

VERGİ HARCAMALARI

• Arif GÜLOĞLU •

Vergi Denetmen Yardımcısı

Vergi harcaması, bazı mükellef gruplarının vergi yükünü hafifletmek, ülkenin sosyal ve ekonomik şartları dikkate alınarak bazı faaliyetlerin yapılmasını teşvik etmek, vergi idaresinin iş ve işlemlerini kolaylaştırmak gibi sayılabilecek bir çok amaç için getirilen muafiyet, istisna, indirim ve diğer teşvik uygulamalarının (kısaca vergi ayrıcalıklarının) bir sonucu olarak ortaya çıkan vergi kaybını ifade eder.

Vergi harcamalarının da kişilerin gerek zarruri gerekse içinde yaşanılan zaman sürecinin bir gereği olarak yaptıkları gıda, barınma, kültür, eğlence vb. gibi harcamalarında olduğu gibi sağlanan veya beklenen faydaları ile katlanılması gereken külfetleri vardır. Bu bağlamda katlanılması gereken külfetler ile sağlanan faydanın net olarak ortaya konulması ve buna bağlı olarak fayda maliyet analizlerinin yapılması oldukça güçlük arz eder. Bu nedenle çoğu zaman yapılan vergi harcamalarının gerekli olup olmadığı konusu bir çok tartışmayı da beraberinde getirir. Yazımızda öncelikle vergi mevzuatımızda ve diğer özel kanunlarda yer alan vergi harcamalarının neler olduğu ve ne ölçüde yer aldığı konusu açıklandıktan sonra bu harcamaların yapılmasının gerekli olup olmadığı hususu ile yapılan harcamalarda nelere dikkat edilmesi gerektiği hususu açıklığa kavuşturulacaktır.

1. Vergi Harcamaları Çeşitleri ve Mevzuatımızda Yer Alan Harcama Kalemlerinden Örnekler

a) Vergi Muafiyetli :

Vergi muafiyeti vergi kanunları ile vergi mükellefi addolunan kişilerin yine aynı kanunlar ve-

ya başkaca özel kanunlar ile vergi dışı bırakılmasıdır. Bizim vergi mevzuatımızda yer alan muafiyetler ana başlıklar halinde aşağıda belirtilmiştir.

a.1. Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Muafiyetler

• Esnaf muafılığı: GVK'nın 9'uncu maddesinde belirtilen koşullarda faaliyette bulunanlar (iş yeri açmayan, motorlu nakil vasıtası kullanmayan, doğrudan doğruya tüketiciye iş yapan, gezici olarak faaliyette bulunan küçük çaptaki esnaf.) gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Vergiden muaf olmalarının bir sonucu olarak beyanname verme yükümlülükleri bulunmamaktadır. Ancak satın aldıkları mallara ve giderlere ilişkin belge almak ve saklamak zorundadırlar.

Öte yandan bu muafiyetten faydalanan esnafın hiçbir şekilde gelir vergisine tabi tutulmadıklarını söylemek mümkün değildir. Zira Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 13'üncü bendi ile esnaf muafılığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden,

- Havlu, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamulleri, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve her nevi turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek ve benzeri emtia bedelleri veya bu emtianın imalinde ödenen hizmet bedelleri üzerinden %2 oranında,

- Hurda mal alımları için %2 oranında,

- Diğer mal alımları için %5 oranında,

- Diğer hizmet alımları (yukarıda belirtilenler hariç olmak üzere mal ve hizmet bedelinin

ayrıl原因aması hali de bu kapsamdadır) için %10 oranında vergi tevkifatı yapılması öngörülmüştür.

✓ **Diplomat muaflığı:** Gelir Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinde yer alan düzenlemeye göre 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 Vergisi'nden muaf tutulmuşlardır.

Öte yandan bu muafiyetten faydalananların hiçbir şekilde gelir vergisine tabi tutulmadıklarını söylemek mümkün değildir. Zira diplomat muaflığından yararlananların Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinde yazılı menkul sermaye iratlarını elde etmeleri durumunda kendilerine ödemeyi yapanlar tarafından yine aynı kanunun 94'üncü maddesinin 6/b-ii alt bendi ile 7,8,9,14,15'inci bentlerinde belirtilen oranlarda vergi tevkifatına tabi tutulacaklardır.

a.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Muafiyetler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesinde kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar 25 bent halinde sayılmıştır. Bu muafiyetlerin çoğunluğu kamu idare ve müesseseleri tarafından yürütülen sosyal kültürel güvenlik eğitim ve benzeri gibi hizmetlere yönelik olup, bu konuda faaliyette bulunan müesseseleri kapsamaktadır. Ayrıca kamu idare ve müesseselerine ek olarak aşağıda belirtilen faaliyetlerde bulunan özel sektör kurumları da kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

✓ Sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler,

✓ Münhasıran verem tedavi eden sanatoryum ve prevantoryumlar ile münhasıran kanser, cüzzam ve trahom tedavi eden hastaneler,

✓ Kurulduktan sonra Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar (Bu muaflik, va-

kıfların iktisadi işletmelerini kapsamaz.) ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar,

✓ Esas mukavelelerinde sermaye üzerinden kar dağıtılmaması, idare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve münhasıran ortaklar ile iş görülmesine dair hükümler bulunması şartıyla kooperatifler,

✓ Özel kanunlarla veya Devletin kanunların verdiği yetkiye dayanarak aktettiği mukavelelerle kurumlar vergisinden veya her türlü vergi ve resimden muaf tutulan kurumlar,

✓ Münhasıran 13.10.1983 tarih ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun 131. Maddesinde yer alan basılı kağıt ve plakaların satışı faaliyetlerinde bulunan müesseseler,

✓ Diğer günlük gazetelerin yayımlanmadığı dini bayramlarda münhasıran günlük gazete yayım ve satışı faaliyetlerinde bulunan gazeteciler cemiyetlerine ait bu müesseseler,

✓ Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşlarıyla yapılan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde münhasıran küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulan ve bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları bu fonları ortaklarına dağıtmayarak küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar,

✓ Organize sanayi bölgeleriyle 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 iktisadi işletmeler.

a.3. Diğer Vergi Kanunlarında Yer Alan Muafiyetler

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu ve diğer

vergi kanunlarında da çeşitli muafiyet hükümlerine yer verilmiştir.

b) Vergi İstisnası:

Vergi istinası vergi kanunları ile verginin konusu içine alınan iktisadi kıymetlerinin aynı kanunlar veya başkaca özel kanunlar ile verginin konusu dışına çıkartılmasıdır. Bizim vergi mevzuatımızda yer alan istisnalar ana başlıklar halinde aşağıda belirtilmiştir.

b.1. Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İstisnalar

- ✓ Ücretlerde istisna (Madde 15,16,23),
- ✓ Serbest Meslek Kazancında istisna (Madde 18),
- ✓ Eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası(Madde 20),
- ✓ Gayrimenkul ve Haklarda istisna (Madde 21),
- ✓ Menkul sermaye iratlarında istisna (Madde 22),
- ✓ Gider karşılıklarında istisna (Madde 24),
- ✓ Tazminat ve yardımlarda istisna (Madde 25),
- ✓ Vatan hizmetleri yardımlarında istisna (Madde 26),
- ✓ Teçhizat ve tayin bedellerinde istisna (Madde 27),
- ✓ Tahsil ve tatbikat ödemelerinde istisna (Madde 28),
- ✓ Teşvik ikramiye ve mükâfatlarında istisna (Madde 29),
- ✓ Sergi ve panayır istisnası (Madde 30),
- ✓ GVK'nın 86'ncı maddesi ile beyan dışı bırakılan gelirler,
- ✓ GVK geçici Madde 55' de yer alan menkul sermaye iratlarının beyanına yönelik getirilen istisna,
- ✓ GVK geçici Madde 59' uncu madde ile 26.07.2001 tarihinden sonra ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonolarından elde edilen faiz geliri ve değer artış kazançlarına yönelik getirilen istisna.

b.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İstisnalar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinde kurumlar vergisinden istisna olan kurum kazançları 12 bent halinde sayılmıştır. Bu istisnaların dışında zaman zaman geçici maddeler ile çeşitli istisna hükümlerine yer verilmiştir. (Geçici Madde 23,24,28,29,33 bunların en bilinenleridir.)

b.3. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İstisnalar

- ✓ İhracat istisnası (Madde 11),
- ✓ Araçlar, petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırımlarda istisna (Madde 13),
- ✓ Taşımacılık istisnası (Madde 14),
- ✓ Diplomatik istisna (Madde 15),
- ✓ İthalat istisnası (Madde 16),
- ✓ Sosyal ve askeri amaçlı istisnalar ile 18 alt bent halinde sayılan diğer istisnalar (Madde 17),

Bu istisnaların dışında zaman zaman geçici maddeler ile çeşitli istisna hükümlerine yer verilmiştir. (Geçici Madde 15,19,20,21,22,23,24)

c) İndirimler ve diğer teşvikler:

Vergi mevzuatımızda yukarıda yer verilen muafiyet ve istisna düzenlemelerinin yanı sıra mükelleflere vergisel avantajlar sağlayan teşvik müesseseleri getirilmiştir. Bu teşviklere aşağıda başlıklar halinde yer verilmiştir.

c.1. Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İndirim ve Teşvikler

✓ Yatırım İndirimi İstisnası

Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinde yer alan düzenlemeye göre dar mükellefiyete tabi olanlar dahil, ticari veya zirai kazançları bilanço esasına göre tespit edilen mükellefler, faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin %40'ını vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazançlarından yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapabileceklerdir.

Ancak satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanı tabi iktisadi kıymetlerden ,

- Bedeli 10.000 Yeni Türk Lirasından az olanları (iktisadî ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadî kıymetler haddin aşılp aşılmadığının tespitinde bir bütün olarak dikkate alınır.),

- Yurt içinde veya dışında daha önce kullanılmış olanları (yüzer havuzlar ile oniki yaşından küçük gemiler hariç),

- Gayri maddî haklar ile ekonomik ömrü 5 yıldan daha kısa olan özel maliyet bedellerini (yatırım indiriminden yararlanan iktisadî kıymetlerin kullanılabilmesi için gerekli olan bilgisayar programları hariç),

- Mal ve hizmet üretimi ile doğrudan ilgili olmayan; alet, edevat, mefruşat ve büro demirbaşları,

- Bedelsiz olarak iktisap edilenleri,

- Satın alma suretiyle iktisap edilen veya inşa edilen binaları (mal ve hizmet üretim yeri olarak kullanılmak üzere inşa edilenler hariç),

- Arazi veya arsaları,

- Binek otomobili ve benzeri kara taşıtları, yat, kotra, tekne ve benzeri motorlu deniz araçları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarını (işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olanlar hariç),

- Yurt dışındaki yatırımlarda kullanılmak üzere alınanları,

yatırım indirimi istisnasından yararlandırmak mümkün değildir.

✓ Ar-Ge İndirimi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin 9'uncu bendi ile (31/07/2004 tarihinden geçerli olmak üzere) mükelleflere işletme bünyesinde gerçekleştirdikleri ve yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %40'ını yıllık beyanname ile bildirilen gelirlerinden indirilebilme imkanı sağlanmıştır. Böylelikle bir takvim yılında 100YTL'lik bir ar-ge harcaması yapan mükellef, bu harcamasını ilgili yılda gider olarak dikkate almasının yanı sıra ayrıca $(100 \times 0.40) = 40$,-YTL 'yi ilgili dönem yıllık beyannamesinde indirim olarak dikkate alabile-

cektir. Sonuç olarak yapılan 100,-YTL'lik bir ar-ge harcaması vergi matrahının tespitinde 140,-YTL olarak dikkate alınacaktır.

✓ Sakatlık İndirimi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 31'inci maddesinde yer alan düzenlemeye göre çalışma gücünün asgarî % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece sakat, asgarî % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece sakat, asgarî % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece sakat sayılır ve aşağıda sakatlık dereceleri itibarıyla belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir.

- Birinci derece sakatlar için 480 Yeni Türk Lirası,

- İkinci derece sakatlar için 240 Yeni Türk Lirası,

- Üçüncü derece sakatlar için 120 Yeni Türk Lirası.

Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/3'üncü maddesinde yer alan düzenlemeye göre Serbest meslek faaliyetinde bulunanlar özürölüler (bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu özürölü kişi bulunan serbest meslek erbabı ile hizmet erbabı (tevkifat matrahı dahil) da yararlanır.) ile basit usulde vergilendirilen özürölüler de yararlanır.

✓ Ücretlerde İndirim

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63'üncü maddesinde yer alan düzenlemeye göre ücretin gerçek safi değerine ulaşmak için işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aşağıda belirtilen indirimler yapılır.

- Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler;

- Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler;

- Sigortanın veya emeklilik sözleşmesinin Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan

bir sigorta veya emeklilik şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; 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,

İndirim konusu yapılacak prim, aidat ve katkıların toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin % 10'unu (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta poliçeleri için ödenen primlerde, ödendiği ayda elde edilen ücretin % 5'ini) ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz

- Sendikalar Kanunu hükümlerine göre, sendikalara ödenen aidatlar (şu kadar ki, aidatın ödendiğinin tevsik edilmesi şarttır.)

✓ Bağış ve Yardımlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'ncü maddesinde yer alan düzenlemeye göre Gelir Vergisi mükellefleri genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar ile genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi 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 nakdi ve aynî bağış ve yardımların tamamını. Ayrıca fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet

bedelinin tamamını ilgili yıl gelir vergisi beyannamesinde bildirilecekleri gelirlerinden indirim konusu yapabileceklerdir.

Gelir Vergisi kanunu'nda yer alan bu düzenlemenin yanı sıra bir çok özel kanunda da konu ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır.

✓ Sponsorluk Harcamaları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncü maddesinde yer alan düzenlemeye göre Gelir Vergisi mükellefleri 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapacakları sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'sini ilgili yıl gelir vergisi beyannamesinde bildirilecekleri gelirlerinden indirim konusu yapabileceklerdir.

✓ Eğitim ve Sağlık Harcamaları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncü maddesinde yer alan düzenlemeye göre Gelir Vergisi mükellefleri beyan edecekleri gelirin % 5'ini aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yaptıkları eğitim ve sağlık harcamalarını ilgili yıl gelir vergisi beyannamesinde bildirilecekleri gelirlerinden indirim konusu yapabileceklerdir.

Mükerrer 121'inci madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler.

c.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İndirim ve Teşvikler

✓ Ar-Ge İndirimi

Gelir Vergisi Kanunu'ndaki düzenlemeye paralel olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinin 6'ncı bendi ile (31/07/2004 tarihinden geçerli olmak üzere) kurumlar vergisi mükelleflerine işletme bünyesinde gerçekleştir-

dikleri ve yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %40'ını yıllık beyanname ile bildirilen gelirlerinden indirilebilme imkanı sağlanmıştır.

✓ Yatırım İndirimi İstisnası

Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinde yer alan düzenlemede kurumlar vergisi mükelleflerine de atıfta bulunulduğundan dar mükellefiyete tabi olanlar dahil, kurumlar vergisi mükellefleri de faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin %40'ını vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazançlarından yatırım indirimi istisnası olarak indirebileceklerdir.

✓ Bağış ve yardımlar

Kurumlar Vergisi Kanununun mükerrer 14'üncü maddesinde yer alan düzenlemeye göre kurumlar vergisi mükellefleri genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu menfaatlerine yararlı sayılan derneklere ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmını ve yukarıda sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere 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 tamamını kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek üzere kurum kazancından indirebilirler.

✓ Sponsorluk Harcamaları

Kurumlar Vergisi Kanununun mükerrer 14'üncü maddesinde yer alan düzenlemeye

göre kurumlar vergisi mükellefleri 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapacakları sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'sini kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek üzere kurum kazancından indirebilirler.

c.3. 4737 Sayılı Endüstri Bölgeleri Kanununda Yer Alan Vergisel Teşvikler

5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Kanunu ile 4737 sayılı Endüstri Bölgeleri Kanunu'na göre kurulmuş olan endüstri bölgelerinde faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine gelir vergisi stopajı teşviki, sigorta primi işveren hissesi teşviki, bedelsiz yatırım yeri tahsis ve enerji desteği sağlanmıştır.

Yukarıda belirtilen teşviklerden gelir vergisi stopaj teşviki ile, 5084 sayılı Kanun kapsamında bulunan illerdeki endüstri bölgelerinde, 1.10.2003 tarihinden itibaren yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu iş yerlerinde çalıştırdıkları işçiler ile 1.10.2003 tarihinden önce işe başlamış olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu tarihten önce ilgili idareye vermiş oldukları en son dört aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri işçi sayısına ilâve olarak yeni işe aldıkları ve bu iş yerlerinde fiilen çalıştırdıkları işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin tamamı verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilebilecektir. Bu suretle endüstri bölgelerinde çalıştırılan işçinin işverene olan maliyeti azaltılmış olacaktır.

c.4. 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan Vergisel Teşvikler

Teknoloji geliştirme bölgesi yönetici şirketlerinin 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bu bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faali-

yetlerinden elde ettikleri kazançlar 31/12/2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır. Ayrıca bu bölgelerde çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2013 tarihine kadar gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

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 hizmetleri katma değer vergisinden müstesna tutulmuştur.

Ayrıca bu bölge ile ilgili olarak Harçlar Kanunu'nun 59/n maddesi ile yapılan düzenleme ile Endüstri Bölgelerinde yer alan gayrimenkullerin ifraz veya taksim veya birleştirme işlemleri harçtan müstesna tutulmuştur.

c.5. 4325 Sayılı Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde İstihdam ve Yatırımların Teşvik Hakkında Kanunda Yer Alan Vergisel Teşvikler

4325 sayılı Kanunla yatırımların yetersiz olduğu ve buna bağlı olarak işsizlik problemlerinin hat safhaya çıktığı Olağanüstü Hal Bölgesi kapsamında yer alan iller ile kalkınmada öncelikli illerde vergi teşvikleri ve bedelsiz kamu arsa ve arazisi temin etmek suretiyle bu bölgelerdeki yatırımları ve istihdam imkanlarını artırmak amaçlanmıştır. Bu amaca ulaşmak için getirilen vergi teşvikleri aşağıdaki gibidir.

✓Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası

Olağanüstü Hal Bölgesi kapsamında sayılan illerde 01/01/1998-31/12/2000 tarihleri arasında yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu illerdeki işyerlerinden elde ettikleri kazançları, işyerlerinde fiilen ve sürekli olarak 10 ve daha fazla işçi çalıştırmaları şartıyla, işe başlama tarihinden itibaren yatırım dönemi dahil 5 vergilendirme dönemi gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Örneğin Tunceli'de

1999 takvim yılında yeni işe başlayan mükellefin 1999,2000,2001,2002,2003 takvim yıllarında elde edeceği kazanç vergiden istisna tutulacaktır.

✓ Gelir ve Kurumlar Vergisi İndirimi

Olağanüstü Hal Bölgesi kapsamında sayılan illerde faaliyette bulunan mükelleflere yukarıda belirtilen kazanç istisnasının süresinin sonu olan 31.12.2000 tarihinden sonra uygulanmak üzere yeni bir teşvik müessesesi getirilmiştir. Bu müesseseye göre 01.01.2001 tarihinde başlamak ve 31/12/2007 tarihinde sona ermek üzere, Olağanüstü Hal Bölgesi kapsamında sayılan illerdeki işyerlerinde fiilen ve sürekli olarak 10 ve daha fazla işçi çalıştırılması halinde, münhasıran bu işyerlerinden elde edilen kazançlar üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden 10 işçi çalıştıranlarda %40 oranında, 11 ile 50 arasında işçi çalıştıranlarda 10 dan sonraki her bir işçi için %40 oranına 0.5 puan eklemek suretiyle bulunacak oranda (örneğin 12 işçi çalıştıran için $(0.40 + (0.5 \times 2)) = \%41$ oranında) 51 ve daha fazla işçi çalıştıranlarda %60 oranında indirim uygulanacaktır.

c.6. 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununda Yer Alan Vergisel Teşvikler

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesi ile ; "Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılıyor ve bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümler uygulanmıyordu. Böylece bu bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflere sınırsız bir vergi avantajı sağlanmaktaydı. Ancak Serbest Bölgeler Kanununun 6'ncı maddesi 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 8 'inci maddesi ile 06/02/2004 tarihinden geçerli olmak üzere "Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılır. Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. " şeklinde değiştirilerek bu sınırsız vergi teşviki uygulamasına son verilmiştir. Yapılan bu değişiklikle serbest bölgeler (Katma Değer Vergisi Kanununun 12'inci maddesinde yer verilen özel düzenleme hariç) vergi mevzuatımızın

uygulama alanı içine dahil edilmiştir. Bu nedendir ki serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin 31.12.2004 tarihinden sonra başlayacak hesap dönemlerinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde defter tutmaları, belge ve kayıt düzenine uymaları Maliye Bakanlığınca uygun bulunmuştur.

Öte yandan serbest bölgelerde uygulanan sınırsız vergi teşviki uygulamalarından vazgeçilmesi süreci sert bir şekilde yapılmamış ve 06/02/2004 tarihinden geçerli olmak üzere Serbest Bölgeler Kanunu'na geçici 3' üncü madde eklenmek suretiyle eski uygulamadan yeni uygulamaya geçiş süreci düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme ile bu bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflere belli koşullarla belli bir süre için vergi teşvikinin sağlanması öngörülmüştür. Son düzenleme ile mükelleflere sağlanan vergi avantajları ve bu avantajlardan yararlanma koşulları aşağıdaki gibidir.

✓ Serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları (serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hasıllardan bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç), 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur. Ancak bu istisnanın Gelir Vergisi Kanunu'nun 94' üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi bulunmamaktadır.

✓ Serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Ancak, 06.02.2004 tarihi itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınacaktır. Örneğin faaliyet ruhsatındaki süre 31.12.2006 tarihinde sona eri-

yorsa 01.01.2007 tarihinden itibaren personele ödenen ücretler vergiye tabi tutulacaktır.

✓ Serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesna tutulmuştur.

✓ Serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur. Ancak bu istisnanın Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi bulunmamaktadır.

c.7. 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşvikli Kanununda Yer Alan Vergisel Teşvikler

5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Kanunu ; vergi ve sigorta primi teşvikleri ile enerji desteği açısından Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığınca 2001 yılı için belirlenen fert başına gayrisafi yurt içi hâsıla tutarı 1500 ABD Doları veya daha az olan illeri, ve bedelsiz arsa ve arazi temini açısından söz konusu iller ile kalkınmada öncelikli yöreler kapsamındaki diğer illeri, kapsamakta olup; kanunun amacı; bazı illerde vergi ve sigorta primi teşvikleri uygulamak, enerji desteği sağlamak ve yatırımlara bedelsiz arsa ve arazi temin etmek suretiyle yatırımları ve istihdam imkânlarını artırmaktır. Bu kapsamda söz konusu Kanun'un 3'üncü maddesinde yer alan gelir vergisi stopajı teşviki ile belirli bölgelerde ek istihdam sağlayan işverenlerin, bu istihdam nedeniyle hesaplanacak gelir vergisinin tamamının veya bir kısmının, kamu tarafından üstlenilmesi ve bu suretle istihdam üzerindeki yükün azaltılması öngörülmüştür. Buna göre kanun kapsamındaki illerde, 1.10.2003 tarihinden itibaren yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu iş yerlerinde çalıştırdıkları işçiler ile 1.10.2003 tarihinden önce işe başlamış olan gelir

ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu tarihten önce ilgili idareye vermiş oldukları en son dört aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri işçi sayısına ilâve olarak yeni işe aldıkları ve bu iş yerlerinde fiilen çalıştırdıkları işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin organize sanayi veya endüstri bölgelerinde kurulu iş yerleri için tamamı, diğer yerlerdeki iş yerleri için % 80'i, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilebilecektir. Bu suretle işçinin işverene maliyeti azaltılmış olacaktır.

5084 sayılı Kanunla getirilen gelir vergisi stopajı teşviki, sigorta primi işveren hissesi teşviki ile enerji desteği 31/12/2008 tarihine kadar uygulanacak olup; kanun kapsamına giren illerde 31.12.2007 tarihine kadar tamamlanan yeni yatırımlar için bu teşvikler yatırımın tamamlandığı tarihi izleyen 5 yıl süresince uygulanmaya devam edilecektir.

c.8. 4562 Sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanununda Yer Alan Vergisel Teşvikler

5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Kanunu ile 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu'na göre kurulmuş olan bölgelerde faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine gelir vergisi stopajı teşviki, sigorta primi işveren hissesi teşviki, bedelsiz yatırım yeri tahsis ve enerji desteği sağlanmıştır.

Yukarıda belirtilen teşviklerden gelir vergisi stopaj teşviki ile 5084 sayılı Kanun kapsamında bulunan illerdeki organize sanayi bölgelerinde 1.10.2003 tarihinden itibaren yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, bu iş yerlerinde çalıştırdıkları işçiler ile 1.10.2003 tarihinden önce işe başlamış olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu tarihten önce ilgili idareye vermiş oldukları en son dört aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri işçi sayısına ilâve olarak yeni işe aldıkları ve bu iş yerlerinde fiilen çalıştırdıkları işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin tamamını verecekleri muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edebileceklerdir.

Ayrıca;

✓ Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu'nun 21'inci maddesi ile Organize Sanayi Bölgesi tüzel kişiliği, 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu'nun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaf tutulmuştur.

✓ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesinin 25'inci bendi ile 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 iktisadi işletmeler kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

✓ Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-k maddesi ile organize sanayi bölgeleri kuruluması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri katma değer vergisinden istisna tutulmuştur.

✓ Emlak Vergisi Kanunu'nun 5/f maddesi ile organize sanayi bölgelerindeki binalar, inşaatlarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süreyle emlak vergisinden muaf tutulmuşlardır.

✓ Harçlar Kanunu'nun 59/n maddesi ile organize sanayi bölgelerinde yer alan gayrimenkullerin ifraz veya taksim veya birleştirme işlemleri harçtan müstesna tutulmuştur.

c.9. 5225 Sayılı Kültür Yatırımlarını ve Girişimlerini Teşvik Kanunu ile Getirilen Vergisel Teşvikler

5225 sayılı Kanun'un 5/b maddesi ile 5225 sayılı Kanun uyarınca belge almış kurumlar vergisi mükellefi yatırımcı veya girişimcilere, ilgili idareye verecekleri aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri, münhasıran belgeli yatırım ve girişimde çalıştıracakları işçilerin ücretleri üzerinden hesapladıkları gelir vergisinin, yatırım aşamasında üç yılı aşmamak kaydıyla %50'sini, işletme aşamasında ise yedi yılı aşmamak kaydıyla %25'ini,

verecekleri muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk edecek olan vergiden terkin etmek suretiyle vergi teşviki sağlanmıştır.

d) Diğer Özel Kanunlarda Yer Alan Düzenlemeler;

Vergi ile ilgili olarak yasal düzenlemelerin sadece vergi kanunlarında yer alması beklenilen en doğal sonuçtur. Ancak ülkemizde vergi ile ilgili düzenlemelere baktığımızda "VUK, GVK, KV, KDV, ÖTV, BSMV, DV, VİV" vb. gibi birçok vergi kanununun yanı sıra çok sayıda özel kanunda da özellikle vergi muafiyeti, vergi istisnaları ve vergi teşviklerini içeren düzenlemelere gidildiği göze çarpmaktadır.

Vergi harcamalarına ilişkin içerisinde hüküm bulunduran özel kanunlardan bazılarının başlıklar halinde aşağıda yer verilmiştir.

- ✓ Bütçe Kanunları,
- ✓ 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun,
- ✓ 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu,
- ✓ 4538 sayılı EURO'nun Hukuki Araçlara Etkisi ile Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunun da Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,
- ✓ 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili ile 491 sayılı KHK'de Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun,
- ✓ 4458 sayılı Gümrük Kanunu,
- ✓ 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu,
- ✓ 4397 sayılı Radyo ve Televizyon Verici Tesislerinin TRT Genel Müdürlüğüne Devredilmesi ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,
- ✓ 4389 sayılı Bankalar Kanunu,
- ✓ 4342 sayılı Mera Kanunu,
- ✓ 4123 sayılı Tabi Afet Nedeniyle Meydana Gelen Hasar ve Tahribata İlişkin Hizmetlerin Yürütülmesine Dair Kanun,
- ✓ 4107 sayılı Telgraf ve Telefon Kanununa Bazı Ek Maddeler Eklenmesine, Bazı Kanun ve

Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun,

- ✓ 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun,
- ✓ 4009 sayılı Dışişleri Bakanlığının Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun,
- ✓ 3969 sayılı Seçimlerin Temel Hükümleri ve Seçmen Kütükleri Hakkında Kanunun Bir Maddesinde Değişiklik Yapılması Hak. Kanun,
- ✓ 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun,
- ✓ 3671 sayılı TBMM Üyelerinin Ödenek Yolu ve Emekliliklerine Dair Kanun,
- ✓ 3624 sayılı Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun,
- ✓ 3454 sayılı Adalet Teşkilatını Güçlendirme Fonu Kurulmasına Dair Kanun,
- ✓ 3388 sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu,
- ✓ 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu,
- ✓ 3308 sayılı Çıraklık ve Meslek Eğitimi Kanunu,
- ✓ 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu,
- ✓ 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu,
- ✓ 3160 sayılı Emniyet Teşkilatı Uçuş Hizmetleri Tazminatı Kanunu,
- ✓ 2954 sayılı Türkiye Radyo ve Televizyon Kanunu,
- ✓ 2937 sayılı Devlet İstihbarat Hizmetleri ve Milli İstihbarat Teşkilatı Kanunu,
- ✓ 2924 sayılı Orman Köylülerinin Kalkınmalarının Desteklenmesi Hak.Kanun,
- ✓ 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Korumaya Kanunu,
- ✓ 2690 sayılı Türkiye Atom Enerjisi Kurumu Kanunu,
- ✓ 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu,

- ✓ 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu,
- ✓ 1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu,
- ✓ 1475 sayılı İş Kanunu,
- ✓ 507 sayılı Esnaf ve Küçük Sanatkarlar Kanunu,
- ✓ 351 sayılı Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu Kanunu,

2. Vergi Harcamalarının Kapsamı:

Yukarıda vergi mevzuatında yer alan harcamalar ile diğer özel kanunlarda yer alan harcamalara sınırlı olarak yer verilmiştir. Bu bağlamda konu incelendiğinde vergi kanunları ile çok sayıda iktisadi kıymetin verginin konusu içerisine alındığı, ancak bu iktisadi kıymetlerin bir çoğunun vergi kanunları veya özel kanunlar ile verginin konusu dışına çıkartıldığı veya üzerindeki vergi yükünün önemli derecede hafifletildiği göze çarpmaktadır.

Özellikle yazımızın 1/a,b ve c (kısmen) bölümünde belirtilen ve vergi mevzuatı içerisinde yer alan harcamaların yanı sıra özel kanunlarla getirilmiş olan ve yazımızın 1/ c (kısmen) ve d bölümlerinde sınırlı olarak yer verilen harcamaların varlığı bize ülkemizde tahsil edilebilecek vergilerden önemli bir kısmının tahsilinden vazgeçildiğini göstermektedir.

Ülkemizde tahsilinden vazgeçilen vergilerin (vergi harcamalarının) tutarı ve bu harcamaların ülke ekonomisine katkısı konusunda bir çalışma yapmak (fayda / maliyet analizi yapmak) ve bunun sonuçlarını ortaya koymak şöyle dursun, günümüz itibarıyla vergi harcamalarının kapsamını kesin çizgilerle tespit etmek ve harcamalarımızın yasal sınırını ortaya koymak bile oldukça güçlük arz etmektedir.

Bu noktada bizim önerimiz vergi kanunlarının günümüz şartlarına göre yeniden hazırlanması ve bu aşamada yapılacak harcamaların yasal sınırının daraltılması ve mümkün olduğu derecede vergi ile ilgili düzenlemelerin yine vergi kanunları ile yapılması olacaktır.

3. Değerlendirme :

Vergi harcamaları, yukarıda açıkladığımız üzere muafiyet, istisna, indirim ve diğer teşvikler adı altında devletin tahsilinden vazgeçtiği gelirleri ifade etmektedir. Burada devletin, bütçe kanununda yer alan harcama kalemlerinde yer alan harcamalarda (görünen harcamalarda) olduğu gibi doğrudan doğruya bir gider yapması söz konusu olmasa da aslında tahsil edileceği bir gelirin tahsilinden vazgeçmek suretiyle katlandığı (dolaylı) bir maliyet söz konusudur.

Devletin yapmış olduğu vergi harcamalarında önem arz eden ilk husus harcamayı yapan taraf ile harcamadan faydalanan taraf açısından harcamanın bütçe harcamalarında olduğu gibi doğrudan yapılması ile alınması gereken vergiden vazgeçilmesi suretiyle dolaylı olarak yapılması uygulaması arasında bir fark olup olmadığıdır. Bu noktada dolaylı olarak yapılan vergi harcamaları ile doğrudan doğruya yapılan harcamalardan sağlanan faydaların ölçülmesine ve sonuçlarının bilinmesine ihtiyaç vardır.

Bu bağlamda konu ele alındığında yapılan vergi harcamalar için ;

- Herkesin ödeme gücüne göre vergi yükü altına girmesini temin etmek. Gelir düzeyi düşük olan bireylerin üzerine vergi salarak onları daha da mutsuz etmemek,

- Yatırımların yapılmasını teşvik etmek suretiyle, ülke kalkınmasına ivme kazandırmak,

- Ülke kalkınması için gerekli olan sermaye birikiminin sağlanmasına katkıda bulunmak,

- Devletin, üstlendiği bir takım sosyal ve kültürel hizmetleri özel sektöre devretme ve bu şekilde söz konusu maliyetlere doğrudan katlanmama isteği,

- Gelirin, idarenin vergi salma maliyetlerini karşılamayacak kadar az olması, ve benzeri gibi yapılan harcamanın her bir kalemi dikkate alınarak çok sayıda amaç ortaya koymak ve bu harcamaların bu amaçları gerçekleştirmek için yapıldığını söylemek mümkündür. Dolayısıyla her bir harcama kaleminin bir amaca yönelik oldu-

ğu düşünüldüğünde yapılan harcamanın belirlenen amaca ulaştığı ölçüde fayda sağlayacağı, bu amaçlardan uzaklaştıkça da külfet yükleyeceği açıktır. Ancak harcamalardan sağlanan faydanın ölçülmesi veya hissedilmesi kısa vadede pek mümkün değildir. Uzun vadede ise ülkenin kalkınma sürecindeki trendi, bireylerin refah paylarının seyri gibi makro ekonomik göstergelerden hareketle bazı sonuçlara varmak mümkün olabilir.

Öte yandan doğrudan doğruya yapılan (görünen) kamu harcamaları bütçenin gider kalemleri içinde yer aldığından yapılan harcamaların büyüklüğü rakamsal olarak belirlenebilmektedir. Dolayısıyla fayda maliyet analizlerini yapmak bütçenin gider kalemleri içerisinde yer almayan vergi harcamalarına göre daha kolay olmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar ışığı altında yıllık 100.-YTL geliri olan bir mükelleften 20.-YTL vergi alıp, sonra da bu mükellefe 20.-YTL'lik hizmet sunarak doğrudan harcama yapmak ile 100.-YTL gelir üzerinden hiç vergi almayarak 20.-YTL'lik hizmeti mükellefin sunmasını beklemek suretiyle dolaylı olarak harcama (vergi harcaması) yapmak arasında bir fark olup olmadığı konusunun izahında, harcamayı yapan açısından ;

- Görünen harcamaların bütçenin gider kalemleri içerisinde yer aldığı, vergi harcamalarının yer almadığı,

- Görünen harcamaların büyüklüğünün bilindiği için fayda maliyet analizi daha kolay yapılabilirken, vergi harcamalarının büyüklüğünü tespit etmek ve sağladığı faydaları ölçmenin oldukça güç olduğu,

- Görünen harcamaları kontrol altında tutmak ve yasal disiplini sağlamak nispeten daha kolay iken, vergi harcamalarının mükellefler tarafından suiistimal edilmesine açık olduğu, sonuçlarına varılabilir.

Bu harcamadan yararlanan bakımından ise ilk bakışta değişen bir şey olmadığı, devletten doğrudan 20.-YTL yardım almak yerine, ödeye-

ceği 20.-YTL vergiyi ödemeyerek aynı faydayı sağladığı sonucuna varılabilir. Ancak varılan bu sonuç göreceli bir durum olup her iki durumda da sağlanan 20.-YTL'lik avantajın mükellef tarafından ne şekilde değerlendirileceği hususuna göre farklılık arz edebilir. Örneğin mükellef, devletin verdiği 20.-YTL'lik hizmeti kendisinin 15.-YTL'ye mal edebileceğini veya devletin verdiği hizmeti kendisinin karşılaması durumunda en az 25.-YTL maliyet getireceğini iddia edebilir.

Bu durumda yapılan vergi harcamaları ile görünen harcamaları kıyaslamak suretiyle kesin sonuçlara varmanın çok zor olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle konuyu vergi harcamaları yapılmalı mı? Vergi harcamaları yapılırken hangi hususlara dikkat edilmeli? Sorularının cevaplarını bulmaya çalışarak ele almakta yarar görüyoruz.

Vergi harcamaları yapılmalı mı?

Vergi, devletin faaliyetlerini yürütebilmek için gerçek ve tüzel kişilerden belli bir dönemde kanunlara dayalı olarak cebren ve karşılıksız aldığı mali bir katkıdır. Devlet vergiyi her ne kadar cebren (isteğe bağlı olmadan) alsa da kanunların belirlediği sınırların dışına çıkamaz. Ayrıca verginin cebren ve birebir karşılığı olmaksızın alınmasının bir gereği olarak bir takım prensip ve ilkeler söz konusu yasal düzenlemeler içerisinde kendini gösterir. Nitekim konu ilgili esas belirleyici ilkeye kanunların anası olarak bilinen üstün kanun Anayasamızda yer verildiğini görmekteyiz. "Vergi Ödevi" başlıklı 73'üncü maddedeki düzenlemeye göre "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır....."

Anayasamızda yer alan bu düzenlemenin bir yansıması olarak ortaya çıkan diğer vergi ilkeleri aşağıdaki gibidir.

- Genellik İlkesi,

- Vergide Eşitlik İlkesi,
- Vergide Adalet İlkesi,
- Açıklık İlkesi,
- Verimlilik İlkesi,
- Uygunluk İlkesi.

Bir ülkede vergi gelirlerinin yıllar itibariyle sürekli artan bir seyir izlemesi ve bireyler arasında vergi yükünün adil bir şekilde dağılımının sağlanması için yukarıda belirtilen ilkelere riayet edilmesi gerekli ve zorunludur. Bu zorunluluk beraberinde vergi harcamalarını gündeme getirmektedir. Zira katı bir vergi rejimi ile yukarıda belirtilen ilkeleri sağlamak mümkün değildir.

Bu durumda vergi harcaması yapılmalı mı sorusunun cevabı, harcamaların yapılmasının isteye bağlılıktan ziyade bir zorunluluk olduğunu ortaya koymaktadır.

Vergi harcamaları yapılırken hangi hususlara dikkat edilmeli?

Daha önce açıklandığı üzere her bir kalem vergi harcaması belli bir amaç için yapılmaktadır. Örneğin ülkemizde iller kişi başı düşen gelir düzeyleri dikkate alınarak kalkınmada öncelikli veya değil şeklinde sınıflandırmaya tabii tutularak, kalkınmada öncelikli illerde yatırımların artması ve bu illerin de gelişmesi için burada faaliyette bulunacak olan mükelleflere vergisel avantajlar getirilmiştir. Bu durumda söz konusu illerde teşvik uygulamasına paralel olarak yatırımlarda bir artış görülmesi durumunda yapılan vergi harcaması amacına ulaşmış olacaktır.

Öte yandan bu illerde yatırımların artması veya mükelleflerin merkezlerini kağıt üzerinde kalkınmada öncelikli illerden birinde gösterip gerçekte başka yerde faaliyette bulunmaları gibi durumlarda ise söz konusu vergi harcaması amacına ulaşmayacak ve sadece maliyet unsuru teşkil edecektir. Bu durum, yapılan harcama sonucunda ulaşılmak istenilen amaç ile gerçekleşen sonuç (fiili durum) arasında illiyet bağının kurulup kurulmadığına dikkat edilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır.

Kanun koyucu vergi harcamaları ile ilgili düzenlemeleri yaparken bu harcamalardan faydalanılması konusunda bazı sınırlamalar getirerek mükelleflerin belli davranış içinde bulunacağını öngörür. Mükellefler ise çoğu zaman kanun koyucunun beklediği şekilde davranmazlar. Bu durum yapılan harcamanın zamanla gereksiz olmasına ve bunun sonucu olarak da sadece maliyet unsuru teşkil etmesine neden olur. Örneğin sadece kendi geçimini sağlayacak kadar kazanç elde eden küçük sanat erbabı belli şartlarla gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Kanunun belirlediği şartlardan herhangi birini ihlal ettiği halde bu durumu idarenin bilgisi dışında bırakmak suretiyle mükelleflerin esnaf muafılığından yararlanmaya devam etmesi durumunda istenen sonuç ortaya çıkmayacaktır. Bu durum kanun koyucunun beklentileri ile mükelleflerin davranışları arasında bir uyumun bulunup bulunmadığı konusuna dikkat edilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır.

Kanun koyucu vergi harcamaları ile bazen dar gelirli olarak bilinen kesimi vergi yüküne karşı korumak ister. Ancak çoğu zaman kanun koyucunun bu amaca yönelik yapmış olduğu harcamalardan başka kesim yararlanır. Böylece yapılan harcama zamanla gereksiz hale gelerek sadece maliyet unsuru teşkil eder. Bu durum harcamadan yararlanması istenilen kesim ile harcamadan fiilen yararlanan kesimin aynı kesim olup olmadığına dikkat edilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır.

4. Sonuç:

Vergi harcamaları ile ilgili olarak yazımızın başından itibaren yapılan açıklamalar dikkate alındığında, vergi harcamalarının yapılmasının gerekli ve zorunlu olduğu, ancak ülkemizde vergi harcamalarının kapsamının çok geniş tutulduğu ve tam olarak yasal sınırlarının ortaya konulmasının güçlük arz ettiği, bu durumun yapılan harcamaların tutar olarak hesaplanmasını ve sağlanan fayda olarak ifade edilmesini imkansızlaştırdığı, yapılan vergi harcamalarının mükelleflerin davranışları ile uyum içinde olmaması, is-

tenilen amaçla ortaya çıkan sonuç arasında illiyet bağının kurulamaması vb. gibi nedenlerle zamanla gereksiz hale gelerek sadece maliyet unsuru teşkil ettiği, ancak doğru bir vergilendirme rejiminin varlığı için vergi ilkelerinin uygulanmasının zorunlu olduğu, bu duruma bağlı olarak ta vergi harcamalarının yapılmasının bir zaruret arz ettiği hususu ortaya çıkmaktadır.

Öte yandan vergi harcamalarının yapılması her ne kadar zorunluluk arz etse de bu zorunluluğun yapılan harcamalara bir sınır konulamayacağı anlamına gelmeyeceği, bilakis yapılacak sınırlama ile verginin tabana yayılması ve vergide genellik, adalet, eşitlik ve verimlilik ilkelerine riayet edilmesinin mümkün olabileceği, özellikle verginin tabana yayılmadığı, adil bir vergilendirme yapılmadığı gibi sorunlarının gündeme getirildiği ülkemizde bu sorunların çözümü için,

- Ülkenin içinde bulunduğu sosyal ve eko-

nomik şartlar dikkate alınarak vergi harcamalarının çağın gereklerine uygun hale getirilmesi,

- Fayda yerine sadece külfet getiren dolaşısıyla vergi gelirlerinin azalmasına neden olan harcamalar ile sübjektif kurallara dayanması nedeniyle denetimi çok zor olan ve mükelleflerin vergiyi kaçırma veya kaçınma mekanizması olarak kullanmalarına olanak veren harcamaların kaldırılması,

- Zorunlu haller hariç vergi harcamalarının yine sadece vergi kanunlarında yer alması ve böylece harcamaların kapsamının belirgin olmasının sağlanması,

- Vergi harcamalarının kapsamının belirlenmesi paralelinde bu harcamaların büyüklüklerinin tutar olarak ortaya konularak fayda maliyet analizlerinin yapılmasına olanak verilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.