

VERGİ HARCAMASI KAVRAMININ ORTAYA ÇIKIŞI VE GELİŞME SÜRECİ

• Türkben PEDÜK •

Maliye Müfettişi

1 - Giriş

Ekonomistler, tarihin her döneminde vergi istisna ve muafiyetleri konularına ilgi duymuşlardır. Bu ilginin nedeni, bu tür vergi uygulamalarının vergi yükünün dağılımı, ekonomik faaliyetlerin teşvik edilmesi ve kamu gelirleri üzerinde etkilerinin olmasından kaynaklanmaktadır.

Vergi harcaması (tax expenditure) kavramını ilk duyanlar için bu terim, gelir idaresinin vergi toplama çalışmaları sırasında yaptığı harcamaları çağrıştırabilir. Ancak, vergi harcaması kavramı hiçbir zaman vergi toplanması için harcanan tutar ile karıştırılmamalıdır. Vergi harcaması, vergilerin tahsiline yönelik yapılan giderleri ifade etmemektedir. Vergi harcamaları, ilk anda akla gelen vergi toplanmasına yönelik harcamaları değil, esas olarak, vazgeçilen vergi geliri ni anlatmaktadır.

Bu çalışmada, vergi harcaması kavramının ortaya çıkışı ve gelişme süreci ele alınacaktır.

2. VERGİ HARCAMASI KAVRAMININ ORTAYA ÇIKIŞI VE GELİŞME SÜRECİ

Vergi harcaması kavramının geçmişi, A.B.D' de 1950' li ve 60' lı yıllarda çeşitli kesimler tarafından federal gelir vergisinde ve kurumlar vergisinde yer alan istisna ve muafiyetlerin, vergi mahsuplarının (tax credits), vergi indirimlerinin (tax deductions) ve oran indirimlerinin (rate reliefs) federal bütçe harcamalarından farklı olmadığı, ikamesi olduğunun ileri sürülmesine dayanmaktadır (Bittker, 1969:244 B). Vergi Harcamaları önceleri vergi sübvansiyonları (tax subsidies) olarak ifade edilmiştir. Bu kapsamda A.B.D. Kongresi' nin "Karma Ekonomi Komitesi" nin (Jo-

int Economic Committee) "Ekonomik Büyüme ve İstikrar İçin Federal Vergi Politikası" (Federal Tax Policy For Economic Growth and Stability) adlı 1955 yılındaki çalışmasında bir ekonomik faaliyetin sübvansiyon edilmesine karar verilmesi halinde dikkat edilmesi gereken hususlar özet olarak şu şekilde olabilir (Bittker, 1969:244); vergi ayrıcalıkları (tax preferences) yoluyla sağlanan sübvansiyonların idaresi, vergi sübvansiyonlarının her vergi mükellefi grubu için değişik olması, bir başka deyişle, gizli ve karmaşık olmaları, bütçede gösterilmemeleri, maliyet ve getirilerinin hesaplanmasının zor olması.

Sözü geçen çalışmada, yukarıda belirtilen hususlara paralel olarak, A.B.D. parlamenterleri Walter W. Heller tarafından da, vergi ayrıcalıkları (tax preferences) yoluyla sağlanan sübvansiyonlar için, bunların devlet sübvansiyon sisteminin arka kapısı olduğu, dolaysız (direct) bütçe harcamaları¹, borçlanma, garanti ve kefalet gibi sübvansiyonların ise devlet sübvansiyon sisteminin ön kapısı olduğu, arka kapıdan verilen sübvansiyonların kamuoyundan gizlendiği, federal bütçede gösterilmedikleri ve bunların hangi amaca hizmet ettiklerinin bilinmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca diğer bir parlamenter Wilbur D. Mills tarafından da, bütçede gözükken harcamaların hedefleri ile vergi sübvansiyonlarının hedefleri arasındaki önceliklendirme soruna değinilmiştir (Bittker, 1969:244-245). Vergi harcaması terimi telaffuz edilmeden önce, A.B.D' nde kamu harcaması yöntemleri konusunda gerek politik gerekse akademik çevrelerde çok yönlü tartışmalar yapılmıştır. Bu tartışmaların bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

A.B.D. Başkanı Kennedy ve Johnson' ın es-

1 Vergi harcaması dışında kalan kamusal kaynaklı harcamalar, literatürde, direk, doğrudan, klasik, geleneksel bütçe harcamaları kimi zaman da sadece kamu harcamaları olarak ifade edilmektedir. Bu çalışmada bu kavramın karşılığı olarak "geleneksel kamu harcaması" terimi kullanılacaktır.

ki Hazine Bakan Yardımcısı (Türkiye' de Maliye Bakanlığı Müsteşarı) Profesör Stanley S.Surrey tarafından yapılan ve vergi harcaması ile ilgili temel fikirlerin ortaya konduğu Kasım 1967' deki "A.B.D. Gelir Üzerinden Alınan Vergi Sistemi-Tam Hesap Gereksinimi" (The United States Income Tax System- The Need For a Full Accounting) başlıklı konuşmada (Break, 1985:261): "vergi harcamalarını içeren federal bütçe" anlamına gelen "Tam Hesap" (Full Accounting) kavramına yer verilmiştir (Bittker, 1969:245). Konuşmada, çeşitli istisna, muafiyetler, matrah ve vergiden indirimler aracılığıyla vergi sisteminin, piyasa ekonomisini kamu harcamalarına benzer şekilde etkilediği; bu durumun da vergileme alanında tanımlanmamış bir harcama sistemi ürettiği, federal harcamaların kontrol edilmesi, azaltılması için Kongre görüşmelerinde ve kamuoyunda bu vergi harcamalarından bahsedilmediği, eğer bu vergi miktarları bütçenin harcama tarafında yer alırsa, kendiliğinden özenli bir inceleme altına alınabileceği belirtilmiştir (Balkaya Akça, 2000:4).

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

Surrey' in "Tam Hesap" görüşüne göre, federal gelir vergisi sistemi iki parçadan oluşmaktaydı. Birinci parça, vergilendirme için zorunlu yapısal hükümlerden, ikinci parça ise, geleneksel bütçe harcamaları yerine ayrıcalıklı vergi hükümleri yoluyla sürdürülen kamu finansman destek programları kapsamındaki vergi harcamalarından oluşmaktaydı (Burkhead, 1974:1346). Surrey, vergi ayrıcalıklarına olan politik desteğin ve ilginin altını çizmek için, vergi harcaması terimini eleştirel şekilde kullanmıştır (Barlett, 2001:2). Sur-

rey, vergi harcamalarının geleneksel bütçe harcamalarıyla fonksiyonel olarak eşdeğerde olduğunu, sadece bunların kamu harcama birimleri tarafından değil de gelir idaresi tarafından idare edildiğini ileri sürmüştür. Surrey' e göre ayrıca, vergi harcamaları, geleneksel bütçe harcamalarına göre daha etkin olmaları halinde, geleneksel bütçe harcamalarının yerini almalıdır (Stahl, 1999:2).

Surrey' in önerisi, vergi avantajı sağlayan vergi hükümlerinin varsayımsal harcamalar olarak bütçede yer almaları gerektiği şeklindedir (Bittker, 1969:246). Surrey' in bu düşüncesinin gerekçeleri ile ilgili başlıca iki ayrı fikir bulunmaktadır. Bunlar:

1. Surrey, vergideki karadelikleri (tax loop-holes), vergi harcamaları olarak tanımlama olasılığından etkilenmiş ve onların federal bütçe giderlerinin fonksiyonel kategorilere bağlı olarak sınıflandırılmasıyla ilgilenmiştir (Burkhead, 1974:1346). Surrey' in amacı vergi karadelikleri gibi vergi kalemleri üzerine dikkatleri çekmek ve vergi reformuna zemin hazırlamak ve vergi reformu ile vergi sistemini ana işlevi olan gelir artırıcı özelliğine yeniden kavuşturmaktır (Burman, 2003:613).

2. Surrey, politika oluşturma süreçlerini (policymaking process) geliştirmek için parlamento tarafından vergi sistemi ve harcama programlarının yeniden gözden geçirilebileceği bir yöntemi önermiştir (Barlett, 2001:1).

Surrey' in önerisi doğrultusunda, ayrıca, A.B.D. Hazine Bakanı Fowler tarafından hazırlanan ve 1968 yılında yayınlanan 1968, 1969 ve 1970 mali yıllarını kapsayan "Vergi Harcama Bütçesi: Kavramsal Bir Analiz" (The Tax Expenditure Budget: A Conceptual Analysis) adlı rapor "Tam Hesap" yaklaşımına giden ilk adım olarak görülmektedir (Bittker, 1969:246). 1969' da ise A.B.D. Hazine Bakanı Barr' ın girişimleriyle "standart vergi yapısından ayrılan özel hükümlerin bir listesi" şeklinde "ilk vergi harcaması bütçesi" kamuoyuna takdim edilmiştir. Vergi harcaması bütçesi ile, sıra dışı vergi hükümlerinin ve vergi karadeliklerinin daha şüpheli şekilde eleştiriye ve elemeye

tabi tutulmasını sağlayacak şekilde her kesimin bilgilendirilmesi sağlamıştır (King, 1984:14).

Kavramın doğduğu A.B.D' nde, vergi harcaması olgusu, yasal bir zorunluluk olmadan önce geliştirilmeye başlanmış ve devlet dökümanlarında yer almıştır. Bu dönemdeki tartışmaların, her yeni olgunun eyleme dönüştürülmesi safhasında karşılaşılan zorluklardan kaynaklandığı anlaşılmaktadır. Vergi harcaması kavramının fikir babası Surrey' in bulunduğu bürokratik konum ve ülkenin içinde bulunduğu ekonomik ve siyasi ortam nedeniyle, vergi harcaması kavramının ileri sürülmesindeki esas amacın ne olduğu konusunda çok çeşitli savlar ileri sürülmüştür.

Vergi harcaması yaklaşımının A.B.D' ndeki ilk yasal dayanağı olan 1974 Bütçe Reform Yasası (Budget Reform Act Of 1974), vergi harcamalarını bütçe denetimine dahil etmiştir. Yasa, vergi sübvansiyonlarının devlet harcamalarının bir şekli olduğunu ve bu nedenle de diğer kamu harcamaları gibi bütçe dökümanları ve süreciyle ilişkilendirilmesi gerektiğini ortaya koymaktaydı (Surrey, 1976:53). Yasa aynı zamanda, Bütçe ve Yönetim Dairesi' ne (Office of Management and Budget) A.B.D. Başkanının Kongreye sunduğu bütçe teklifiyle birlikte sunulmak üzere bir vergi harcaması analizi yapma zorunluluğu da getirmekteydi. Başkanın kurmayları tarafından yapılan ve "Special Analysis G" olarak da bilinen bu analiz bugün de A.B.D. Başkanının Kongre' ye sunduğu bütçe teklifinde Analitik Perspektifler (Analytical Perspectives) bölümünde yer almaya devam etmektedir.

3. SONUÇ

Vergi harcaması kavramını ilk duyanlar için bu terim, gelir idaresinin vergi toplama çalışmaları sırasında yaptığı harcamaları çağrıştırabilir. Ancak vergi harcaması kavramı, vergilerin tahsiline yönelik yapılan giderleri ifade etmektedir. 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; ver-

gi muafiyetleri, vergi istisnaları, indirimler, vergi mahsupları, indirimli vergi oranları, vergi ertelemeleri ve diğerleri şeklinde ülkelerin vergi sistemlerinde görülebilmektedir.

Vergi harcaması kavramının gelişmesini sağlayan A.B.D. Başkanı Kennedy ve Johnson' ın eski Hazine Bakan Yardımcısı Profesör Stanley S. Surrey' dir. Bu durumun, Shoup (1975:1329) bir eserinde bu durumu şöyle ifade etmektedir:

"Vergi harcamalarının rakamları ile birlikte listelenerek A.B.D. federal bütçesine dahil edilmesi, geniş ölçüde Profesör Stanley. S. Surrey' in düşüncelerinin ve çalışmalarının sonucunda gerçekleştirilebilmiştir. Bütçeleme tarihindeki bu büyük yenilik, bu kişiye atfedilebilir".

KAYNAKÇA

Balkaya Akça, F.N. (2000): Gelir Vergisindeki Vergi Harcamaları ve Türk Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi, Basılmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi S.B.E, 2000.

Barlett, B. (2001): "The Flawed Concept Of Tax Expenditures", Tax Issues, April 30, 2001, 1-2. erişim: www.ncpa.org 30.12.2004.

Bittker, B. (1969a): " Accounting For Federal Tax Subsidies In The National Budget", National Tax Journal, Vol: 22, Issue: 2, 244-261.

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

Burkhead, J. (1974): "Pathways to Tax Reform", Journal Of Economic Literature, Vol:12, Issue:4, 1346-1347.

Burman, L.E. (2003): "Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant", National Tax Journal, Vol: 56, Issue:3 613-628.

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

Shoup, C.S. (1975): "Surrey' s Pathways To Tax Reform- A review Article", The Journal Of Finance, Vol:XXX, No:5, 1329-1341.

Stahl, J. (1999): "Individual Taxation Discussion Group", Free Bulletins, 28 Eylül 1999, 1-6. erişim: www.google.com 22.12.2004.

Surrey, S.S. (1976): "Tax Expenditures", Challenge, Vol:18, Issue:6, 53-54.