsizliğe, mükelleflerin vergiden kaçınmasına, vergi tabanının daralmasına, rant kollama faaliyetlerinin artmasına vb. neden olabilir. Vergiyi az ödemek veya hiç ödememek için vergi harcamalarının sınırlarında kalınabilir veya tüketim vergilerinde olduğu gibi ikame yoluna gidilebilir. Ayrıca, vergi harcamaları uygulamadaki zorluklar nedeniyle amacından saparak hedeflenen grup ya da faaliyet dışındakilere bir transfer haline 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 Müdürlüğu, 2001:2).

Her ne kadar, indirim, istisna ve muafiyetlerin vergide genellik ilkesini zedeleyeceğine dair bazı görüşler ileri sürülse de ekonomik, sosyal, mali ve politik bazı nedenlerle uygulanmaları gereklidir.

C. Vergi Harcamalarının Siyasi Amaçları Açısından Değerlendirilmesi

Türk Vergi Sistemi'nde siyasi amaçlı vergi harcamaları genelde diplomatik nitelikte düzenlenmiş olarak yer almaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 15. Maddesi'nde yer alan diplomat muaflığında, karşılıklı olmak şartıyla yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara mensup, o ülke uyuğundaki memurları gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır. Ancak burada şöyle bir istisnada söz konusudur ki, bu diplomat muaflığı, kapsama giren kişilerin elde ettiği menkul sermaye iradından stopaj yapılmasını engellemektedir. Başka bir deyişle, diplomatların kiraya verdiği gayrimenkulünden sağladığı gelir vergilendirilmezken, menkul sermayesinden elde ettiği irattan vergi kesilmekte, beyanname vermek zorunda olunmadığı için, kesilen vergi nihai nitelikte olmaktadır. Bunun yanı sıra gelir vergisinde diplomat muaflığı kapsamına girmeyen yabancı elçilik ve konsoloslukların memur ve hizmetlilerin yalnız bu işlerinden aldıkları ücretleri de yine karşılıklı olmak şartıyla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 16. Maddesi'nde yer alan ücret istisnası kapsamında Gelir Vergisi'nden istisna tutulmuştur.

Bunların dışında karşılıklı olmak şartıyla, yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçilik ve konsolosluklarıyla, elçi, maslahatgüzar ve konsoloslarına ait taşıtlar, arazi ve arsalar, binalar vergiden muaf tutulmuştur. Ayrıca bu kişiler veraset ve intikal vergisinden de muaftırlar. Bunlara ek olarak yine karşılıklı olmak şartıyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına yapılan teslim ve hizmetler ile uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara yapılan teslim ve hizmetlerde katma değer vergisinden ve özel tüketim vergisinden istisna kapsamında sayılarak vergi harcaması olarak değerlendirilmektedir.

Sonuç olarak, siyasi amaçlı olarak yapılan bu vergi harcamaları karşılıklı olması nedeniyle önemli bir vergi kaybına neden olmamaktadır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDEKİ VERGİ HARCAMALARININ

YAPISAL ANALİZİ

Çağlar boyunca devletler, harcamalarını finanse etmek için birçok yöntem başvurmuşlardır. Ancak bunlar arasında en çok kullanılan yöntem vergileme yöntemidir. Bir devletin asli görevlerinden birisi, ülkedeki kamu hizmetlerini görmek ve bunun için gerekli olan kamu gelirlerini adil bir şekilde sağlamaktır. Kamu gelirlerinin elde edilmesinde en çok kullanılan teknik vergileme tekniği olduğu için devletler çoğunlukla vergi yoluyla kamu gelirlerini elde etmeye çalışırlar. Bunun için de ülkedeki gerçek ve tüzel kişilerden, karşılıksız, cebren ve nakdi olarak vergileme yoluyla gelir elde ederler.

Bir ülkede kaynak dağılımında etkinlik, gelir dağılımında adalet, ekonomik istikrar ve büyüme gibi temel ekonomik hedeflere ulaşmada rasyonel, adil ve etkin bir vergi sistemine ihtiyaç duyulur. Ülkedeki vergi yükünün hangi gelir grupları arasında paylaşılması gerektiği ise ancak vergileme ilkeleri dikkate alınarak yapılırsa en rasyonel ve adil bir sonuca ulaşır. Vergi yükünün, o verginin istisna, muafiyet, indirim, matrah ve tarife yapısına bağlı olduğu düşünüldüğünde, bu unsurların vergi adaletine ulaşmada çok önemli bir yerinin olduğu görülür. Dolayısıyla, vergi ödeme gücü dikkate alınmadan uygulanacak bir vergi sistemi, hiç şüphesiz gelir dağılımını bozmaktadır. Kamu giderlerinin finansmanı için alınan bu vergilerin adil olabilmesi için, mükelleflerin ekonomik, sosyal, fiziksel vb. durumlarının da dikkate alınması gerekir. Yani vergiye tabi gelirden yükümlünün kişisel ve ailevi durumuna göre bir indirim yapılması, vergi yükü dağılımında daha adil sonuçlara varılması bakımından gereklidir. Çünkü Gelir, kişilerin ekonomik durumunu, yaşama seviyesini belirleyen bir değerdir ve kişilerin vergi ödeme güçlerini anlamakta bu sayede mümkün olur. Vergi ödeme gücü yaklaşımının amacı, vergi yükünün adil dağılımı dolayısıyla gelir bölüşümünün de dengenin sağlanmasıdır. Burada önemli olan, verginin, kişilerin gerçek ödeme güçlerini ortaya çıkaracak şekilde gelir, servet veya harcama üzerine inşasıdır (Palamut, 2005: 1). Bu ise, öncelikle vergide eşitlik ve adalet ilkelerinin sağlanması ile mümkün olur. Vergide

Eşitlik İlkesi; “Mükelleflerin, vergi ödeme güçlerini dikkate almak suretiyle vergilendirilmesini” ifade eder. Eşit ödeme gücüne sahip olanların eşit biçimde vergilendirilmesine “Yatay Adalet”, farklı ödeme gücüne sahip olanların farklı olarak vergilendirilmesine de “Dikey Adalet” adı verilmektedir. Vergide Adalet İlkesi ise; “herkes mali gücüne göre vergi ödemelidir.” Mali güce göre vergilendirme, kişilerin ekonomik ve kişisel durumları göz önüne alınarak vergilendirilmeleridir. Yani kişiler, gelirlerine göre vergi ödemelidir. Yüksek gelirlilerle, düşük gelirlilerden aynı oranda vergi alınmamalıdır. Bekar biri ile evli birinden aynı oranda vergi alınmamalıdır. Adalet esasının temeli dikey adaletin sağlanmasından geçer. Bu ilkeye uyulması ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanır. Ancak adalet ilkesinin gerçekleştirilmesi, yani herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi modern vergi sistemlerinin en önemli sorunlarından birisidir. Adil bir vergileme, ancak vergilerin dağıtımında “Genellik” ve “Eşitlik” ilkelerinin de beraberinde uygulanması ile sağlanabilir. Genellik ilkesi ile sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesi amaçlanmaktadır. Her ne kadar, indirim, istisna ve muafiyetlerin vergide genellik ilkesini zedeleyeceğine dair bazı görüşler ileri sürülse de ekonomik, sosyal, mali ve politik bazı nedenlerle uygulanmaları gereklidir.

I. VERGİ HARCAMALARININ VERGİ SİSTEMİNDE ORTAYA ÇIKAN ETKİLERİ

Maliye Politikasının en önemli araçlarından biri olan vergiler, hem bir finansman kaynağı olarak, hem de ekonomik, siyasi ve sosyal amaçların yerine getirilmesinde bir araç olarak kullanılırlar. Vergi politikası ile korumak ve geliştirilmek istenen alanlar için vergi teşviki verilmesi, gelişmesi önlenmek istenen alanlarda da vergilerin arttırılması yoluyla müdahale edilebilir. Gelişmiş ve gelişmekte olan birçok ülkede vergi teşvik uygulamalarına gereksinim duyar. Gelişmiş ülkeler; rekabet gücünü korumak, teknolojik gelişmeyi sürdürmek, sermaye kaçışını engellemek, bölgesel dengesizlikleri gidermek, verimlilik artışını sağlamak, sorunlu sektörleri desteklemek, işsizliği azaltmak gibi amaçlar için başvururken, Gelişmekte olan ülkeler; ekonomik kalkınma, geri kalmış bölgelerin kalkandırılması, uluslararası rekabet gücü kazanma, verimlilik artışını sağlama, istihdam imkanlarını genişletme,

teknoloji transferi, ihracatı arttırma, hızlı nüfus artışı, gelir ve servet dağılımını düzenleme, sosyal güvenliği sağlama, sanayileşme ve yabancı sermaye çekme gibi amaçlar için vergi teşviklerine dolayısıyla vergi harcamalarına ihtiyaç duyarlar (Duran, 2003:8).

Vergi harcamaları bu vergisel yapının içinde önemli bir yere sahiptir. Vergi politikası ile vergi harcamaları uygulanarak ekonomik, mali, sosyal ve siyasi amaçlar gerçekleştirilmeye çalışılır. Ancak bu amaçlar gerçekleştirilirken vergi harcamalarının da olumlu ve olumsuz birçok etkisi de ortaya çıkar. Burada önemli olan bu olumsuz yönleri ortadan kaldıracak ya da en aza indirebilecek şekilde vergi harcamalarının düzenlenmesini sağlamak ve uygulamaktır. Bunun içinde vergi harcamalarının fayda-maliyet analizlerinin yapılması ve sosyal, mali, siyasi ve ekonomik açıdan etkilerinin iyi tespit edilmesi, etkin ve verimli bir yapı içinde yer almaları çok önemlidir.

A. Vergi Harcamalarının Ekonomik Etkileri

Verginin ekonomik fonksiyonu, ekonominin vergisel tedbirlerle yönlendirilmesini ifade eder. Uygulanan Vergi Politikası ile korumak ve geliştirilmek istenen alanlar için vergi teşviki, önlenmek istenen alanlar için vergileri ağırlaştırmak suretiyle vergilerin iktisat politikasının bir aracı olarak kullanılması yoluna başvurulmaktadır. 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).

Ekonomide zaman zaman çeşitli nedenlerde meydana gelen ekonomik istikrarı, iktisadi kalkınma ve gelişmeyi bozan enflasyon ve deflasyon gibi durumlarda da vergi etkin bir araç olarak kullanılabilir. Örneğin; enflasyonla mücadelede toplam arzın artırılması amacıyla teşvik edici bir vergi politikası uygulanması gerekmektedir. Bunun için, yatırım indirimi, hızlandırılmış amortisman gibi teşvik sağlayan vergi harcaması uygulamalarına başvurulabilir. Böylece, seçici bir vergilendirme yoluyla bazı ekonomik faaliyetler özendirilir. Deflasyonla mücadelede

ise, talebi canlandırıcı politikalara gerek duyulur. Bu amaçla vergi harcamalarını genişletmek, bir başka deyişle yeni vergi harcamaları uygulamak, var olanların sayısal büyüklüğünü artırmak, kişilerin harcanabilir gelirini artırır. 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 Akça, 2000:21-22).

Ayrıca vergi harcamalarıyla, belirli mükellef gruplarının vergi yükü azaltılmak suretiyle teşvik edilmesi ve rahatlatılması, yine aynı paralelde belirli üretim ve sanayi dallarının sübvansede edilerek ekonomik büyüme ve kalkınmaya katkıda bulunulması sağlanır. Örneğin; yatırım indirimi uygulamalarıyla, yatırımlar teşvik edilmek suretiyle milli gelirin ve refahın artması sağlanmaya çalışılır. Ya da lüks tüketimi daha ağır vergilendirmek, sağlığa zararlı olduğu kabul edilen maddelerin tüketimini azaltabilmek amacıyla özellikle katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi dolaylı vergilerde bu tür mal ve hizmetler için genel tarifinin dışında daha yüksek oranlar uygulamak ta vergi aracılığıyla ekonomiye müdahale şekillerinden biridir. Ayrıca, belli hukuki statüye göre, sermaye ortaklıkları, kooperatifler, kamu teşebbüsleri vb. gibi teşebbüs ve işletme türlerine vergi avantajları tanınması, bazılarının vergi yoluyla cezalandırılması, gelişmesi önlenmek istenen sektörler için ağır vergilerin konulması, büyük ya da küçük teşebbüslerin gelişmesini teşvik ya da önlemek için vergi avantajları tanınması ya da ağırlaştırılması yoluna gidilmesi, ekonomik yapıyı değiştirmek amacıyla güden diğer vergi politikası yollarından bazılarıdır (Edizdoğan, 2007: 163).

Bunun yanı sıra, vergi harcamaları uygulamaları, çağdaş devletlerin sermaye birikiminin teşvik edilmesi, kalkınma hızının artırılması, enflasyonun durdurulması, işsizliğin önlenmesi, ödemeler dengesi açığının giderilmesi ve tüketim yapısının ıslah edilmesi gibi temel sosyo-ekonomik amaçlara ulaşmak için de kullanılan en etkin araçlardan biridir.

Ayrıca Mükellefler vergi yüklerini ayarlamak için de vergi harcamalarından yararlanabilir. Başka bir deyişle, vergi harcamaları vergiden kaçınmayı sağlayabilecek sığınma alanları yaratabilir. Bu tür faaliyetler yasal olmakla beraber, potansiyel vergi matrahı ve vergi geliri üzerinde azaltıcı etki yapmaktadır. Bazı durumlarla, vergi harcamalarıyla vergi sığınağı yaratılması ve mükelleflerin sığınmak etkisinden yararlanması, devlet tarafından özellikle hedeflenmektedir (Balkaya Akça, 2000:69). Bu noktada vergi harcamaları, devlet açısından gelir kaybı veya fon azalmasına neden olurken, mükellefler açısından bir “yararı” ifade eder.

Bazı vergi harcamaları, kamu harcamalarında olduğu gibi devlet için sürekli gelir kaybı yaratırken, bazıları gelirin geleceğe ertelenmesine neden olurlar. Bunlar bir bakıma yükümlüye verilen faizsiz borç niteliğindedirler (Özkara, 2004b: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 Akça, 2000:13).

Bir ülke ekonomisinde büyüme ve kalkınmanın en önemli göstergelerinden birisi o ülkede yapılan yatırımların miktarıdır. Bir ülkede yapılacak olan yatırımların gerek karar aşamasında gerekse kurulacak olan işletmelerin yerinin belirlenmesinde, ekonomik amaçlı indirim, istisna ve muafiyetler büyük önem taşımaktadır. Çünkü bu tür vergisel teşvikler, ülke içerisinde geri kalmış bölgelerin kalkınması için yapılacak yatırımların bu alanlara kaydırılmasını ve dolayısıyla bu bölgelerin de kalkınmasını teşvik edecektir. Mesela, Gelişmekte olan ülkelerin kalkınmalarını sağlamak ve gelişmiş olan ülkelerin gelişmelerini devam ettirmek içinde yatırım yapmaları zorunludur. Vergi politikası ile yatırım maliyetini ucuzlatmak, yatırıma harcanacak fonlar oluşturulmasına yardımcı olmak, yatırımdan sağlanacak kar olanaklarını artırmak, yatırımla üretilen malları dış rekabete karşı korumak, çalışmayı olumlu yönde etkilemek suretiyle yatırımlar teşvik edilebilir ve geliştirilebilir. Vergiler doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak üretilen malın maliyetine ya da satış fiyatına girerek karı azaltırlar ve malın üretimini etkilerler. Vergi miktarı üretim miktarıyla aynı yönde gelişmediği zaman üretimi teşvik edici bir rol oynayabilir ya da boş tutulan ve gereği gibi kullanılmayan üretim unsurlarını daha ağır bir yükümlülüğe

tabi tutan bir vergide, üretimi teşvik eder. Teşebbüs varlıklarını, üretken olup olmamalarına göre farklı oranda vergilendiren bir vergi, üretimin artırılmasında aynı etkiyi gösterir. Tüketimi teşvik aynı zamanda üretimi de teşvik eder. Vergiler, tüketimi kısırarak tasarruf yapmada en etkin yoldur. Zorunlu tasarruf şekli olan vergiler, satın alma gücünü düşürür ve kamu kesimine fon aktarır (Egeli, 2003: 77-78). Toplam tüketimin kısıtlanması, tasarrufları ve dolayısıyla yatırımları artırma sonucu doğurabilir ve böylece tekrar üretim yaratılabilir (Edizdoğan, 2007: 162). Bu fonksiyona uygun olarak verginin, 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). Ekonomik kalkınmayı sağlayıcı yatırımları finanse etmek için tasarrufların artırılması gerekir. Bu amaçla mevduat-tahvil faizi, hisse senedi kar paylarının gelirden istisna edilmesi veya düşük orandan vergilendirilmesi şeklindeki vergi harcamaları uygulanabilir. Eğer kamu tasarruflarının artırılması isteniyorsa, tıpkı dolaysız kamu harcamalarının azaltılması gibi, vergi harcamalarının azaltılması yoluna gidilebilir. Gelir dağılımının adil hale getirilmesi amacıyla, düşük gelir gruplarını korumaya yönelik istisna, muafiyetler artırılabilir. Yaşlılara, özürülere tanınan ek indirimlerle sosyal koruma sağlanabilir. Ancak, tasarrufları ve yatırımları teşvik edici vergi harcamaları yüksek gelirliyle daha fazla fayda sağladıklarından, gelir dağılımı üzerindeki etkileri olumsuz da olabilir (Balkaya Akça, 2000:22).

Ekonomik amaçlı uygulanan vergi harcamalarının ekonomi açısından olumlu etkilerinin yanı sıra olumsuz etkileri de mevcuttur. Örneğin; bir ekonomide yüksek gelirli gruplar dolayısıyla vergi ödeme gücü yüksek olan kişiler daha fazla yatırım yapma imkanına sahiptirler. Bu gruplar bu tür vergisel teşviklerden yararlanarak az gelirli veya vergi ödeme gücü olmayan kişiler karşısında vergi yüklerini hafifleterek vergi adaletsizliğine neden olmaktadır. Ayrıca, vergi teşvikleri nedeniyle devletin uğradığı gelir kaybını yeni vergiler salarak gidermesi durumunda ise, bu yeni vergiler yine vergi teşviklerinden yararlanamayan diğer vergi mükelleflerinin vergi

yükünü artıracığından bu durumda da vergi adaleti bozulmuş olacaktır (Rakıcı, 2004:118).

Ayrıca vergi harcamaları, ekonomik faaliyetlerin tüm alanlarından ziyade belirli alanların desteklenmesine yol açtıklarından, haksız rekabete yol açarak serbest piyasa ekonomisine de zarar verirler; tüm mükelleflerin değil de bir kısım mükelleflerin vergi bakımından ayrıcalıklı tutulması sonucunda yatay ve dikey eşitliğin bozulmasına yol açarak mükellef psikolojisini olumsuz yönde etkilerler. Ayrıca belirli kesimlere vergisel imtiyazlar tanınmasının, tanınmayanlar açısından hem kaynak hem de gelir dağılımı cephesinde eşitsizliklere ve adaletsizliklere neden olurlar (Öz, 2002:16).

Bunun yanı sıra, amacını aşan, gelişigüzel muafiyet, istisna ve indirimler gibi vergi harcamaları fon transferine neden olarak, ekonomik istikrarı olumsuz etkileyebilirler. Şöyle ki, muafiyet, istisna ve indirimler dolayısıyla bazı kesimlerin vergi yükü düşerken bazı kesimlerin vergi yükü artmakta, vergi yükü artan kesimden vergi yükü düşen kesime doğru bir fon akımı söz konusu olmaktadır (Saraçoğlu, 2000:91). Bu da, ekonomideki istikrarı olumsuz etkilemektedir.

Vergi harcamaları, vergi erozyonuna da yol açabilir. Bunun sonucunda, teşebbüsler arasında ekonomik rekabet ve eşitlik bozulur. Ayrıca, vergi erozyonu üretim faktörlerinin dağılımını da olumsuz etkileyeceğinden; muafiyet, istisna ve indirimler nedeniyle bazı üretim faktörlerinin, teşvik edilmek istenmeyen ve gelişmesinde ekonomiye yarar sağlamayacak alanlara kayması da söz konusu olabilecektir.

Vergi harcamaları, basit olarak vergi yükümlülüğünün düşürülmesi olarak ele alınıp, yükümlüleri karlı olmayan faaliyetlere yöneltirlerse, ekonomik etkinsizliğe de neden olabilirler (Giray, 2002:37).

Vergi harcamaları dolaysız kamu harcamaları gibi kamu gelirini harcama aracıdır. Bu açıdan vergi harcamaları da kamu gelirini azaltır. İstisna, muafiyet, düşük oran gibi vergi harcamaları vergi gelirlerinde azalış yaratmakla birlikte, ekonominin

geneli açısından bu kaybın ne getirdiğinin de göz ardı edilmemesi gerekir (Balkaya Akça, 2000:65).

Vergi harcamalarından kaynaklanan gelir kaybının telafi edilme yöntemleri gelir ve vergi yükü dağılımını etkileyebilir. Devlet gelir sağlama amacıyla vergilerin oranlarını artırabilir, yeni vergiler koyabilir veya vergi sistemi dışında telafi yoluna, borçlanmaya gidebilir. Ek vergiler konulması ya da mevcut vergi oranlarının artırılması yoluyla finanse edilen devlet yardımları, harcanabilir gelirin azalması sonucu tüketim seviyesinin olumsuz yönde etkilenmesine ve tüketim yapısının değişmesine yol açabilir. Ayrıca, vergilerdeki bu değişiklik ekonominin geneline yaygınlaştırılmazsa görece 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). Bu uygulamalar gelir dağılımı üzerinde olumsuz etkiler yaratabilecek niteliktedir. Ancak, gelir ihtiyacı devleti, kamu mallarının veya teşebbüslerinin daha iyi değerlendirilip önemli gelir artışı elde edilmesi gibi, var olan kaynakları daha verimli kullanma arayışına yöneltirse, hem etkinlik sağlanır, hem de gelir dağılımı olumsuz anlamda etkilenmemiş olur (Balkaya Akça, 2000:88).

Vergi sistemlerinde yer verilen muafiyet, istisna ve indirimlerle ekonomik yapının yönlendirilmesi ve istikrarın sağlanması amaçlanırken bu ayrıcalıkların vergi erozyonuna yol açmayacak biçimde düzenlenmesine dikkat edilmeli, söz konusu ayrıcalıkların ekonomik istikrarı, ekonomik rekabet ve eşitliği, kaynak ve gelir dağılımını ve vergi adaletini bozması ve ekonomik etkinsizliğe neden olması engellenmelidir.

Ekonominin canlandırılması ve yüksek kalkınma hızının sağlanması amacıyla yönelik vergi harcamalarının vergi sisteminde yer alması ve mümkün olduğu ölçüde amaçlara ulaşacak biçimde bunların düzenlenmesi bu noktada önem arz etmektedir.

Farklı bir ifade ile vergi harcamalarıyla ekonomik faaliyetlerin istenilen yönlerde gelişmesi ve fonların en yüksek kalkınma hızını sağlayacak alanlara yatırılması sağlanmalıdır.

B. Vergi Harcamalarının Mali Etkileri

Verginin mali fonksiyonu, kamu giderlerinin finansmanı için gerekli olan geliri sağlamak olup; bu temel fonksiyonun yerine getirilebilmesi için, her şeyden önce yeterli ölçüde gelir temin edilebilecek bir vergisel yapıyı öngörmektedir. Vergi harcamaları da bu vergisel yapının içinde önemli bir yere sahiptir. Vergi harcamalarının uygulamaya konulması mali açıdan üç farklı maliyetin ortaya çıkmasına yol açar (Tekin, 2006:302-303). Bunlardan ilk ikisi Gelir Kaybı Maliyeti ve Yönetim Maliyeti, vergi harcamalarının uygulanması sonucu ortaya çıkan mali yükü ifade ederken, üçüncü maliyet olan İdari Maliyet ise, vergi harcamalarının uygulanması sonucu mali yükü azaltıcı rol oynayan maliyeti ifade eder.

Gelir Kaybı Maliyeti: Devletin, vazgeçilen vergi gelirleri dolayısıyla gelirlerinde meydana gelen kaybın ortaya çıkardığı maliyettir. Vergi harcamaları, büyük bir mükellef kitlesinin mükellefiyet kapsamı dışında bırakılması nedeniyle vergi tabanının daralmasına ve dolayısıyla vergi gelirlerinin azalmasına yol açarlar (Öz, 2002:16). Eğer vergi harcamaları haddinden fazla kullanılırsa, vergi yapısı zedelenebilir ve bu durum vergi erozyonuna neden olarak yeterli bütçe gelirinin sağlanmasını engelleyebilir yani gelir kaybı oluşur. Bunun sonucunda da, kamu kaynaklarının kullanımı etkisiz ve verimsiz hale gelir (Swift, 2008:11). Bu da, kamu hizmetlerinin aksamasına neden olur, bütçeler planlandığı gibi yürütülemez. Bunun sonucunda da, hükümet politikalarının güvenilirliği ve kararlılığı hakkında kaygılar artabilir. Bütçe gelirlerinin azalması ve bunun sonucunda bütçenin açık vermesi, vergi oranlarının arttırılmasına, yeni vergilerin konulmasına, açıktan emisyonla gidilmesine, fiyatların yükselmesine ve enflasyonun doğmasına neden olmaktadır (Saraçoğlu, 2000:90-91). Bunun sonucu olarak ta devlet, kaybettiği geliri alternatif vergi kaynaklarından toplamak zorunda kalır.

Yönetim Maliyeti: İdarenin, mükelleflerin vergi harcamalarından yararlanma koşullarını taşıyıp, taşımadıklarının denetimi için ek harcamalar yapması, düzenlemeler hakkında kendi personelini ve mükellefi bilgilendirmeye yönelik faaliyetlerde bulunması durumunda ortaya çıkan maliyettir. Ayrıca vergi harcamalarının kamu harcamalarıyla kıyaslanması, her ikisi arasında tercihlerin yapılabilmesi için fayda ve maliyet analizlerinin yapılmasını gerektirir ki bunu yapmak idare için çok ta kolay değildir. Bu analizlerin yapılabilmesi için gerekli teçhizat, personel, eğitim vb. niteliklere ihtiyaç vardır ki bunlarda mali açıdan idareye önemli bir maliyet yükleyebilir. Yeterli eleman yetiştirilmesi, vergi harcaması maliyetlerinin belirlenmesi için ek çalışmalar yapılması, uygulamaların daha yakından izlenmesi, beyannamelerin taranması, ekipman kapasitesinin geliştirilmesi vb. gibi yeni harcama alanları oluşur. Vergi harcaması analizleri yapan gelişmiş ülkelerde, bu amaçla idareye ek fonlar sağlanmaktadır (Balkaya Akça, 2000:75-76). Ancak bu fonları sağlamak her ülke için mümkün olmayabilir.

İdari Maliyet: Vergi harcamalarını uygulamak için gerekli olan idari kaynakların oluşturduğu maliyettir. Muafiyet, istisna, indirim vb. gibi vergi harcamalarının vergi sisteminde yer alma gerekçelerinden biri, belirli gelir unsurları için yapılacak vergileme masraflarının vergi hasılatını aşmasıdır. Bu durumda vergi geliri elde etmek için yapılan masraflar elde edilecek gelirden bazen daha fazla olabilir. Bu durumda ortaya idari bir maliyet çıkmaktadır. Yani devlet kazancından çok masraf yapmaktadır. Dolayısıyla, vergi harcamalarının uygulanmasıyla idari maliyetten tasarruf sağlanmış olmaktadır (Balkaya Akça, 2000:176). Örneğin; gelir üzerinden alınan vergilerde uygulanan Esnaf Muafılığı gibi. Esnaf muafılığına tabi bu kişilerin yaptıkları işin çok küçük ölçekli olması, elde edilen gelirin düşüklüğü, vergilendirilmeleri halinde idari maliyetin elde edilen gelirden yüksek olması sonucunu doğurabilir. Bu açıdan devlet bu kişileri vergiden muaf tutarak yapacağı idari maliyetten tasarruf sağlamayı amaçlar.

Sonuç olarak, vergi maliyetinde ideal olan, hem vergi idaresi hem mükellef olarak iki tarafında vergiyle ilgili işlemler için en az maliyetle karşılaşmasını sağlamaktır. Bu yüzden vergi harcamaları gibi düzenlemeler yapılırken, söz konusu düzenlemelerin mali, ekonomik ve sosyal amaçlar dışına çıkmasının önlenmesi,

ayrıcalık tanınacak kişi ya da konuların dikkatle belirlenmesi, bu ayrıcalıklardan yararlanma koşullarının somut biçimde ortaya konulması ve günün koşullarına uygunluklarının sağlanması oldukça önemlidir. Vergi harcamaları yapılırken tabii ki de mali açıdan bir maliyete katlanılacaktır. Burada önemli olan hem mükellef hem de idare açısından en az maliyetle en yüksek faydanın sağlanmasıdır. Yönetim maliyeti açısından, vergi harcamalarının fayda ve maliyet analizlerinin yapılmasının getireceği mali yük, vergi harcamalarının amaçları dışında ve haddinden fazla kullanılmaması ve faydasız olanlarının kaldırılması sonucunda ortaya getireceği mali yarardan fazla olmayacaktır. Yani yönetim maliyeti, amaçsız ve aşırı olarak kullanılan vergi harcamalarının yol açacağı gelir kaybından ve dolayısıyla gelir kaybı maliyetini de azaltacağından katlanması gereken bir maliyettir. Vergi harcamalarının gelir kaybı maliyeti açısından ise, aynı amaçlar için kamu harcamalarının yapılması sonucunda kaybedilecek gelirden daha az veya fazla olmayacağı için katlanması gereken bir maliyet olup, bu düzenlemelerin uzun vadede getireceği gelirler açısından bakıldığında çok ta büyük bir maliyet yükleyeceğini söyleyemeyiz. Bunun yanı sıra, vergi harcamalarının idari maliyetini de düşünecek olursak, vergi harcamalarının varlığı hem mükellefe hem de idareye büyük bir tasarruf sağlamakta olup idareye gelir azaltıcı bir maliyet yüklememektedir. Sonuç olarak, her ne kadar bir maliyeti olsa da vergi harcamaları amaçları dahilinde ve gerekli alanlarda yapılması zorunlu olan uygulamalardır. Burada önemli olan vergi harcamalarını uygularken en az maliyetle en yüksek faydayı sağlamaktır.

C. Vergi Harcamalarının Sosyal Etkileri

Vergilerin sosyal fonksiyonu, verginin istihdam, gelir dağılımı ve sosyal adalet amaçları için öncelikli olarak ve etkili bir şekilde kullanılması imkan ve gereğini ifade etmektedir. Verginin bilinen sosyal fonksiyonu, gelir ve servet dağılımını düzenlemek, sosyal güvenliği sağlamaktır. Ancak yakın zamanlarda hızlı nüfus artışı, hızlı ve çarpık şehirleşme ve sanayileşme hareketleri, uyuşturucu ve alkol kullanımı gibi temel sorunlar karşısında diğer kamu ekonomik ve mali araçlar yanında vergilerde bu sorunlarla mücadelede önemli ve etkili bir araç haline gelmiştir (Devrim, 2002:199-200).

Vergi harcamaları kullanılmak suretiyle gelir ve servet dağılımını düzenlemek, sosyal güvenliği sağlamak, aileyi korumak, insan ve hayvan sağlığını korumak, dernek ve vakıfların kurulup gelişmesine yardım etmek, eğitim ve sporu geliştirmek gibi amaçlar gerçekleştirilmeye çalışılır (Arcagök, 2002:63). Örneğin; ülkemizde kamu yararına kurulmuş sosyal amaçlı kurulan vakıf ve derneklere sağlanan vergi muafiyet ve istisnalar, ücret geliri elde eden sakat mükelleflere uygulanan sakatlık indirimi, tek eve sahip emeklilere uygulanan emlak vergisi muafiyeti gibi ya da sosyal güvenlik aidatlarının vergiye tabi tutulmaması, sosyal yardımların vergi dışı bırakılması, teşebbüslerin sosyal yardımlarının gider kabul edilmesi ve yararlanan yönünden vergiye tabi tutulmaması, yaşlılara ve iktisaden korunmaya muhtaç olanlara ait gelirlerin vergi dışı bırakılması sosyal güvenlik amacıyla tanınan vergi avantajlarıdır (Edizdoğan, 2007: 164). Tüm bu uygulamaların amacı belli mükellef ve faaliyet konularını teşvik etmek değil, sosyal devlet gereği bu mükellef ve faaliyet konularını vergi yasalarından korumaktır.

Vergi konusunun seçilmesinde, matrahın belirlenmesinde ve oranların saptanmasında sosyal amaç büyük ölçüde önemli ve etkilidir. Örneğin; sosyal amaçla gelir vergisinde bir kişinin yaşamını devam ettirecek kadar olan geliri vergi dışı bırakılır. Bu şekildeki bir uygulama ile ödeme gücüne ulaşılır ve vergi adaleti sağlanır. Aksi takdirde bir kişinin gelirinin geçimi için gerekli olan kısmından vergi almak hem vergi adaletine ters düşer hem de sosyal devlet anlayışı ile bağdaşmaz. Fakat tüketim vergilerinde vergi veren belli olmadığı için böyle bir durum söz konusu değildir.

Ancak sosyal amaçlarla bu düzenlemelere yer verilirken, bunların bazı olumsuz yönleri de ortaya çıkabilmektedir. Mesela, gereğinden fazla ve anlamsızca yapılan vergi harcamaları, vergi gelirlerinde bir azalmaya yol açacağından, vergi ayrıcalıklarından yararlanmayan diğer mükelleflerin üzerine doğru bir vergi yükü oluşturabilir, bu da sosyal adaletsizlik ve yolsuzluklara, gelir dağılımında bozulmalara, vergide adaletsizliğe, mükelleflerin vergiden kaçınmasına, vergi tabanının daralmasına, rant kollama faaliyetlerinin artmasına vb. neden olabilir. Vergiyi az ödemek veya hiç ödememek için vergi harcamalarının sınırlarında kalınabilir veya tüketim vergilerinde olduğu gibi ikame yoluna gidilebilir. Ayrıca,

vergi harcamaları uygulamadaki zorluklar nedeniyle amacından saparak hedeflenen grup ya da faaliyet dışındakilere bir transfer haline 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).

Ancak vergiden kaçınma, devlet tarafından her zaman tercih edilmeyen bir sonuç değildir. Örneğin; gelir vergisinde çocuk yardımı istisnasının sadece iki çocuk için tanınması, üçüncünün yararlanamaması ülke nüfusundaki artışı kontrol altına almanın bir yolu olabilir. İstisnalardan düşük oranlardan yararlanma ülkeye belli miktarda döviz getirilmesi, belli büyüklükte ve bazı coğrafi bölgelerde yatırım yapılması gibi koşullara bağlandığında, vergiden kaçınma için bu koşulların sağlanması ülke yatırımlarını ve döviz girdisini olumlu yönde etkileyecektir. Bu tür kaçınma devletin amaçladığı bir durumdur ve bu nedenle vergi harcamalarının yarattığı kaçınma alanları her koşulda olumsuz anlamda ele alınmamalıdır (Balkaya Akça, 2000:12).

Ayrıca, vergi harcamaları genellikle, kaldırılmasına ya da azaltılmasına yönelik çabalara karşı dirençlidir. Bir kere vergi yasasında yer alınca, mükellefler onu kazanılmış bir hak gibi görerek sonuna kadar savunur (Balkaya Akça, 2000:76-81). Bu açıdan vergi harcamalarına kişilerin ve işletmelerin verebilecekleri tepkiler önceden tam olarak kestirilemeyebilir.

Tüm bu olumlu ve olumsuz yönleri de dikkate alarak, vergi harcamalarını uygularken sosyal amacından sapıp sapmaması, gereğinden fazla yapıp yapılmaması, verimli ve etkin olup olmadığı bu noktada önem kazanmaktadır. Eğer bu konularda gerekli çalışmalar yapılırsa vergi harcamalarının olumsuz yönünden çok olumlu yönleriyle daha çok başarıya ulaşması kaçınılmaz olacaktır.

D. Vergi Harcamalarının Siyasi Etkileri

Vergilendirme yetkisi devlet tarafından tek taraflı kullanılan bir yetkidir. Vergi harcaması sonucunu doğuran düzenlemelerde ülkelerin vergi yasalarında yer alır. Dolayısıyla vergi harcamaları da tek taraflı yasal düzenlemelerdir.

Vergi harcamalarının oluşturulmasında ve uygulanmasında ekonomik ve sosyal amaçlar olduğu kadar siyasi amaçlarda önem taşımaktadır. Vergi harcamalarını siyasi açıdan önemli kılan nokta, vergi harcamalarının politik olarak daha az dikkat çekmesi ve hükümet açısından yönetimlerinin daha az yük getirmesidir. Ayrıca kamu harcamalarındaki aksine, vergi harcamalarında karar almada merkezîyetçilik daha azdır. Bu da istenilen yönde ve çabuklukta karar almayı kolaylaştırır (Giray, 2002:35).

Ancak siyasi amaçların olumlu yönlerinden çok olumsuz yönleri daha ağır basmaktadır. Bunun nedeni vergi harcamalarının ayrıcalıklı uygulamalar olarak tüm mükelleflere değil, belirli gelir ve mükellef grubuna yönelik olmasıdır. Bu açıdan da siyasi partiler hitap ettikleri, oy aldıkları, dayandıkları seçmen grubunun çıkarlarını kollamak adına vergi harcamalarını düzenleyebilirler. Çünkü vergi harcamaları açık ve net değildir, düzenli bir bütçesi yoktur ve normal gözetime tabi tutulmaz. Yasa koyucular, her yıl bireyler ve tüzel kişiler üzerinde ne kadar vergi harcamaları yapıldığını veya bu vergi harcamalarının kimlere ve ne için fayda sağladıklarını kolaylıkla öğrenemezler (Stodder, 2005:1). Bu açıdan bakıldığında, vergi harcamaları tek taraflı devlet düzenlemesi olmasına rağmen, çıkar ve baskı gruplarının rant kollama faaliyetleri sonucu amacından saparak, hedeflenen grup ya da faaliyet dışındakilere bir transfer haline dönüşebilmekte ve yöneldiği kişiye özel istisna veya muafiyetler olarak gündeme gelebilmektedir. Bu durumda da vergi harcamaları, vergilemede eşitlik ve genellik ilkeleriyle de çatışabilmektedir. Böylece birçok vergi harcaması gerçek gereksinimlere göre değil, çeşitli çıkar gruplarının istekleri doğrultusunda vergi sisteminde yer alabilmektedir. Bu durumda da bu tür vergi harcamaları verimli olamamaktadır.

Vergi harcamalarına vergi sistemlerinde belirli ekonomik faaliyet türünü teşvik etmek ya da düşük gelirli kesime gelir transferi yapmak amacıyla yer verilir. Ancak vergi harcamalarının yöneldiği amaç, bu önlemlerin iktidar ilkesi karşısındaki durumunu farklılaştırmaktadır. 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).

Bu yüzden vergi harcamalarının bu olumsuz siyasi etkilerinin ortadan kalkması ve amacının dışında ve gereğinden fazla kullanılmasının önüne geçilebilmesi için fayda ve maliyet analizlerinin yapılması sonuçlarının bir rapor haline dönüştürülmesi ve bütçede ek olarak yer alması bu noktada çok önem arz etmektedir.

II. TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDEKİ VERGİ HARCAMALARININ VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergileme ilkeleri, ayrı ayrı vergilerden veya bir vergi sisteminden beklenen ekonomik, sosyal ve mali fonksiyonların gerçekleşebilmesi için vergi bileşiminin oluşturulmasında, tekniğinde ve uygulanmasında dikkat edilmesi gereken, uzun yılların deneyimi sonucu ortaya çıkmış ve/veya iktisadi ve mali düşünce sistemi içinde önerilmiş temel unsurlar veya kurallardır (Devrim, 2002:201). Diğer bir ifadeyle vergileme ilkeleri, bir vergi sisteminden beklenen mali, ekonomik ve sosyal fonksiyonların etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi için dikkat edilmesi gereken temel unsur ve kurallar bütünüdür (Gökbunar, 1998:19). Vergileme ilkeleri, toplumun iktisadi ve sosyal hedeflerinin gerçekleştirilmesini kolaylaştıracak nitelikte, vergilerin taşınması gereken niteliklerden ibarettir (Edizdoğan, 2007:225).

Vergileme ilkeleri, uyulması gerekli normatif ilkeler niteliğindedir. Bu nedenle bu ilkeler “olani” değil, “olması” gerekeni ifade ederler. Vergilemenin normatif yönü olarak kabul edilen vergileme ilkeleri her çağa ve her ülkeye göre değişebilmektedir. Vergileme ilkeleri ülkelerin ekonomik ve sosyal şartları, teknolojik imkanları, toplumun dünya görüşü ve zihniyeti, hukuk bilincinin oluşum seviyesi ve kamu hukukunun durumu ile yakından ilgilidir. Bu nedenle vergileme ilkeleri belirli ekonomilere ya da belirli dönemlere göre farklı olabilmektedir. Vergi yasalarındaki düzenlemeler yapılırken, bu düzenlemelerin vergileme ilkelerine uygunluğunun da dikkate alınması bakımından, vergi harcamalarının bu vergileme ilkeleri ile uyumunun da önemi büyük olmaktadır (Gökbunar, 1998:2-3).

Vergileme ilkelerinin nispi bir önemi vardır. Her bir ilkenin önemi ve değeri diğerlerinin önem ve değerleri ile çok sıkı bir ilişki içindedir. Dolayısıyla vergileme ilkelerinin her biri tek tek değil, birlikte ele alınır ve değerlendirilir. Ancak

uygulamada hiçbir vergi sisteminde bütün ilkelere aynı anda tam olarak uyulması beklenmemektedir.

Vergileme ilkelerinin başında öncelikle adalet ilkesi gelmektedir. Vergilemede adalet, vergi yükünün toplumu oluşturan bireyler arasında toplumca kabul edilebilir biçimde dağılımını ifade etmektedir. Vergide adalet dendiğinde, verginin adil dağıtılması anlaşılır ki bu da ancak bireylerin vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesiyle mümkün olur. Bu noktada ortaya çıkan ödeme gücü ilkesinin bilindiği gibi gelir, servet ve harcama olmak üzere üç temel göstergesi vardır. Bu bağlamda, “gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergiler” şeklinde yapılan sınıflandırma en yaygın olanıdır. Hangi tür vergilere daha fazla ağırlık verileceği, ekonomik yapı, siyasi ve iktisadi sistemin niteliği, iktidarların felsefeleri, baskı gruplarının etkinlik ve eğilimleri vb. farklı etmenlere bağlı olarak değişmektedir. Bununla birlikte, ödeme gücüne ulaşmada kullanılan araçlar olarak kabul edilen “En Az Geçim İndirimi, Artan Oranlılık, Ayırma İlkesi” gibi müesseseleri bünyesinde taşıyan ve şahsileştirmeye elverişli gelir üzerinden alınan vergiler, çağımızın en üretken, adil ve yaygın kamu geliri olarak kabul edilmektedir. Harcama vergileri, yeterince şahsileştirilemediği için, adil olmayan vergiler kategorisinde yer alırken; servet vergileri, mali amaçtan ziyade sosyal amaçlarla konulduğundan, toplam vergi gelirleri içinde önemli bir yer tutmamaktadır.

Bununla beraber gelir, servet veya harcamanın sadece vergiye konu olmasıyla adaletin sağlanması, kuşkusuz beklenemez. Önemli olan, verginin, kişilerin gerçek ödeme güçlerini ortaya çıkaracak şekilde gelir, servet veya harcama üzerine inşasıdır. 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 yükünün, o verginin istisna, muafiyet, indirim, matrah ve tarife yapısına bağlı olduğu düşünüldüğünde, bu unsurların vergi adaletine ulaşmada çok önemli bir yerinin olduğu görülür. Burada, mevcut unsurların mükellefin vergi ödeyebilme gücünü ortaya çıkarabilecek şekilde (örneğin, en az geçim indirimi, ayırma ilkesi vb.) düzenlenmesi oldukça önemlidir. Dolayısıyla, ödeme gücü dikkate alınmadan uygulanacak bir vergi sistemi, hiç şüphesiz gelir dağılımını bozmaktadır (Palamut, 2005:1).

Vergileme ilkelerinin diğerk önemli bir ilkesi ise, genellik ilkesidir. Bu ilkeye göre, vergi karşısında herkes eşit olmalı ve herkesten eşit şekilde vergi alınmalıdır. Genellik ilkesi sosyal sınıf farkı gözetmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi alınmasını amaçlamaktadır. Her ne kadar Anayasada, mali güce sahip olan herkesin genellik ilkesi doğrultusunda vergi ödemesi gerektiği belirtilmişse de, vergilemenin mali olmayan amaçlarını yani sosyal ve ekonomik amaçlarını gerçekleştirmek bakımından bazı muafiyet, indirim ve istisnalar gibi ayrıcalıklar getirilebilmektedir. Ayrıca herkesin vergi ödemek zorunda olması ilkesine rağmen hiç bir ülkede bunun tam olarak gerçekleştirilebilme olanağı yoktur. Çünkü herhangi bir kazanç veya serveti olmayan veya başkasının yardımıyla geçinen kişilerden vergi alınabilmesi mümkün değildir. Siyasi, mali, ekonomik ve sosyal nedenlerle bazı vergi mükellefleri ile bazı vergi konularının tamamen ya da kısmen vergi dışında bırakılmasıyla, vergide genellik ilkesinin gereklerinin yerine getirilmediği görülmektedir (Saraçoğlu, 2000:90). Muafiyet, istisna ve indirim uygulamaları ilk bakışta verginin genelliği ilkesine ters düştüğü düşünülse de, devletin temel görevleri kaynak dağılımında etkinlik, gelir dağılımında adalet ve ekonomik istikrar olduğuna göre, bu görevlerin yerine getirilmesi için vergisel bağışlıkların (muafiyet, istisna ve indirimlerin) uygulanması genellik ilkesine ters düşmemektedir (Öz, 2002:15) ve ekonomik, sosyal, mali ve politik bazı nedenlerle uygulanma zorunluluğu olduğunu söyleyebiliriz.

Vergileme ilkelerinin diğerk önemli ilkeleri de verimlilik ve etkinlik ilkeleridir. Vergilemede verimlilik ilkesi, elde edilen vergi gelirleriyle kamu harcamalarının maksimum düzeyde karşılanmasıdır. Bu yüzden, kamu harcamalarının vergi gelirleriyle karşılanma oranı yükseldikçe, verimlilik ilkesine uygun bir durum için aşama kaydedilmiş olmaktadır. Vergilemede verimlilik ilkesine ne derecede ulaşılabilirdiği, vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranı ile ölçülmektedir. Vergilemede verimlilik ilkesi gereği, vergi muafiyet, istisna ve indirimlerinin çok düşük tutulması gerekir. Dolayısıyla, bir vergi kanununda vergi ayrıcalıkları adalet ve ekonomik teşvikler düşüncesiyle geniş tutulmuşsa, o verginin uygulanmasından önemli bir hasılat beklenemez, o vergi verimli olamaz. 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, kamu ekonomisinin finansmanında kullanılan en önemli bir araç niteliğinin ötesinde, konjonktür ve istihdam politikası amaçlarına olanak verdiği ölçüde etki edebilecek bir biçimde düzenlenmelidir ki etkin olabilsin (Gökbunar, 1998:8).

Vergilemede ekonomik etkinlik ilkesine göre, reel ulusal gelirin artmasını en fazla teşvik eden veya en az engelleyen vergi yapısına sahip vergi sistemlerinin etkin olduğu kabul edilmektedir (Gökbunar, 1998:8). Bu ilke ile bir vergi sisteminin, kişi başına üretimin azamileştirilmesi ve mümkün olan en yüksek kalkınma hızının sağlanmasını kolaylaştırmak için, bir taraftan aşırı vergi yükünü önleyecek, diğer taraftan reel gelir artışına yararlı ekonomik davranışları teşvik edecek bir niteliğe sahip olması hedeflenmektedir.

Verginin etkinliğinin sağlanmasında, uygulanacak muafiyet, istisna ve indirim gibi vergi teşvik araçlarında da diğer adıyla vergi harcamalarında da bu etkinliğin önemi büyüktür. Bu ilkeye göre, vergilerle iktisadi kalkınmaya elverişli faaliyetler teşvik edilip, verimli olmayan faaliyetler caydırılmalıdır (Gökbunar, 1998:8).

A. Adalet- Eşitlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Vergide adalet dendiğinde genellikle, vergi yükünün adil dağıtılması anlaşılır. Adil bir vergi sisteminin amacı, kamu hizmetlerini gerçekleştirmek üzere alınacak vergilerin toplumu oluşturan kişiler arasında hak ve adalete uygun bir şekilde dağıtılmasıdır (Edizdoğan, 2007:229). 1982 Anayasası'nın 73. Maddesi'nde de belirtildiği gibi "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür."

Vergide adalet, bireylerin vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesini gerektirir. Bu noktada ortaya çıkan ödeme gücü ilkesinin bilindiği gibi gelir, servet ve harcama olmak üzere üç temel göstergesi vardır. Vergi ödeme gücünün mükellefin kendisi ve ailesinin geçinmesine yetecek gelirin üzerinde başladığı kabul edilmektedir (Balkaya Akça, 2000:169).

Mükelleflerin, vergi ödeme güçlerini dikkate almak suretiyle vergilendirilmesini ifade eden bu ilkeye göre; herkes mali gücüne göre vergi ödemelidir. Vergilemede ödeme gücüne göre vergilendirme, belirli bir karşılık veya fayda göz önüne alınmaksızın, kamu hizmetleri için her ferdin kendisini ve ailesini geçindirecek miktarın üstünde sahip olduğu servet ve gelire göre vergi yüküne katılmasını ifade eder. Bu ilke, genel vergi yükünün toplumu oluşturan kişiler arasında mükelleflerin şahsi, ailevi ve ekonomik durumlarına göre eşit bir şekilde dağıtılmasını gerekli kılmaktadır (Gökbunar, 1998:10). Ödeme güçleri eşit olandan eşit vergi alınması, farklı olandan farklı vergi alınması bu ilkenin bir sonucudur.

Örneğin; gelir vergisinde subjektifliği sağlamaya yönelik uygulamaların yanı sıra, sınırlı kazanca sahip küçük sanat erbabının ve serbest meslek erbabının vergi dışı bırakılması da vergilemede adaleti hedefleyen düzenlemelerdir. Gelir Vergisi'nde yer alan sosyal nitelikli vergi harcamalarının gelir dağılımında adaleti sağlamaya yönelik etkileri de vardır. Ücretlere tanınmış istisnalar, ücretliler yanında serbest meslek erbabının da yararlandığı sakatlık indirimi, esnaf muaflığı bu nitelikte uygulamalardır.

Vergide eşitlik dendiğinde, herkesin vergi ödeme gücüne göre vergi vermesi anlaşılmaktadır. Bireyler genel vergi yüküne, kendi ödeme güçlerine göre katılmalıdırlar. Tüm yükümlülerin eşit oranda vergilendirilmesinin eşitlik için yeterli olduğu düşünülürse, kişisel durumların da göz önüne alınarak farklı vergilendirilmelerinin gerektiği düşüncesine ulaşılır. Bunun sonucunda, benzer durumda olanların birbirleriyle aynı, farklı olanların ise farklı düzeyde vergilendirilmesi, bir başka deyişle yatay ve dikey eşitliğin¹³ sağlanmasıyla vergide eşitliğin gerçekleşebileceği belirlenmiştir (Balkaya Akça, 2000:29-30). Bu anlamda zengin ve fakirden aynı miktarda vergi alınmaması, bir insanı ancak yaşatabilecek gelirin vergi dışı bırakılması, bir bekarla çocuklu veya çocuksuz bir aile reisinin aynı

¹³ **Yatay Eşitlik:** Aynı vergi ödeme gücüne (gelir, servet ve harcama itibarıyla) sahip olanların aynı miktarda vergi ödemelerine denir. **Dikey Eşitlik:** Farklı vergi ödeme gücüne sahip olanların farklı miktarda vergi ödemelerine denir (Devrim, 2002:222).

yük altında tutulmaması, emek ve sermaye gelirin vergilendirilmesinde farklı muamele yapılması vb. gibi esaslar, vergi adaletine belli ölçülerde ulaşılmasını sağlayabilmektedir (Erginay, 1994:35).

Vergi yükünün adaletli bir biçimde dağıtılmasını amaçlayan adaletli bir vergi sisteminde; kimden ne kadar vergi alınacağını, yükümlülerin kişisel durumlarına göre ölçüsünün ne olacağını belirlemek büyük bir önem taşımaktadır. Bununla birlikte vergi adaletinin kişiye, topluma, yere ve zamana göre değişebilir nitelikte olması, herkes için geçerli olabilecek ölçülerin belirlenmesini olanaksız kılmaktadır (Gökbunar, 1998:9).

Ekonomik, sosyal ve mali nedenlerle, bazı vergi konularının ya da vergi mükelleflerinin vergi dışı bırakılması, ödeme gücüne ulaşmada etkili olabildiği ölçüde vergi adaletine uygundur. Aksi durumda, vergi ödeme gücüne ulaşmada etkili olmayan ve bazı mükellefler lehine fırsatlar doğuran bu tür istisna ve muafiyetler vergi adaletinin sağlanmasında olumsuz bir durum ortaya çıkarırlar. Şöyle ki, bu tür uygulamalar (muafiyet, istisna ve indirim), vergi idaresi ve vergide adalet ilkesi açısından olumlu olmakla beraber, vergilendirilmesi gereken gelirin tam olarak kavranmasına engel olmaktadır. Bu açıdan esnaf muafılığı örnek gösterilebilir (Saraçoğlu, 2000:84). Ayrıca vergi ayrıcalıklarıyla, vergilendirilmesi gereken bir mali güç mevcut iken, bu mali güçten bazı ekonomik ve sosyal amaçlarla vergi alınmamakta, matrahın belirli bir kısmı vergi dışı bırakılmaktadır. Dolayısıyla indirimlerden yararlanan mükelleflerin vergi yükü, diğer mükelleflere oranla daha düşük olmakta ve vergi adaleti bozulmaktadır. Örneğin; ekonomik amaçla gelir vergisinde yer alan vergi harcamaları vergi adaletine aykırı sonuçlar yaratabilmektedir. Bir anlamda, vergide adaletten fedakarlık edilerek üretimin, yatırımın, istihdamın artmasına, ülke içinde bölgesel gelişmişlik farkının azaltılmasına, ekonomik kalkınmanın sağlanmasına çalışılmaktadır. Bu amaçla yapılan düzenlemeler geliri, dolayısıyla tasarrufu yüksek olan mükelleflerin vergi yükünü azaltarak, teşvik etmektedir. Diğer yandan bu mükelleflerin daha az vergi ödemesi nedeniyle bu ayrıcalıklardan yararlanmayan mükelleflerin üzerine daha çok bir vergi yükü yüklenmektedir. Bu açıdan vergilemede adalet duygusunu sarsabilecek şiddetli ve taraflı muamelelerden kaçınılması ve bu yapılırken de

sermaye birikimine veya reel gelirin artmasına engel olunmaması gerekmektedir. Ayrıca vergi adaletinin sağlanması amacıyla yapılan bazı vergi harcamaları neticesinde vergi verimliliğinden de fedakarlık edilmektedir. Dolayısıyla vergi adaleti ilkesi ve verimlilik ilkesinin genellikle birbiriyle çeliştiğini söyleyebiliriz. Bu nedenle vergi verimini azaltan, vergi adaletini sağlamayan istisna, muafiyet ve indirimlerin de gözden geçirilerek düzenlenmesi bu noktada önemlidir (Rakıcı, 2004:115-116). Ayrıca buna ek olarak, gerek vergide adaletin sağlanması, gerekse gelir dağılımının bozulmasının önlenmesi ve vergi yozlaşmasının engellenmesi bakımından, vergi kaybına yol açabilecek bu muafiyet, istisna ve indirimlerin gelişigüzel ve amaç dışı olarak kullanılmalarının da engellenmesi gerekmektedir (Saraçoğlu, 2000:93). Çünkü söz konusu bu muafiyet, istisna ve indirimler gerçeklere uygun biçimde düzenlenmiş olmaları halinde vergi adaletini olumlu yönde etkileyecekleri gibi, amaçları dışına çıkıldığı takdirde vergi kaybına neden olabileceklerdir. Örneğin; vergi istisnalarından asıl yararlanması gerekenlerin yanında kapsama alınmamış olanlarında yararlanması nedeniyle vergi kaybının söz konusu olması gibi. Bu açıdan serbest meslek kazançları istisnasından, eserin asıl yaratıcısının yanı sıra, kanuni mirasçılarının da yararlanabilmesi örnek gösterilebilir (Saraçoğlu, 2000:84).

Sonuç olarak, muafiyet, istisna ve indirimler gibi vergi harcamaları, aşırı ve gereksiz boyutlara ulaştığında vergide adalet ilkesine ters düşecektir. Bu bakımdan vergi sisteminde yer alan ve vergi kaybına neden olabilecek muafiyet, istisna ve indirimlerin sınırlarının dikkatle belirlenmesi gerekmektedir. Vergi yükünün adaletli biçimde dağıtılması amaçlanırken, vergi ödeme gücüne ulaşmakta kullanılan söz konusu düzenlemelerin sınırları amaçlara ulaşacak biçimde belirlenmemişse vergide adaletin sağlanması mümkün olmayacaktır. Ayrıca, bu ölçülerde günün koşullarına uygunluk sağlanması da önem taşımaktadır. Aksi halde, vergi erozyonuna neden olunabilecek ve bunun sonucunda adalet ilkesi zedelenecektir (Saraçoğlu, 2000:90). Vergi erozyonu nedeniyle vergi gelirlerinin azalması; ancak kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi için yeterli finansmanın sağlanması gereği, vergiden kaçınma olanağı bulunmayan mükelleflerden daha fazla vergi alınmasını gerektirecek, bu kesim de genellikle ücretliler olacaktır. Dolayısıyla bir yandan vergi adaleti olumsuz etkilenirken diğer yandan gelir dağılımı bozulacaktır. Ayrıca, idari açıdan rahatlık

sağlanması amacıyla muafiyet, istisna ve indirim düzenlemelerine yer verilmesi, vergi yozlaşmasına da neden olarak, söz konusu düzenlemelerin amaç dışında kullanıldığını gören mükellefler vergiden kaçınabilecek ya da vergi kaçırabileceklerdir (Saraçoğlu, 2000:92).

B. Genellik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Vergilemenin önemli ilkelerinden biri olan genellik ilkesine göre; vergi karşısında herkes eşit olmalı ve herkesten eşit şekilde vergi alınmalıdır. Genellik ilkesi, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesini amaçlamaktadır.

1982 Anayasası'nın 73. Maddesi'nde belirtildiği gibi "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür". Anayasadaki herkes deyimi vergide genellik ilkesini ifade etmektedir. Yani bir ülkede yaşayan insanların sınıfına, ırkına, cinsiyetine vb. özelliklerine bakılmaksızın vergilendirilmesini belirtmektedir.

Bir ülkede yaşayan herkes, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin, kendi gelir ve mallarından vergi vermek zorundadır. Hiçbir ayırım yapılmaksızın herkes vergi ödeyecektir. O halde, bir ülkede oturan vatandaş ve yabancılarla dışarı da oturmakla beraber ülke içinde iktisadi faaliyette bulunan veya malı olan herkes vergi ödemek zorundadır (Aksoy, 1994:247). Çünkü devletin gerçekleştirdiği kamu hizmetlerinin yararları topluma yönelik olup, hiç bir sınırlama olmaksızın bütün topluma sunulmaktadır (Gökbunar, 1998:9). Vatandaşlar arasında dil, ırk, cinsiyet, siyasi ve düşünce vb. iktisat dışı ayrımlara dayanılarak vergilendirilmeye gidilmesi vergilemede genellik ilkesi açısından uygun değildir.

Her ne kadar Anayasada, mali güce sahip olan herkesin genellik ilkesi doğrultusunda vergi ödemesi gerektiği belirtilmişse de, vergilemenin mali olmayan amaçlarını yani sosyal ve ekonomik amaçlarını gerçekleştirmek bakımından bazı muafiyet, indirim ve istisnalar gibi ayrıcalıklar getirilebilmektedir. Ayrıca herkesin vergi ödemek zorunda olması ilkesine rağmen hiç bir ülkede bunun tam olarak gerçekleştirilebilme olanağı yoktur. Çünkü herhangi bir kazanç veya serveti olmayan

veya başkasının yardımıyla geçinen kişilerden vergi alınabilmesi mümkün değildir. Yardım dernekleri, siyasi partiler, kamu hizmeti gören kuruluşlar vb. bazı nedenler yüzünden genellikle vergilemeye tabi tutulmazlar (Gökbunar, 1998:9-10). Ayrıca günümüz koşulları içerisinde genellik kuralı sadece sosyal adalet açısından değil, piyasa rekabeti yönünden de önem taşımaktadır. Bazı kişiler veya tüzel kişiler vergi dışı bırakılmak suretiyle, bunların vergi yükü düşürülerek bunlara devlet eliyle ayrıca bir rekabet üstünlüğü sağlanmış olur (Ferhatoğlu, 2001:10).

Bununla beraber siyasi, mali, ekonomik ve sosyal nedenlerle bazı vergi mükellefleri ile bazı vergi konularının tamamen ya da kısmen vergi dışında bırakılmasıyla, vergide genellik ilkesinin gereklerinin yerine getirilmediği görülmektedir (Saraçoğlu, 2000:90). Koyuldukları amaçlara bağlı olarak yararlı sonuçlar oluşturabilen söz konusu bu uygulamalar, niteliklerine göre zaman zaman vergi adaletini bozucu etkilere de yol açabilmektedir (Gökbunar, 1998:10).

Vergi sistemleri içerisinde yer alan ve verginin genelliği ilkesinden sapmaları ifade eden indirim, istisna ve muafiyetler hemen hemen bütün ülkelerde uygulanmakta olup, ilk etapta genellik ilkesine dolayısıyla vergi adaletine aykırı olarak görülmesine rağmen bu uygulamalara bazı nedenlerden dolayı vergi kanunlarında yer verilmesi bir tür zorunluluk haline gelmiştir (Erginay, 1994:45).

Muafiyet, istisna ve indirimlerin vergi ödeme gücüne ulaşmakta kullanılan yöntemlerden olduğu; genellik ilkesi de herkesin vergi ödeme gücüne göre vergi ödemesi olarak ele alındığında, söz konusu düzenlemelerin tümünün bu ilkeden sapma olarak değerlendirilemeyeceği görülmektedir.

Muafiyet, istisna ve indirim uygulamaları ilk bakışta verginin genelliği ilkesine ters düştüğü düşünülse de, devletin temel görevleri kaynak dağılımında etkinlik, gelir dağılımında adalet ve ekonomik istikrar olduğuna göre, bu görevlerin yerine getirilmesi için vergisel bağışıklıkların (muafiyet, istisna ve indirimlerin) uygulanması genellik ilkesine ters düşmemektedir (Öz, 2002:15) ve ekonomik, sosyal, mali ve politik bazı nedenlerle uygulanma zorunluluğu olduğunu söyleyebiliriz. Fakat vergi sistemlerinde bu tür vergisel teşviklere yer verilirken çok

dikkat edilmesi ve sınırlarının tam olarak belirlenmesi gerekmektedir (Rakıcı, 2004:128-129).

C. Verimlilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Vergilemenin temel amacı, devletin yeterli gelir sağlayarak kamu harcamalarını finanse etmesidir. Vergilemede verimlilik ilkesi de, elde edilen vergi gelirleriyle kamu harcamalarının maksimum düzeyde karşılanmasıdır. Bu yüzden, kamu harcamalarının vergi gelirleriyle karşılanma oranı yükseldikçe, verimlilik ilkesine uygun bir durum için aşama kaydedilmiş olmaktadır. Vergilemede verimlilik ilkesine ne derecede ulaşılabildiği, vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranı ile ölçülmektedir. Vergilemede verimlilik ilkesi gereği, vergi muafiyet, istisna ve indirimlerinin çok düşük tutulması gerekir. Dolayısıyla, bir vergi kanununda vergi ayrıcalıkları adalet ve ekonomik teşvikler düşüncesiyle geniş tutulmuşsa, o verginin uygulanmasından önemli bir hasılat beklenemez, o vergi verimli olamaz. Vergilemede genellik ilkesine göre bir vergi sistemi, bütün gelirleri, harcamaları ve her çeşit serveti vergilendirdiği ölçüde verimli olmaktadır (Gökbunar, 1998:6).

Devlet belirli amaçlar için vergilemeden vazgeçmektedir. Fakat bu amaçlar, bir başka bakış açısıyla, birer kamu hizmeti niteliğindedir. Vergi harcamalarıyla kamu hizmeti için vergileme alanında harcama yapıldığından, devletin vergiyi toplayıp belirli amaçlara harcamasıyla, o amaçları gerçekleştirmek için vergi almaması arasında hiçbir fark yoktur. Dolayısıyla, politik kaygılarla aşırıya kaçmamış vergi harcaması uygulamalarının verimlilik ilkesine aykırı olduğu pek iddia edilemez (Balkaya Akça, 2000:27-28).

Vergi erozyonuna neden olan düzenlemeler, vergiden beklenen hasılatın belirli bir dönemde elde edilmesini öngören verimlilik ilkesi açısından da önem taşımaktadır. Şöyle ki, vergi erozyonuna neden olabilen ve vergi kaybıyla sonuçlanan aşırı boyuttaki muafiyet, istisna ve indirimler belirli bir dönemde karşılanması gereken kamu giderlerinin finansmanını sağlamada yetersizlikle karşılaşılmasına neden olmaktadır. Kamu giderlerinin finansmanın sağlanması bakımından; vergi erozyonuna yol açması olasılığı bulunan düzenlemelerin amacına uygun hale

getirilmesi gerekmekte olup, bunun için sınırlarının iyi belirlenmesi ve etkin bir denetim mekanizması oluşturulması önem taşımaktadır (Saraçoğlu, 2000:90).

D. Etkinlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Etkinlik ilkesine göre, bir vergi günün ekonomik koşullarına ve gereksinimlerine uygun bir biçimde düzenlenmelidir ki etkin olabilsin. Verginin etkinliğinin sağlanmasında, uygulanacak muafiyet, istisna ve indirim gibi vergi teşvik araçlarında da diğer adıyla vergi harcamalarında da bu etkinliğin önemi büyüktür. Etkin bir vergi yönetimi, en az harcamayla mümkün olan en yüksek geliri toplayabilen bir vergi yönetimidir (Edizdoğan, 2007:249). Vergilerin etkinlik kaybına yol açmaması için, belirli ve sınırlı işlevlerini aşmadan, başka bir deyişle piyasa sisteminin işleyişine müdahale etmeden düzenlenmesi gerekir. Kaynak dağılımında etkinlik, gelir dağılımında adalet, ekonomik istikrar, büyüme gibi temel ekonomik hedeflere ulaşmada rasyonel ve etkin bir vergi sistemine ihtiyaç duyulur.

Vergilemede ekonomik etkinlik ilkesine göre, reel ulusal gelirin artmasını en fazla teşvik eden veya en az engelleyen vergi yapısına sahip vergi sistemlerinin etkin olduğu kabul edilmektedir (Gökbunar, 1998:8). Vergi sisteminin günün ekonomik koşullarına ve gereksinimlerine uygun bir biçimde düzenlenmesi ekonomik etkinlik görüşünün ortaya koyduğu bir ilkedir. Bu ilkeye göre, vergi sistemleri, içinde bulunulan ekonomik duruma, gerekli etkiyi sağlayacak biçimde yapılandırılmalıdır. Vergi, kamu ekonomisinin finansmanında kullanılan en önemli bir araç niteliğinin ötesinde, konjonktür ve istihdam politikası amaçlarına olanak verdiği ölçüde etki edebilecek bir biçimde düzenlenmelidir ki etkin olabilsin (Gökbunar, 1998:8).

Vergilemede ekonomik etkinlik ilkesi ile bir vergi sisteminin, kişi başına üretimin azamileştirilmesi ve mümkün olan en yüksek kalkınma hızının sağlanmasını kolaylaştırmak için, bir taraftan aşırı vergi yükünü önleyecek, diğer taraftan reel gelir artışına yararlı ekonomik davranışları teşvik edecek bir niteliğe sahip olması hedeflenmektedir. Bu ilkeye göre, vergilerle iktisadi kalkınmaya elverişli faaliyetler teşvik edilip, verimli olmayan faaliyetler caydırılmalıdır (Gökbunar, 1998:8).

III. TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDEKİ VERGİ HARCAMALARININ KAMU HARCAMALARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Herhangi bir faaliyeti teşvik etmede devletin çeşitli seçenekleri vardır; doğrudan yardım olarak para verebilir, borç verebilir, faiz oranlarını sübvansede edebilir, varlıkları satın alabilir ya da özel vergi uygulamalarıyla mükellefin vergi yükünü azaltabilir (Balkaya Akça, 2000:17).

Devlet ekonomik hayatı teşvik etmek ve sosyal hayatı korumak için kamu harcaması yapabileceği gibi, teşvik edilmek istenen veya korunmak istenen kişilerin ve/veya faaliyetlerin üzerlerindeki vergi yüklerini azaltmak için vergi sisteminde düzenlemede yapabilir. Vergi sistemindeki bu düzenlemeler “Vergi Harcamaları” olarak adlandırılmaktadır. Harcama olarak nitelendirilmesinin nedeni, bu ayrıcalıklı uygulamaların devlet açısından bir gelir kaybı yaratabilmesidir. 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, 2006a:77).

Dolaylı transfer harcamaları, kamu harcamalarının doğrudan bütçe sistemi yerine vergi sistemi aracılığıyla ekonomiye yönlendirilmesidir. Söz konusu harcamalar devlet bütçesi yerine, vergi sistemindeki mükelleflerin vergi yüklerini azaltan unsurlar aracılığıyla yapılır. Devletin, toplamaktan vazgeçtiği vergi gelirleri şeklinde ortaya çıkan bu harcama türü vergi harcaması olarak bilinir (Ferhatoğlu, 2005:2). Çünkü vergi harcaması, aslında vergiye tabi olması gerekirken devletin çeşitli ekonomik, mali ve sosyal sebeplerle vergi muafiyeti ve istisnaları gibi benzer uygulamalar yoluyla vazgeçtiği vergi gelirleridir (Karaarslan, 2002:13).

Vergi harcamaları, bütçe dışı harcamalar olarak ta tanımlanır. Bütçe dışı harcamalar, bütçe hesaplarında muhasebeleştirilmeyen kamu finansman kaynaklarıdır. Devlet bütçesinin sınıflandırılmasında dolaylı transfer harcamalarından sayılan vergi harcamaları, kamu kaynaklarının vergi mükellefine aktarılmasını sağlar. Böylece, vergi harcamaları yoluyla kamu kaynaklarının aktarımı, sadece vergi mükelleflerini kapsar.

Daha önce de değinildiği gibi vergi harcamaları, doğrudan kamu harcamalarının alternatifini olan bir dolaylı transfer harcaması şeklindedir. Genellikle devlet, vergi sistemi vasıtasıyla yaptığı harcamalar hakkında çok az bilgiye sahiptir ve kendi faaliyetleriyle ilgili olarak sadece devlet bütçesi aracılığı ile yaptığı harcamalar üzerinde yoğunlaşır. Diğer taraftan eğer kamu harcamalarında bir azalma düşünülüyorsa bu, doğrudan harcamalar olarak adlandırılan bütçe harcamaları üzerinde gerçekleştirilecektir. Bu ise, fonların israfına ve kaynakların etkin olmayan tahsisine neden olacaktır. Devlet, vergi harcamaları ve bütçe aracılığı ile yaptığı diğer kamu harcamaları hakkında daha fazla bilgiye sahip olduğunda bunlara ilişkin yani, harcama programlarına ilişkin reformlar yapmak isteyecektir. Bu reform, vergi harcamalarının tamamıyla gözden geçirilmesine, hiçbir sosyal ya da ekonomik amaca hizmet etmeyen bazı vergi harcamalarının kaldırılmasına, bazılarının da daha etkin ve daha az maliyetli diğer mali araçlarla ikamesi anlamına gelir (Ferhatoğlu, 2001:33).

Vergi harcamaları ile kamu harcamaları arasında birçok ortak nokta olmasına rağmen, bu iki harcama şeklini birbirinden ayıran çok önemli farklılıklarda vardır. Bunlardan en önemli ve göze çarpan iki farklılıktan birincisi; devletin vergi harcamalarını kanunla çıkarmak zorunda olmasıdır. Bunun anlamı devletin muafiyet, indirim ve istisnalar gibi vereceği teşvikler için kanun çıkartması gerekir. Ama kamu harcamasında kanun çıkartmasına gerek yoktur. Sadece bir önceki yıl bütçe hazırlanırken hangi kamu harcamalarını yapacağına karar verip o kadar bütçe ayırması yeterlidir. Diğer önemli bir farklılık ise, kamu harcamaları bütçede yer alırken vergi harcamaları bütçede gösterilmemektedir. Ancak bu durum vergi harcamaları için bir belirsizlik oluşturur. Çünkü vergi harcamalarında devlet bir sonraki yıl ne kadar vergi harcaması yapacağını, yani ne kadar vergi alacağından vazgeçeceğini bilemez. Vergi harcamalarından kaç kişi yararlanacak bunlar mükelleflerin inisiyatifine kalmıştır. Oysa kamu harcamaları başlangıçta bütçede yer alacağı için, ne kadar kamu harcaması yapılacağı bellidir. Bu yüzden vergi harcamalarının da kamu harcamaları gibi bütçede yer alması bu noktada önem arz etmektedir.

A. Vergi Harcamaları ile Kamu Harcamalarının Ortak Noktaları

Vergi harcamaları ile kamu harcamalarının bazı ortak noktaları mevcuttur.

- Vergi harcamaları ile kamu harcamalarının her ikisi de kamu kaynağı kullanırlar ve yararlanana fayda sağlarlar.
- Vergi harcamaları da kamu harcamaları da kullanıldıklarında kamu kaynaklarını azaltırlar.
- Vergi harcamalarını da kamu harcamalarını da koyma ve uygulama yetkisi sadece devlete aittir.
- Vergi harcamalarında da kamu harcamalarında da kamu yararı söz konusudur.
- Vergi harcamaları da kamu harcamaları da birer maliye politikası aracıdır.
- Vergi harcamaları da kamu harcamaları da devletin yetkili kurumlarınca uygulanır.
- Vergi harcamalarının da kamu harcamalarının da amacı aynıdır ve birbirlerinin alternatifi olarak kullanılabilirler.

B. Vergi Harcamaları ile Kamu Harcamaları Arasındaki Farklılıklar

Kamu harcamalarının bir alternatifi olarak ta görünen vergi harcamalarını, kamu harcamalarından ayıran önemli farklılıklar vardır. Bunlar;

- Kamu harcamaları devletin daha önce topladığı kamu gelirlerinin dağıtılması ile gerçekleşirken; vergi harcamaları henüz toplanmayan bir gelirin toplanmasından vazgeçilmesi biçiminde gerçekleşmektedir (Pedük, 2006a:90).
- Dolaylı transfer harcamalarından sayılan vergi harcamaları ile kamu kaynaklarının sadece vergi mükelleflerine aktarılması sağlanır. Oysa kamu harcamaları ile devlet mükellef olsun olmasın tüm kişilere kaynak aktarımı sağlamaktadır.

- Vergi harcamaları ihtiyari harcamalardır. Mükellef davranışları konusunda herhangi bir zorlama söz konusu değildir. Eğer mükellef hükümetin teşvik ettiği yönde davranmayı seçerse vergi yükümlülükleri azalmaktadır. Çünkü vergi harcamaları sosyal ve ekonomik düzenlemelerin aksine talimatlara değil teşvikler üzerine kuruludur (Pedük, 2006a:91). Kamu harcamalarında ise; kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi, ülkedeki ekonomik, sosyal ve siyasi dengenin sağlanabilmesi, ekonomik gelişme ve kalkınmanın yapılabilmesi vb. nedenler için kamu harcamalarının yapılması zorunludur.
- Vergi harcaması yoluyla hükümetler, topladıkları vergileri harcayarak değil mükelleflerde o vergilerin kalmasını sağlayarak gerçekleştirirler. Bu şekilde vergi harcaması mükellefin vergi sonrası kullanılabilen gelirini artırarak ek bir satın alma gücü sağlar (Pedük, 2006a:91). Kamu harcamasında ise, mükellef olsun olmasın herkese bir kaynak aktarımı söz konusu olduğundan, vergi harcamasının mükellef üzerinde yarattığı bu olumlu psikolojik etkinin yaratılması oldukça güçtür.
- Kamu harcamalarının yararlananlara ödenmesi zaman alır. Oysa vergi harcamalarında harcama karşılığının elde edilmesi daha hızlıdır. Vergi harcamalarından faydalananlar, vergi kanunlarındaki şartlarını yerine getirmeleriyle aynı zamanda kamu harcamasının karşılığını elde etmiş olurlar (Pedük, 2006a:92).
- Kamu harcamaları bütçe içerisinde yer alırken, vergi harcamaları doğrudan bütçeden yapılmak yerine, vergilerden çeşitli şekillerde vazgeçilerek yapıldığından bütçe harcamalarında görünmemekte ve bütçe dışı harcamalar¹⁴ olarak tanımlanmaktadır.

¹⁴ **Bütçe Dışı Harcamalar;** Bütçe hesaplarında muhasebeleştirilmeyen kamu finansman kaynaklarıdır (Pedük, 2006a:76).

- Vergi harcamalarında karar almada merkeziyetçilik daha azdır. Herkes kendi karar verir. Bu da istenilen yönde ve çabuklukta karar almayı kolaylaştırır (Giray, 2002:35). Kamu harcamalarında ise, karar alma mekanizması merkeziyetçidir.
- Vergi harcamalarından yararlanabilmek için mükelleflerin gerekli şartları taşımaları gerekmektedir. Kamu harcamalarında ise, böyle bir koşul yoktur, ekonomik faaliyetlerin başında bir kerede verilirler ve ekonomik faaliyetler başarıya ulaşmasalar da geri istenmezler.
- Vergi harcamaları, kamu harcamalarına göre daha az politik tepki çeker. Kullanım açısından da vergi harcamalarının tahminin zor olması ve yararlananların belirlenmesinin zorluğu politikacılara uygulamada esneklik sağlar. Oysa kamu harcamaları yapılırken hangi kurumun ne kadar harcama yaptığı daha çok göze batmaktadır.
- Vergi harcamaları özel sektörü teşvik edici özelliğe sahiptir. Örneğin; Yatırım İndirimi, Eğitim ve Öğretim Kazançları İstisnası gibi. Bu özellik kamunun yönetim maliyetlerini de düşürücü etki yapar. Oysa kamu harcamaları ile özel sektörü teşvik etmek daha zordur.
- Vergi harcamaları ile kamu harcamalarının devlete olan maliyetleri farklıdır. Kamu harcamalarına göre, vergi harcamalarının yönetim maliyetleri vardır. Çünkü vergi harcamaları ile ilgili kesimlerin devamlı sıkı bir ilişki içerisinde olmaları gerekmektedir. Vergi idaresine bu durum bir maliyet getirir. Bu yüzden vergi harcamaları mükelleflerin vergi uyum maliyetlerini yükseltir (Pedük, 2006a:97).
- Kamu harcamaları vergi harcamalarına kıyasla daha yoğun biçimde lobicilik faaliyetiyle karşı karşıyadır.
- Vergi harcamaları elde edenler açısından vergiye tabi değildir. Kamu harcamaları veya sosyal ödemeler kimi zaman vergiye tabidir.

- Vergi harcamalarında, kamu harcamalarının aksine, bir vergi harcamasından yararlanabilmek için bir mükellef diğer bir mükellef ile rekabet etmek zorunda değildir.
- Vergi harcamalarının ve kamu harcamalarının bunlardan yararlananlar üzerinde yarattığı ekonomik ve psikolojik etki birbirinden farklıdır.
- Vergi harcamaları ile kamu harcamalarının izlenebilirliği de birbirinden farklıdır.
- Vergi harcamaları, hükümetin tarafsızlığını göstermede ve özel girişime güven verme açısından daha uygun bir araç olarak görülür. Oysa kamu harcamaları, özel, sosyal ve ekonomik yaşama doğrudan bir müdahalenin kanıtıdır (Giray, 2002:36).
- Kamu harcamaları, kamu sektörü (yıllık bütçe hazırlama süreci boyunca), parlamento, parlamento komisyonları, basın ve kamuoyu gibi çeşitli birimler tarafından önemli ölçüde incelemeye tabi tutulurlar. Oysa vergi harcamaları nispi olarak daha gizlidirler yani saydamlıktan yoksundurlar ve kamu harcamalarına göre daha az inceleme ve dikkat konusu oluştururlar (Giray, 2002:36).
- Vergi harcamaları ile kamu harcamaları arasında yasama tekniği açısından farklılıklar bulunmaktadır. Vergi harcamaları, vergi kanunlarının hazırlanmasından sorumlu olan birimler tarafından hazırlanır, parlamento tarafından yasallaştırılırlar. Oysa kamu harcamaları, belirli bir sektör üzerinde dar yetkiye sahip uzmanlaşmış komisyon veya birimler tarafından belirlenirler (Giray, 2002:34).
- Vergi harcamalarının kamu harcama programlarına göre daha basit ve etkili olduğu düşünülmektedir (Pedük, 2006a:92).

- Bir kamu harcamasının bütçe harcaması şeklinde yapılması yerine, vergiden çeşitli şekillerde vazgeçilerek yapılması halinde harcamadan yararlanan kişi, kurum ve kuruluşlar devletten doğrudan yardım almak yerine, ödeyeceği vergiyi ödemeyerek aynı faydayı sağlamaktadır (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:1).
- Bazı vergi harcamaları, kamu harcamalarında olduğu gibi devlet için sürekli gelir kaybı yaratırken, bazıları gelirin geleceğe ertelenmesine neden olurlar. Bunlar bir bakıma yükümlüye verilen faizsiz borç niteliğindedirler (Özkara, 2004b:1).
- Vergi harcaması verginin yapısal bir elemanı olmadığından, kaldırıldığında vergiyi uygulamak hala mümkün olur (Balkaya Akça, 2000:10).

C. Vergi Harcamalarının Bütçede Yer Almasının Gerekliliği

Vergi harcamaları, hükümet yardımlarının dağıtılmasının ya da hükümetin amaçlarını karşılamının bir metodu olarak, mükellefler arasında vergi yükünü yeniden dağıtan dolaysız kamu harcamalarının bir alternatifidir (Australian Government, 2006:1).

Vergi sistemiyle sağlanan mali yardımlar, vergi azaltmaları, vergi ayrıcalıkları vazgeçilen vergi olarak da adlandırılan bu uygulamalar açısından, devletin vergi olarak alıp bunu harcaması ve vergi olarak almama yoluyla harcaması arasında hiçbir fark yoktur (Balkaya Akça, 2000:3). Yani, bir kamu harcamasının bütçe harcaması şeklinde yapılması yerine, vergiden çeşitli şekillerde vazgeçilerek yapılması halinde harcamadan yararlanan kişi, kurum ve kuruluşlar, devletten doğrudan yardım almak yerine, ödeyeceği vergiyi ödemeyerek de aynı faydayı sağlamaktadır (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:1). Vergi harcamalarında amaç, devlet yardımlarından faydalananların daha az bürokratik işlemlerle yardım almasını, devlet yardımlarından elde edecekleri faydayı ödeyecekleri vergiyi az ödeyerek ya da ödemeyerek sağlamalarıdır.

Bir harcama, devlet bütçesi aracılığı ile yapıldığında, toplam harcamalar içinde yer alır ve istatistiklerde kamu harcamalarını arttıran bir kalem olarak görünür. Harcamanın bu şekilde doğrudan yapılması yerine, vergiden çeşitli şekillerde vazgeçilerek yapılması halinde söz konusu harcama bütçede yer almaz (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:1). Böyle bir durumda harcamadan yararlanan bakımından değişen bir şey yoktur. Kişiler, devletten doğrudan yardım almak yerine, ödeyeceği vergiyi ödemeyerek aynı faydayı sağlamaktadır. Bu şekilde, vergi teşvikleri yoluyla devlet bir kısım vergi gelirlerinden vazgeçerek dolaylı bir harcama yapmakta, bütçe harcamaları da gerçek tutarından daha düşük görünmektedir. Oysa devletin bütçe sistemi içerisinde yaptığı harcamalara görev zararları ve vergi harcamaları da eklendiğinde, gerçek harcamaların çok daha yüksek olduğu görülecektir (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:1). Bu nedenle vergi harcamaları da aslında etkin ve doğrudan bir kamu harcamasıdır ve kamu harcama hukukunun konusunu oluşturmaktadır (Karaarslan, 2006:1).

Vergi harcamaları doğrudan bütçeden yapılmak yerine vergilerden çeşitli şekillerde vazgeçilerek yapıldığından bütçe harcamalarında görünmemektedir. Ancak teorik uygulamada bu tür harcamaların bütçeden yapılması ile vergiden vazgeçilerek yapılması arasında bir fark yoktur. Çünkü yine teorik uygulamada, vergi harcamaları yapılmaz ise devlet bütçesinden bu harcamaları doğrudan yapacaktır. Örneğin; vergi sistemimizde en önemli vergi harcamalarından biri olan yatırım indirimi uygulaması nedeniyle 2000 yılında 400 trilyon TL bir gelir kaybı olduğu tahmin edilmektedir. Eğer bu uygulama kaldırılıp teşvik doğrudan bütçeden yapılırsa idi, bütçe harcamaları 400 trilyon lira artacak buna bağlı olarak vergi teşviki kaldırıldığı için vergi geliri 400 trilyon artacaktı.

Bir ekonomide vergi harcamaları, kamu harcamalarının yerine ikame edilme gibi önemli bir işlevi yerine getirmektedir. Diğer bir ifadeyle vergi harcamaları, devletin ekonomik ve sosyal amaçlarını gerçekleştirmesinin bir metodu olarak, kamu harcamalarının alternatifini oluşturmaktadırlar. Vergi harcamalarının aslında bütçede yer alan bir gider kalemi gibi, kamu kaynaklarının kullanılmasının bir başka yöntemi olduğu söylenebilir. Bu bakımdan bir vergi harcamasının makro ekonomik ve mali etkileri, kamu harcamalarınıninkiyle aynı olmaktadır. Dolayısıyla vergi harcamaları da

kamu harcamalarında olduğu gibi bütçe süreci ile birlikte değerlendirilmelidirler (Giray, 2002:33). Dünya Bankası'na göre de, vergi harcamalarının potansiyel risklerini minimize edebilmek için vergi harcamaları, yıllık bütçelerde yer almaları suretiyle geleneksel kamu harcamalarıyla aynı dikkat ve özene maruz kalmalıdır (World Bank, 2003: 3). Benzer şekilde, OECD' ye göre de; tüm vergi harcamaları hesap edilmeli ve bütçe otoritelerine sunulan bütçe dökümanlarına entegre edilmelidir. Düzenli harcamalar ile vergi harcamalarına bu döküman da aynı zaman periyodu içinde yer verilmelidir. Vergi harcamaları, toplam harcamalar içerisinde yer almalıdır. Tüm vergi harcamaları, düzenli harcamalar gibi, yıllık bütçe sürecinde aynı şekilde yeniden gözden geçirilmelidir. Vergi harcamaları bakanlıklar itibariyle sınıflandırılmalıdır. Vergi harcamaları vazgeçilen gelir yöntemiyle tahmin edilmelidir. Vergi harcamalarının tahmin sorumluluğu Maliye Bakanlığı'nda olmalıdır (OECD, 2004:13).

Vergi harcamalarının raporlanmasıyla başlatılan süreçte tecrübe kazanılması, gelir idaresinin tamamen elektronik kayıt ortamına geçmesinden sonra, bütçe anlamıyla uygun olarak izleyen yıllara ait vergi harcaması tahminleri yapılabilir. Bütçedeki fonksiyonlar itibariyle, dolaysız kamu harcamalarının yanına vergi harcamaları da eklenebilir. Devletin sosyal güvenlik için yaptığı harcamalarda mükelleflerin sosyal güvenlik kuruluşlarına ödedikleri primlerin gelirlerden indirimleri ve kıdem tazminatlarının vergilendirilmemesi nedeniyle ortaya çıkan gelir kaybı; karşılıksız transferlerde gayrimenkul sermaye iradı istisnası, bağışların indirimi; vergiden istisna edilmiş tazminat-yardımlar, sakatlık indiriminin yarattığı gelir kaybı; sağlık fonksiyonunsa mükelleflerin hastalık-sakatlık-doğum-ölüm-kaza sigortası primlerini gelirlerinden indirmelerinin yarattığı gelir kaybı; eğitim-öğretim-kültür fonksiyonunda resmi, özel kurum ve şahıslar hesabına Türkiye'de, yurtdışında eğitimde bulunanlara verilen paraların, alan kişinin geliri olarak vergilendirilmemesi, telif kazançları istisnası ve ilim-fen-güzel sanatları teşvik amacıyla verilen ikramiyelerin vergi dışı bırakılmasının yarattığı gelir kaybı; uluslararası ilişkiler fonksiyonunda dar mükelleflerin sergi, panayırarda elde ettiği gelirin vergilendirilmemesinin ve diplomat muaflığının yarattığı gelir kaybı; savunma fonksiyonunda harp malulleri, şehit dul ve yetimlerine yapılan ödemelerin vergi dışı bırakılmasının yarattığı gelir kaybı; tarım fonksiyonunda tarım ve hayvan

yetiştiriciliğini teşvik etmek amacıyla verilen ikramiyelerin vergilendirilmemesinin yarattığı gelir kaybı tahminleri yapılabilir (Balkaya Akça, 2000:187). Mali saydamlığın bir gereği olarak ta devletin almaktan vazgeçtiği gelir kayıplarının nelerden kaynaklandığı ve ne kadar olduğunun bilinmesi açısından da bunların bütçede gösterilmesi bu noktada önem arz etmektedir.

Devletin vergi sistemi aracılığıyla yaptığı harcamaların bilinmesi ve bu harcamalara ilişkin bir bütçenin hazırlanıp devlet bütçesine ek yapılması, vergi yasalarında yapılacak olan değişikliklerin, vergi gelirleri ve ekonomi genelindeki etkilerinin bilinmesi ve doğru kararlar alınması bakımından önemlidir. Devlet bütçesine eklenen vergi harcaması bütçesi ile, devletin vergi sistemi aracılığı ile yaptığı harcamaların tutarı bilinebilecek, etkinlik ve verimlilik denetimleriyle birlikte kamuoyunun ve meclisin bu harcamaları denetlemesi sağlanabilecektir (Ferhatoğlu, 2005:12).

Vergi harcamaları nedeniyle devletin gelir kaybını, bir başka deyişle ayrıcalıklı uygulamaların devlete olan maliyetini saptamak ve izleyebilmek, ancak vergi harcamalarının bütçelenmesiyle mümkündür. Vergi harcamalarının bütçeye dahil edilmesi, alternatif olan dolaysız kamu harcamalarıyla beraber bir teşvikin devlete ne kadara mal olduğunun belirlenmesi açısından da önemlidir. Bütçeyle gizli niteliğinden sıyrılıp, açık hale gelen vergi harcamalarının, uygulama amacına hizmet edip etmediği, etkin bir araç olup olmadığı hakkında karar verilmesi ve yetersizliği halinde, gecikmeden uygulamadan kaldırılması mümkün olabilecektir (Balkaya Akça, 2000:186).

Vergi harcamalarının bütçelenmesi, bir sonraki yıl bütçe önceliklerinin belirlenmesinde ve vergi politikasıyla ilgili kararların alınmasında araç olarak kullanılabilir (Balkaya Akça, 2000:104).

Vergi harcaması bütçesiyle vergi harcamalarının maliyeti belirlendiğinden bu harcamaların alternatifi olan kamu harcamalarıyla kıyaslanması mümkün olacaktır. Eğer vergi harcamaları devlet bütçesindeki fonksiyonlar itibariyle sınıflandırılırsa, her bir fonksiyon altında özel vergi uygulamaları ve dolaysız harcamalar

değerlendirilip, analiz edilebilir. Böylece, öncelikle kamusal hizmetin devam edip, etmemesine, devam edecekse hangi yöntemle yapılması gerektiğine karar verilebilir.

Sonuçta, vergi harcamalarının bütçelenmesi, bu harcamaların yeniden değerlendirilmesini sağlayacaktır. Kamu kaynaklarının etkin kullanımı, tüm kaynakların dikkate alınıp, alternatif kullanım yöntemlerinin etkinliğinin belirlenmesiyle sağlanabilir. Vergi harcaması bütçesinin vergi ayrıcalıklarının maliyetini vermesi, etkinlik analizine temel olması kamu kaynaklarının tahsisine yönelik rasyonel kararların alınmasını da kolaylaştıracaktır. Vergi harcaması miktarlarının bütçede belirtilmesi, devletin harcadığı bu miktarlar karşılığında ne elde ettiğinin araştırılmasını sağlar. Vergi harcamaları gizli oldukça, etkinliği ve kamusal amaçlara hizmet edip etmediği hakkında yargıya varılamaz. Vergi harcamalarının, bütçe yardımıyla, etkin olmadığının saptanması halinde bu harcamalar yeniden düzenlenebilir veya iptal edilebilir (Balkaya Akça, 2000:102).

IV. TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDEKİ VERGİ HARCAMALARININ ETKİNLİK VE VERİMLİLİK AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Günümüz dünyasında devletler, egemenliği altında bulunan vatandaşlarının her türlü kamusal ihtiyaçlarının giderilmesinde önemli roller almaktadırlar. Bir takım ihtiyaçların giderilmesi özel sektöre bırakılırken bir takım ihtiyaçların giderilmesi sadece devlet eliyle sağlanmaktadır. Devletin gerek sosyal hizmetleri gerekse diğer görevlerini zamanında ve etkin bir biçimde yerine getirebilmesi için finansmana ihtiyacı vardır. Bu finansmanın sağlanmasında en önemli ve en sağlam kaynak vergilerdir.

Çağdaş, demokratik, parlamenter ve piyasa ekonomisinin önem kazandığı ülkelerde, hükümetler bir harcamanın yapılmasına karar vermeden önce, söz konusu harcamanın fayda ve maliyetlerini değerlendirmek, kamusal kaynakları kullanırken hukuka uygun hareket etmek, kamu hizmetlerini yerine getirirken çağdaş yönetim tekniklerinden yararlanmak ve faaliyet sonuçlarını kamuya açıklamak zorundadır. Çünkü bir seçmen ve vergi mükellefi olan vatandaşlar seçim yoluyla iş başına gelen hükümetlerin yaptıkları faaliyetlerin sebeplerini, etkilerini ve sonuçlarını

değerlendirmek ve kanaatlerini buna göre oluşturmak durumundadırlar. Bu nedenle hükümetlerin kamu harcamasında veya vergi harcamasında bulunurken doğru ve rasyonel davranmaları ve kamu kaynaklarını etkin ve verimli kullanmaları hem kendileri hem de milli ekonomi için büyük önem arz etmektedir.

Devletin, topladığı vergileri etkin bir şekilde kullanması ve vergi veren bireylerin de verdikleri vergilerin verimli kullanıp kullanılmadığını takip edip sorgulayabilmesi bilinçli bir devlet – birey ilişkisinin oluşmasını sağlar. Topladığı vergileri etkin, verimli ve kaliteli bir kamu hizmetine dönüştüren şeffaf, adil ve hesap verebilir bir devlet anlayışı güçlü bir “devlet-birey” ilişkisinin kurulmasını sağlar.

Artık günümüzde vergilerin toplanılmasından çok etkin ve verimli bir şekilde harcanması toplumların gündeminde önem kazanmaktadır. Verimlilik ve etkinlik, bir işletmenin başarısını ve performansını, değerlendirmede kullanılan önemli kavramlardır. Etkinlik bir kamu hizmet biriminin çıktılarını mümkün olan ekonomik ve siyasal bütün yollardan azamileştirmeye çalışırken, verimlilik etkinliğin başlıca öğelerinden sadece birisi olarak çıktılarının maksimizasyonunu etkinlikle birlikte sağlamayı amaçlamaktadır. Verimlilik yalnızca kamu hizmetlerinin niceliksel birimler cinsinden ölçülebildiği yerlerde yararlı olurken, buna karşın etkinlik bütün kamu hizmetleri için söz konusudur (Arslan, 2002:5).

Ülkemiz de son yıllarda gerek kamu finansman açığının kapatılması, yoksulluk ve yolsuzluğun ortadan kaldırılması gerekse uluslararası ekonomik entegrasyonlara (Avrupa Birliği gibi) uyum çalışmaları gibi konular, kamu harcamalarında ve vergi harcamalarında verimlilik, etkinlik ve denetimin dolayısıyla “Etkin Devlet” kavramının önemini ortaya çıkarmakta ve bu çerçevede birtakım yapısal değişikliklerin yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Dünyada birçok ülkede gittikçe önem kazanmaya başlayan “Etkin Devlet” kavramı, devletin zorunlu fonksiyonlarını en düşük maliyetle ve en yüksek hizmet çıktısını sağlayacak şekilde yerine getirmesini, etkin olmadığı alanlardan çekilmesini (yani özelleştirmeyi), kamu harcamalarının ve vergi harcamalarının ölçülebilir sonuçlarının ortaya konulmasını, kamu yönetiminin yönetim kapasitesinin artırılmasını ve yönetim sisteminde bütün bunları sağlayacak yapısal değişim ve dönüşümün gerçekleştirilmesini ifade

etmektedir. Diğer bir deyimle, etkin devlet kavramı kamu harcamalarının yalnız kamu finansman açığını kapatmak için kısılmasını değil, aynı zamanda daha uzun vadeli bir bakış açısıyla ve olayın ekonomik ve hukuksal boyutunu dikkate alarak kamu kaynaklarından (üretim faktörlerinden) en yüksek çıktının sağlanmasını, devletin destekleyici, denetleyici ve düzenleyici fonksiyonunun en iyi şekilde yapılmasını ifade etmektedir. Bu çerçevede yapısal değişim ve etkin devlet kavramının başlıca unsurları; Hesap Verilebilirlik, Saydamlık ve Katılım olarak sayılabilir.

Türk Vergi Sistemi'nde de, belirli amaçları gerçekleştirmek için önemli bir araç olarak, oldukça da kapsamlı bir şekilde kullanılan vergi harcamalarının varlığı kabul edilmekle birlikte, vergi harcaması analizlerinin bugüne kadar yapılmaması, bu amaçlara ulaşmada ne kadar etkinlik ve verimlilik sağlandığı sorularını ortaya çıkarmaktadır. Vergi harcamalarının tam olarak ölçülmesi tabii ki de özellikle gelişmekte olan ülkeler için mümkün olmamakla birlikte tahminlerinin yapılması, bu yönde vergi harcamalarının etkinliğinin ve verimliliğinin ne ölçüde olduğunu anlamamız açısından önemlidir.

Vergi harcamalarının, bu amaçları yerine getirip getirmediğini, vergi erozyonuna veya vergi adaletsizliğine yol açıp açmadığının, etkin ve verimli olup olmadığının tespitinin yapılması için, bu düzenlemelerin maliyetlerinin hesaplanması, fayda-maliyet analizlerinin yapılması vergi sisteminin daha etkin çalışabilmesi açısından da gereklidir. Bu analizlerin yapılması, vergi harcamalarının daha etkin kullanılmasını, bunların daha amaçlara ulaşacak biçimde düzenlenebilmelerine, vergi reformlarının daha etkin gerçekleştirilmesine, kısaca etkin ve verimli olabilmelerine olanak sağlayacaktır. Bu açıdan, vergi harcamaları yapılırken, ayrıcalık tanınacak kişi ya da konular dikkatle belirlenmeli, yararlanma koşulları somut bir biçimde ortaya konmalı, günün koşullarına uygunlukları sağlanmalıdır ki, vergi harcamalarından beklenen verimlilik sağlanabilsin ve etkin olarak gerçekleştirilebilsinler.

A. Vergi Harcamaları Açısından Verimlilik Kavramı

Genel anlamda verimlilik, bir işletmenin veya bir örgütün mal ve hizmet üretirken kaynaklarını ne kadar iyi kullandığını ifade etmek için kullanılan bir kavramdır. Kaynakları kullanmanın optimum düzeyini bulmak için, kullanılan kaynaklar ile sağlanan ürünler arasında oransal bir ilişkinin kurulması gerekir. 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). Verimlilik kısaca çıktılar (mallar, hizmetler) ile bunların üretiminde kullanılan üretim faktörleri (kaynaklar) arasındaki oransal bir ilişkidir. Verimlilik esas itibariyle, yapılan faaliyetin girdi ve çıktılarının sayısal olarak ölçülebildiği, örneğin maliyetlerin ve sonuçların (faydaların) parasal olarak ifade edilebildiği durumlarda söz konusu olan bir kavramdır. Bir faaliyetin “verimli” sayılabilmesi için;

- Aynı girdi ile daha fazla çıktı sağlanması,
- Aynı çıktının daha az girdi ile elde edilmesi,
- Çıktının girdi artışından daha yüksek düzeyde artırılması gerekir.

Örneğin; bir hastanede sağlık hizmetlerinin verimliliğinden söz edilebilmesi için, mevcut bir personel, ekipman v.s. ile daha fazla hastaya sağlık hizmetlerinin verilmesi veya aynı hizmetin daha düşük maliyet (daha az personel, ekipman v.s.) ile sağlanması veyahut ta sağlık hizmeti verilen hastaların sayısı artarken, bu hizmet için kullanılan üretim faktörlerinin hasta sayısına nazaran daha az artması gerekir. Ancak burada kalite durumunun da göz ardı edilmemesi gerekmektedir. Bir işletmede kaliteli mal ve hizmet üretilmesi üretim faktörlerinin iyi ve verimli kullanıldığının da göstergesidir.

Kaliteyi de dikkate alarak belli düzeydeki bir çıktının en az girdi ile elde edilmesi ya da belli bir miktar girdi ile maksimum çıktı (mal, hizmet) sağlanması verimliliktir (Arslan, 2002:3).

Verimlilik, hedeflenen mal ve hizmetlerin üretilmesinde eldeki kaynakların yer ve zaman açısından mükemmel planlanmasını gerçekleştirerek en rasyonel yol ve yöntemlerle en ideal sonuçların elde edilmesini amaçlar (Çevik, 2001:68).

Vergilemede verimlilik ile; verginin randımanının artırılması, verginin tahsilat masrafları göz önünde tutularak, hasılatının mümkün olan en üst düzeye yükseltilmesi kast olunur (Türk, 1996:106). Verimlilikte, belirli bir maliyetle en çok geliri toplamak amaç olmaktadır. Bu bakımdan verimliliğin ölçümü etkinliğin ölçümünden daha kolaydır. Verimlilikte daha somut değerlendirmeler yapılabilmektedir. Buna göre, maliyet/hasıla oranı en geçerli ölçüttür. Ama bu oran en çok kullanılan bir ölçüt olmakla birlikte yetersiz de kalmaktadır.

Verginin verimli olabilmesi her şeyden önce verginin genel olmasına bağlıdır. Vergilemenin genellik ilkesine göre ise, bir vergi sistemi, bütün gelirleri, harcamaları ve her çeşit serveti vergilendirdiği ölçüde verimli olmaktadır (Gökbunar, 1998:6). Bu açıdan bakıldığında, vergi harcamaları vergilemede verimlilik ilkesine aykırıdır. Çünkü verimlilik ilkesi, vergi hasılatının kamu harcamalarını karşılayacak büyüklükte olması gerektiğini vurgulamaktadır. Vergi harcamaları ise çoğu kez vergi hasılatını azaltıcı etkiye sahip olabilmektedir.

Vergilemede verimlilik ilkesi gereği, vergi muafiyet, istisna ve indirimlerinin çok düşük tutulması gerekir. Dolayısıyla, bir vergi kanununda vergi ayrıcalıkları adalet ve ekonomik teşvikler düşüncesiyle geniş tutulmuşsa, o verginin uygulanmasından önemli bir hasılat beklenemez, o vergi verimli olamaz.

B. Vergi Harcamaları Açısından Etkinlik Kavramı

Dünyada birçok ülkede gittikçe önem kazanmaya başlayan etkinlik, devletin zorunlu fonksiyonlarını en düşük maliyetle ve en yüksek hizmet çıktısı sağlayacak şekilde yerine getirmesini ifade ederken, kamu harcamalarının ölçülebilir sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe kayıtları ve tablolarla sunmak ise, etkinliğin ölçülmesi açısından önem arz etmektedir (Karabacak, 2009:26).

Genel anlamda Etkinlik, bir işletmenin veya örgütün tanımlanmış amaçlarına ve stratejik hedeflerine ulaşmak amacıyla gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonucunda, bu amaç ve hedeflere ulaşma derecesini belirleyen bir performans boyutudur. Etkinlik, hedeflerin ne ölçüde başarıldığını ve bir faaliyetin planlanan etkisi ile gerçekleşen etkisi arasındaki ilişkiyi gösterir. Kamu kesiminde mal ve hizmetlerin üretimine ilişkin verimliliğin ölçülmesinde ortaya çıkan zorluklar nedeniyle verimlilikten daha geniş olan etkinlik kavramı kullanılmaya başlanmıştır (Arslan, 2002:4).

Etkinlik verimlilikten farklı olarak, daha çok amaç ve hedeflerle ilgilidir. Bir işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşıp ulaşmadığını veya ulaşma derecesini gösterir. Yani “etkinliğin” ölçümü önceden amaç ve hedeflerin belirlenmesi ve daha sonra üretim süreci sonucunda gerçekleşen durumun söz konusu amaç ve hedeflerle karşılaştırılması şeklindedir. Bir faaliyetin “etkin” olarak ifade edilebilmesi için, söz konusu faaliyetin işletmenin, plan, program, amaç ve hedeflerine en iyi derecede yaklaşması gerekir.

Daha önce verimliliği ifade ederken örnek olarak verdiğimiz hastanenin sağlık hizmetlerinin “etkinliğini” söz konusu hizmetlerdeki artış ve verimlilik sonucunda, sağlık programının amacına ulaşıp ulaşmadığı ve hastalık rakamlarında azalma sağlanıp sağlanmadığı şeklinde ifade edebiliriz (Arslan, 2002:5).

Etkili olmak ise, elde edilen çıktıların vatandaşlar için gerçekten gerekli ve faydalı olmasını sağlamaktır. Çok verimli olarak gerçekleştirdiğimiz bir faaliyet gerçekten bir değer yaratmıyorsa, aslında kaynaklar boşa harcanmış demektir. Kamu kaynaklarını etkili olarak kullanabilmek için kamu sektöründeki yönetim kapasitesinin, bilgi düzeyinin ve motivasyonun geliştirilmesi gerekir. 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).

Günümüzde, özellikle gelişmekte olan ülkelerde maliye politikaları araçlarından biri olan vergi politikası oldukça etkin bir mali araç olarak belirmektedir. Vergi Politikası, belli ekonomik, mali ve sosyal amaçlara ulaşmak için vergilerin

miktarında ve bileşiminde yapılan ayarlamalardır. Vergiler, maliye politikasının bir aracı olarak; iktisadi sonuçlar yaratabilmektedir. Korunmakta olan ve geliştirilmek istenen alanlar için vergi teşviki, önlenmesi istenen alanlarda ise, vergilerin arttırılması yolu ile müdahale edilmesini kolaylaştırır (Karabacak, 2009:18). Bu arada, vergi politikasının gelirin yeniden dağıtımında oynadığı rol de önem taşır. Yeniden dağıtıcı bir vergi politikası, düşük gelirlilere mali yardımları, sübvansiyonları, kısaca mali ve ekonomik transferleri kapsamaktadır.

Gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerde olsun vergiler, kamu harcamalarını karşılamak amacıyla sağlıklı gelir kaynağı sağlanması temel hedefinin yanı sıra birçok sosyal ve ekonomik hedeflerin de elde edilebilmesi için devlete çeşitli fırsatlar sunar. Devlet, bir kısım ekonomik ve sosyal faaliyetlere, belirli bir bölgeye, ya da belli bir mükellef grubuna destek olmak amacıyla belirli alanlarda vergi indirim, istisnası ya da muafiyeti uygulayarak bu hedeflerin bir kısmına ulaşır. Böylece, devlet bir taraftan kamu harcamaları, diğer taraftan da vergi harcamaları denilen vergi muafiyet ve istisnaları vasıtasıyla, ekonomik aktiviteleri teşvik ederek Maliye Politikasını ülkenin kalkınması ve belirli bir refah düzeyine erişebilmesi amacını sağlamak için kullanır. Sosyal devlet olma ilkesinin gerektirdiği ölçüde de sosyal nitelikli bir takım vergi ayrıcalıkları tanıyarak sosyal adaletin gerçekleşmesine ve gelir dağılımının iyileşmesine katkıda bulunur.

Devlet tarafından yürütülen faaliyetlerde etkinlik değerlendirilirken, devlet faaliyetlerinin temel girdisi vergiler ve çıktısı da yapılan harcamalar olarak görülür (Güran ve Cingi, 2002:58). Ancak genel refah teorisine göre, eğer vergiler rasyonel karar vericilerin kararlarını etkilemiyorsa vergi sistemi etkin olabilir (Karabacak, 2009:14-15). Ya da diğer bir deyişle, bir vergi sistemi, piyasada sapmalara yol açmadığı ölçüde etkindir.

Verginin etkinliğinin sağlanmasında veya temel makro ekonomik hedeflere ulaşmada uygulanacak vergi teşviklerinde dolayısıyla vergi harcamalarında etkinliğin önemi büyüktür. Bu nedenle tüm devletler bu ekonomik enstrümanları kullanmak ister. Çünkü vergi teşviklerinin ekonomik, sosyal, mali ve siyasi amaçları vardır. Bu amaçlar temel makro ekonomik hedefleri gerçekleştirmeye yöneliktir. Örnek olarak;

Tasarrufları ve yatırım hacmini artırmak, yatırımları belirli alanlara ve bölgelere yöneltmek, büyüme ve ekonomik istikrarı sağlamak ve enflasyonist etkileri gidermek, istihdamı teşvik etmek, ihracatı, döviz kazandırıcı işlemleri ve uluslararası rekabet gücünü artırmak, yeni kurulan sanayileri korumak gibi ekonomik amaçlarla, bölgesel dengesizlikleri gidermek, göç ve hızlı nüfus artışını önlemek, sosyal adaletsizlikleri ortadan kaldırmak, gelir ve kaynak dağılımını düzenlemek gibi sosyal amaçlar sayılabilir.

Bir teşvik politikasının başarısını belirleyen önemli özelliklerinden biri “Etkinlik”tir. Teşviklerin etkinliği, uygulanan teşvikler sonucu istenilen amaçlara ne kadar yaklaşıldığının belirlenmesi amacını taşır (Acinöroğlu, 2009:148). Diğer bir deyimle, belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı bir şekilde gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi ve/veya gayri maddi destek, yardım ve özendirmeler, teşvik olarak tanımlanabilir (Benlikol ve Müftüoğlu, 1997:6). Vergi teşviğinin oranı, süresi, kapsamı, genel vergi sistemi içindeki önemi, vergi kayıp ve kaçakların boyutu teşviğin etkinliğini belirleyen temel unsurlardır. Ancak teşviklerin dolayısıyla vergi harcamalarının etkinliğini ölçmek güçtür ama imkansız değildir. Vergi harcamaları ile ilgili etkinliği belirleyen iki önemli kıstas vardır. Bunlardan biri fayda-maliyet analizidir. Bunun anlamı teşviklerin toplam maliyetinin toplam faydalarını aşmaması gerekliliğidir. İkinci kıstas ise, amaçları gerçekleştirecek etkili uygulamaların varlığıdır. Vergi harcamalarının etkinlikleri ile ilgili yapılacak çalışmalar amaçlanan hedeflere ulaşip ulaşılmadığı konusunun yanında bu teşvik enstrümanlarının da daha etkin hale getirilmesi çalışmalarına yardımcı olacaktır. Ayrıca bu sayede teşvik enstrümanları arasında etkinlik yönünden karşılaştırma da yapılabilecektir. Bu açıdan ülkede uygulanan teşvik tedbirlerinin yeterliliği, ekonomik yapıya uygunluğu, etkinliği, kamuya maliyeti ekonomide sağladığı gelişmeleri görebilmemiz açısından takip ve denetimleri de zorunlu görülmektedir. Vergi harcamalarının fayda- maliyet analizlerinin yapılmaması durumunda meydana gelen gelir kayıpları incelenemeyecek, vergi harcamalarının etkin kullanımı ve yönetimi, devletler için gerçek anlamda mümkün olamayacaktır. Bu yüzden vergi harcamaları dolayısıyla vergi teşviklerinin etkin kullanımı önemlidir.

C. Türk Vergi Sistemi'ndeki Vergi Harcamalarının Etkinlik ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi

Her ülkede olduğu gibi Türk Vergi Sistemi'nde de bir çok kanun içinde dağınık bir şekilde yer alan vergi harcamaları, bir kamu harcaması niteliğinde olmakla beraber, sağladığı dışsal faydalar ve sosyal, politik, mali ve ekonomik bazı amaçları yerine getirmesi nedeniyle de vazgeçilmez nitelikte olan uygulamalardır.

Türk Vergi Sistemi'ndeki vergi kanunlarında dağınık bir şekilde yer alan vergi harcamaları, ilk bakışta vergi gelirlerinin azalmasına yol açan araçlar olarak görülebilir. Ancak uygulamada sonuç tamamen farklı olabilir. Gerçekten vergi harcamaları, amacına uygun olarak hazırlanıp uygulanırsa, milli tasarrufun bir kısmını verimli yatırımlara kanalize edebilir, dolayısıyla üretimi artırabilir ve böylece iş ve çalışma alanlarını genişleterek, bu şekilde vergi geliri kaybını telafi ettiği gibi, uzun vadede vergi gelirlerinin önemli ölçüde artmasını da sağlayabilir.

Eğer uygulanan vergi harcamaları ekonomide olumlu dışsallık oluşturabiliyorsa etkin olduğu söylenebilir. Örneğin; yüksek teknolojiye sahip endüstrilerin desteklenmesi sonucunda, bu endüstrilerde ortaya çıkan olumlu dışsallıkların ekonominin geriye kalan kısmına yayılması gibi.

Ya da vergi harcamalarıyla istenilen ve hedeflenen amaçlar gerçekleştirilebiliyorsa ve bu yapılırken de vergi gelirlerinde haddinden fazla bir gelir kaybı yaratılmıyorsa bu vergi harcamalarının da etkin olduğu sonucuna varılabilir. Ancak istenilen hedefler, amaçlar gerçekleşmediği gibi, gelir kaybıyla beraber bunun telafisi için başka harcamalar yoluna da gidiliyorsa (kamu harcamaları, borçlanma, diğer vergilerin artırılması, vergi yükünün farklı kişi ve kurumlara yüklenmesi vb. gibi) bu vergi harcamalarının etkin olduğu söylenemez.

Bunun yanı sıra, vergi harcamalarının uygulanmaları ülkedeki bürokrasi ve yolsuzlukları, rant kollamayı da artırıyorsa burada da vergi harcamalarının etkinliğinden söz edilemez.

Vergi harcamalarının uygulanmasıyla her ne kadar devlet bir gelir kaybına uğrasa da diğer yandan bakıldığında devlet belirli amaçlar için, vergileme nedeniyle sağlayacağı bu vergi gelirlerinden vazgeçmektedir. Bu amaçlar ise, birer kamu hizmeti niteliğindedir. Vergi harcamalarıyla kamu hizmeti için vergileme alanında harcama yapıldığında, devletin vergiyi toplayıp belirli amaçlara harcamasıyla, o amaçları gerçekleştirmek için vergi almaması arasında hiçbir fark yoktur. Dolayısıyla, politik kaygılarla aşırıya kaçmamış vergi harcaması uygulamalarının verimlilik ilkesine aykırı olduğu da bu noktada pek iddia edilemez (Balkaya Akça, 2000:27-28). Örneğin; düşük vergi oranı uygulaması sadece yatırımların desteklenmesini sağlamakla kalmaz, aynı zamanda işletme döneminde firmaların vergi yükünün hafifletmesi nedeniyle daha fazla kârın firmalarda kalmasını da sağlar. Bu da, firmalar açısından elverişli bir ekonomik ortam anlamı taşır.

Her ülkede olduğu gibi ülkemizde de, vergilerle teşvik edici politikaların uygulanması ekonomik ve sosyal bazı amaçların yerine getirilmesi bakımından önem taşımaktadır. Vergisel teşviklerin büyük bir çoğunluğunu da vergi harcamaları oluşturur. Uygulanan bu teşvik edici politikaların neticesinde, toplumsal nitelikli kaynakların devlet eliyle belirli kesimlerin lehine transfer edildiği bir gerçektir. Teşvik politikalarının gelir ve kaynak dağılımını bozduğu, toplumun bir kesiminin aleyhine sonuçlar doğurarak gelir adaletsizliğine yol açtığı, vergi yükünü değiştirdiği vb. görüşlere rağmen, serbest piyasa ekonomisi açısından teşvik politikaları vazgeçilmez bir niteliğe sahiptirler. Bu nedenle de uygulanmaları önemli ve gereklidir. Ayrıca teşviklerin dolayısıyla vergi harcamalarının eleştirilmesinin diğer sebeplerinden biri de, bu sisteme dahil olmak için gerekli kriterlere sahip olma zorunluluğunun olmasıdır. Sonuç olarak bu kriterleri taşımayanlar sisteme dahil olmayacak ve tepkili olacaklardır. Çünkü kamu gücü kullanılarak toplanılan kaynakların bazı amaçlar çerçevesinde öncelikli görülen alanlara transferi ile piyasa mekanizmasında bir sapma yaratılmaktadır. Örneğin; yatırımları özendirme amacıyla tanımlanmış bir vergi harcaması (yatırım indirimi gibi), bu yatırımı yapacak olan girişimcilere yönelmiş olacaktır. Yani teşvik tedbirleri normal yüksek gelir elde eden kişileri hedef almakta ve diğer gelir gruplarının aleyhine bu grubun gelirini yükseltmeye çalışmaktadır. Hatta çoğu zaman bu önlemler nedeniyle vergi gelirlerinden doğan azalışı telafi için diğer gelir kategorilerinin vergi yükünü artırma

yoluna da gidebileceğinden tedbirlerin dikey vergi adaletini bozucu etkisi belirgin olarak ortaya çıkar. Yatay vergi adaleti açısından ise, vergi harcamaları selektif bir şekilde uygulanıyorsa az çok benzer durumdaki girişimcilerden bir kısmının diğerlerinden daha az vergilendirilmesi sonucunu yaratacağından teşebbüs gelirleriyle diğer gelir kategorileri arasında yaratılan adaletsizlik bu kez farklı teşebbüs gelirleri arasında tekrarlanmış olacaktır (Karabacak, 2009:71).

Bu yüzden bu teşvik politikalarının uygulanırken dengeli, etkin ve verimli bir şekilde kullanılması bu noktada çok önemlidir (Gerçek, 1998:2).

Türkiye’de ise, yeni bir teşvik programı hazırlanırken hangi alanların teşvik edileceği, belirlenen alanların ne oranda teşviğe gerek duyduğu, programın tahmini süresi, bu amaç için ayrılacak kaynak, hedeflerin gerçekleşmesinde kullanılacak araçlar ve programın toplam maliyeti gibi bir teşvik programının önkoşulları olan teknik hesaplarının yeterince etüt edildiği söylenemez. Oysa bir teşvik politikasının başarısını belirleyen en önemli özellikler teşviğin sosyal ve ekonomik hayatta yaratacağı etkinlik, verimlilik ve yararlılıktır. Bunların da oluşturulabilmesi için bir teşviğin daha önceden teknik hesaplarının dolayısıyla fayda-maliyet analizlerinin yapılması teşviğin başarılı olmasında atılmış önemli bir adımdır. Türk Vergi Sistemi’nde verimlilik, etkinlik ve yararlılık açısından analiz eden teorik, ampirik ve analitik araştırmalar yok denecek kadar az ve yapılanların da sağlık derecesi zayıftır.

Çünkü Türkiye’deki teşvik politikalarında etkinlik, verimlilik ve yararlılık analizlerinin yapılmasını engelleyen bir kaç temel neden vardır (Duran, 2002:8-9): Bunlardan birincisi; bu tür analizlere imkan tanıyacak veriler ile kullandırılan teşviklere ilişkin veriler yetersizdir. İkincisi; uygulayıcı kurumlar çoktur ve bunlar üzerinde koordinasyonu sağlayacak “bir üst birim” yoktur. Üçüncüsü; vergi harcamalarının etkinlik ve verimliliğinin daha iyi analiz edilebilmesi için raporlanmaya ihtiyacı vardır. Bu amaçla günümüzde vergi harcaması raporları tüm gelişmiş ülkelerde düzenli olarak hazırlanıp, yıllık bütçelerle entegrasyonları yapılmaktadır. Ancak, Ülkemizde vergi sistemi içinde vergi harcamaları azımsanamayacak kadar fazla olmasına rağmen vergi harcama hesapları ve

dolayısıyla raporları henüz tam anlamıyla hazırlanamamaktadır. Bu eksiklik nedeniyle, vergi harcamalarındaki etkinlik ve verimlilik ölçülememektedir.

Dolayısıyla vergi harcamalarının öngörülen amaçları ne kadar gerçekleştirdiği, ne ölçüde etkin kullanıldığı konusunda sağlıklı bir değerlendirme yapılamamaktadır. Vergi sisteminde yapılan değişiklikler ve reformlar bu verilerden yoksun olarak yapıldığı için beklenen işlevlerini de doğal olarak sağlayamamaktadırlar. Bu yüzden, bu tür hesapları yapmadan başlatılacak bir teşvik programıyla bazı alanlara gereğinden fazla teşvik sağlanırken, diğer teşviğe gerek duyan bazı alanlara ayrılan kaynak yetersiz kalabilmektedir. Bu da kaynak kullanımını verimsizleştirmektedir. Bu yüzden, hem başlangıçta etkinlik hesaplarının yapılması hem de uygulama aşamasında belli aralıklarla sistemin ve araçların etkinliklerinin gözden geçirilerek eskiyen, etkinliğini yitiren veya yanlış yönelmelere meydan veren aşırı teşviklerin koşullara uygun olarak yeniden düzenlenmesi gerekir (Duran, 2002:10).

Ancak yine de Türk Vergi Sistemi'nde yürürlükteki vergisel teşvikler içinde en etkin olanı kuşkusuz yatırım indirimidir. Yatırım indirimi, ticari veya zirai kazancı bilanço esasına göre tespit edilen gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerinin yaptıkları yatırımlara ilişkin bir istisnadır. Yatırım indiriminin işleyiş esası ise, ilgili dönemde gerçekleştirilecek yatırım harcamalarının belirli bir yüzdesine tekabül eden kazancı, o dönemin gelir veya kurumlar vergisinden istisna etmektir. Bu yolla yatırımcıdan alınacak vergiden vazgeçilmek suretiyle yatırımcıya finansman imkanı sağlanmış olmakta ve yatırım maliyetleri düşürülmektedir. Bu anlamda yatırım indiriminin hem vergi istisnası fonksiyonu, hem de yatırım teşvik fonksiyonu vardır.

Mevcut uygulamada yatırım indiriminin dört ayrı oranı bulunmaktadır. İndirim oranı, uzun süre yöre ve sektör farkı gözetilmeksizin yüzde 100 oranında uygulanmasına rağmen, son dönemlerde oran farklılaştırılmasına gidilmiştir. Teorik olarak yatırım indiriminin yatırım maliyetine katkısı hesaplandığında, bu oranın yüzde 5,4 minimum ila yüzde 26.4 maksimum oranları arasında değişmektedir. Bunun anlamı, yapılan 100 birimlik bir yatırımın yüzde 5,4'ü ile yüzde 26.4'ü arasında bir oranda sübvansede edildiğidir.

Tablo 4: Yatırım İndiriminin Teşvik Etkisi (2002 yılı itibariyle)

Yatırım İndirimi Oranı (%)	Teşvik Sonrası Vergi Yükü (%)	Vergi Tasarrufu (%)
40	27.6	5.4
60	25	8
100	19.8	13.2
200	19.8	26.4

Kaynak: (Duran, 2002: 14-15)

Tablo 4’te yatırım indiriminin teşvik etkisi gösterilmektedir. Tablo 4’e göre; Yatırım indiriminden yararlanan firmalardan % 19,8 oranında stopaj kesilmesi yatırım indiriminin etkinliğini zayıflatmaktadır. Teşvik belgeli yatırımların teşvik sonrası “vergi yükü” stopaj nedeniyle asgari % 19,8 olmaktadır. Yatırım indiriminde % 40’lık oranlarda yararlanılması durumlarda sağlanan net tasarruf % 5,4, % 60 oranında yararlanması durumunda % 8, %100 oranında yararlanılması durumunda sağlanan vergi tasarrufu oranı % 13.2 ve % 200 oranında yararlanması durumunda ise % 26.4 olmaktadır. % 200 oranında yatırım indiriminden yararlanabilmek için asgari 250 milyon doların üzerinde yatırım yapmak gereği bulunmaktadır. Bu orandan yararlanan firma sayısı 5 yerli, 5 de yabancı yatırım olmak üzere 10 civarındadır. Bu yüzden % 200’lük orandan çok az sayıda firmanın yararlanmış olması nedeniyle “istisnai” bir oran olarak değerlendirilebilir (Duran, 2002: 14-15).

Bunların dışında, TVS’ de yer alan bazı vergi harcamalarının uygulanması, hiç uygulanmamalarından daha çok yarar sağlar. Örneğin; sosyal amaçla getirilen vergi harcamalarından olan esnaf muaflığında, küçük esnafın vergiden muaf tutulması, vergilendirilmelerinden daha çok yarar ve verimlilik sağlar. Çünkü küçük esnafın izlenmesi ve denetlenmesi daha maliyetli ve zordur. Devlete idari ve mali bir maliyet yükler.

Kurumlar Vergisi'nde yer alan bir diğ er vergi harcaması da, Ar-Ge faaliyetlerine uygulanan vergi teş vikleridir. Geliş miş ve geliş mekte olan birçok ÷ lke tarafından da yeni teknolojilerin geliştirilmesi, araştırılması ve üretimi için yapılacak harcamaların belirlenmesi için bu tür faaliyetler vergisel teş viklerle desteklenmekte olup ÷ lkemizde de kurumlar vergisinde yer alan Ar-Ge indirim i ile mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü bu indirim kapsamında yer alır. Burada amaç işletmeleri araştırma ve geliştirme çalışmalarına daha fazla yönlendirmek ve yeni teknolojileri takip etmelerini sağlayarak işletmelerini daha çok geliştirmelerini teş vik etmektir. Bu da işletmelerin verimliliğini artırıcı bir etki yaratır.

Bunun yanı sıra tüketim vergilerindeki bir indirim, kişilerin mal ve hizmetlerinin fiyatlarının düşmesi sonucu hem reel gelirlerini yükseltmekte hem de söz konusu mal ve hizmetlere olan talep uyarılmak sureti ile tüketim teş vik edilmektedir. Özellikle fiyat esnekliği yüksek ve tüketimi yaygın olan mal ve hizmetlerde yapılacak bu vergi indirim i toplam talep üzerinde genişletici bir etki yaratacaktır. Örneğin; TVS' de uygulanan farklı katma değer vergisi oranları uygulaması gibi. ÷ lkemizde mal ve hizmetlere normalde uygulanan KDV oranı % 18'dir. Ancak düşük gelirli kesimin daha çok tükettiği ekmek ve gıda ürünlerine uygulanan KDV oranı % 8'dir veya toplumun her kesimi tarafından tüketilmesi zorunlu mal ve hizmetlerden olan eğitim ve eğitim gereçleri ya da sağlık hizmeti üzerine konan KDV oranı % 8'dir. Devlet düşük KDV oranlarının uygulanması ile belirli bir gelir kaybına uğramakla beraber, uygulanan bu düşük oran nedeniyle mükelleflerin vergiden kaçınma veya vergi kaçakçılığı gibi uygulamalara başvurmasının engellenmesi sağlandığı sürece bu vergi harcamasının etkin olduğunu söyleyebiliriz.

Dolaysız vergilerde yapılacak indirimler ise, daha çok tasarruf ve yatırımları teş vik etmek yönünde etki yaratabilecektir. Örneğin; Kurumlar Vergisi'nde uygulanan yatırım indirim i gibi.

Yine Gelir Vergisi'nde yer alan sakatlık indirim i, Motorlu Taşıtlar Vergisi'nde yer alan sakat ve engellilere ait taşıt istisnası ile Özel Tüketim Vergisi'nde yer alan

sakat ve engelliler için yapılan taşıtların ilk iktisabının istisnası, sosyal amaçla vergi kanunlarında yer alan bir vergi harcaması olup, özürlü mükellefin gelir elde etmek için sağlam kişilere nazaran daha çok sıkıntı ve güçlükler katlanması, bu nedenle gelire atfedilen değer diğerlerine göre daha fazla olması, yaşamı sürdürebilmek için, aynı miktarda gelir elde edenlere göre ek harcamalar yapmak zorunda kalması nedeniyle uygulanmaktadır.

Eğer ki bu kişilere böyle bir indirim yapılmazsa onların yaşam şartlarının daha da zorlaşması ve belki de devlete daha da ek bir yük getirmeleri söz konusu olacaktır. Mesela sakatlık indirimi olmazsa özürlü kişilerin gelirlerinden vergi kesilecek, bu onların gelir düzeylerini düşürecek, belki de çalışmaları onlar için maliyetli olacağından çalışmama düşüncesi ve devletten mali bir yardım beklentisi içinde olacaklardır. Bu noktada bazı vergi harcamalarının uygulanmalarının ne kadar gerekli olduğu sonucuna ulaşabiliriz.

Son yıllarda ülkemizde de bu konunun öneminin daha da anlaşılmasıyla, ilk olarak 2006 yılı bütçesine, tahmini vergi harcamaları tutarlarının da hesaplanıp eklenmesi ve bunun her yıl tekrar edilmesi önem kazanmıştır.

Aşağıdaki tablolarda da 2010 yılı tahmini bütçe ekinde, 2010, 2011, 2012 yılları için vergi türleri itibariyle tahmini bütçe gelirleri ile yine aynı yıllar için tahmin edilen toplam vergi harcamaları tutarları yer almaktadır.

Tablo 5: Vergi Türleri İtibari İle Tahmini Bütçe Gelirleri

VERGİ TÜRLERİ İTİBARI İLE TAHMİNİ BÜTÇE GELİRLERİ (TL)			
KANUN ADI	2010 YILI	2011 YILI	2012 YILI
GELİR VERGİSİ KANUNU	42.927.809.000	46.822.800.000	51.476.273.000
KURUMLAR VERGİSİ KANUNU	20.071.108.000	22.020.855.000	24.270.940.000
KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU	37.857.218.000	42.147.123.000	46.292.222.000
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU	54.710.284.000	57.655.729.000	62.423.314.000
TOPLAM	155.566.419.000	168.646.507.000	184.462.749.000

Tablo 6: Vergi Türleri İtibari İle Toplam Vergi Harcaması Tahminleri

VERGİ TÜRLERİ İTİBARI İLE TOPLAM VERGİ HARCAMASI TAHMİNLERİ (TL)			
KANUN ADI	2010 YILI	2011 YILI	2012 YILI
GELİR VERGİSİ KANUNU	9.158.728.870	9.953.706.536	10.921.704.497
KURUMLAR VERGİSİ KANUNU	2.850.639.295	3.098.074.786	3.399.362.558
KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU	803.037.484	872.741.137	957.615.213
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU	244.942.779	266.203.812	292.092.133
TOPLAM	13.057.348.428	14.190.726.271	15.570.774.401

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2010.

Tablo 5’te vergi türleri itibariyle 2010, 2011 ve 2012 yıllarına ait tahmini bütçe gelirleri gösterilmektedir. Tablo 6’da ise, vergi türleri itibariyle 2010, 2011 ve 2012 yıllarına ait toplam vergi harcaması tahminleri yer almaktadır. Tablo 5’e göre, 2010 yılında Gelir Vergisi Kanunu bütçe geliri 42.927.809.000 TL olması tahmin edilmekte olup, Tablo 6’ya göre 2010 yılında Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan vergi harcamalarının da 9.158.728.870 TL olması tahmin edilmektedir. 2010 yılında Gelir Vergisi Kanunu’ndan dolayı elde edilecek bütçe gelirinden bu tutar kadar vazgeçilmesi beklenmektedir. Aynı durum diğer vergi türleri için de geçerlidir. Toplam olarak bakıldığında, 2010 yılı için Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi Kanunları toplamı tahmini bütçe geliri 155.566.419.000 TL olarak tahmin edilmekte olup, bu gelirin 13.057.348.428 TL’sinden yine aynı kanunlar içinde tahmin edilen vergi harcamaları için vazgeçilmesi hedeflenmektedir.

Şüphesiz vergi yasalarında mükelleflere vergi teşvikleri adı altında sağlanan bu vergi harcamalarının sosyal, ekonomik, mali fonksiyonları açısından olumlu yönlerinin yanı sıra olumsuz yönleri de bulunmakta olup bu konuda birçok eleştiriler yapılmaktadır. Bunlar:

- **Mali Fonksiyonu Açısından;** Vergi harcamalarının her birinin uygulanabilirliği, verimliliği, etkinliği, kamuya maliyeti veya firmalara

sağladığı yararlar göre ayrı ayrı değerlendirilebilir. Örneğin; indirim düzenlemelerine yer verilirken, kazancın haksız yere vergilendirilmesinin engellenmesi amaçlanmaktadır. Ancak bu amaçla indirim yapılırken, vergi kaybına neden olunabilmekte ve verginin verimliliği sağlanamamaktadır. Ya da gayrimenkul sermaye iratları istisnasında olduğu gibi, istisnanın vergi barınağı ya da vergi şemsiyesi olarak kullanılabilmesi söz konusu olabilmekte ve istisna dolayısıyla vergi erozyonu oluşmaktadır. Şöyle ki, gayrimenkullerini birden fazla kişi üzerine tapulayan ya da her bir gayrimenkulünü ayrı bir kişi üzerine tapulayan bir ailede, aile fertlerinin her birinin istisnadan ayrı ayrı yararlanması söz konusu olmakta ve vergi avantajı yaratılmaktadır (Saraçoğlu, 2000:84). Bunun sonucunda da gayrimenkul sermaye üzerine konan vergiden gerekli verim sağlanamamış olmakla beraber, mükelleflerin vergiden kaçınması da sağlanmakta ayrıca aile fertlerinin her birinin bu indirimden ayrı ayrı yararlanması nedeniyle mali kayıpta daha çok olmaktadır. Ayrıca vergi harcamaları aşırı boyutlara ulaştığında, vergi yapısını zedeleyebilecek, vergi erozyonuna neden olabilecek ve yeterli gelirin sağlanmasını engelleyebilecektir. Bunun sonucunda da devlet büyük miktarlarda gelir kayıplarına uğrayacak, bu da verginin verimliliğini azaltacaktır. Çünkü vergi harcamaları nedeniyle vergi gelirlerinde bir azalma vergilerden beklenen verimliliğin kaybına neden olur. Bu durum bütçe gelirlerinin azalmasına, kamu hizmetlerinin aksamasına neden olur ki bütçe gelirlerinin azalması ve bunun sonucunda bütçenin açık vermesi, vergi oranlarının artırılmasına, yeni vergilerin konulmasına, açıktan emisyonu gidilmesine, fiyatların yükselmesine ve enflasyonun doğmasına neden olmaktadır. Bu açıdan, ayrıcalık tanınacak kişi ya da konular dikkatle belirlenmeli, bu ayrıcalıklardan yararlanma koşulları somut biçimde ortaya konulmalı ve günün koşullarına uygunlukları sağlanmalıdır. Ancak bu düzenlemeler yapıldığında, ayrıcalıklar nedeniyle ortaya çıkan vergi erozyonunun önlenebileceği ve mali fonksiyonun gerçekleştirilebileceği görülmektedir (Saraçoğlu, 2000: 90-91).

- **Ekonomik Fonksiyonu Açısından;** Verginin ekonomik fonksiyonu, ekonomik istikrarın sağlanması amacına yöneliktir. Vergi sistemlerinde yer verilen muafiyet, istisna ve indirimlerle ekonomik yapının yönlendirilmesi ve istikrarın sağlanması amaçlanır. Amacını aşan gelişigüzel muafiyet, istisna ve indirimler fon transferlerine neden olmakta, ekonomik istikrarı olumsuz etkilemektedir. Şöyle ki; vergi harcamaları dolayısıyla bazı kesimlerin vergi yükü düşerken, bazı kesimlerin vergi yükü artmakta, vergi yükü artan kesimden vergi yükü düşen kesime doğru bir fon akımı söz konusu olmaktadır. Vergi harcamaları dolayısıyla vergi erozyonuna yol açılmasının bir sonucu da, teşebbüsler arasında ekonomik rekabetin ve eşitliğin bozulması olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca, vergi erozyonu üretim faktörlerinin dağılımını da olumsuz etkileyerek, vergi harcamaları nedeniyle bazı üretim faktörlerinin, teşvik edilmek istenmeyen ve gelişmesinde ekonomiye yarar sağlamayacak alanlara kaymasına da neden olabilecektir. Ekonomik istikrarın sağlanması bakımından, vergi erozyonuna yol açan bu uygulamaların, üretim faktörlerinin de dengeli dağılımını sağlayacak, ekonomik rekabetin bozulmasını önleyecek ve vergi yükünün dengeli dağılımını gerçekleştirecek biçimde düzenlenmeleri gerekmektedir. Ekonominin canlandırılması ve yüksek kalkınma hızının sağlanması amacına yönelik olarak, vergi koruma ve teşvik tedbirlerinin vergi hasılatı üzerindeki etkilerinin de göz önünde bulundurulması gerekmekte olup, mümkün olduğu ölçüde amaçlara ulaşacak biçimde düzenlenmeleri gerekmektedir (Saraçoğlu, 2000:91-92). Ayrıca vergi harcamaları hükümlerinin konulmasında zaman zaman baskı ve çıkar gruplarının etkileri nedeniyle seçici davranılmamaktadır. Zaman zaman devletin teşvik ettiği sektörler dışında belirli baskı gruplarının bu katkıdan pay alma girişimi ve bu kesimler ile siyasal iktidar ve bürokrasi arasında bir lobicilik mücadelesine neden olabilmektedir. Bu mücadeleden parasal gücü elinde bulunduranlar, siyasal iktidara yakın olanlar, rüşvet ilişkisine giren kesimler galip çıkmaktadır. Gerçekte korunması ve gözetilmesi gereken sektörler veya kesimler ise göz ardı edilebilirler. İşte bu durum teşviklerin etkinliğini sınırlayıcı çok önemli bir rol oynar ve bu nedenle vergi harcamalarının veya bu teşvik sisteminin ekonomik kalkınma ve istikrarın

sağlanmasında yardımcı olmaktan çok vergi kayıp ve kaçaklarının bizzat kaynağı haline gelebildikleri uygulamada rastlanan bir durumdur. Bunların dışında, vergi harcamalarının etkinlikleri kesimler, bölgeler ve sektörler itibariyle de farklılık gösterebilmektedir. Çok genel ve yaygın bir teşvik programı uygulamasında, kaynak israfı ve verimsizlik de gündeme gelmektedir. Bunun yanı sıra teşviklerin süreklilik göstermesi, firmaların tembelleşmeleri ve rekabet gücü kazanmalarını engellemesi açısından tehlikelidir. Uygulama prosedürünün teşvik mantığına uygun olarak basit, sade, istikrarlı olması ve prosesin hızlı işlemesi sistemin etkinliği için gerekli ön koşullardandır (Duran, 2003:100-101). Bu açıdan, ekonomik açıdan uygulanacak vergi harcamalarının türleri mümkün olduğunca az sayıda fakat etkinlikleri yüksek olmalıdır. Bununla beraber vergi harcamaları, bölgesel ve sektörel ihtiyaçlar dikkate alınarak selektif uygulanmalı, değişen ekonomik konjunktüre uyum sağlayacak esneklikte olmalı, etkileri ölçülmeli, fayda-maliyet analizi yapılmalı, vergi harcamaları istatistikleri tutulmalı ve mükellefe güvence vermelidir (Uysal, 2004:33).

- **Sosyal Fonksiyonu Açısından;** Sosyal amaçla bu düzenlemelere yer verilirken, gelir dağılımının ve vergi adaletinin bozulması sonucuyla karşılaşılabilmektedir. Vergi harcamalarının gereksiz ve aşırı uygulanması ile oluşan vergi erozyonu nedeniyle vergi gelirlerinin azalması, kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi için yeterli finansmanın sağlanması gereği, vergiden kaçınma olanağı bulunmayan mükelleflerden daha fazla vergi alınmasını gerektirmekte, bu kesim ise genellikle ücretliler olmaktadır. Dolayısıyla, bir yandan vergi adaleti olumsuz etkilenirken, diğer yandan gelir dağılımı bozulmaktadır (Saraçoğlu, 2000:92). Ayrıca, Türk Vergi Sistemi'nde kayıt altına alınamayan ve vergilendirilemeyen kazanç ve işlemlerin oranındaki büyüklük, mevcut mükelleflerin ve özellikle dolaylı vergiler aracılığı ile alt gelir gruplarındaki mükelleflerin nisbi olarak daha yüksek vergi yükü taşımaları sonucunu doğurmaktadır. Bu da vergi adaletini ve gelir dağılımını olumsuz etkilemektedir.

- **İdari Fonksiyonu Açısından;** Vergi harcamalarının etkin ve verimli olabilmelerini etkileyen diğer unsurlarda idari ve teknik nedenlerden kaynaklanmaktadır. Vergi idarelerinin bilgisayar altyapı olanaklarının geliştirilerek internet üzerinden beyanname düzenlenmesi, ödemelerin internet aracılığıyla yapılabilmesine ilişkin olanakların genişletilmesi, yeni teknolojilerin kullanılması etkinlik açısından önemlidir. Bir vergi sisteminin başarısında ve etkinliğinde, etkin yasaların, vergi idaresinin ve iyi uygulayıcıların varlığının yanı sıra mükellef kitlenin vergi bilincine sahip olmasının da büyük önemi vardır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi bilincinin tam olarak yerleşmemesi de vergi harcamalarının etkinliğini sınırlamaktadır (Acinoroğlu, 2009:163). Vergi bilincinin geliştirilmesi öncelikle vergi idaresinin mükelleflerle olan ilişkilerine bağlıdır. Bu konuda vergi idaresi, mükelleflerin vergiye karşı oluşan ve vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma ile sonuçlanan tepkilerini gidermek üzere, mükellef ile ilişkilerini güçlendirerek vergi bilincinin yerleşmesine katkı da bulunmalıdır. Bunun yanı sıra, mükelleflerin eğitime ve vergi bilinci oluşturulması ve geliştirilmesine en ileri teknolojiler kullanılarak devam edilmelidir (Karabacak, 2009:53). Ayrıca vergi harcamaları, sosyal, ekonomik vb. nedenlerle birçok gelişmiş ülke vergi sistemlerinde de yer almakla birlikte, ülkemizde sayıca çok olması mevzuatın karmaşık bir hal almasına neden olmaktadır. Bu açıdan vergi mevzuatının daha açık, anlaşılır ve sade olması mevzuatı uygulayan ve yönetenler kadar mükelleflerce de anlaşılır olması vergilerin ve vergi harcamalarının etkin olması açısından önemlidir. Vergi kayıplarının önlenmesi bakımından, vergi yasalarının adil, açık ve basit olması, bu yasaları mutlak biçimde uygulama gücüne sahip etkin ve becerikli bir vergi yönetimi bulunması gerekir (Karabacak, 2009:37). Etkin bir vergi yönetiminin en önemli koşulu iyi bir örgütlenmedir. Vergi yönetiminin ayrı bir teşkilat olarak bağımsız bir şekilde örgütlenmesi gerekmektedir. Vergi yönetiminin merkez ve taşra teşkilatları arasında doğrudan ve en hızlı iletişimi sağlayacak bir hiyerarşik yapılanma olmalıdır. Merkez teşkilatı, uygulamaya ilişkin yetkilerinin büyük bir bölümünü taşraya devretmeli ve böylece zamanını basit rutin işler yerine vergi politikaları oluşturmaya ve

mevcut politikaların etkinliğini araştırmaya ayırmalıdır (Karabacak, 2009:48). Vergi yönetiminin temel amaçları, vergi gelirlerini artırmak, mükellefiyetin tam ve doğru bir şekilde saptanmasıyla vergide eşitliğin sağlanmasıdır. Vergi yönetiminde çalışan personelin nitelikleri kadar sayısı da vergi etkinliğinde önemlidir. Yetersiz bir yönetim ve denetim personeli ile etkin bir vergi yönetimi sağlanamaz. Böyle bir vergi yönetiminin varlığı da vergilerin etkinliğini etkiler. İdari etkinlik açısından, vergi idaresi ile mükellefler arasındaki ilişkilerin uyumlu hale getirilmesi, vergi elemanlarının yeterli sayı ve kaliteye ulaştırılması ile vergilendirilme işlemlerinin açık, anlaşılır, kolay ve ileri teknoloji ile donatılması da vergiden en yüksek randımanın sağlanması bakımından önemlidir. Bu noktada vergi idaresinde yer alanlara eğitim verilmesi, bilgilerinin belli aralıklarla tazelenmesi, örgüt amaçlarının benimsenmesi ile hizmet kalitesinin artırılması sağlanmalıdır. Ayrıca vergi yönetiminde çalışan kişileri çalışmaya teşvik eden, iş verimini artıran tatmin edici bir ücret verilmesi, vergi yönetimi ile mükellef arasındaki ilişkileri de olumlu yönde etkileyecektir. Aksi halde ücretinden tatmin olmayan personel, işini sevmeyen, anlamadan, mükellefle iyi bir iletişim kurma çabası olmadan çalışacaktır ya da işinden ayrılıp personel yetersizliğine neden olacaktır. Sonuç olarak, Türk Vergi Sistemi'nde birçok kanunda dağınık ve aşırı derecede yer alan vergi harcamalarının teşvik mantığına uygun şekilde basit, sade, şeffaf, istismara kapalı, hızlı işleyen, takip ve kontrolü yapılabilen, ekonomik ve sosyal gelişmelere uyum sağlayabilen, fayda-maliyet analizleri yapılabilen bir yapıda tekrardan gözden geçirilmesi, ekonomik, sosyal, mali ve idari fonksiyonları açısından da tekrar revize edilmeleri, gereksiz, aşırı, etkin ve verimli olmayanların tespit edilerek sistemden çıkarılması bu noktada önem arz etmektedir.

SONUÇ

Devlet ekonomik hayatı teşvik etmek ve sosyal hayatı korumak için kamu harcaması yapabileceği gibi, teşvik edilmek istenen veya korunmak istenen kişilerin veya faaliyetlerin üzerlerindeki vergi yüklerini azaltmak için vergi sisteminde düzenlemede yapabilir. Vergi sistemindeki bu düzenlemeler “Vergi Harcamaları” olarak adlandırılmaktadır.

Vergi harcamaları; vergi muafiyetleri, vergi istisnaları, indirimler, indirimli vergi oranları, vergi mahsupları, vergi ertelemeleri ve benzeri şekillerde vergi sistemlerinde yer alırlar. Çoğu vergi sistemlerinde yer alan bu uygulamalar ihracat, üretim, yatırım gibi ekonomik davranışları teşvik etmek ya da aileler, özürllüer, düşkünler, emekliler gibi bazı sosyal grupları vergi yükü açısından rahatlatmaya yöneliktir.

Kamu Maliyesi içindeki yeri ve önemi açısından bakıldığında, vergi harcamalarının kamu gelirleri, kamu harcamaları ve maliye politikası ile yakın bir ilişki içinde olduğu ortaya çıkmaktadır. Vergi harcamalarının kamu gelirlerindeki ilişkisi bakımından, ekonomik ve sosyal hedefler uğruna mali hedeflerden vazgeçilmesi nedeniyle devlet gelirlerindeki azalma, kaybedilen gelir olarak değil, vazgeçilen gelir olarak değerlendirilmektedir. Kamusal amaçları başarmada dolaysız kamu harcamalarının bir alternatifi olması nedeniyle de kamu harcamalarıyla yakın ilişki içinde olan vergi harcamaları, maliye politikasının belirlenen ekonomik, sosyal ve siyasi amaçlarına ulaşmada vergiler kadar da önemli bir yere sahiptir.

Vergi harcaması kavramı, gelişmiş ülkelerde 1960'larda ortaya çıkan bir kavramdır. Bu kavramın ortaya çıkmasıyla beraber gelişmiş ülkeler, vergi harcamasının maliyetlerini hesaplamak ve bunları raporlamak için çalışmalar başlatmışlardır. Son yıllarda birçok gelişmiş ülke, vergi harcamalarının maliyetlerini hesaplayıp bunları birer yıllık rapor halinde yayınlamaktadırlar. Hatta bazı ülkeler bu raporlamaları yasal birer zorunluluk haline getirip bütçe eklerinde de yer verilmesini sağlamışlardır. Örneğin; Avustralya, Avusturya, Belçika, Fransa, Almanya ve ABD’de vergi harcama raporlarının hazırlanması yasal bir zorunluluktur. Hollanda ve İngiltere’de ise yasal bir zorunluluk yoktur. Ayrıca vergi harcama raporlarının

hazırlanma amaçları da ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Mesela, Avustralya’da vergi harcamalarının değerini ölçmek, vergi sistemini onarmak ve kamuoyunu bilgilendirmek; Fransa’da, bütçe prosedürünü geliştirmek; Almanya’da, sübvansiyonları ve harcamaları azaltmak; ABD’de de, vergi reformlarını şekillendirmek ve kamu açıklarını azaltmak amaçlarıyla vergi harcama raporları hazırlanmaktadır. Bu raporların hazırlanmasında kullanılan yöntemlerde yine ülkeden ülkeye farklılık gösterir. Ancak genel olarak uygulamada en çok kullanılan yöntem, vazgeçilen gelir yöntemi (gelir kaybı yöntemi) dir. Bu yöntemi kullanan ülkeler arasında, Belçika, Finlandiya, Almanya, İrlanda, İtalya, Hollanda, İspanya gibi ülkeler sayılabilir. Amerika’da ise önceleri vazgeçilen gelir yöntemi kullanılırken, şimdilerde eşdeğer harcama yöntemi ve bugünkü değer yöntemleri kullanılmaktadır.

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin genelinde olduğu gibi Türk Vergi Sistemi’nde de sosyal, ekonomik ve siyasal amaçlı birçok vergi harcamaları bulunmaktadır. Ülkemizde vergi harcamaları bir vergi politikası aracı olarak çok yaygın kullanım alanına sahip olmakla birlikte bu nitelikteki harcamaların miktarı ve kapsadığı kesimler genellikle bilinmediği için bütçelendirilmemektedir. Halbuki kamuoyunun toplumun hangi kesimlerine kamu yoluyla kaynak aktarıldığını ve bunların maliyetinin ne olduğunu bilmek en doğal hakkıdır. Ayrıca, vergi harcamalarının etkinlik ve verimliliğinin daha iyi analiz edilebilmesi için maliyetlerinin hesaplanıp raporlanmaya ihtiyacı vardır.

Bu yüzden Türkiye’de de bu kavram son yıllarda önem kazanmış olup, yeni yeni çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Vergi harcamasının raporlanmasına ilişkin ilk somut adım 2007 yılında yayınlanan “Vergi Harcamaları Raporu” ile atılmıştır. Ülkemizde ilk kapsamlı rapor olan 2007 yılı vergi harcaması raporu ile vergi harcamasının tanımı, uluslararası uygulaması ve Türk Vergi Sistemi içinde yer alan vergi harcamalarının hükümlerine ve bunların 2007 yılı tahminlerine yer verilmiştir. Ülkemizde Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü’nce yapılan tanıma göre vergi harcamaları; “belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için, kanunun öngördüğü temel yükümlülük sistemi ile uyumlu olmayan ve kanuni bir hükümden kaynaklanan vergi geliri kaybı veya erteleme şeklindeki kamu harcaması” olarak tanımlanmıştır.

Ayrıca hazırlanan bu raporda, ülkemiz vergi harcamaları rakamlarının ağırlığını oluşturan Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi Kanunları'nda yer alan hükümlerin büyük bir bölümünün 2007 yılında neden olabileceği vergi harcamaları tahminleri hesaplanmaya çalışılmıştır. Rapora göre, 2007 yılı itibariyle vergi harcaması tahmini tutarları 11 Milyar 952 Milyon YTL olarak tahmin edilmiştir. Vergi harcamaları toplamı içinde Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan vergi harcaması hükümleri 7 Milyar 108 Milyon YTL ile en fazla paya sahiptir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan vergi harcaması tahmini tutarları ise 3 Milyar 173 Milyon YTL ile ikinci sırayı almıştır. 2007 yılında KDV'ne ilişkin vergi harcaması tutarı ise 402 Milyon YTL olmaktadır. Özel Tüketim Vergisi'nde ise, 2007 Yılı sonu itibariyle 199 Milyon 588 Bin YTL vergi harcaması bulunmaktadır.

Bu sonuçlara bakarak, mevzuatta yer alan birçok vergi harcamasının fayda-maliyet analizlerinin yapılması, gereksiz olanların mevzuattan çıkartılarak daha etkin denetiminin sağlanması ve vergi sisteminin daha şeffaf ve daha etkinleştirilmesi için gerekli olan çalışmaların ve raporlamaların yapılmasının gerekliliği bir kez daha ortaya çıkmaktadır. Vergi harcaması raporlama sisteminin hayata geçirilmesiyle, kamunun hedeflerinin belirlenmesi, bu hedeflere ulaşmada vergi harcamalarının en uygun araç olup olmadığı ve hedeflere ulaşmada vergi harcamalarına alternatif diğer kamu harcama türlerinin değerlendirilmesi, gerek kamuoyu gerekse kamu yöneticileri tarafından daha etkin şekilde gerçekleştirilmesi ile mümkün olabilecektir.

Türk Vergi Sistemi'ndeki vergi harcaması uygulamaları, gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergilerin içinde yer alan muafiyet, istisna, indirim vb. gibi vergi ayrıcalıklarından oluşur ve genel olarak ekonomik, sosyal ve siyasi amaçlıdır. Ekonomik amaçlı vergi harcamaları, üretimin, ihracatın ve sermaye birikiminin artırılmasına yönelik olarak düzenlenmiştir. Örneğin; Gelir Vergisi'nde yer alan ve ticari ve zirai kazançlarda uygulanan yatırım istisnası, ücretler istisnası, Kurumlar Vergisi'nde yer alan yatırım indirimi ve Ar-Ge indirimi, Katma Değer Vergisi'nde yer alan ihracat istisnası gibi.

Sosyal amaçlı vergi harcamaları ise genelde, gelir ve servet dağılımını düzenlemek, sosyal güvenliği sağlamak, aileyi korumak, dernek ve vakıfların kurulup gelişmesine yardım etmek, sağlık, spor, eğitim ile kültürel faaliyetlerin geliştirilmesini sağlamak, doğal afete maruz kalmış kişileri korumak, belli kişi veya gelir unsurlarını korumak ve teşvik etmek amacıyla düzenlenmiştir. Örneğin; ülkemizde kamu yararına kurulmuş sosyal amaçlı kurulan vakıf ve derneklere sağlanan vergi muafiyet ve istisnalar, ücret geliri elde eden sakat mükelleflere uygulanan sakatlık indirimi, tek eve sahip emeklilere uygulanan emlak vergisi muafiyeti gibi.

Siyasi amaçlı vergi harcamaları da genelde diplomatik nitelikte düzenlenmiş olup karşılıklılık ilkesine göre Türk Vergi Sistemi'nde yer almaktadır. Bunların dışında, Türk Vergi Sistemi'nde, kamusal nitelikteki kurum ve kuruluşlara tanınan ayrıcalıklara da sıkça rastlanılmaktadır.

Ancak vergi harcamaları uygulamalarıyla ekonomik, sosyal ve siyasi amaçlar gerçekleştirilirken vergi harcamalarının olumlu ve olumsuz birçok etkisi de ortaya çıkmaktadır. Örneğin; ekonomik amaçla uygulanan bir yatırım indirimi ile belirli mükellef gruplarının vergi yükü azaltılmak suretiyle teşvik edilmesi ve rahatlatılması, ekonomik büyüme ve kalkınmaya katkıda bulunurken, yatırım indiriminden yararlananların vergi ödememesi nedeniyle vergi yükünün diğer vergi ödeyen kesimin üzerine doğru yüklenmesi sonucunda vergi adaletsizliğine neden olabilmektedir. Ayrıca, vergi teşvikleri nedeniyle devletin uğradığı gelir kaybını yeni vergiler salarak gidermesi durumunda ise, bu yeni vergiler yine vergi teşviklerinden yararlanamayan diğer vergi mükelleflerinin vergi yükünü artıracığından bu durumda da vergi adaleti bozulmuş olacaktır ve gelir ve vergi yükü dağılımı etkilenecektir. Ya da sosyal amaçla ödeme gücü yüksek olmayan kesimi zorlamaması açısından LPG gazının vergi miktarının düşük tutulması bu yönde olumlu olurken, diğer yandan LPG kullanan normal veya lüks bütün taşıtların da bu olanaktan yararlanarak düşük vergi ödemesi sosyal açıdan bir adaletsizliğe neden olabilmektedir. Ancak tüm bu olumsuz ve olumlu etkilere rağmen vergi harcamalarını uygulamaktan vazgeçmek vergi politikası için düşünülemez.

Bunun yanı sıra daha önce de değinildiği gibi vergi harcamaları, doğrudan kamu harcamalarının alternatifi olan bir dolaylı transfer harcaması şekli olması açısından da önemli bir yere sahiptir. Kamu harcamaları ile vergi harcamalarının bu bakımdan birçok ortak yönleri bulunmakla beraber farklı yönleri de vardır. Ortak yönlerini şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Vergi harcamaları ile kamu harcamalarının her ikisi de kamu kaynağı kullanırlar ve yararlanana fayda sağlarlar.
- Vergi harcamaları da kamu harcamaları da kullanıldıklarında kamu kaynaklarını azaltırlar.
- Vergi harcamalarını da kamu harcamalarını da koyma ve uygulama yetkisi sadece devlete aittir.
- Vergi harcamalarında da kamu harcamalarında da kamu yararı söz konusudur.
- Vergi harcamaları da kamu harcamaları da birer maliye politikası aracıdır.
- Vergi harcamaları da kamu harcamaları da devletin yetkili kurumlarınca uygulanır.
- Vergi harcamalarının da kamu harcamalarının da amacı aynıdır ve birbirlerinin alternatifi olarak kullanılabilirler.

Farklı yönleri ise:

- Kamu harcamaları zorunluyken, vergi harcamaları ihtiyaridir.
- Kamu harcamaları bütçede yer alırken, vergi harcamaları bütçede yer almaz.
- Kamu harcamalarından yararlanmak için bir şart aranmazken, vergi harcamalarından yararlanmak ancak bazı koşullara bağlıdır.
- Kamu harcamaları ile vergi harcamalarının izlenebilirliği birbirinden farklıdır.

Bir ekonomide vergi harcamaları, kamu harcamalarının yerine ikame edilme gibi önemli bir işlevi yerine getirdiğinden diğer bir ifadeyle, devletin ekonomik ve sosyal amaçlarını gerçekleştirmede kamu harcamalarının bir alternatifi oluşturduğundan, kamu harcamaları gibi bütçede yer almalı ve etkinlik ve verimlilik açısından

değerlendirilmeleri gereklidir. Çünkü vergi harcamalarının kamu harcamalarında olduğu gibi kaynak dağılımı, gelir dağılımı, emek arzı, yatırımlar, tasarruflar ve vergi gelirleri üzerinde etkileri vardır. Vergi harcamalarının da bütçede yer alması; harcamaları izleme kolaylığı yanında, vergi harcamalarının dolaysız kamu harcamalarıyla birlikte değerlendirilip, belli bir faaliyet için hem gider hem de gelir sisteminde ne kadar harcamanın yapıldığının ve iki sistem arasında bir koordinasyon olup olmadığının belirlenmesine de olanak sağlar.

Bu nedenle devlet, vergi teşvikleri yoluyla ne kadarlık bir vergi almaktan vazgeçtiğini rakamlandırarak bütçeye bağlamalıdır. Tahsil edilmesinden vazgeçilen bu vergiler nedeniyle ne kadarlık bir hasılat sağlanmıştır, ne kadarlık bir yatırım yapılmıştır veya ne kadarlık bir sosyal amaç gerçekleştirilmiştir, bunların ölçülmesi ve bütçeye bağlanması gerekir.

Bu nedenle devletin mevcut vergi kaynaklarının ne kadarını vergi dışı bıraktığı, bu vergi harcamalarının neler olduğu, bu vergi harcamalarının devlete maliyetinin ne kadar olduğunun bilinmesi ve bunların düzenli olarak raporlanıp devlet bütçesinde gösterilmesi de bu süreçte önemlidir. Vergi harcamalarının maliyetinin hesaplanması ve bunların bütçede yer almasının sağlanması, vergi gelirlerinin ve ekonomik etkilerinin bilinmesi ve bu konuda doğru kararlar alınarak daha etkin bir vergi sisteminin oluşturulmasında da etkin bir rol oynayacaktır. Bu yapıldığı takdirde ülkelerin ne kadar vergi geliri elde ettiği ve ne kadarından da vazgeçtiği açıkça görülebilecektir.

Çünkü gereksiz ve amacını aşan vergi harcamaları, mükellefleri karlı olmayan faaliyetlere yöneltirlerse, bu ülkedeki tüketim, tasarruf ve yatırım kararlarındaki sapmalara yol açar. Bunun sonucunda da ekonomik etkinsizlik, verimsizlik ve eşitsizlik ortaya çıkarak ülkedeki kamu kaynaklarının dağılımı bozulabilir. Ayrıca, vergi harcamalarından beklenen yarar sağlanamadığı takdirde, vergi harcamaları vergi kayıp ve kaçaklarının kaynağı haline de gelebilirler.

Sonuç olarak, her ne kadar vergi harcamalarının vergide genellik ilkesini zedeleyeceği, vergi adaleti ile gelir ve kaynak dağılımını bozacağı, gereksiz ve aşırı derecede kullanılmaları durumunda tüketim, yatırım ve tasarruf kararlarını

etkileyeceği dolayısıyla ekonomide etkinsizlik, verimsizlik ve eğitsizliğe neden olacağına dair bazı görüşler ileri sürülse de ekonomik, sosyal, mali ve politik bazı nedenlerle uygulanmaları gereklidir. Ancak Őuan günümüzde çoğu gelişmiş ülkelerde yapıldığı gibi, her yıl düzenli bir Şekilde vergi harcamalarının sınıflandırılarak maliyetlerinin hesaplanması, raporlanması ve kamu harcamaları gibi btgede yer alması, vergi harcamalarının olumsuz birçok etkisini ortadan kaldıracadığı gibi, etkinlik ve verimlilik açısından da değerlendirilmelerine imkan sağlaması açısından da çok büyük önem taşımaktadır.

Ülkemizde ileriki yıllarda düzenli olarak hazırlanacak vergi harcama raporları, daha kapsamlı ve açıklayıcı, vergi politikasının amaçlarında daha etkin rol alabilecek bir nitelikte olacak ve amacını aşan, gereksiz, etkin ve verimli olmayan vergi harcamalarının kaldırılmasında veya etkin ve verimli olmalarının sağlanmasında ve amaçları doğrultusunda kullanılması yönünde vergi sistemimize katkı sağlayacaktır.

KAYNAKLAR:

KİTAPLAR:

Aksoy, Ş. (1994). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.

Brixi, H. P., Valenduc, M.A.C., Swift L. Z. (2004). *Tax Expenditures-Shedding Light On Government Spending Through The Tax System*. Washington : The World Bank.

Devrim, F. (2002). *Kamu Maliyesine Giriş*. İzmir: İlkem Basımevi.

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

Edizdoğan, N. (2000). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Kitabevi.

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

Pedük, T. (2006a). *Vergi Harcamaları*. Ankara:Yaklaşım Yayıncılık.

Tosuner, M., Arıkan, Z. (2010). *Türk Vergi Sistemi*, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Matbaası.

Tosuner, M., Arıkan, Z., Yereli, A. B. (2005). *Türk Vergi Sistemi*, İzmir.

Türk, İ. (1996). *Kamu Maliyesi*. Ankara:Turhan Kitabevi.

TEZLER:

Ayan, E. (2006). *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Sistemimizin Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü.

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

Ferhatoğlu, E. (2001). *Vergi Harcaması Kavramı ve AB Uygulaması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

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.

MAKALELER:

Acinöroğlu, S. (2009). Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 1(2): 148-163.

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

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

Arslan, A. (2004). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler. *Maliye Dergisi*, 145: 1.

Cavalcanti, C. ve Swift, L. Z. (2003) Why Should We Worry About Tax Expenditures?. *World Bank Seminar and PREM Note on Tax Expenditures In Developing Countries*, World Bank: 1.

Coşkun, K. Ve Bilen, Y. (2002). Vergi Harcaması Kavramı ve Günümüz Türkiye'sinde Vergi Harcamaları. *Vergi Dünyası Dergisi*, 246: 161.

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

Çımat, A. ve Yayman, D. (2005). Sakat Ve Özürlülere Yönelik Vergisel Teşvikler. *İSMMMOMO Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi*, 70: 2.

Devrim, F. ve Görgün, H. (2008). Türk Vergi Sistemi'ne Fonksiyonel Açıdan Yeni Bir Yaklaşım: Vergi Harcamaları. *Mali Pusula Dergisi*, 4 (43): 86.

Duran, M. (2003). Teşvik Politikalar ve Doğrudan Sermaye Yatırımları. *T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Araştırma-İnceleme Dizisi*, 33: 8-101.

Duran, M. (2002). Türkiye'de Yatırımlara Sağlanan Teşvikler ve Etkinliği. *T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Araştırma-İnceleme Dizisi*, 32: 8-15.

Ferhatoglu, E. (2005). Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, :5 (2): 2-12.

Giray, F. (2002). Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi. *Uludağ Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, XXI (1): 29-40.

Gökbunar, A. R. (1998). Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme. *CBÜ Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 4: 2-19.

Gönül, H. H. (2002a). Vergi Harcamaları I. *Yaklaşım*, 111: 78-80.

Gönül, H. H. (2002b). Vergi Harcamaları II. *Yaklaşım*, 112: 68-70.

Gönül, H. H. (2007). ABD Vergi Harcamaları. *Yaklaşım*, 171: 76-79.

Güran, M. C. ve Cingi, S. (2002). Devletin Ekonomik Müdahalelerinin Etkinliği. *Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi*, 3: 58.

Heijdra, B. J. Ve Ligthart J. E. (1998). The Dynamic Macroeconomic Effects of Tax Policy in an Overlapping Generations Model. *IMF Working Paper*, No.98/182: 6.

Karaarslan, E. (2006). Bir Kamu Harcaması Olarak Vergi Harcaması. *Mali Hukuk Dergisi*, Eylül-Ekim: 1-2.

<http://www.erkankaraarslan.org1bolum/makale/dosya/45.pdf> (15.05.2009).

Karaarslan, E. (2002). Kamu Mali Yönetimi Ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi. *Maliye Dergisi*, 140: 13.

Kulu, B. (2000). Vergi Harcaması ve Uygulama Örnekleri. *Vergi Dünyası*, 228: 24-29.

Leblebeci, F. (2002). Devlet Yardımları Uygulamasının Maliyeti Ve Ekonomik Göstergelerle Mukayesesi. *İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü Sanayi Dairesi Başkanlığı*, Yayın No DPT.2663: 4. <http://ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/politika/leblebif/devletya.pdf> (15.05.2009).

Öz, E. (2002). Türk Gelir Vergisi'ndeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi. *D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi*, 17 (1): 11-24.

Özkara, M. (2004a). Vergi Harcamalarının Ekonomik Analizi: Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergilerinde Ölçülebilen Vergi İstisnaları İle İlgili Bir Araştırma. *Vergi Sorunları*, 194: 153-157.

Özkara, M. (2004b). Vergi Harcaması Olarak Uygulanan Vergi İstisnalarının Ekonomik Sonuçları. *Alo Maliye*, Kasım: 1. http://www.alomaliye.com/mehmet_ozkara_vergi_harc_istisnalar.htm (27.10.2007).

Özkara, M. (2006). Yatırım İndiriminin Ekonomik Etkileri. *Alo Maliye*, Şubat: 1-5. http://www.alomaliye.com/subat_06/mehmet_ozkara_yatirim_ind.htm (27.10.2007).

Özker, N. (2002). Vergi Hukuku ve Bütçe Politikalarından Vergi Harcaması Olgusu ve Uygulanabilir Etkinliği. *E-Akademi Dergisi*, 7: 1-2. <http://www.e-akademi.org/makaleler/nozker-1.htm> (28.10.2007).

Palamut, M. E. (2005). Gelir Dağılımı ve Milli Ekonomi Modeli. *Uluslararası Milli Ekonomi Modeli Kongresi*: 1. <http://www.milliekonomimodeli.com> (27.10.08).

Pedük, T. (2006b). Vergi Harcamasında Terim Karmaşası. *Yaklaşım Dergisi*, 163: 1-3.

Pedük, T. (2006c). Vergi Harcaması Kavramının Ortaya Çıkışı ve Gelişme Süreci. *Vergi Raporu*, 80: 1-4.

Pedük, T. (2006d). Negatif Vergi Harcaması. *Vergi Dünyası*, 297: 2-5.

Pedük, T. (2006e). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Vergi Harcamaları. *Vergi Dünyası*, 294: 1-2.

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

Saraçoğlu, F. (2000). Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisi'nde Yer Alan Müesseselerin Analizi. *G.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi*, 2: 83-93.

Saxton, J. (1999). Tax Expenditures: A Review And Analysis. *Joint Economic Committee United States Congress*, August: 2. http://joshua.c.hall.googlepages.com/tax_expenditures_a_review.pdf (28.10.2008).

Stodder, J. (2005). Why Are Tax Expenditures The Kind Of State Spending That Is 'Best Kept In The Dark'. *A Presentation To The Finance, Revenue & Bonding Committee Of The Connecticut General Assembly*, April: 1. <http://www.ewp.rpi.edu/hartford/stodder/TaxExpenditures.doc> (17.03.2008).

Tekin, A. (2006). Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri. *Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, 16: 302-303.

Toder, E. J. (2005). Tax Expenditures And Tax Reform: Issues And Analysis. *Presented At National Tax Association Meetings*, November: 4. http://www.taxpolicycenter.org/UploadedPDF/411371_tax_expenditures.pdf (23.10.2007).

Uysal, M. (2004). Yeni Dönemde Türkiye'nin Maliye ve Vergi Politikaları. *Türkiye Giyim Sanayicileri Derneği Konferansı*: 33.

DiĞER KAYNAKLAR:

Aktan, C. C. (2000). "Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi". http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/aktan-vergi-disi-piyasa-ekonomisi.pdf (17.07.2009).

Anderson, B. (2008). “*Tax Expenditures in OECD Countries*”.
<http://www.oecd.org/dataoecd/40/6/39944419.pdf> (17.03.2008).

Australian Government, (2008). “*Tax Expenditures Statement-2007*”.
http://www.treasury.gov.au/documents/1333/HTML/docshell.asp?URL=04_2007_Tes_Chapter_4.htm (13.03.2008).

Australian Government, (2006). “*Tax Expenditures Statement-2006*”.
http://www.treasury.gov.au/documents/1211/RTF/01_Chapter_1.rtf (7.03.2008)

Australian Government, (2005). “*Tax Expenditures Statement 2005*”.
http://www.treasury.gov.au/documents/1052/PDF/TES_2005.pdf (25.10.2009).

Brown, L. C. (1993). “*Tax Expenditures and Measuring The Long Term Costs and Benefits of Retirement Income Policy*”.
http://rim.treasury.gov.au/content/pdf/CP93_1.pdf (17.03.2008).

Fookes, C. (2009). “*Spending Through The Tax System: Tax Expenditures*”.
<http://www.treasury.govt.nz/publications/research-policy/ppp/2009/09-01/tpp09-01.pdf> (21.11.2009).

France Government, (2003). “*Tax Expenditures -2003*”.
<http://www.finances.gouv.qc.ca/documents/Autres/en/TaxExpenditures2003.pdf>
(12.05.2008).

Gerçek, A. (1998). “*Türkiye’de Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikaları ve Etkinliği*”. <http://iktisat.uludag.edu.tr/dergi/1/gercek/adnan> (21.11.2008).

Gravelle, G. J. (2008). “*Tax Expenditures*”.
<http://www.taxpolicycenter.org/taxtopics/encyclopedia/Tax-expenditures.cfm>
(27.10.2008).

Joint Committee On Taxation of USA, (2008). “*A Reconsideration Of Tax Expenditure Analysis*”. <http://www.jct.gov/x-37-08.pdf> (14.04.2009).

Justification Of Tax Expenditures, (2002).
<http://www.janus.state.me.us/legis/statues/36> (12.05.2009).

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, (2001). *Vergi Harcamaları-2001 Yılı*.

Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, (2007). *Vergi Harcamaları Raporu*.

Massachusetts State, (2006) “*Tax Expenditure Budget Fiscal Year 2007*”.
<http://www.mass.gov/Ador/docs/dor/Stats/TEB/TEB2007.pdf> (28.10.2009).

McIntyre, Robert S. (1996). “*The Hidden Entitlements*”.
<http://www.ctj.org/pdf/hident.pdf> (14.04.2009).

OECD, (2004). “*Best Practice Guidelines- Off Budget and Tax Expenditures*”.
[http://www.oilis.oecd.org/oilis/2004doc.nsf/LinkTo/NT000041AA/\\$FILE/JT00164525.PDF](http://www.oilis.oecd.org/oilis/2004doc.nsf/LinkTo/NT000041AA/$FILE/JT00164525.PDF) (12.05.2009).

Department Of Finance Canada, (2000). *Tax Expenditures And Evaluations*, (2000)
<http://dsp-psd.pwgsc.gc.ca/Collection/F1-27-2000E.pdf> (25.10.2009).

OECD, (1996). “*Tax Expenditures: Recent Experiences OECD*”.
<http://books.google.com/books?printsec=frontcover&vid=ISBN9264148795&vid=LCCN97114922#v=onepage&q=&f=false> (28.10.2009).

Swift, L. Z. (2008). “*The Use And Reporting Of Tax Expenditures In Developing Countries*”.
<http://www.worldbank.org/wbiep/decentralization/library1/zhicheng.pdf> (17.03.2009).

World Bank, (2003). “*Why Worry About Tax Expenditures*”. http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2003/09/24/000090341_20030924150826/Rendered/PDF/267510premnote77.pdf (25.10.2009).

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (08.09.2009).

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (08.09.2009).

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (08.09.2009).

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (08.09.2009).

197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (08.09.2009).

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (08.09.2009).

7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (08.09.2009).

EKLER

EK 1: 2006 Yılı Bütçe Kanunu Ekli B Cetveli**VERGİ HARCAMALARI LİSTESİ (*)**

KANUN ADI VE NUMARASI	MADDE NO	MADDE AÇIKLAMASI
5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	Madde 7/4	Kamu İdare ve Müesseseleri tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi maksadıyla işletilen müesseselerin muafiyeti
5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	Madde 7/6	Kamu İdare ve Müesseseleri tarafından Hükümetin veya yetkili idare mercilerinin müsaadesiyle açılan mahalli, milli veya milletler arası mahiyette ki sergiler, fuarlar, panayırkların muafiyeti
5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	Madde 7/8	Beden Terbiyesi teşkilatına dahil derneklere veya Kamu İdare ve müesseselerine ait idman ve spor müesseseleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan A.Ş' lerin muafiyeti
5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	Madde 7/10	Yaptıkları iş veya hizmet mukabilinde resim ve harç alan kamu müesseselerin Muafiyeti
5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	Madde 7/11	İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen; su, elektrik, havagazı ve soğuk hava deposu işletmeleri, Belediye sınırları içindeki yolcu taşıma işletmeleri ile mezbahaların muafiyeti
5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	Madde 7/12	Köylere, Köy birliklerine ve Köy Belediyelerine ait tarım işletmelerinin muafiyeti

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	Madde 7/13	Genel ve Katma Bütçeli dairelere ait kreş, konuk evleri ve kantinlerinin muafiyeti
5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	Madde 7/14	Münhasıran verem tedavi eden sanatoryum ve prevantoryumlar ile münhasıran kanser, cüzam ve trahom tedavi eden hastanelerin muafiyeti
5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	Madde 7/16	Kooperatif Muafiyeti
5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	Madde 7/17	Özel Kanunlar ve Sözleşmelerle Muaflık Tanınan Kurumların Muafiyeti
5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	Madde 7/19	Basılı Kağıt ve Plaka Satışı Muafiyeti
5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	Madde 7/20	Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdaresi Başkanlığı Muafiyeti
5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	Madde 7/25	Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak için kurulan iktisadi işletmelerin muafiyeti
5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	Madde 8/4	Yatırım Fonları İstisnası
5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	Madde 8/5	Rüçhan Hakkı Kuponu Satışı ve Emisyon Primi İstisnası
5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	Madde 8/7	Yurt dışında yapılan inşaat, onarma montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan ve Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazanç istisnası
5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	Madde 8/8	Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	Madde 8/12	Kurumların en az iki tam yıl süre ile aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışından doğan ve sermayeye eklenmesine karar verilen kazançların istisnası (KVK. Geçici Madde 28'in yeniden düzenlenmiş şekli)
5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	Madde 14/6	Araştırma ve Geliştirme Harcamaları İstisnası
5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	Mük. Madde 14/1	Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları İstisnası
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Madde 9	Esnaf Muaflığı
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Madde 16	Yabancı elçilik ve konsoloslukların memur ve hizmetlilerinin ücret istisnası
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Madde 18	Serbest Meslek Kazanç İstisnası
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Mük. Madde 18	PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Madde 19	Yatırım İndirimi İstisnası
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Madde 20	Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Madde 21	Gayrimenkuller ve Haklarda İstisna
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Madde 22/1	1-Bireysel emeklilik veya diğer sigorta şirketleri tarafından madde de belirtilen hallerde yapılan ödemeler istisnası
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Madde 23	Ücret İstisnası (13 ve 14. bentleri temel vergi sistemi kapsamındadır)
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Geçici Madde 64	31.12.2007 tarihine kadar sporculara ücret olarak yapılan ödemeler istisnası
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Madde 25	Tazminat ve Yardım İstisnası (8. bent temel vergi sistemi kapsamındadır)
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Madde 26	Vatan Hizmetleri Yardımları İstisnası

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Madde 27	Teçhizat ve Tayın Bedelleri İstisnası
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Madde 28	Tahsil ve Tatbikat Ödemeleri İstisnası
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Madde 29	Teşvik İkramiye ve Mükafat İstisnası
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Madde 30	Dar Mükellefler İçin Sergi ve Panayır İstisnası
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Mük. Madde 80	Değer Artışı Kazançları İstisnası
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Madde 82	Arızı Kazanç İstisnası
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Madde 86	<p>Kazançlardan beyanname verilmeyecek veya beyanname verilse dahi toplanmayacak gelirlere:</p> <p>1-a-i-) Gerçek usulde vergilendirilmeyip zirai kazanç elde edenler,</p> <p>ii-) GVK.75/15 numaralı bentte yazılı menkul sermaye iratları</p> <p>-On yıl süreyle prim, aidat veya katkı payı ödemedir ayrılanlara yapılan ödemelerden,</p> <p>-Türkiye’de kain ve merkezi Türkiye’de bulunan diğer sigorta şirketlerinden 10 yıl süreyle prim ödeyenler ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemeler,</p> <p>-Bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenler ile ayrılanlara yapılan ödemeler.</p> <p>iii-) Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı</p> <p>1-c-i) Her nevi devlet tahvili ve hazine bonoları ile diğer her türlü tahsil ve bono faizleri, TKİ, KOİ ve Öİ’nce çıkarılan menkul kıymetler,(GVK 75/5)</p> <p>ii) 26.7.2001 tarihinden itibaren TL cinsinden ihraç edilen devlet tahvili ve hazine bonusu</p>

		<p>iii) 26.7.2001 tarihinden sonra ihraç edilen dövize, altına veya başka bir değere endeksli(döviz cinsinden ihraç edilenler dahil) devlet tahvili ve hazine bonosu faizleri</p> <p>iv) Kıyı Bankacılığından (off-shore bankacılık) elde edilen faiz gelirleri</p> <p>v) Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller.(GVK.75/8)</p> <p>vi) İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar (GVK.75/9)</p> <p>vii) Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri (GVK.75/10)</p> <p>viii) Tevkifata tabi olan gayrimenkul sermaye iratları</p> <p>1-d- İstisna ve tevkifata tabi olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları</p> <p>2-Telif ve Patent hakları satışı dolayısıyla dar mükellefiyete tabi olanlara yapılan ödemeler</p>
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Madde 89/1	Bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile şahıs sigorta primleri indirimi
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Madde 89/2	Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek ve tüzel kişilerin kendileri, eşleri ve bakmakla yükümlü buldukları çocukları için yapılan eğitim ve sağlık harcamaları indirimi
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Madde 89/4	Bağış ve Yardım İndirimi
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Madde 89/5	Okul sağlık tesisi ve öğrenci yurdu için yapılan bağış ve yardım indirimi
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Madde 89/6	Gıda Bankacılığı faaliyetinde bulunanlara yapılan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelleri indirimi

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Madde 89/7	Kültür, sanat, edebiyat, tabiat varlıkları v.b. korumak için yapılan harcamalar indirimi
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Madde 89/8	Sponsorluk Harcamaları İndirimi
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Madde 89/9	Ar-Ge (Araştırma ve geliştirme faaliyetleri) İndirimi
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Mük. Madde 121	Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde, mükellefin, kendisi eşi ve çocukları ile ilgili yaptığı, eğitim, sağlık, gıda, kira ve giyim harcamaları indirimi
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Geçici Madde 59	26.7.2001- 31.12.2004 tarihleri arasında ihraç edilen devlet tahvilleri ve hazine bonolarının faiz gelirleri ve elden çıkarılmasından sağlanan diğer kazanç istisnası
4325 Sayılı Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere İstihdam Yaratılması ve Yatırımların Teşvik Edilmesi ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	Madde 3	Kanunda belirtilen illerde 10 ve üzeri işçi çalıştıran gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kazanç istisnası
5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	Madde 3-4	5084 Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunda belirtilen istisna
3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu	Geçici Madde 3	3218 Serbest Bölgeler Kanunu'nda belirtilen istisna
4691 Sayılı Teknoloji Bölgeleri Geliştirme Kanunu	Madde 8	Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde elde edilen kazançlar istisnası

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu	Madde 13	Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımları istisnası. ((d) bendi temel vergi sistemi kapsamındadır)
3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu	Madde 16	İthalat İstisnası. ((c) bendi temel vergi sistemi kapsamındadır)
3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu	Madde 17/4-n	Basın, Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğüne verilen haber hizmetleri istisnası
3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu	Madde 17/4-ı	Serbest bölgelerde verilen hizmet istisnası
3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu	Madde 17/4-p	Hazine ve Arsa Ofisi Genel Müdürlüğüne yapılan taşınmaz mal teslimleri ile Hazinece yapılan irtifak hakkı tesisi işlemi istisnası
3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu	Madde 17/4-r	Kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslim istisnası
3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu	Madde 17/4-s	Özürlülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programlarının teslim ve hizmet istisnası
3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu	Geçici Madde 12	4046 sayılı Kanununun 1 inci maddesinin (A) fıkrası ile özelleştirme kapsamına alınan iktisadi kıymetlerin aynı Kanun hükümleri çerçevesinde teslim ve kiralanması işlemleri istisnası
3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu	Geçici Madde 15	29 /7/ 1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış olan inşaatlara ilişkin olarak; Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri ile Sadece 150 m ² 'yi aşmayan konutlara münhasır olmak üzere kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan inşaat taahhüt işleri istisnası

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu	Geçici Madde 20	4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmet istisnası
3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu	Geçici Madde 23	1.1.2005 tarihinden 31.12.2010 tarihine kadar Milli Eğitim Bakanlığına bilgisayar ve donanımlarının bedelsiz teslimleri ile bunlara ilişkin yazılım teslimi ve hizmetleri, bu mal ve hizmetlerin bağışı yapacak olanlara teslim ve hizmet istisnası
3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu	Geçici Madde 24/1	406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanununun geçici 10'uncu maddesi kapsamında devir, temlik ve intikal işlemleri ile ilgili olarak Türk Telekom tarafından Türksat Uydu Haberleşme, Kablo TV ve İşletme Anonim Şirketine yapılan teslim ve hizmet istisnası
3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu	Geçici Madde 24/2	31.12.2006 tarihine kadar, 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanununun 20'ci maddesi kapsamındaki gayrimenkul ve iştiraklerin teslim istisnası
4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu	Madde 7/1	(I) sayılı listede yer alan malların bazı kurumlar ile bazı faaliyetler ve amaçlar için teslim istisnası

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu	Madde 7/2	Kanuna ekli (II) sayılı listedeki bazı taşıtların sakatlık derecesi %90 veya daha fazla olan malul ve engelliler ile bizzat kullanma amacıyla sakatlığa uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malul ve engelliler tarafından ilk iktisabı istisnası
4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu	Madde 7/3	(II) sayılı listedeki uçak ve helikopterlerin Türk Hava Kurumu tarafından ilk iktisabı istisnası
4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu	Madde 7/4	(IV) sayılı listedeki 93 02.00 ve 93.03 tarife pozisyonunda yer alan silahların Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Milli İstihbarat Teşkilâtı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğüne teslimi veya bunlar tarafından ilk iktisabı istisnası
4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu	Madde 7/6	Kanuna ekli listelerdeki mallardan 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 inci maddesi [(5) numaralı fıkrasının (a) bendi ile (7) numaralı fıkrası hariç], geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali istisnası
4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu	2003/5868 B.K.K	Türk Uluslararası Gemi Siciline ve Milli Gemi Siciline kayıtlı, kabotaj hattında münhasıran yük ve yolcu taşıyan gemilere, ticari yatlara, hizmet ve balıkçı gemilerine verilecek akaryakıtın özel tüketim vergisi oranının "0" a indirilmesi

KANUN ADI	2006	2007	2008
5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	5.392.703.333	5.918.000.000	6.430.000.000
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	2.533.011.013	2.845.216.075	3.127.576.000
3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu	436.561.000	479.017.000	520.572.000
4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu	230.000.000	236.900.000	244.007.000

8.592.275.346

(*) **AÇIKLAMA:** Vergi harcaması kavramı; en genel anlamda, "standart vergi sisteminden" sapmalar olarak tanımlanabilir. Bu bağlamda; bazı indirim, istisna ve muafiyetler, standart sistemin unsurları olmaları nedeniyle vergi harcaması kapsamı dışında tutulabilmektedir. Yukarıdaki liste, vergi sistemimizdeki dört temel vergiye (Gelir, Kurumlar, KDV ve ÖTV) ilişkin potansiyel olarak vergi harcaması niteliği taşıdığı düşünülen düzenlemeleri içermektedir. "Standart vergi sistemine" ilişkin varsayımlara göre bu listedeki unsurların değişebileceği tabidir. Vergi Harcamalarına ilişkin yukarıda yer alan maliyet tutarları, mevcut veri seti kullanılmak suretiyle "vazgeçilen gelir" yöntemiyle tahmin edilmiş olup, herhangi bir veri temin edilemeyenler hesaplama dışında tutulmuştur.

Kaynak: 2006 Yılı Bütçe Kanunu Ekli B Cetveli