

VERGİ HARCAMALARI ve ÜLKE UYGULAMALARI

TAX EXPENDITURES AND COUNTRY PRACTICES



Haluk EGELİ*



Burak TEPE*

Öz

İstisna, muafiyet, indirimli vergi oranları, indirim, mahsup, vergi kredileri vb. uygulamalar gibi standart vergi yapısından sapan unsurları ifade eden vergi harcamaları, dolaylı transfer harcaması olarak kabul edilmektedir. Bütçe dışında yer almaları dolayısıyla bütçe denetimine tabi olmayan vergi harcamalarının, kamu mali yönetiminin saydamlığına ve hesap verebilirliğine olumsuz etkide bulunması, bu harcamaların bütçe süreçlerine dâhil edilme gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu çerçevede 1950'li yılların sonunda Federal Almanya'da daha sonra ise Amerika Birleşik Devletleri ve Avrupa ülkeleri olmak üzere gelişmiş ekonomilere sahip ülkelerde vergi harcamalarının belirlenmesi konusunda çalışmalar başlamıştır. Türkiye'de vergi harcamaları konusunda yapılan çalışmalar VIII. Kalkınma Planı çerçevesinde başlamıştır. İlk vergi harcaması raporu

ABSTRACT

The fact that tax expenditures which are not subject to budgetary audits because of being out of budgets affect transparency and accountability of public fiscal management adversely, reveals that it is necessary to include them within budgetary processes. In this regard, the first practices to determine tax expenditures were carried out in developed economies, by the late 1950s in Federal Republic of Germany, then followed by the United States and European countries. The first work regarding tax expenditures in Turkey was initiated within the scope of the 8th Development Plan. The first tax expenditure report was issued in 2001, and then in 2007, another study too was issued, named as Tax Expenditures Report. Moreover, in accordance with the Law, no. 5018, lists that

* Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, Maliye Bölümü

** Vergi Müfettişi

2001 yılında yayınlanmış, ardından 2007 yılında Vergi Harcamaları Raporu adında bir çalışma daha yayınlanmıştır. Bununla birlikte 5018 sayılı kanun çerçevesinde 2006 mali yılından bu yana vergi harcaması tahminlerinin yer aldığı listeler Merkezi Yönetim Bütçe Kanununa eklenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Harcamaları, Dolaylı Transfer Harcamaları, Muafiyet, İstisna, Mali Saydamlık

include tax expenditure estimations have been attached to the Central Administration Budget Law since 2006 fiscal year.

Keywords: Tax expenditures, indirect transfer expenses, exemption, fiscal transparency

1- GİRİŞ

Devletin ekonomi içindeki rolünün ne olması gerektiği, vergi toplama gibi bir gücü elinde bulundurması nedeniyle günümüz küresel ekonomik sistem içerisinde halen tartışılan bir konudur. Gelişmekte olan ülkeler açısından; iktisadi kalkınma, büyüme ve tam istihdamın sağlanması olarak ifade edilebilecek olan temel ekonomik hedefler, devletleri sahip oldukları vergilendirme yetkisinden tavizler vermeye yönlendirmektedir. Gelişmesini tamamlamış ülkeler ise aynı amaçlar ile olmasa da toplumsal refahın devamlılığını sağlamak amacıyla vergi politikalarında değişiklikler yapabilmektedir.

Devlet, kendisine yüklenen fonksiyonları yerine getirirken harcama yapmak zorundadır. Bu harcamaları finanse etmek için de vergi geliri elde eder. Dolayısıyla devletler, fonksiyonlarını yerine getirirken harcama yapma ve vergi toplama gibi yöntemlere başvurumaktadırlar. Devletin uygulamakta olduğu maliye politikasının ve onu oluşturan kamu harcamaları ve vergiler gibi araçların, dönüşen ekonomik ve sosyal durumlar karşısında nitelikleri değişebilmektedir. Zira devletler, harcama politikalarını, desteklenmesi uygun görülen toplumsal kesimlere, etkinliklere veya faaliyetlere ayrıcalık tanıyacak şekilde değiştirebilmektedirler.

Benzer şekilde devletlerin, vergi sistemlerinde farklı ekonomik ve sosyal amaçlarla yer verdikleri çeşitli ayrıcalık müesseseleri ile vergi toplama yetkisini, bazı toplumsal kesimler, etkinlik veya faaliyetler açısından kullanmadıkları görülebilmektedir. Kamu harcamalarının finansmanını sağlayan vergi gelirlerinin bir kısmından vazgeçilmesi anlamına gelen bu durum, ortaya “vergi harcaması” (tax expenditure) kavramının çıkmasına neden olmuştur. İlk bakışta vergi toplamak için yapılan harcamalar veya toplanan vergilerin harcanması olarak algılanabilecek olan bu kavramın, ilk kez 1960’lı yılların sonunda Amerika Birleşik Devletleri’nde kullanıldığı bilinmektedir.

Vergi harcamaları genel itibarıyla; farklı ekonomik ve sosyal amaçlarla vergi sistemlerine eklenen ve standart vergi yapısından sapan unsurları ifade eden çeşitli istisna, muafiyet, oran indirimi ve vergi erteleme gibi uygulamalar nedeniyle toplanmasından vazgeçilen vergi gelirleri olarak tanımlanabilir.

Nelerin vergi harcaması olarak kabul edileceği konusundaki düşünceler ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte, genel kabul gördüğü şekliyle vergi harcamaları, standart vergi yapısı veya “benchmark” olarak nitelendirilen temel vergilendirme yapısından sapmalar olarak ifade edilmektedir.

Bu çalışmada dolaylı transfer harcamaları olarak da adlandırılan vergi harcamalarına ilişkin olarak öncelikle kavramın ortaya çıkışı, tanımları ve türlerine ilişkin teorik bilgilere yer verilmiştir. Ardından şeffaf ve hesap verebilir bir kamu mali yönetimi oluşturmak amacıyla vergi harcamalarının bütçeleme tekniği çerçevesinde belirlenmesi, tahmin edilmesi, hesaplanması ve bütçelenmesi gerektiğini

den hareketle, seçilmiş bazı ülke örnekleri çerçevesinde, vergi harcamalarının nasıl belirlendiği, bu harcamaların bütçeleme süreçlerine nasıl dâhil edildikleri konularında bilgiler verilmiştir.

2- VERGİ HARCAMASI KAVRAMININ ORTAYA ÇIKIŞI

Vergiler, devletin sahip olduğu egemenlik gücüne dayalı olarak cebri ve karşılıksız olarak, vergi ödemekle yükümlü olan gerçek kişi ve kurumlardan aldığı ödemeler olarak tanımlanmaktadır. Devlet tarafından kamu hizmetlerinin sunumu da genel itibariyle kamu harcaması yapılmasını ifade eder. Kısacası kamu harcamalarının yapılabilmesi için, egemen güç olan devlet tarafından, kamu hizmetlerinden yararlananlardan belirli bir külfete katlanması istenir. Ödeyenler açısından külfet olan vergilerin, devlet açısından kamu harcamalarının finansman kaynağı ve dolayısıyla gelir niteliği taşıması, vergi harcaması kavramının kendi içerisinde bir çelişki barındırdığı izlenimini verebilmektedir. Bununla birlikte vergi harcaması kavramının zihinlerde yarattığı ilk anlamın, vergi toplamak amacıyla yapılan harcamalar ya da toplanan vergilerin harcanması şeklinde olduğu düşünülebilir. Bir yönüyle kamu harcamalarının içinde değerlendirilebilecek olan vergi harcaması, devletin farklı amaçlarla ve farklı uygulamalarla, almaktan vazgeçtiği vergi geliri olarak tanımlanabilir.

Vergi sisteminde yer alan bir takım düzenlemeler nedeniyle toplanmasından vazgeçilen vergi gelirlerini temsil eden ve bu yönüyle kamu harcamaları niteliğinde olan ancak devlet bütçesinde yer almayan vergi harcaması kavramının ilk kez 1960'lı yıllarda Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) kullanıldığı söylenebilir. Bununla birlikte vergi harcaması kavramının kullanılmaya başlanılmasından önce, 1950'li yılların sonunda, gerek ABD'de gerekse Federal Almanya'da vergi sistemi içerisinde yer alan sübvansiyonların vergi gelirlerinde aşınmaya yol açtığı, bu sübvansiyonların kimlere hangi ölçütlere göre verildiğinin belli olmadığı ve verilen bu sübvansiyonların tutarının hesaplanamadığı tartışmaları ortaya çıkmıştır. Zira vergi harcaması kavramı daha kullanılmamışken, dünyada ilk geniş kapsamlı devlet sübvansiyonlarının bir listesi, yasal bir zorunluluk olmaksızın, 1959 yılında Federal Almanya bütçesinde yer almıştır.¹ 1963 yılında ise ABD'de Profesör Joseph P. McKenna tarafından yazılan ve National Tax Journal dergisinde yayınlanan "Tax Loopholes: A Procedural Proposal" (Vergi Karadelikleri: Prosedürel Bir Öneri) adlı bir makale ile vergi ayrıcalıklarının bütçe harcaması olarak kayıt altına alınması amacı gerçekleştirilmeye çalışılmıştır.² Ardından 1969 yılında ABD'de 1968 yılı mali yılı için Hazine Bakanlığı yıllık raporu içinde ülkedeki ilk vergi harcaması bütçesi (raporu) yayınlanmıştır.³ Vergi harcamaları ile bütçe ilişkisi konusunda önemli belgeler olarak kabul edilen ve "Vergi Harcama Raporları" olarak adlandırılan bu ilk uygulamaları, 1978 yılında İspanya, 1979 yılında İngiltere ve Kanada, 1980 yılında Fransa, 1997 yılında ise Hollanda gibi ülkeler takip etmiştir.⁴

Vergi harcamaları kavramını ilk kullanan kişi 1961-1969 yılları arasında Keneddy ve Johnson'ın başkanlık dönemlerinde ABD Hazine Bakanlığı'nda vergi politikasından sorumlu Bakan Yardımcılığı görevini yürüten Stanley S. Surrey olmuştur.⁵ Vergi harcamaları kavramı, S. Surrey'in vergi harcaması

¹ Türkben Pedük, Dünya'da ve Türkiye'de Vergi Harcamaları, Yüksek Lisans Tezi, Edirne, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eylül 2005

² Hümeysra Uğurlu, Vergi Harcaması Uygulamaları ve Etkinliklerinin Analizi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Programı Yüksek Lisans Tezi. Trabzon, Haziran 2013.

³ Ahmet Küçük, Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi. Trabzon, Mayıs 2013.

⁴ Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. Vergi Harcamaları Raporu, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı, 2007.

⁵ Türkben Pedük, a.g.e

olarak adlandırdığı bu harcamaların, toplam kamu harcamaları içerisinde öncelikli önem arz ettiğine ilişkin uyarıları ile ortaya çıkmıştır.⁶ Surrey bu kavramı, doğrudan devlet harcamaları dışında ekonomiyi etkileyebilecek nitelikte olan ve “Internal Revenue Code” olarak tanımlanan genel kabul görmüş gelir yapısından kasıtlı sapmaları tanımlamak için kullanmıştır.⁷

Vergi harcamalarının incelenmesine ve tespitine yönelik olarak başlatılan ilk çalışmaların temel hedefi söz konusu harcamalarının bir tür kamu harcaması niteliğinde olmalarından ileri gelmektedir. Zira kavramı ilk kullanan kişi olarak kabul edilen Stanley S. Surrey’nin Kasım 1967’de yapmış olduğu “ABD Gelir Üzerinden Alınan Vergi Sistemi-Tam Hesap Gereksinimi” başlıklı konuşmasında; çeşitli istisna, muafiyet, 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.⁸

3- VERGİ HARCAMASI TANIMLARI ve BENCHMARK

Vergi harcaması kavramını ortaya çıkmasının ardından, kavrama ilişkin farklı vergi sistemleri itibariyle farklı tanımlamalar yapılmıştır. En genel itibariyle çeşitli nedenlerle vergi gelirlerinin bir kısmından vazgeçilmesi sonucunu doğuran bir takım düzenlemeleri kapsayan vergi harcamaları kavramı, hangi düzenlemelerin vergi harcaması olarak kabul edilmesi gerektiği hususunda yaşanan farklılıklar nedeniyle farklı tanımlanabilmektedir.

Kavramı ilk kullanan kişi olarak kabul edilen S. Surrey vergi harcamalarını, vergi yasalarında yürürlükte bulunan çeşitli özel muafiyetler, kesintiler ve kredilere ilişkin hükümler vasıtasıyla üretilen ve piyasa ekonomisini etkileyen bir harcama sistemini tanımlamak için kullanmıştır.⁹

Bir tür kamu harcaması olmasına rağmen, bütçelerin gider tarafında yer almaması bu nedenle de denetlenmeyen alanlar yaratmasının eleştirilmesi neticesinde ortaya çıkan vergi harcamaları kavramı, Uluslararası Para Fonu’nun (International Monetary Fund-IMF) hazırladığı, Mali Saydamlık Rehberi’nde (Manual Fiscal Transparency) de kendisine yer bulmuştur. Söz konusu rehberde vergi harcamalarının, vergi yasalarında bulunan belirli hükümlerin sonucu olarak yaşanan gelir kaybını ifade ettiği belirtilmektedir. Bahsi geçen bu hükümlerin ise vergi muafiyetlerini, toplam gelirden yapılacak indirimleri, vergi borcundan yapılacak mahsupları, vergi oran indirimlerini ve vergi ertelemelerini içerdiği ifade edilmiştir.¹⁰ OECD tarafından yapılan tanımlamaya göre ise vergi harcamaları, “*normal veya referans vergi yapısından ayrılan hususların neden olduğu kamusal gelir kayıplarıdır*”¹¹ Bir diğer tanım ise William McBride tarafından yapılmıştır. McBride’a göre vergi harcamaları kavramı, “*vergi ayrıcalıkları, sübvansiyonlar, istisna ve muafiyetler gibi normal vergi sisteminden sapmaları temsil etmektedir*”¹²

⁶ William McBride, A Brief History of Tax Expenditures, Tax Foundation Fiscal Fact, no. 391, Ağustos 2013

⁷ Brian J. Munson, Tax Expenditure Policy: An Analysis of Indirect Government Spending, Law Offices of Losavio & DeJean, Mart 2011, http://www.losaviodejean.com/s3web/1002115/docs/thesis_complete.pdf (Erişim: 11.08.2014).

⁸ Türkben Pedük, Vergi Harcamaları. Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006

⁹ Stanley S. Surrey, William F. Hellmuth, The Tax Expenditure Budget-Response To Professor Bittker, National Tax Journal, 1969, sf: 528-537.

¹⁰ IMF. Manual on Fiscal Transparency. Washington D.C., International Monetary Found, 2007.

¹¹ Ersin Kaplan, Vergi Harcamalarının Türk Vergi Sistemindeki Yeri, Vergi Dünyası, no. 369, Mayıs 2012, sf: 123-138

¹² William McBride, a.g.e.

Türkiye’de ise resmi olarak vergi harcaması kavramına yönelik ilk belirlemelerin VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planının hazırlık sürecinde planın hazırlanmasına ışık tutmak amacıyla oluşturulan Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu’nda yapıldığı söylenebilir. Söz konusu raporda vergi harcamaları bütçe kapsamı dışında kalan dolaylı kamu-sal harcama alanlarından birisi olarak değerlendirilmiştir. Bu çerçevede vergi harcamalarının; “*devletin ekonomik veya sosyal gerekçelerle çeşitli kesim ve gruplara diğerlerine göre bir vergi avantajı sağlaması şeklinde özetlenebilecek, çok yaygın bir politika aracı*” olarak kullanıldığı belirtilmiştir.¹³

Bu gelişmeyi takiben 2001 yılında Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan Vergi Harcamaları isimli çalışmada vergi harcamalarına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Söz konusu çalışmanın ön söz kısmında vergi harcamaları hakkında kısa bir bilgi verilmiş olup, bu bölümde; vergi harcamalarının “*vergi sisteminde istisna, muafiyet, vergi erteleme, düşük vergi oranı şeklinde ortaya çıkıp vergi kaybına yol açan uygulamalar*” olduğu bu yönüyle de vergi harcaması kavramının bir harcama türü olduğu belirtilmiştir.¹⁴

Türkiye’de vergi harcamalarının yer aldığı ilk yasal düzenleme ise 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda yer almıştır. Söz konusu kanunda tam olarak vergi harcaması kavramının tanımına yer verilmese de kanunun 15’inci maddesinde “*vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirlerinin*” merkezi yönetim bütçe kanununda yer alacağı belirtilmiştir.

Bu çerçevede Türk vergi mevzuatında yer alan hükümler nedeniyle vazgeçilen vergi gelirlerine ilişkin tahmini rakamlar ilk kez 2006 yılı bütçesine eklenen “Vergi Harcama Listesi” adı altında belirlenmiştir. Söz konusu listeye ilişkin açıklamada ise vergi harcaması kavramının en genel anlamda “*standart vergi sisteminden*” sapmalar olarak tanımlanabileceği ifade edilmiştir.¹⁵

Yine T.C Maliye Bakanlığı’nca yapılan bir diğer çalışma ise 2007 yılında Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü’nce yayımlanan Vergi Harcamaları Raporu olmuştur. Söz konusu raporda 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 erteleme şeklinde kamu harcaması*” olarak tanımlanmıştır.¹⁶

Vergi harcaması tanımlarında sıkça kullanılan benchmark kavramının neyi ifade ettiği, üzerinde durulması gereken bir diğer husustur. Gerek kavramın ortaya çıktığı ABD’de gerekse gittikçe önem kazanmasıyla farklı ülke vergi sistemlerince tanımlanmaya çalışılan bir kavram olan “benchmark” kavramı, en temel anlamda standart, referans, kriter veya ölçüt vergi yapısı olarak Türkçeye çevrilebilir.

Nelerin vergi harcaması olarak kabul edilmesi gerektiğinin belirlenmesi hususunda temel dayanak noktası olarak kabul edilen “benchmark”, standart vergi uygulamalarını ifade etmektedir. Bu çerçevede standart vergi yapısı kapsamına, vergi sisteminin oran yapısının, muhasebe kurallarının,

¹³ DPT, Devlet Planlama Teşkilatı. Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, Devlet Planlama Teşkilatı, 2000

¹⁴ Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi Harcamaları 2001 Yılı, Ocak 2001, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=627> Erişim: 10 Ocak 2015

¹⁵ T.C. Maliye Bakanlığı. Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Vergi Harcamaları Listesi, 2006-2015 <http://www.bumko.gov.tr/TR,61/butce-kanunu-ve-ekleri.html> Erişim Tarihi: 24 Şubat 2015

¹⁶ Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. a.g.r.

zorunlu ödemelerin indirim konusu yapılabilmesine ilişkin hükümlerin, idari uygulama kolaylığına ilişkin hükümlerin ve uluslararası mali zorunluluklarla ilgili hükümlerin girdiği kabul edilmektedir.¹⁷

Daha açık bir ifadeyle vergi sistemini oluşturan temel unsurları (konu, matrah, oran, mükellef, hesaplama vb) temsil eden “benchmark”, aynı zamanda yasal düzenlemeler içerisinde bulunan ve farklı ekonomik, sosyal veya mali amaçlar çerçevesinde zorunlu olarak başvurulmuş bir takım destek mekanizmalarını da ifade etmektedir. Bu yönüyle vergi harcaması tanımları ile benzerlik gösterdiği düşünülse de benchmark olarak kabul edilen düzenlemelerin vergi harcamasından önemli farklılıkları bulunmaktadır. Zira bu farklılıklardan en önemlisi vergi harcaması olarak kabul edilen uygulamaların doğuracağı sonuçlar bakımından hedefinde vergi yükümlülerinin hepsi değil belirli bir kısmı bulunmaktayken, standart vergi yapısının unsuru olarak kabul edilen düzenlemelerin ise bütün yükümlüler açısından geçerli olmasıdır.

4- VERGİ HARCAMASI TÜRLERİ

Çeşitli amaçlarla vergi sistemi içerisinde yer alan ve temelde farklı ayrıcalıklar sağlaması nedeniyle devlet gelirlerinde azalmaya yol açan uygulamaların hepsinin vergi harcaması olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Vergi harcaması kavramına ilişkin yapılan farklı tanımlamaların çoğunda değinilen istisna, muafiyet, indirimler, mahsuplar vb. bir takım vergisel kavramların, aslında vergi harcaması türlerinin en bilinenleri belki de ortak kabul görenleri olduğu söylenebilir. Temel bir sınıflandırmayı da sağlayan bu vergi harcaması türleri gerek uluslararası çalışmalar da gerek yerli kaynaklarda sıkça kullanılan kavramlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi harcamalarının aşağıdaki 5 temel uygulamadan oluştuğu ifade edilmektedir:¹⁸

1- İstisnalar ve Muafiyetler: Kişilerin veya üzerinden vergi alınması gerek unsurların vergi dışında bırakılması.

2- İndirimler: Vergilendirilebilir gelire ulaşmak için brüt gelirden indirilebilir tutar.

3- Vergi Kredileri: Hesaplanan vergiden indirilebilir tutar.

4- İndirimli Vergi Oranları: Bir grup mükellefe veya faaliyet koluna uygulanan düşürülmüş vergi oranı.

5- Vergi Ertelemeleri: Verginin ödenmesinin ertelenmesi şeklinde ortaya çıkan vergi rahatlatma uygulamalarıdır.

Vergi harcamasının en bilinen örnekleri olarak belirtilen bu uygulamaların bir kısmı gelir, servet veya harcamalar üzerinden alınan vergiler açısından uygulama alanı bulsalar da vergi harcaması olarak tanımlanan bu düzenlemelerin genelde gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin oldukları görülmektedir.

Söz konusu bu durumun önemli bir nedeni, vergi harcaması kavramının ortaya çıktığı ABD’de, bu kavramın gerçek kişilerin ve kurumların gelirleri üzerinden alınan federal “gelir” vergilerine ilişkin olarak kullanılması olarak düşünülebilir.¹⁹

4.1- İstisna ve Muafiyetler

İstisna; üzerinden vergi alınması gereken bir konunun vergi dışında bırakılması olarak tanımlanır-

¹⁷ Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, a.g.r

¹⁸ Hasan Halil Gönül, Vergi Harcamaları-I, Yaklaşım Dergisi, no. 111, Mart 2002-a: 78-82

¹⁹ Hasan Halil Gönül, a.g.e.

ken, muafiyet ise vergilendirilmesi gereken bir kişiden vergi alınmaması durumunu ifade etmektedir. İstisnalar vergi sistemi içerisinde mükellefler açısından nesnel bir ayrıcalık sağlarken, muafiyetlerin ise belirli mükelleflere uygulanması nedeniyle öznel nitelikte olduğu kabul edilmektedir.

Vergilendirilmesi gereken bir konunun kısmen veya tamamen, devamlı ya da geçici bir şekilde vergi dışında tutulması olarak da tanımlanabilecek istisnalara örnek olarak Türk Vergi Sisteminden; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 18'inci maddesinde düzenlenen serbest meslek kazanç istisnası, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun (KDVK) 11'inci maddesinde düzenlenen ihracat istisnası gösterilebilir.²⁰

Ayrıcalık niteliğinde olan fakat istisnalardan farklı olarak bizzat mükellef veya mükellef gruplarına ilişkin olarak uygulanan muafiyetlere örnek olarak ise GVK'nin 66'ncı maddesinin 2'nci fıkrasının (5) numaralı beninde düzenlenen serbest meslek erbabı muafiyeti ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (k) bendinden düzenlenen kooperatif muafiyetinden bahsedilebilir.

4.2- İndirimler

Yükümlüler tarafından ödenecek vergi miktarına ulaşabilmek için üzerinden vergi alınacak değerlerin tutarından yapılan bir takım indirimlerden söz edilebilir. Gelir ve/veya servet vergilerinde karşılaşılan çeşitli indirim mekanizmaları, yükümlülerin doğru miktarda vergi ödemelerini sağlamaları yanında farklı teşvik amaçları taşıyan uygulamalar olarak da kullanılabilir.

Ancak vergi sistemlerinde yer alan bir takım giderlerin indirim olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Örneğin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesinde tüm ticari kazanç elde eden mükelleflerin vergilendirilecek safi gelirlerine ulaşılabilmesi için, kazançları üzerinden indirebilecekleri giderler düzenlenmiştir. Söz konusu bu gider indirimi uygulamasının vergi harcaması türlerinden birisi olan indirim olarak kabul edilmemesi gerekir. Dolayısıyla söz konusu madde uygulaması neticesinde vergi harcaması olduğundan söz edilememektedir. Buna karşılık yine söz konusu kanununun 31'inci maddesinde yer alan Engellilik indirimi uygulaması vergi harcaması olarak kabul edilmelidir. Çünkü belirli bir sosyal amaç taşımakta olan bu indirim müessesesi, devletin bir mükellef grubunu koruma gayesiyle hareket ettiğini göstermektedir.

4.3- Vergi Kredileri

Esas itibarıyla vergi kredisi uygulamaları Türk Vergi Sistemi içerisinde yer alan mahsup uygulamalarına karşılık gelmektedir. Mahsup uygulaması daha önce ödemesi yapılmış bir vergi tutarının, daha sonra ödenmesi gereken vergi tutarından indirilmesi olarak tanımlanmaktadır.²¹ Mahsup uygulamaları, çifte vergilemenin engellenmesi amacıyla kullanıldığı zaman bir vergi harcaması olarak kabul edilebilir. Bunun dışında mahsup uygulamalarında ise vergi harcaması olduğundan söz edilememektedir. Zira mahsup uygulamasının esası daha önce ödenen bir verginin ödenmesi gereken bir vergiden indirilmesine dayanmaktadır. Mahsup işleminde -şayet çifte vergilendirme yapılmayacaksa- devlet açısından tahsilinden vazgeçilen herhangi bir kamu geliri bulunmadığından, vergi harcaması olduğunun söylenmesi oldukça güç olmaktadır.²²

²⁰ Hayal Mcdonald, Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamalarının Etkinlik ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2010

²¹ Hayal Mcdonald, a.g.e.

²² Özgür Saraç, Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri, Maliye Dergisi, no. 159, Temmuz-Aralık 2010, sf: 262-277.

Vergi kredisi olarak adlandırılan ve vergi harcaması türleri arasında sayılan uygulamaların örneklerine ise ABD ve Birleşik Krallık'ta rastlamak mümkündür. Söz konusu ülkelerde vergi kredileri, istisna ve muafiyetlerin aksine doğrudan vergiyi azaltması nedeniyle oldukça önem verilen konular arasında yer almaktadır. Söz konusu iki devlet tarafından genellikle sosyal amaçlarla kullanılan vergi kredisi uygulamaları, vergi iadesi uygulamalarının yerine kullanılmaktadır. Birleşik Krallık'ta "Child Tax Credit" (Çocuk Vergi Kredisi) ve "Working Tax Credit" (Çalışan Vergi Kredisi) olarak iki farklı uygulama türü²³ olan vergi kredilerinin ABD'de gerek federal düzeyde gerekse eyaletlerde farklı sosyal amaçlarla uygulanmaktadır. Birleşik Krallık'ta yalnızca gerçek kişilerden alınan gelir vergisi açısından uygulanan vergi kredileri, ABD'de ise bireysel ve kurumsal olmak üzere gelir vergilerini oluşturan bireysel gelir vergisi ve kurumlar vergisi ayırımına paralel şekilde düzenlenmiştir.²⁴

Vergi kredisi olarak adlandırılan ve vergi harcaması türleri arasında sayılan uygulamaların Türk Vergi Sistemi'nde bir örneği bulunmamaktadır. Ancak 12 Haziran 2013 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)'ne sunulan Gelir Vergisi Kanun Tasarısı'nın 83'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında girişimciliği teşvik etmek amacıyla ticari, zirai ve mesleki faaliyeti nedeniyle ilk defa gelir vergisine tabi olan yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişiler için vergisel teşvik uygulaması öngörülmüştür.²⁵

Söz konusu düzenleme ile şartları taşıyan mükelleflerin, faaliyete başladıkları vergilendirme döneminden itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri kazançlarının asgari ücretin yıllık tutarına isabet eden kısmının, 77'nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oran ile çarpılmasıyla bulunan tutar, bunların kazançları üzerinden hesaplanan vergiden **mahsup edileceği** ifade edilmiştir. Ancak madde metninde mahsup kelimesi kullanılmasına rağmen madde gerekçesinde söz konusu uygulamanın bir vergi kredisi olduğu belirtilmektedir. Bu durum vergi kredisi ile mahsup uygulamaları arasında nasıl bir ilişki olduğunu da ortaya koymaktadır. Zira vergi kredisi uygulamalarının mahsup imkânı tanınması gibi ilgililere doğrudan ödeme yapılması şeklinde farklı yöntemlerle uygulanmakta olduğu, Birleşik Krallık ve ABD'de örneklerine bakıldığında görülebilmektedir.

4.4- İndirimli Vergi Oranları

Genel vergi tarifesinden farklı olarak belirli mükellef veya mükellef gruplarına yönelik olarak daha düşük vergi oranları üzerinden vergilendirme yapılması şeklinde uygulanan indirimli vergi oranları vergi harcaması türleri arasında kabul edilmektedir.

Vergi harcaması olarak kabul edilen vergi oran indirimlerine örnek olarak Türk Gelir Vergisi'nde yer alan gelir vergisi tarifesinin ücret geliri elde edenler açısından farklılaştırılarak uygulanması gösterilebilir. Söz konusu bu uygulamada ücret geliri elde edenler açısından tarifede dikkate alınacak gelir dilimleri, diğer gelir unsurlarına uygulanan tarifede yer alan dilimlerden farklılaştırılmıştır. Bu sayede ücret geliri elde edenlerin vergilendirileceği oran aralıkları geniş tutularak bir üst dilimden yüksek oranda vergilendirilmesi zorlaştırılmıştır.

²³ Ayrıntılı bilgi için bkz. <https://www.gov.uk/benefits-credits/tax-credits>

²⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. <http://www.irs.gov/Credits-&-Deductions>

²⁵ T.C. Başbakanlık, Gelir Vergisi Kanun Tasarısı, 12 Haziran 2013, <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0789.pdf> Erişim Tarihi: 05 Şubat 2015

4.5- Vergi Ertelemeleri

Vergi tatili olarak bilinen bu uygulamada amaç, belirli yükümlülerin veya gruplarının, vergi ödeme yükümlülüklerinin belirli bir zaman dilimi boyunca ileriye atılması, ertelenmesi dolayısıyla onlara ek bir mali kolaylık sağlamak olarak ifade edilmektedir. Ertelemenin süresine bağlı olarak, ilgili bütçe yıllarında devlet gelirlerinde geçici olarak azalmaya yol açan bu uygulama, çeşitli ekonomik ve sosyal amaçlarla oldukça sık başvurulan bir yöntem olarak kabul edilmektedir.

Vergi erteleme uygulamalarına, genellikle doğal afet vb. durumlarda yaşanan olumsuzluklardan etkilenen yükümlülerin vergi ödemek de dâhil vergisel ödevlerini yerine getirmelerinin belirli bir süre boyunca ertelenmesi şeklinde örnek verilebilir.

5- ÜLKE UYGULAMALARI

Vergi harcamalarının dünyadaki örnekleri incelendiğinde gelişmiş ülkelerde, bu harcamaların tespit edilmesi ve bütçe denetiminden geçirilmesi hususunda ortak bir çaba olduğunu söylemek mümkün olsa da vergi harcamalarının analizine ilişkin olarak yaşanan bir takım farklılıklar olduğu da bir gerçektir. Yaşanan bu farklılıklar ülkelerin vergi sistemlerinin bir birinden farklı özelliklere sahip olmaları yanında mali saydamlık ve hesap verilebilirlik niteliklerine sahip olmada farklı gelişmişlik düzeylerinde bulunmalarından da ileri gelebilmektedir.

5.1- Almanya

Vergi harcamalarının raporlanmasına ilişkin olarak ilk uygulama örneğine sahip olma özelliği taşıyan Almanya'da vergi harcamasının yasal bir tanımı bulunmamakla beraber²⁶ bu harcamaların, vergi hükümlerinin esas kavramlarından özel sapmalar olarak tanımlanan "vergi teşvikleri" şeklinde kabul edildiği bilinmektedir.²⁷

Vergi harcamalarının çok geniş bir çerçevede hesaplandığı Almanya'da buna rağmen bütün vergi türlerinde vergi harcamaları bulunmamaktadır.²⁸ Kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi, net değer vergisi, iş vergisi, katma değer vergisi, sigorta vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, özel tüketim vergisi, bahis ve piyango vergisi, emlak vergisi ve veraset vergisi için vergi harcamaları usulleri mevcuttur.²⁹

Almanya'da vergi harcamalarını hesaplanmasında vazgeçilen gelir (birincil gelir kaybı) yöntemi kullanılmaktadır. Dolayısıyla vergi harcamaların tahminlenmesinde ek gelirleri dolayısıyla vergi mükelleflerinin davranışlarında meydana gelecek değişim dikkate alınmamaktadır.³⁰

Vergi harcamalarının bütçe ile ilişkisi konusunda Almanya'da iki farklı uygulama olduğu ifade edilebilir. Bunlardan birincisi vergi harcamalarını da içeren "Sübvansiyon Raporu"nun hazırlanması diğer ise her yıl bütçe tasarısına eklenen "vergi harcama listeleri"nin oluşturulmasıdır.

Sübvansiyon raporu hem doğrudan kamu harcamaları ile hem de vergi harcamaları aracılığıyla devletin ekonomiye yapmış olduğu destekleri içermektedir.³¹ Söz konusu bu raporlar, cari yılın, ön-

²⁶ OECD. Tax Expenditures in OECD Countries. OECD, 2010, sf: 88

²⁷ Zhicheng Li Swift, Managing The Effects of Tax Expenditures on National Budgets, World Bank policy Research Working Paper 3927, Mayıs 2006. sf: 5

²⁸ OECD, a.g.e

²⁹ Ahmet Küçük, a.g.e. s.48-49

³⁰ Gül Kayalidere, Pelin Mastar Özcan, Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamaları Analizi:Türkiye ve Bazı OECD Ülke Örnekleri, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 17, no. 1. 2012 sf: 354

³¹ Filiz Giray, Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi, Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi XXI, no. 1. 2002. sf: 31

ceki iki yıllık dönemin ve gelecek bir yıllık dönemin vergi harcaması rakamlarını kapsayacak şekilde iki yılda bir olmak üzere hazırlanmaktadır.³² Sübvansiyon raporları yasal zorunluluk olmaksızın³³ hazırlanarak federal parlamentonun ve “Bundesrechnungshof”un (Federal Sayıştay) denetimine konu edilmek üzere kamuoyuna sunulmaktadır.³⁴

5.2- Amerika Birleşik Devletleri

ABD’de vergi harcamaları standart vergi yapısından sapan unsurlar yaklaşımından hareketle tanımlanmaktadır. Buna göre vergi harcamaları; “vergi yükümlülerini belirli davranış türlerine teşvik etmek, özel durumlarda onlara yardımcı olmak ve özel vergi indirimleri sağlamak için tasarlanmış federal vergi hükümlerinden kaynaklanan gelir kayıpları” olarak tanımlanmaktadır.³⁵

Her ne kadar ABD’de vergi harcamalarının normal (benchmark) vergi sisteminden hariç tutulan bir durumu ifade ettiği kabul edilmiş olsa da normal vergi sisteminin neyi ifade konusunda ülke çapında üzerinde fikir birliğine varılmış değildir. Vergi harcamaları konusunda çalışma yapan ve vergi harcamalarının raporlanması konusunda iki farklı belge hazırlayan Hazine (Treasury) ve Vergi Karma Komisyonu (JTC: Joint Committee on Taxation) tarafından normal vergi sistemi farklı tanımlanmaktadır. Bununla birlikte bu iki kurumun normal vergi sisteminin ne olduğunu belirlemeye yönelik yöntemlerinin de yıldan yıla değiştiği bilinmektedir ki, bu durum bu kurumlar tarafından yayınlanan raporlardan da görülebilmektedir.³⁶

ABD’de vergi harcamalarına ilişkin olarak federal düzeyde iki tane metinden söz etmek mümkündür. Bunlardan birincisi 1974 yılından itibaren yasal zorunluluk olarak Hazine tarafından hazırlanarak her yıl bütçeye eklenen vergi harcama listeleridir. Söz konusu bu liste ve açıklayıcı metinler her yıl bütçe ile birlikte sunulan Analitik Perspektifler (Analytical Perspectives) adlı yayında yer almaktadır. Bir diğer belge ise Temsilciler Meclisi ve Senato’dan eşit sayıda üye ile oluşan “Vergi Karma Komisyonu” (JCT) tarafından her yıl güncellenerek “Federal Vergi Harcamaları Tahminleri” (Estimates of Federal Tax Expenditures) adıyla yayınlanan yayındır.³⁷

Hazine ile Vergi Karma Komisyonu arasında hesaplanan vergi harcamalarının miktarları konusunda farklılıklar bulunmaktadır. Buna göre 2013 yılında Hazine 169 vergi harcaması kalemi rapor ederken, JCT bu rakamın 200’den fazla olduğunu bildirmiştir. Hazine’ye göre vergi harcamaları bütçesi 2013 yılında 1.2 trilyon dolar iken JCT’ye göre yaklaşık 1.3 trilyon dolar hesaplamaktadır. Hazine’ye göre toplam vergi harcamalarının %91’i kurumlar vergisinden ziyade kişisel gelir üzerinden alınan vergilere ilişkindir.³⁸

ABD’de Hazine tarafından yapılan vergi harcamalarının ölçülmesi ve raporlanması Hazine Departmanının Vergi Analiz Ofisi (OTA: Department of Treasury’s Office of Tax Analysis) tarafından yapılmaktadır. Söz konusu birim tarafından hazırlanarak Analitik Perspektifler adlı rapora eklenen vergi harcaması tabloları, bütçe yılı, önceki iki yıl ve bütçe yılını izleyen dört yılın tahminlerini içermektedir.³⁹

³² OECD. a.g.e.

³³ SARAŞ. a.g.e.

³⁴ IMF a.g.e., sf: 65

³⁵ Zhicheng Li Swift, a.g.e., sf: 5

³⁶ William McBride a.g.e., sf: 1

³⁷ Hasan Halil Gönül, ABD’de Vergi Harcamaları, Yaklaşım Dergisi, Mart, 2007

³⁸ William McBride a.g.e., sf: 3

³⁹ OECD, a.g.e., sf: 134

5.3- Birleşik Krallık

Birleşik Krallık'ta vergi teşvikleri üç kategoriye ayrılmıştır. Üç kategoriden birincisi olarak ifade edilen yapısal teşvikler arasında; kişisel gelir üzerinde çifte vergilemeyi önlemeye yönelik düzenlemeler yer almaktadır. Vergi harcamaları olarak adlandırılan ikinci kategori ise asli konutun satışından elde edilen gelire ilişkin istisna ve muafiyetleri, işverenler tarafından ödenen işe iade tazminatları ile ilk 8000 GBP (United Kingdom Pound)'lık gelire ilişkin muafiyet ve istisnaları içermektedir. Üçüncü ve son kategori ise yapısal teşvikler ile vergi harcamaları arasında kesin bir ayırım yapmanın zorluğundan kaynaklanmaktadır. Bu daha az tanımlanabilen kategori, yapısal teşvik unsurları ile vergi harcamalarının unsurlarını birleştirerek vergi imtiyazı sağlayan çocuk yardımı, yaşlılık ödemelerini ve sakatlık indirimi gibi uygulamaları kapsamaktadır.⁴⁰ Birleşik Krallık'ta vergi harcamaları da belirlenen üç kategoriye göre ve vergi türleri itibarıyla sınıflandırılmaktadır.⁴¹

Birleşik Krallık vergi harcamalarının hesaplanmasına ilişkin olarak vazgeçilen gelir (birincil gelir kaybı) yöntemini kullanmaktadır. Hesaplamalarda vergi harcamalarının varlığı nedeniyle vergi yükümlülerinin davranışlarında ya da ekonomik aktivitelerinde bir değişiklik olmadığı varsayılır.

Vergi harcamalarının raporlanmasına ilişkin herhangi bir yasal zorunluluk olmamasına rağmen Birleşik Krallık'ta, vergi harcamalarına ait hesaplama ve istatistikleri içeren rapor her yıl sonbahar bütçesi ile birlikte yayınlanmaktadır. Bununla birlikte yıllık bütçenin Bölüm A: "Bütçe ve Mali Durum Politika Kararları ve Bütçe Raporu" isimli bölümüne vergi harcama tahminlerini içeren bir liste eklenmektedir.⁴²

5.4- Hollanda

Hollanda ulusal düzeyde olmak üzere vergi harcamalarını; işçi ve işverenler için sosyal güvenlik primi dışındaki ücret ve gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, ÖTV, enerji vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, emlak ve intikal vergisi ve sosyal sigorta primleri içinde tanımlamakta ve ölçmektedir.⁴³

Hollanda "benchmark", bireysel gelir vergisi ve kurumlar vergisi, katma değer vergisi, motorlu taşıtlar vergisi gibi vergileri içeren mevcut vergi sisteminin genel oran yapısını kullanarak belirlemektedir. Benchmark vergi sistemi, ödeme gücü ölçüsünün yapısal olarak düşünüldüğü vergi hükümlerini belirttiğinden, diğer ülkelerde vergi harcaması olarak kabul edilen bazı hükümler Hollanda'da vergi harcaması olarak kabul edilmemektedir. Emeklilik primleri, mortgage faizleri ve işçiler için sağlanan krediler gibi vergi avantajları, benchmarkın bir parçası olarak düşünülmektedir.⁴⁴

Birleşik Krallık'ta olduğu gibi Hollanda da vergi harcamalarını ilgili olduğu vergi türlerine göre sınıflandırmaktadır.⁴⁵ Hollanda, vergi harcamalarını ölçmek için vazgeçilen gelir yöntemini kullanmaktadır. Tahminler vergi harcamasının varlığının bir sonucu olarak vergi mükellefi davranışı veya ekonomik aktivitede herhangi bir değişiklik olmadığını varsaymaktadır.⁴⁶

⁴⁰ OECD, a.g.e. s. 125,126

⁴¹ Bahattin KULU, "Vergi Harcaması ve Uygulama Örnekleri." Vergi Dünyası, no. 228, Ağustos 2000

⁴² OECD, a.g.e. s. 127

⁴³ Ahmet Küçük, a.g.e., sf: 55

⁴⁴ Ahmet Küçük, a.g.e. s.55

⁴⁵ Bahattin KULU, a.g.e.

⁴⁶ Ahmet Küçük, a.g.e.

Hollanda’da vergi harcamaları raporu her yıl, yasal zorunluluk olmadan Maliye Bakanlığı tarafından bütçenin bir eki olarak hazırlanır. Vergi harcamaları raporu bütçe ile doğrudan bağlantılı olmasa da parlamentoya ek bir bilgi olarak verilmektedir.⁴⁷ Vergi harcama raporları Hollanda’da; vergi harcamalarının bütçe üzerindeki maliyeti hakkında parlamentoyu bilgilendirmek ve alternatif bütçe göstermek amacıyla merkezi düzeyde hazırlanır.⁴⁸

5.5- Türkiye

Türkiye’de vergi harcamalarına ilişkin olarak ilk belirlemelerin VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı’nın hazırlık sürecinde, planın hazırlanmasına ışık tutmak amacıyla oluşturulan Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu’nda yapıldığı, çalışmamızın ilk bölümünde belirtilmiştir. Söz konusu raporda vergi harcamaları, bütçe kapsamı dışında kalan dolaylı kamusal harcama alanlarından birisi olarak değerlendirilmiştir.

Bu gelişmeyi takiben 2001 yılında Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan “Vergi Harcamaları-2001” isimli çalışmada vergi harcamalarına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Türkiye’deki ilk vergi harcamaları raporu olarak da kabul edilebilecek olan bu çalışmada, vergi harcamalarına ilişkin teorik bilgilere ve OECD çalışmalarından yararlanılarak hazırlanan dünyadaki uygulama örneklerine ilişkin özet bilgilere ve hangi düzenlemelerin vergi harcaması olarak kabul edileceğinin belirtilmesi ile yetinilmiş, vergi harcamalarının hesaplanmasına ilişkin bir belirleme ve çalışma yapılmamıştır.

2005 yılında ise Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından kurumun internet sitesinde; “tahakkuk esaslı devlet muhasebesi pilot uygulamasıyla birlikte vergi harcamalarının giderler hesabının alt hesaplarında kodlandığı ve belirli dönemler itibarıyla detaylı bir biçimde raporlanabildiği ancak esnaf ve çiftçi muafiyeti gibi uygulamaların hiçbir aşamasında muhasebeye konu edilemeyen vergi harcamalarının ise muhasebe bilgileri ile raporlanamadığı” açıklanmıştır.⁴⁹

Türkiye’de vergi harcamalarının yer aldığı ilk yasal düzenleme ise 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda yer almıştır. Kanun’un 15’inci maddesinde “vergî muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergî gelirlerinin” merkezi yönetim bütçe kanununda yer alacağı belirtilmiştir.

Bununla birlikte 5018 sayılı Kanunun 18’inci 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” hükmüne yer verilmiştir.

Bu çerçevede Türk vergi mevzuatında yer alan hükümler nedeniyle vazgeçilen vergi gelirlerine ilişkin tahmini rakamlar ilk kez 2006 yılı bütçesine eklenen “Vergi Harcamaları Listesi” adı altında belirlenmiştir.

Vergi harcamalarına yönelik olarak Maliye Bakanlığınca yapılan bir diğer çalışma ise 2007 yılında Gelir Politikaları Genel Müdürlüğüne yayımlanan “Vergi Harcamaları Raporu” olmuştur. Söz konusu rapor da 2001 yılında hazırlanan çalışmaya benzer şekilde sadece vergi harcamaları hakkında bilgi

⁴⁷ Gül Kayalidere, Pelin Mastar Özcan, a.g.e., sf: 356

⁴⁸ Hayal McDonald, a.g.e., sf: 56

⁴⁹ Türkben Pedük, (2006) a.g.e., sf: 115

veren, hangi vergisel düzenlemelerin vergi türleri itibariyle vergi harcaması olarak kabul edileceğini belirleyen bir yayın olmaktan ileri gidememiştir.

2001 yılında hazırlanan rapordan farklı olarak bu raporda vergi harcamalarının hesaplanmasına ilişkin hangi yöntemin benimseneceği konusunda bir belirleme yapılmış ve bu yöntemin kullanılmasıyla hesaplanan vergi harcaması tahminlerinin her yıl bütçeye ekli liste halinde sunulacağı ifade edilmiştir. Ayrıca söz konusu raporda, Gelir, Kurumlar, Katma Değer ve Özel Tüketim Vergileri için vergi harcamalarının tahmini tutarları rapora ekli listelerde tespit edilmiştir.⁵⁰

Bu çerçevede Türkiye’de vergi harcamalarının tespit edilmesi, hesaplanması, tahmin edilmesi ve bütçelenmesi konusunda, yalnızca 2006 bütçe yılından itibaren hazırlanmaya başlanan ve tahmini vergi harcaması rakamlarına yer verilen harcaması listelerinin varlığından bahsedilebilmektedir.

Genel itibariyle; indirim, istisna, muafiyet ve teşvik uygulamaları dolayısıyla tahsilinden vazgeçilen vergileri ifade etmekte olan vergi harcamaları, her yıl Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ekinde yayımlanmaktadır. Bütçe kanunlarında yer alan tahminlerden vergi harcamalarının %85’inin⁵¹ gelir ve kurumlar vergisi kapsamında yer alan indirim, istisna, muafiyet ve teşvik uygulamalarından kaynaklandığı görülmektedir. Bununla birlikte vergi harcamalarının mali boyutuna yönelik Merkezi Yönetim Bütçe Kanunlarında yer alan tahminleri içeren vergi harcaması listeleri, vergi harcamalarının raporlanması noktasında çok önemli olmasına rağmen, yayımlanan vergi harcaması tahminlerinin bütün vergi harcamalarını kapsamadığı görülmektedir.⁵²

Gelir ve kurumlar vergileri dışında vergi harcamaları listelerine dâhil edilen diğer vergi harcaması kalemlerinin genel itibariyle, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve diğer vergi mevzuatından kaynaklandığı ifade edilebilir.

Diğer vergi mevzuatı olarak bahsedilen mevzuat içerisinde vergi harcaması niteliğinde düzenlemelere ise; 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu, 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu, 6546 sayılı Çanakkale Savaşları Gelibolu Tarihi Alan Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun ve 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun şeklinde sıralanan kanunlarda rastlanılmaktadır.

6- SONUÇ

Modern anlamda var olduğu günden bu zamana kadar da devletin en önemli gelir kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Devlet, kendisine yüklenen fonksiyonlarını gerçekleştirebilmek için harcaması yapma ve vergi toplama gibi yöntemlere başvurmaktadır. Bu yöntemler de devletin elinde bulunan politika araçlarını oluşturmaktadır.

Devletler, vergi sistemlerinde farklı ekonomik ve sosyal amaçlarla yer verdikleri çeşitli ayrıcalık müesseseleri ile vergi toplama yetkisini, bazı toplumsal kesimler, etkinlik veya faaliyetler açısından

⁵⁰ Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, a.g.r.

⁵¹ 2015 Yılı Bütçe Kanuna ekli Vergi Harcamaları Listesi’nde yer alan tahmin. Kaynak: <http://www.bumko.gov.tr/TR,61/butce-kanunu-ve-ekleri.html> Erişim Tarihi: 24 Şubat 2015

⁵² T.C. KALKINMA BAKANLIĞI. X. Kalkınma Planı “Vergi” Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2014. s.9

kullanmayabilmektedirler. Kamu hizmetlerinin finansmanını sağlayan vergi gelirlerinin bir kısmından vazgeçilmesi anlamına gelen bu durum, “vergi harcaması” kavramının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Vergi harcamaları genel itibariyle; farklı ekonomik ve sosyal amaçlarla vergi sistemlerine eklenen çeşitli istisna, muafiyet, oran indirimi ve vergi erteleme gibi müesseseler nedeniyle toplanmasından vazgeçilen vergi gelirleri olarak tanımlanmaktadır.

Vergi harcamaları dolaylı transfer harcamaları olma özelliği ve bütçe içerisinde yer almamaları nedeniyle mali saydamlık ve hesap verilebilirlik gibi kamu mali yönetiminin taşıması gereken bir takım ilkelere de zarar verebilmektedir. Zira ölçülebilir ve raporlanabilirlik gibi zorlukları taşıması nedeniyle, vergi harcamaları denetimden uzak kamu harcamaları olarak da değerlendirilebilmektedir. Vergi harcamalarının bu olumsuz yönünden kurtulmak, şeffaf ve hesap verebilir bir kamu mali yönetimi oluşturmak amacıyla vergi harcamalarının bütçeleme tekniği çerçevesinde belirlenmesi, tahmin edilmesi, hesaplanması ve bütçelenmesi gerektiği yönündeki görüşler bu yöndeki çalışmaları beraberinde getirmiştir. 1959 yılında Federal Almanya’da 1968’te ilk vergi harcamaları bütçesinin oluşturulması ile devam eden süreç, günümüzde birçok gelişmiş ve gelişmekte ekonomiye sahip ülkede vergi harcamalarına ilişkin raporlama çalışmalarının gerek yasal zorunluluk çerçevesinde gerekse böyle bir zorunluluk olmaksızın devam etmektedir. ABD, Birleşik Krallık, Almanya, Kanada ve Hollanda gibi ülkelere vergi harcamalarına yönelik ayrıntılı belirleme ve hesaplamaların yapıldığı bilinmektedir.

Türkiye’de vergi harcamaları konusunda yapılan çalışmalara bakıldığında ise vergi harcamalarına yönelik ilginin 1990’lı yılların sonunda başladığı, ilk vergi harcama raporunun ise Gelirler Genel Müdürlüğü’nce 2001 yılında yayınlandığı bilinmektedir. Ülkemizde vergi harcamaları konusunda hali hazırda bütçeleme sürecinde yapılan tek çalışma, 2006 yılından itibaren her yıl bütçe kanununa ekli sonraki iki yılın tahminlerini de içerecek şekilde vergi türleri itibari ile toplam vergi harcaması tahminlerini gösteren listelerin hazırlanmasıdır. Söz konusu vergi harcaması tahminlerinin oluşturulması sırasında vergi harcaması olarak kabul edilen düzenlemelerin hangilerinin olduğu gösteren ve vergi kanunları bazında yapılan listenin yanı sıra, söz konusu bütçe ekinde vergi harcaması tahminlerinin nasıl yapıldığına ilişkin kısa bir açıklama da bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

- DPT, Devlet Planlama Teşkilatı. Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı, 2000
- Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, Vergi Harcamaları Raporu, Ankara, T.C. Maliye Bakanlığı, 2007
- Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi Harcamaları 2001 Yılı, Ocak 2001, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=627> Erişim Tarihi: 10 Ocak 2015
- GİRAY, F. “Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi.” Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi XXI, no. 1. 2002
- GÖNÜL, H. H., ABD’de Vergi Harcamaları, Yaklaşım Dergisi, Mart, 2007
- GÖNÜL, H. H.”Vergi Harcamaları-I” Yaklaşım Dergisi, Mart 2002-a, sf: 78-82
- IMF. Manual on Fiscal Transparency. Washington D.C., International Monetary Found, 2007
- KAPLAN, E., Vergi Harcamalarının Türk Vergi Sistemindeki Yeri, Vergi Dünyası, no. 369, Mayıs 2012, sf: 123-138

- KAYALIDERE, G., MASTAR ÖZCAN, P., Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamaları Analizi:Türkiye ve Bazı OECD Ülke Örnekleri, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 17, no. 1., 2012
- KULU, B., Vergi Harcaması ve Uygulama Örnekleri, Vergi Dünyası, no. 228, Ağustos 2000
- KÜÇÜK, A., Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi. Trabzon, Mayıs 2013
- MCBRIDE, W., A Brief History of Tax Expenditures, Tax Foundation Fiscal Fact, no. 391, Ağustos 2013
- MCDONALD, H., Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamalarının Etkinlik ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi. İzmir, 2010
- MUNSON, B. J., Tax Expenditure Policy: An Analysis of Indirect Government Spending, Law Offices of Losavio & DeJean. Mart 2011, http://www.losaviodejean.com/s3web/1002115/docs/thesis_complete.pdf Erişim Tarihi: 11 Ağustos 2014
- OECD, Tax Expenditures in OECD Countries, OECD, 2010
- PEDÜK, T., Dünya’da ve Türkiye’de Vergi Harcamaları, Yüksek Lisans Tezi. Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eylül 2005
- PEDÜK, T., Vergi Harcamaları, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006
- SARAÇ, Ö., Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri, Maliye Dergisi, no. 159, Temmuz-Aralık 2010, sf: 262-277.
- SURREY, S. S., HELLMUTH, W. F., The Tax Expenditure Budget-Response To Professor Bittker, National Tax Journal, 1969, sf: 528-537
- SWIFT, Z. Li., Managing The Effects of Tax Expenditures on National Budgets, World Bank policy Research Working Paper 3927, Mayıs 2006
- T.C. Başbakanlık Gelir Vergisi Kanun Tasarısı, 12 Haziran 2013, <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0789.pdf> Erişim Tarihi: 05 Şubat 2015
- T.C. KALKINMA BAKANLIĞI, X. Kalkınma Planı “Vergi” Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2014
- T.C. Maliye Bakanlığı. Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. “Vergi Harcamaları Listesi.” 2006-2015 <http://www.bumko.gov.tr/TR,61/butce-kanunu-ve-ekleri.html> Erişim Tarihi:24 Şubat 2015
- UĞURLU, H., Vergi Harcaması Uygulamaları ve Etkinliklerinin Analizi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Programı Yüksek Lisans Tezi, Trabzon, Haziran 2013