



# TÜRKİYE'DE İSTİSNA, MUAFİYET ve İNDİRİMLERDEN OLUŞAN VERGİ HARCAMALARININ BÜTÇE UYGULAMASI

*BUDGETARY PRACTICE OF TAX EXPENDITURE  
COMPRISING EXEMPTIONS AND  
DEDUCTIONS IN TURKEY*

Gürcü GÜNGÖR<sup>(\*)</sup>

## ÖZ

Kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verilebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemek amacı ile 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yayımlanmıştır. Söz konusu Kanun'un 15. maddesine göre, istisna, muafiyet ve indirimlerden oluşan vergi harcama listesinin bütçeye eklenmesi gerekmektedir. Bu listede ilgili istisna, muafiyet ve indirimlerin kanuni dayanağı olan kanun maddesine ve vergi türleri itibarıyla yıllar bazında toplam vergi harcaması tahmin tutarlarına yer verilmektedir. Ancak söz konusu listede istisnaların tamamı yer almamaktadır. Bu durum, hem vergi harcamalarının oransal büyüklüğünü belirlemede hem de bütçede mali saydamlık ilkesinin uygulanmasında olumsuzluğa yol açmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi harcaması, istisna, muafiyet, indirim, bütçe

## ABSTRACT

Public Fiscal Management and Control Law, no. 5018, was made in order to regulate the structure and process of public fiscal management, preparation of public budgets, their implementation, accounting of all fiscal processes and fiscal control, thereby enabling the effective, economical and efficient creation and use of public sources in accordance with the policies and targets in development plans and programmes. The list of tax expenditure which comprises exemptions and deductions must be attached to the budget, according to Article 15 of the Law. One can find the legal basis of each exemption and deduction and the annual total amount estimation of tax expenditure in terms of each

<sup>(\*)</sup> Vergi Müfettişi

tax on the said list. However, all the exemptions do not exist on the list. This creates difficulties in the determination of proportional size of tax expenditures and the implementation of the principle of fiscal transparency in the budget.

**Keywords:** Tax expenditure, exemption, deduction, budget

## 1- GİRİŞ

Küreselleşme ile birlikte kamu yönetimi anlayışındaki değişime paralel olarak kamu mali yönetim sistemi de değişikliğe uğramıştır. Ülkemizde 24/12/2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu mali yönetiminde değişiklik yapılmıştır.

5018 sayılı Kanununun 15. maddesi ile vergi harcaması kavramı bütçeye dâhil olmuştur. Buna göre, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirlerinden oluşan vergi harcamasına ilişkin hükümlerin Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu’nda yer alması gerekmektedir. Bu kapsamda vergi harcamaları listesi bütçeye eklenmesi gerekmektedir.

Çalışmamızda vergi harcamasının genel olarak ne olduğunu göstermek açısından vergi harcaması tanımı, tahmin yöntemleri, raporlanması öncelikle açıklanmıştır. Daha sonra Türkiye’de vergi harcamalarının bütçeye dâhil edilme süreci, vergi harcamalarının bütçe üzerindeki etkisinin değerlendirilmesi ve bütçe ilkelerinden olan mali saydamlık ilkesi kapsamında vergi harcamalarının değerlendirilmesi açıklanmıştır. Söz konusu açıklamalar Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü ve Gelir İdaresi Başkanlığı istatistiki verileri kullanılmak suretiyle tablolarla yapılmıştır.

## 2- VERGİ HARCAMASI

### 2.1- Vergi Harcaması Tanımı

Vergi harcaması genel olarak, vergi kanunları veya diğer yürürlükte bulunan kanunlar veya hukuki düzenlemeler gereği Devlet’in almaktan vazgeçtiği gelirleri olarak tanımlanabilir. Vergi tekniği açısından vazgeçilen vergiler istisnalar, muafiyetler, indirimler, mahsuplar, vergi kolaylıkları ve vergi ertelenmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır.

İstisnalar: Vergi tabanından istisna edilen gelirleri,

Muafiyetler: Vergi tabanından muaf edilen gelirleri,

İndirimler: Vergiye tabi gelire ulaşmak için brüt gelirden indirilen miktarları,

Mahsuplar: Vergiden düşülen miktarları,

Vergi Kolaylığı: Bir mükellef veya faaliyet grubuna daha düşük oranda vergi uygulanmasını,

Vergi Ertelenmesi: Verginin ödenmesinin geciktirilmesi şeklinde bir kolaylığı, ifade eder.<sup>1</sup>

Vergi harcaması kavramı ülkeden ülkeye farklı tanımlanmaktadır. Örneğin ABD, vergi harcamalarını “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

<sup>1</sup> Engin Karabaş, “Bütçe Kapsamı Ve Bütçe Kapsamı Dışında Kalan Kamusal Harcama Alanları” Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, 2005, s.151-152. www.bumko.gov.tr Erişim Tarihi: 09 Mart 2015

imtiyazlara atfedilebilen gelir kayıpları” olarak tanımlamıştır.<sup>2</sup> Hollanda vergi harcamasını, hukuki durumlardan kaynaklanan ve temel vergi sistemine uyum göstermeyen vergi gelirlerindeki kayıplar şeklinde tanımlarken; Finlandiya, vergi harcamasını temel vergileme yapısından belli amaçları desteklemek için yapılması şeklinde tanımlamıştır.<sup>3</sup>

Ülkemizde Gelir Politikaları Genel Müdürlüğüncü hazırlanan vergi harcamaları raporunda, “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 tanımlanmıştır. Vergi harcaması Dünya’da 1960’lı yıllarda ortaya çıkan bir kavramdır. Bu kavram “Standart Vergi Sistemi”nden (benchmark) sapmalar olarak bilinmektedir.<sup>4</sup>

### 2.2- Vergi Harcaması Tahmin Yöntemleri

Vergi harcamaları tahminleri, mali şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin artırılması, kaynakların verimli ve adil paylaşılması, kamu mali yapısının güçlendirilmesi hedefleri göz önünde tutularak sağlıklı ve tarafsız olarak yapılmalıdır. Vergi harcamalarının tahmin edilmesinde üç yöntem kullanılmaktadır. Bunlar sırasıyla vazgeçilen gelir yöntemi, kazanılan gelir yöntemi ve eşdeğer harcama yöntemidir. Vazgeçilen gelir (gelir kaybı) yöntemi, vergi ayrıcalıkları sebebiyle vergi gelirlerinde meydana gelen kayıpların ölçülmesine dayanır. Kazanılan gelir yöntemi vergi ayrıcalıkları kaldırdığı zaman elde edilebilecek vergi kazancının tahmin edilmesidir. Eşdeğer harcama yöntemi ise vergi harcaması yerine, aynı fayda düzeyine ulaşmak için yapılması gereken doğrudan kamu harcamaları tutarının tahmin edilmesidir.<sup>5</sup>

### 2.3- Vergi Harcamalarının Raporlanması

Vergi harcamalarının tahmin ve sınıflandırmalar yapıldıktan sonra hazırlanan vergi harcama raporunun bütçe sürecine entegrasyonu, kamu harcamalarında da olduğu gibi vergi harcamalarında yasal saydamlığı sağlayacaktır.<sup>6</sup>

Raporlama gereğinin, esasen vergi harcamalarının bütçede yer almayan gizli harcamalar olma özelliğinden kaynaklandığı söylenebilir. Buna göre, raporlamanın yapılmadığı bir ülkede kamu ekonomisinden özel ekonomiye yapılan gelir transferi tam olarak kavranamamakta ve kaynak tahsisi ile yeniden dağıtım fonksiyonları eksik ve/veya hatalı yorumlanabilmektedir. Vergi harcamalarından kaynaklanan ilave maliyetlerin bilinmediği bir ortamda izlenen mali politikalar da araç bakımından yetersiz kalabilir.<sup>7</sup>

Dünya’da ilk vergi harcaması raporu 1959 yılında Almanya tarafından hazırlanmıştır. Almanya’yı 1968 yılında ABD takip etmiştir. Bunları; İspanya (1978), İngiltere (1979), Kanada (1979), Fransa

<sup>2</sup> Özgür Saraç, Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri, Maliye Dergisi, Sayı 159, Temmuz-Aralık 2010, s.264.

<sup>3</sup> Ahmet Tekin ve Yaşar Akdağ, Belçika, Danimarka, Finlandiya ve Hollanda’nın Vergi Harcamaları Gelişimi, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, C.XV, S. II, 2013, s.289-290.

<sup>4</sup> Maliye Bakanlığı (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü), Vergi Harcamaları Raporu, 2007, s.4-5. www.gep.gov.tr/Tablo/Download2.aspx?prmts=971. Erişim Tarihi: 09 Mart 2015

<sup>5</sup> Maliye Bakanlığı (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü), a.g.e, s.6-7.

<sup>6</sup> Filiz Giray, Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt XXI, Sayı 1, 2002, s.38.

<sup>7</sup> Özgür Saraç, a.g.m. s.268.

(1980) ve Hollanda (1997) gibi OECD ülkeleri takip etmiştir. Günümüzde OECD ülkelerinin tamamına yakınında yıllık olarak vergi harcamalar raporu yayınlanmaktadır. Vergi harcamaları raporu hazırlanmasını yasal olarak zorunlu tutan OECD ülkeleri arasında Avusturya, Belçika, Fransa, Almanya, Portekiz, İspanya, Türkiye ve ABD yer almaktadır. Buna ek olarak bu ülkelerin birçoğu vergi harcama raporları ile bütçe süreci arasında açık bir şekilde bağlantı oluşturmaktadır.<sup>8</sup>

### 3- TÜRKİYE'DE VERGİ HARCAMALARININ BÜTÇE UYGULAMASI

#### 3.1- Türkiye'de Vergi Harcamalarının Bütçeye Dâhil Edilme Süreci

Türkiye'de vergi harcamaları, 05/07/2000 tarih ve 24100 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de onaylandığı belirtilen VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planında, makro ekonomik politikalar arasında; "İstisna, muafiyet ve vergi indirimi gibi vergi harcamaları ekonomik ve sosyal politikalar çerçevesinde yeniden düzenlenecek, vergi harcamaları yoluyla alınmasından vazgeçilen tutarlar bütçe kanunu kapsamında ayrıntılı bir şekilde raporlanacaktır." şeklinde yer almıştır.<sup>9</sup>

Vergi harcamalarına ilişkin Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nce Ocak 2001'de yayınlanan "Vergi Harcamaları 2001 Yılı" çalışmada vergi harcamaları; OECD ülkelerinde vergi harcamaları, gelir, kurumlar, katma değer vergisi, diğer vergi kanunlarında yer alan vergi harcamaları, vergi kanunları dışındaki kanunlarda yer alan vergi harcamaları, kanun hükmünde kararnamelerde yer alan vergi harcamaları şeklinde açıklanmıştır.<sup>10</sup>

Vergi harcaması bütçeye 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun "Merkezi Yönetim Bütçe Kanununun Kapsamı ve Düzeni" başlıklı bölümünde yer alan 15. maddesinde; "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 hükümler yer alır." hükmü ile dâhil olmuştur.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 18. maddesinde; "...Merkezî yönetim bütçe kanun tasarısına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi sırasında dikkate alınmak üzere; ...c) Vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli, ...eklenir." şeklindeki düzenlemeye göre, vergi harcamaları listesinin bütçe kanun tasarısına eklenmesi gerekmektedir.

İlk defa, 2006 yılı bütçesine konulmak üzere, gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi kanunlarında yer alan istisna, muafiyet ve indirimlerden veri temin edilebilenlerin neden olduğu vergi harcamalarının tahminine yönelik bir çalışma yapılmıştır. Aynı şekilde 2007 yılı bütçesinde bu çalışma veri teminindeki artışla birlikte geliştirilmiştir.<sup>11</sup>

<sup>8</sup> Maliye Bakanlığı (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü), a.g.e, s.7.

<sup>9</sup> DPT (2000), DPT, (2000) Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 2001 – 2005, S.28. [www.bilgitoplumu.gov.tr/wp-content/.../Sekizinci\\_Kalkinma\\_Plani.pdf](http://www.bilgitoplumu.gov.tr/wp-content/.../Sekizinci_Kalkinma_Plani.pdf), Erişim Tarihi: 27 Mayıs 2015

<sup>10</sup> [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr). (2015/05).

<sup>11</sup> Maliye Bakanlığı (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü), a.g.e, s.4.

Vergi harcamalarına ilişkin Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğünce 2007 yılında “ Vergi Harcamaları Raporu” yayınlanmıştır. Söz konusu raporda vergi harcaması, benchmark kavramları, Türkiye’de vergi harcamasına ilişkin hükümlere ve tahminlere yer verilmiştir.

### 3.2- Türkiye’deki Vergi Harcamalarının Bütçe Üzerindeki Etkilerinin Değerlendirilmesi

Vergi türlerine göre vergi harcamalarının bütçe üzerindeki etkisi farklıdır. Şöyle ki tabloda görüleceği üzere, cari yılda ve gelecek iki yılda en fazla vergi harcamasının gelir vergisinde gerçekleşeceği tahmin edilmekte, gelir vergisini, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi takip etmektedir. Aşağıdaki tabloda 2015 yılı Bütçe Kanunu’na ekli 2015-2017 yılları için tahmin edilen vergi harcama tutarları ile hedeflenen vergi gelirleri yer almaktadır. Söz konusu tablo Osman Öztürk’ün<sup>12</sup> çalışmasında kullanılan hesaplama yöntemine benzer şekilde düzenlenmiştir.

**Tablo 1.** Vergi Türleri İtibariyle Hedeflenen Vergi Gelirleri ve Tahmin Edilen Vergi Harcamaları

KANUN ADI	2015			2016			2017		
	Vergi Gelirleri	Vergi Harcaması	Oran	Vergi Gelirleri	Vergi Harcaması	Oran	Vergi Gelirleri	Vergi Harcaması	Oran
<b>Gelir Vergisi</b>	85.037.788.000	18.097.241.447	0,21	93.813.449.000	20.009.215.006	0,21	103.667.577.000	22.060.159.544	0,21
<b>Kurumlar Vergisi</b>	39.086.618.000	4.130.958.993	0,11	43.176.953.000	4.567.394.810	0,11	47.642.007.000	5.035.552.778	0,11
<b>Katma Değer Vergisi</b>	150.119.445.000	1.805.452.851	0,01	166.456.879.000	1.996.198.944	0,01	182.902.634.000	2.200.809.336	0,01
<b>Özel Tüketim Vergisi</b>	94.431.458.000	462.714.337	0,005	101.902.472.000	511.600.106	0,005	110.028.520.000	564.039.117	0,005
<b>Diğer Kanunlar</b>	58.372.751.000	1.616.246.422	0,03	64.027.042.000	1.787.002.856	0,03	70.087.100.000	1.970.170.649	0,03
<b>Toplam</b>	<b>427.048.060.000</b>	<b>26.112.614.049</b>	<b>0,06</b>	<b>469.376.795.000</b>	<b>28.871.411.723</b>	<b>0,06</b>	<b>514.327.838.000</b>	<b>31.830.731.425</b>	<b>0,06</b>

[www.bumko.gov.tr](http://www.bumko.gov.tr) - [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr).

Tabloda görüleceği üzere mükellefler, 2015, 2016 ve 2017 yıllarında toplanması hedeflenen gelir vergisinin %21’i, kurumlar vergisinin %11’i ve katma değer vergisinin %1’i kadar tutardan, muafiyet ve istisna hükümlerine göre vergi harcaması olarak yararlanacaktır. 2015 yılında yaklaşık 26.112.614.049 TL, tutarında, 2016 yılında yaklaşık 28.871.411.723 TL tutarında ve 2017 yılında 31.830.731.425 TL tutarında vergi gelirinden vergi harcaması suretiyle vazgeçilmesi tahmin edilmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar tahminler üzerinden yapılmıştır. Gerçekleşen durum açısından Gelir İdaresi Başkanlığı istatistik verilerinde yer alan kurumlar vergisi beyanname özetlerinden yararlanılarak, vergi harcamasından yararlanan mükellef sayısı ve vergi harcaması tutarı aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.

<sup>12</sup> Osman Öztürk, Vergi Harcaması, Ankara Siyasal ve Ekonomik Araştırmalar Merkezi Raporu. 2013, s.25.

Tablo 2. Vergi Harcama Listesi Kapsamındaki Kurumlar Vergisine İlişkin İstisna ve İndirimlerin Tutarı

İlgili Kanun Hükümü	2012		2013	
	Mükellef sayısı	Tutar	Mükellef sayısı	Tutar
KVK Kanun Madde 5/1-c	4	7.920.143,00	5	529.893.626,13
KVK Kanun Madde 5/1-e	975	4.502.428.766,25	1.278	8.739.428.682,18
KVK Kanun Madde 5/1-f	35	407.445.403,49	38	372.365.828,71
KVK Kanun Madde 5/1-h	378	1.552.783.991,07	446	3.327.790.554,51
KVK Kanun Madde 5/1-ı	134	102.939.443,03	164	118.787.225,57
KVK Kanun Madde 10/1-a	245	112.610.074,60	247	100.376.093,57
KVK Kanun Madde 10/1-b	215	34.961.650,06	208	45.212.217,03
KVK Kanun Madde 10/1-c	2.533	440.093.882,66	2.498	421.412.524,84
KVK Kanun Madde 10/1-ç	637	2.335.197.626,08	934	577.195.037,26
KVK Kanun Madde 10/1-d	47	54.432.339,03	47	62.790.257,46
KVK Kanun Madde 10/1-e	39	3.262.226,03	11	789.456,49
KVK Kanun Madde 10/1-f	55	4.490.240,89	53	4.731.573,43
KVK Kanun Madde 10/1-g	...	...	2	35.539.997,17
KVK Kanun Madde 10/1-ğ	...	...	207	93.557.678,85
3218 sayılı Kanun Serbest bölge Geçici Madde 3/A-B-C	509	1.160.005.679,61	476	1.536.971.149,00
4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Kanunu Geçici Madde 2	850	710.142.260,89	962	851.232.920,37
5746 Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Madde 3/1	544	1.929.100.427,69	562	1.290.372.291,41
Gelir Vergisi Kanunu Madde 19	786	4.315.729.678,76	574	3.377.075.188,42
Diğer İndirimler ve İstisnalar	7.380	19.220.388.922,85	7.239	35.156.350.020,47
Diğer İndirimler	1.348	3.815.020.237,78	1.433	7.227.824.125,67
<b>Toplam</b>	<b>16714</b>	<b>40.708.952.993,77</b>	<b>17.384</b>	<b>63.869.696.448,54</b>

[www.bumko.gov.tr](http://www.bumko.gov.tr) - [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr).

Yukarıdaki tabloda yer alan veriler ve Osman Öztürk'ün<sup>13</sup> çalışmasında kullanılan hesaplama yöntemi kullanılmak suretiyle aşağıdaki tablo düzenlenmiştir.

<sup>13</sup> Osman Öztürk, a.g.r s.26.

**Tablo 3.** Vergi Harcaması ve Kurumlar Vergisi Oransal Karşılaştırması

	2012	2013
1 Kurumlar Vergisi Matrahı	161.127.182.182,31	150.753.670.104,02
2 Hesaplanan Kurumlar Vergisi [(1)x0,20]	31.912.821.496,37	29.349.461.833,79
3 İndirim ve İstisna	40.708.952.993,77	63.869.696.448,54
4 Vergi Harcaması [(3)x0,20]	8.141.790.598,75	12.773.939.289,71
5 Vergi Harcamasının Hesaplanan Vergiye Oranı [(4)/(2)]	0,25	0,43

Tabloda görüleceği üzere, 2012 yılında hesaplanan kurumlar vergisinin %25'ine ve 2013 yılında hesaplanan kurumlar vergisinin %43'üne denk gelen bir tutarda vergi harcaması söz konusudur. Bu tutarlarda muafiyet ve bazı istisna tutarları yer almamaktadır. Bunlar da dikkate alındığında, oran yükselecektir. Söz konusu durum, çalışmamızın mali saydamlık ilkesine ilişkin değerlendirme bölümünde hesaplamalarla açıklanmıştır.

### 3.3- Türkiye'de Vergi Harcamalarının Bütçe İllkelerinden Olan Mali Saydamlık İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Son yıllarda devletlerin harcamış olduğu paraların ülkelerinin milli gelirlerinin önemli bölümünü oluşturması, diğer taraftan da bu paraların harcanmasına aracılık eden bütçelerin türlerinin çoğalması ve bütçelere ait harcama usul ve esaslarının karışık hale gelmesi, bütçeleri anlaşılmasını zorlaştırmıştır. Bu bağlamda bütçelerin kolay anlaşılır olması için bütçede mali saydamlık ilkesi olması gerekmektedir.<sup>14</sup>

Mali saydamlık ilkesi, devletin görev ve fonksiyonlarının, kamu ekonomisine ve kamu mali yönetimine ilişkin bilgiler ile hesaplarının sistematik, açık ve anlaşılır bir biçimde kamuoyunun bilgisine sunulmasını ifade etmektedir. Mali saydamlığı sağlamak üzere kamuda raporlama, mali istatistikler oluşturma ve faaliyet raporları düzenleme ve yayımlama süreçlerine yer verilmektedir.<sup>15</sup>

Mali saydamlık ilkesi 5018 sayılı Kanunun 7, 13 ve 17. maddelerinde yer almıştır. Söz konusu Kanun'un 7'nci maddesine göre her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Bu amaçla; görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması, hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması, kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması, zorunlu hale gelmiştir.

5018 sayılı Kanunun 13. maddesinin birinci fıkrasının (I) numaralı bendinde bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve malî saydamlık esas alınacağı belirtilmiştir. Söz konusu Kanun'un 17. maddesinde ise gider ve gelir teklifleri, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak şekilde, Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uyumlu olarak belirlenen sınıflandırma sistemine göre hazırlanacağı belirtilmiştir.

<sup>14</sup> M. Kamil Mutluer, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik, Bütçe Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2011, s.81.

<sup>15</sup> Kamil Kılınc ve Yalçın Urhan, Y. "Şeffaf Ve Hesap Verebilir Kamu Yönetimi" Sempozyumu, 2012, s.31., www.tbmm.gov.tr/yayinlar/yayinlar.htm, Erişim Tarihi: 28 Mayıs 2015

Yukarıda açıklanan maddelere göre, kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi öngörülmüştür. Bu mali saydamlık ilkesi kapsamında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 18. maddesine göre vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli, Merkezî yönetim bütçe kanun tasarısına eklenmesi gerekmektedir.

Bu ilkeye göre hazırlanan Merkezî Yönetim Bütçesine eklenen vergi harcamaları cetvelinde, vergi yasalarında, diğer yasalarda ve yasa hükmünde olan uluslararası antlaşmalarda yer alan muafiyet, istisna, indirim ve benzeri uygulama kalemlerinin tümünün yer alması esastır.<sup>16</sup>

2013 Vergi Harcamaları cetveli incelendiğinde; vergi harcaması kalemleri olarak sadece 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 9, 19, 20, 21, 22, 23, 25, 29, 30, 63, Mükerrer 80, 82, 89 ve Geçici 75, Geçici 80 ve Geçici 82, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4, 5 ve 10, 32/A, Geçici 4, Geçici 5, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13 ve 17, Geçici 29, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7, 8 ve Geçici 5, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Yasasının Geçici 3, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeler Kanununun Geçici 2, 5084 sayılı Yatırım ve İstihdamın Teşviki Kanununun 3, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 88, 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanununun 3. maddeleri yer almaktadır.<sup>17</sup>

Bu listede Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesindeki bazı bentler yer almamaktadır. Örneğin, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-a, 5/1-d, 5/1-b, 5/1-ç, 5/1-i, maddeleri gibi. Dolayısıyla bu durum bütçenin mali saydamlık ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Bu istisnaların toplam kurumlar vergisi beyanı içindeki tutarı yüksektir. Gelir İdaresi Başkanlığı verilerine ve 2013 yılı Kurumlar Vergisi beyanı özetine göre, 5/1-a kapsamındaki istisna tutarı 18.407.183.944,62(=13.748.874.756,65+4.461.037.169,97+197.272.018,00)'dür. Bu tutar 2013 kurumlar vergisi beyan özetindeki zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler toplamına oranlandığında, %23(=18.407.183.944,62/78.776.762.695,57) gibi bir orana ulaşılmaktadır.

Çalışmamızda vergi harcamalarının bütçe üzerindeki etkilerini değerlendirme başlıklı bölümde ikinci tabloda yapılan hesaplamada Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-a maddesine ilişkin istisna bulunmamaktadır. Çünkü vergi harcama listesinde bu bent yer almamıştır. Çalışmamızdaki hesaplamada 2013 yılında hesaplanan kurumlar vergisine denk gelen oran %43 olup, bu oran zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler toplamının %23'üne denk gelen 5/1-a bendi ve diğer istisnaları da eklediğimizde artacaktır.

#### 4- SONUÇ

Vergi harcaması belli ekonomik sosyal amaçlara ulaşmak için kamunun vazgeçtiği gelirdir. Bu kavram ülkelere göre farklı şekilde tanımlanmaktadır. Ülkemizde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 15. maddesi gereği 2015 yılı bütçesine eklenen vergi harcama listesinde "Vergi harcaması kavramı; en genel anlamda "devletlerin gelir toplamını azaltan, standart vergi sisteminden ayrılan ayrıcalıklar veya istisna ve muafiyetler" olarak tanımlanmıştır.

Vergi harcamaları vergi sisteminde, ayrıcalıklı vergi oranı uygulaması, istisna, muafiyet, indirim mahsup uygulaması ve vergi ertelemesi şeklinde yer almaktadır. Vergi harcaması, vazgeçilen gelir

<sup>16</sup> Ömer Faruk Batirel, Vergi Harcamaları, Mali Saydamlık İlkesi ve Anayasaya Uygunluk, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl:12, 2013, Sayı: 24, s.15.

<sup>17</sup> www.bumko.gov.tr. Erişim Tarihi: 09 Haziran 2015



yöntemi, kazanılan gelir yöntemi ve eşdeğer harcama yöntemi ile tahmin edilmektedir. 2015 yılı bütçesine eklenen vergi harcama listesinde belirtildiği üzere, Türkiye’de vazgeçilen gelir yöntemi uygulanmaktadır. Bu yöntemlerle tahminler yapıldıktan sonra ülkelerin vergi harcamaları raporu düzenlemeleri gerekmektedir. Türkiye’de 2001 ve 2007 yılında vergi harcamaları raporu düzenlenmiştir.

Muafiyet, istisna ve indirim uygulamalarından oluşan vergi harcamalarının boyutunun aşırı artması hem vergi tabanının daraltılmasına yol açmakta hem de vergi erozyonuna(vergî matrahının aşınmasına) neden olmaktadır. Bu durum bütçe gelirlerinin azalmasına ve bütçe açığına yol açabilmektedir. Türkiye açısından 2013 yılında hesaplanan kurumlar vergisinin %43’üne denk gelen tutarda bir vergi harcaması mevcuttur. Türkiye’de vergi harcama listesinde bazı istisnalara yer verilmemesi bu oranı daha da artırmaktadır. Ayrıca bu durum bütçede mali saydamlık ilkesiyle bağdaşmamaktadır.

### **KAYNAKÇA**

#### **Kitaplar**

- MUTLUER, M.K., ÖNER, E. ve KESİK, A. (2011) Bütçe Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- ÖZTÜRK, O. (2013) Vergi Harcaması, Ankara Siyasal ve Ekonomik Araştırmalar Merkezi Raporu.

#### **Makaleler**

- BATIREL, Ö.F. (2013) “Vergi Harcamaları, Mali Saydamlık İlkesi ve Anayasaya Uygunluk” İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl:12,Sayı: 24, 13-20.
- GIRAY, F. (2002) “Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi” Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,Cilt XXI, Sayı 1,27-52.
- SARAÇ, Ö. (2010) “Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri” Maliye Dergisi, Sayı 159, Temmuz-Aralık 2010, 262-277.
- TEKİN, A. VE AKDAĞ, Y. (2013) “Belçika, Danimarka, Finlandiya ve Hollanda’nın Vergi Harcamaları Gelişimi” Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, C.XV, S. II, 277-292.

#### **Kanunlar**

- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

#### **Elektronik Kaynaklar**

- KARABAŞ, E. (2005) “Bütçe Kapsamı Ve Bütçe Kapsamı Dışında Kalan Kamusal Harcama Alanları” Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, www.bumko.gov.tr (09/03/2015).
- KILINÇ, K. VE URHAN, Y. (2012) “Şeffaf Ve Hesap Verebilir Kamu Yönetimi” Sempozyumu. (www.tbmm.gov.tr/yayinlar/yayinlar.htm) (2015/05).
- DPT, (2000) Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 2001 – 2005, www.bilgitoplumu.gov.tr/wp-content/.../Sekizinci\_Kalkinma\_Planı.pdf (2015/05).
- Maliye Bakanlığı (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü), (2007) “Vergi Harcamaları Raporu,” (www.gep.gov.tr/Tablo/Download2.aspx?prmts=971) (09/03/2015).
- www.gib.gov.tr
- www.bumko.gov.tr.