



Arrival Date: 21.07.2020
Published Date:
01.09.2020

DOI: 10.46291/Al-Farabi.050302

Volume
(5) Issue (3)
Year (September
2020)

Türkiye’de Vergi Harcamalarının Gelişimi ve Seçilmiş Bazı Kamu Mali Göstergeleri İçerisindeki Yeri

Development of Tax Expenditures in Turkey and Its Place in Selected Public Financial Indicators

Dilek Göze Kaya¹, Filiz Gülsün²

ÖZET

Siyasiler mali ve sosyal hedefler için vergileri kullanarak ekonomiye yön vermektedirler. Yürütme erkine tanınan yetkiler doğrultusunda vergiler üzerinde değişiklikler yapılmaktadır. Anayasa çerçevesince mevzuatta belirtilen oran, indirim, istisna, muafiyet ve teşvikler vb. şekillerde yapılan değişikliklerle, elde edilecek kamu gelirinden vazgeçilebilmektedir. Devletin tahsil etmeyi planladığı alacağından vazgeçmesi vergi geliri açısından bir azalış yaratmaktadır. Diğer yandan ise vazgeçilen vergi miktarı özel sektöre kaynak akışı sağlamaktadır. Ekonomik aktörler vergilendirilmeyen kısmı yani ellerinde kalan parayı ekonomiye tüketim, tasarruf ya da yatırım olarak geri aktarmaktadırlar. Bu durum vazgeçilen vergi alacağının bir nevi kamu harcaması olarak görülmesine neden olmaktadır. Gelir olarak kaydedilmeyen kısım kamu harcaması olarak bütçeye dâhil edilmektedir. Bu nedenle devlet tarafından ertelenen, vazgeçilen vergi miktarı ‘vergi harcaması’ olarak tanımlanmaktadır. Mali disiplin sağlama amacıyla saydam ve hesap verebilir bir bütçenin oluşturulmasında vergi harcama rakamlarını içeren raporlarının sunulması büyük önem taşımaktadır. Bu çalışmada vergi harcamalarının, öncelikle ülkemizde uygulama yöntemleri, uygulanış şekli ve vergi mevzuatımızdaki yeri üzerinde durulmaktadır. Ayrıca vergi harcamalarının kamu mali dengesi içinde yarattığı etkiler hakkında mevcut durum ortaya konulmaktadır. Vergi türlerinin vergi harcamaları içerisindeki payı, vergi harcama türlerinin kamu harcamaları içerisindeki payı, vergi harcama türlerinin GSYİH içerisindeki payı, vergi harcama türlerinin vergi gelirleri içerisindeki payı rakamsal olarak verilmektedir. Böylece ülkemizdeki vergi harcamalarının fotoğrafı ortaya konulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Harcaması, Vergi Harcama Türleri, Vergi Harcaması Tahminleme Yöntemleri, Kamu Harcaması, Türkiye

ABSTRACT

Politicians direct the economy by using taxes for fiscal and social goals. Changes are made on taxes in line with the powers granted to the executive authority. In the framework of the Constitution, amendments made in the legislation in such ways as rates, discounts, exceptions, exemptions and incentives, and so on, will give up the public revenue to be generated. If the government's renounced the receivables it plans to collect creates a decrease in tax revenue. On the other hand, the amount of tax renounced provides a flow of resources to the private sector. Economic actors transfer the non-taxed portion of the remaining money back to the economy as consumption, savings or investment. This situation causes the abandoned tax receivable to be seen as a kind of public expenditure. The part not recorded as income is included in the budget as public expenditure. Therefore, the amount of tax postponed and abandoned by the state is defined as 'tax expenditure'. In creating a transparent and accountable budget for financial discipline, it is very important to submit reports containing tax expenditure figures. In this study, the tax expenditures, are primarily focused on the application methods in our country, the way they are applied and the place in our tax legislation. In addition, the current situation is presented about the effects of tax expenditures on public financial balance. The share of tax types in tax expenditures, the share of tax expenditure types in public expenditures, the share of tax expenditure types in GDP, the share of tax expenditure types in tax revenues are given numerically. Thus, the picture of tax expenditures in our country is revealed.

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, dilekkaya@sdu.edu.tr, Orcid: 0000-0003-3477-1877

² Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığı, filiz.mert@gelirler.gov.tr, Orcid: 0000-0002-9308-2943

Key Words: Tax Expenditure, Types Of Tax Expenditure, Tax Expenditure Estimation Methods, Public Spending, Turkey

GİRİŞ

Günümüz modern devlet anlayışı gereği kamu otoritesi, toplumun tüm bireylerinin ihtiyaçlarını karşılama konusunda önemli birtakım görevler üstlenmiştir. Devlet söz konusu görevleri kamu harcamaları ile yerine getirmektedir. Kamu giderlerini karşılamada ilk sırada yer alan gelir kalemi şüphesiz vergilerdir. Ancak vergiler tek başına gelir kaynağı olmanın dışında, sosyal ve mali amaçlar doğrultusunda da kullanılan bir politika aracıdır. Vergi, genel olarak devletin kamu gücüne dayanarak aldığı karşılıksız para olarak tanımlanmaktadır. Vergiler, hem kamu sektörünün yarattığı kamusal mal ve hizmetlere kaynak oluşturması hem de ülke konjonktürüne göre ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmada kullanılması açısından etkili bir yasal düzen çerçevesinde kullanılmalıdır (Akdoğan, 2011: 3).

Sosyal devlet anlayışı kapsamında hükümetler vergi harcamaları nedeniyle belirli oranda verginin tahsilatından vazgeçebilmektedir. Bu durum vergi gelirlerinde azalmaya neden olmaktadır. Dolayısıyla vergi harcamaları kamu otoritesinin vazgeçmiş olduğu vergi gelirleri olarak da tanımlanabilir. Devletin bilinçli olarak yarattığı bu durumda kamu harcamalarında olduğu gibi gelirlerde de azalış meydana gelmektedir. Nitekim bu vergi gelirlerinin tahsilatında yaşanan azalış da bir harcama olarak nitelendirilmektedir. Vergi harcamalarının uygulamada her ülkede farklılık göstermesi net bir tanımlama yapmayı zorlaştırmaktadır. Ancak şeffaflık ve saydamlık prensibi gereğince bütçe rakamlarından ayrı olarak değerlendirilmesi, vergi harcamalarına ilişkin gerçekleşen ve tahmini rakamların ayrıca raporlanma gereği de kaçınılmaz olmuştur (Saraç, 2010: 263). Ülkemizde de Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından bugünkü adıyla Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü'nce düzenlenen ve ilki 2001 yılında yayınlanan ve izleyen yıllarda da raporlanmaya devam eden 'Vergi Harcamaları Raporları' ile vergi harcamalarının yaratmış olduğu etkileri analiz etmek mümkün hale gelmiştir.

1. VERGİ HARCAMASI KAVRAMI

1970'li yıllardan sonra kamu kesiminin ülke ekonomisi içindeki payı büyüdükçe kamusal mal ve hizmetlere ayrılan bütçe de artış göstermiştir. Aynı zamanda vergiler, ekonomik ve sosyal amaçlı hedeflere ulaşma konusunda maliye politikası aracı olarak başvurulmakta ve kullanılmaktadır. Bu amaçlar dâhilinde vergi oranlarında yapılan değişiklikler, mükelleflere tanınan muafiyetlerde artışların yaşanması, birtakım vergisel mevzuların vergiden istisna tutulması gibi hususların ortaya çıkması vergi gelirlerinden vazgeçilmesine sebep olmuştur. Böylece kamu harcamalarının yanında vazgeçilen vergileri temsilen "vergi harcamaları" kavramının oluşmasına zemin hazırlamıştır (Ferhatoğlu, 2005: 78).

1.1. Vergi Harcaması Tanımı

Devlet sübvansiyonları adı altında, ilk olarak 1959 yılında Almanya bütçesinde yer alan vergi harcamaları uygulamaları 1967 yılında iki yıllık olarak bütçede düzenlenmiştir (Uğurlu, 2013: 8). Resmi olarak ilk defa Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) Hazine Bakan Yardımcısı, Stanley S. Surrey tarafından 1974 yılında ABD bütçe yasasının ikinci kısmında belirtilen vergi harcaması kavramı, daha sonraki yıllarda birçok ülke ekonomisinde yer almaya başlamıştır (Kayalidere ve Özcan, 2012: 343). Vergi harcamalarının uygulanış şeklinin ülke ekonomilerinde değişiklik göstermesi, tek bir tanımlama yapılmasının önüne geçmektedir. Ancak teorik açıdan bakıldığında uygulamadaki örneklerinden bağımsız olarak tahmin yöntemleri, vergi mevzuatlarındaki yeri göz önünde bulundurulduğunda vergi harcamalarının tanımını yapmak mümkündür (Saraç, 2010: 263). Vergi harcamaları, teorik olarak devletin yürüttüğü politikalar çerçevesince tahsilinden vazgeçtiği

vergi gelirleridir. Vergi yükümlüsü açısından bakıldığında ise daha az vergiyle karşı karşıya kalma durumudur. Dolayısıyla vergi harcamaları aracılığıyla vazgeçilen vergi kadar kamu sektöründen özel sektöre doğru kaynak aktarımı gerçekleştirilmiş olmaktadır (Tekin ve Sökmen Gürçam, 2015: 140).

Burada vergi harcamalarının tanımını yaparken ‘benchmark’ kavramının üzerinde durmakta yarar vardır. Genel olarak kıyaslama kriteri olarak tanımlanan benchmark, vergisel çerçevede değerlendirildiğinde ‘Standart Vergi Sistemi’ olarak karşımıza çıkmaktadır. Standart vergi sistemi ise ülkenin vergide belirli oran yapısı ve muhasebe düzeninin olması, uluslararası standartları, kuralları ihtiva etmesi ve normlara tabi olmasıdır. Bu bakımdan değerlendirildiğinde vergi harcamalarını standart vergi sisteminden sapmalar şeklinde tanımlayabiliriz (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2007: 6). Stanley S. Surrey tarafından da bu husus normatif vergi yapısı olarak değerlendirilmiş ve vergi harcamalarını normatif vergi yapısından sapmalar olarak tanımlanmıştır (Ferhatoğlu, 2005: 81-82). Literatürde henüz belirli kesin bir tanımı yapılamamış olsa da ülkemiz açısından bakıldığında vergi harcamaları “*belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için, kanunun öngördüğü temel yükümlülük sistemi ile uyumlu olmayan ve kanuni bir hükümden kaynaklanan vergi geliri kaybı veya ertelenmesi şeklindeki kamu harcamaları*” olarak tanımlanmaktadır. Yani kamu otoritelerince indirilen, ertelenen ya da vazgeçilen vergi geliri olarak kabul görmektedir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2007: 5; Pedük, 2006: 115).

1.2. Vergi Harcaması ve Kamu Harcaması İlişkisi

Kamu harcamaları, devletin kamu hizmeti sunmak adına yapmış olduğu harcamalar olarak tanımlanmaktadır. Daha geniş anlamda kamu harcamaları, yapılacak tüm harcamaların maliyetine katılan unsurların tamamı olarak nitelendirilmektedir. Bu tanımlamadan yola çıkarsak kamu harcamalarının içerisine bütçeye dâhil edilmeyen dolaylı transfer harcamaları gibi harcamalar da girmektedir (Ferhatoğlu, 2005: 78). Vergi harcamaları, tahsilinden vazgeçilmesi sonucu vergi gelirlerinde yaşanan kayıp olması nedeniyle rakamsal olarak bütçeye gelir kaydedilip ardından harcama kanalıyla gider yoluyla rakamsallaştırılmadığı için ‘görünmez harcama’ olarak nitelendirilmektedir (Saraç, 2010: 269). Dolayısıyla kamu otoritesinin 5018 sayılı Kanun gereğince saydam harcama politikası yürütürken bu rakamların da bütçe rakamlarına ek olarak raporlanması gerekmektedir. Nitekim ne kadar içerisinde vergi vurgusu yapılsa da nitelik itibarıyla kaynakta yarattığı azalış, harcama olgusunu da beraberinde getirmektedir. Bu nedenle vergi harcamaları kamu harcamalarının bir alternatifi olarak da görülmektedir (Özdemir vd., 2019: 384).

Kamu harcamaları ile vergi harcamalarının ortak paydada birleştiği en önemli nokta, Anayasal bir ilke olan ‘sosyal devlet anlayışının’ gerektirdiği hususları gerçekleştirmek olduğu kadar ekonomik olarak da özendirme faaliyetlerinde önemli birer araç niteliği taşımasıdır (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2007: 5). Bununla birlikte, kamu harcamaları tahsis ilkesi gereğince belirli kamu gelirlerinin belirli kamu giderlerinde kullanılması şeklinde yürütülmektedir. Bir harcamanın oluşum süreci için öncelikle bütçeye gelir kaydedilmesi, ardından bu gelirin harcanmasına izin veren parlamento tarafından kabul edilecek bir bütçe kanunu aracılığıyla gider olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Vergi harcamaları bu açıdan bakıldığında kamu harcamalarına göre daha yalın ve uygulama olarak basittir. Aynı zamanda vergi harcamalarına yönelik uygulanacak politikalardan yalnızca vergiye tabi yükümlüler faydalanabilirken, devlet kamu harcamaları aracılığıyla tüm bireylere ulaşma imkânı sağlayabilmektedir. Dolayısıyla kamu harcamalarının etkilerinin analizi süreç olarak karmaşık bir yapıda olsa da vergi harcamalarının etkilerine göre daha net şekilde görülebilir. Ayrıca kamu harcamalarına yönelik karar alma sürecinin uzun olması, harcamayı yapma konusunda siyasi otoritenin tek başına karar alma mekanizmasının işleyişi hususunda, vergi harcamalarını düzenlemeye kıyasla daha zordur. Bu sebeple aksatılan veya olumsuz şekilde yürütülecek kamu harcamaları, vergi harcamalarına kıyasla toplumun her kesiminde daha baskın bir tepkiyle karşılaşılmaya neden olacaktır (Kayalidere ve Mastar Özcan, 2012: 344-345). Ancak vergi harcamalarının da sakıncalı yanları olabilmektedir. Politik bağlantıları olan baskı ve çıkar grupları tarafından siyasi otoriteler üzerinde nüfuz oluşturarak vergiler üzerinde ülke konjonktürü açısından

gereklik göstermediği halde belirli bir alanda indirim, istisna, muafiyet yapılmasını talep edebilmektedirler. Konjonktüre uygun olarak uygulamaya konulmuş olan ya da hayırsever amaçlar doğrultusunda uygulanan bir vergisel avantajın devamlılık arz etmesini isteyebilmektedirler. Bu nedenle uygulamaya konulacak politikaların hassasiyetle yürütülmesi gerekmektedir (Horpedahl ve Pizzola, 2012:6-7).

Kamu harcamaları ile vergi harcamaları bir arada incelendiğinde dikkat çeken önemli diğer bir husus ise maliyet kavramıdır. Vergi harcamalarının maliyeti şüphesiz ki vergi gelirlerinde yarattığı azalıştır (Ferhatoğlu, 2005: 85). Ancak vergi harcamaları; bütçede yıllık olarak yer verilememesi, sonucu belli olmayan şekilde uygulanması nedeniyle sona erme özelliği taşınamaması, etkileri ve uygulanış şekli nedeniyle dolaylı bir kamu harcaması olarak nitelendirilmektedir. Bu da vergi harcamasının net maliyetinin hesaplanmasını zorlaştırmaktadır (Uğurlu, 2013: 11).

1.3. Vergi Harcaması Türleri

Vergi harcamalarının türlerine değinmek istediğimizde pozitif vergi harcamaları ve negatif vergi harcamaları olmak üzere iki önemli kavram karşımıza çıkar. Pozitif vergi harcamaları, vergi mükelleflerine veya vergi mükellefi olma potansiyeli taşıyanlara yönelik yapılan özendirici politikalar iken; negatif vergi harcamalarını ise caydırıcı uygulamalar çerçevesinde yürütülen politikalar olarak tanımlayabiliriz. Aşağıda sırasıyla tanımlanan vergi oranlarında yapılan indirim, muafiyet ve istisna gibi uygulamalar, pozitif vergi harcamaları olarak değerlendirilmektedir (Uğurlu, 2013: 17):

- ✓ Vergi Muafiyeti: Standart vergi yapısına göre vergilendirilmesi gereken yükümlülerin vergilendirme kapsamı dışında bırakılmasıdır.
- ✓ Vergi İstisnası: Standart vergi yapısına göre vergilendirilmesi gereken bir konunun vergi dışında tutulmasıdır (Çiçek ve Uğur: 2018: 356).
- ✓ Vergi Oranlarında İndirim: Mükellefe avantaj olacak bir biçimde, belirlenen iş kolu veya vergi yükümlüsü için vergi tutarını azaltan kanuni düzenlemelerdir (Kayalidere ve Özcan: 2012: 344).
- ✓ Vergi İndirimi: Vergiye tabi matrah belirlenirken, net gelire ulaşmak adına gayri safi kazançtan yapılan indirimlerdir (Saraç, 2010: 265).
- ✓ Mahsup ve Vergi İadesi: Mükellefin öncesinde bilerek veya sehven ödeme yapmış olduğu vergi tutarının muaccel veya doğacak vergi borcundan indirilmesi mahsup iken; vergi iadesi ise mahsubuna imkân bulunmayan hallerde ödenen tutarın yükümlüye geri iade edilmesi işlemidir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2017: 5). Ancak literatürde vergi harcaması olarak yer alsa da vergi iade işleminin tamamen vergi harcaması olarak değerlendirilmesi tartışmalıdır. Nitekim ihracattan doğan Katma Değer Vergisi (KDV) iade işleminde, nihai tüketici olarak yabancı uyruklu mükelleflere mal veya hizmet teslimi gerçekleştirilmektedir. Bu açıdan bakıldığında yabancılar üzerinde ülkemizdeki vergi sistemini uygulamak mümkün olmadığından sorumlu olunan KDV, ihracatçı üzerinde kalmaktadır. Burada gerçekleştirilen iade işlemi, ülkemiz vergi uygulamalarının uluslararası platformlarda uygulanamamasından kaynaklanan bir düzenleme olup, vergi harcamalarının amacıyla örtüştüğünü söylemek güçtür (Saraç, 2010: 266).
- ✓ Vergi Kredisi: Belirlenen miktarda verginin ödenecek tutardan düşürülmesi veya doğacak verginin artışının önüne geçilmesidir (Uğurlu, 2013: 18).
- ✓ Vergi Alacağının Ertelenmesi: Tahakkuk aşamasına gelmiş ve tahsili gereken bir vergi alacağının, ödeme zamanının ötelenmesidir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2017: 5). Ertelemenin diğer düzenlemelerden farkı ise belirli bir dönem aralığında uygulanıyor olmasıdır ve uygulamanın sona ermesinden sonra, ertelenen vergi alacakları tahsili mümkün hale gelir ve vergi geliri olarak kaydedilir (Saraç, 2010: 266).

Verginin terkinin işlemi, serbest bölgeler, vergi tatili gibi düzenlemeler de pozitif vergi harcamalarına dahil edebileceğimiz uygulamalardır (Uğurlu, 2013: 18).

Negatif vergi harcamalarına yönelik yapılan tasarruflar da standart vergi sisteminden sapma olarak değerlendirilen vergi harcamalarıdır. Ancak negatif vergi harcamaları, pozitif vergi harcamalarında olduğu gibi vergi kaybı yaşatmamakta, aksine vergi gelirlerinde artışa neden olmaktadır. Bu uygulamanın altında yatan temel sebep ise yine sosyo-ekonomik hedefleri gerçekleştirmektir. Sosyal devlet anlayışı çerçevesinde sigara, alkol vb. tüketim ürünlerinden yüksek oranlarda vergi alınması, lüks tüketime yönelik üretilen mal ve hizmetlerde uygulanan vergi oranlarına ilişkin politikalar negatif vergi harcamalarına örnek teşkil etmektedir (Sabuncu, 2011: 12).

Negatif vergi harcamalarına; çifte vergilendirme, tüketici faizleri gibi düzenlemeleri de örnek gösterebiliriz. Bu uygulamalar vergi gelirlerini artırmakla birlikte pozitif vergi harcamalarına yönelik yapılan uygulamaların aksine bireyler üzerindeki vergisel yükümlülükleri de artırmaktadır (Uğurlu, 2013: 19). Gelirin artan oranlı tarife tabi olması nedeniyle, yüksek gelir gruplarına daha yüksek oranlarda vergi salınması veya düşük gelir gruplarından daha düşük vergi alınması gibi uygulamalar ise standart vergi sisteminin gerektirdiği özelliklerdir. Bu örnekten yola çıkarak, yükümlü üzerine uygulanan tüm vergisel düzenlemeleri de vergi harcaması olarak değerlendirmek doğru olmayacaktır (Kayalidere ve Özcan, 2012: 344).

1.4. Vergi Harcaması Tahminleme Yöntemleri

Vergi harcamalarının, bütçe rakamları gibi yıllık olmaması, görünmez harcamalar niteliği taşıması ve harcamaya yönelik politikaların ucunun açık olması nedeniyle sürekli olarak tespit edilememesi nedeniyle, vergi harcamaları tahmini rakamlara ve bu verilerden elde edilen raporlama esasına dayanmaktadır (Saraç, 2010: 267). Devletin gerekli sosyo-ekonomik hedeflere erişme gayesi sonucunda kamu harcamaları yerine vergi harcamaları uygulamalarına yönelmesi ise sayılan tüm zorluklara rağmen bütçeden ayrı olarak vergi harcamalarının tahmin edilerek raporlanmasını gerekli kılmaktadır (Sabuncu, 2011: 15). Günümüzde diğer ülke ekonomilerinde, vergi harcamalarına ilişkin uygulamaların farklılık gösterdiğini söyleyebiliriz. Ancak bu uygulama farklılıklarına rağmen literatüre bakıldığında vergi harcamalarının tahminleme yöntemleri; *vazgeçilen gelir yöntemi*, *kazanılan gelir yöntemi* ve *harcama denkliği yöntemleri* olarak üç tahminleme yöntemi şeklinde karşımıza çıkmaktadır (T.C Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018: 11):

- ✓ Vazgeçilen gelir (ilk gelir kaybı) yöntemi (initial revenue loss): Ülke uygulamalarına baktığımızda en çok kullanılan tahminleme yöntemi olan vazgeçilen gelir yöntemi, vergi yükümlülerine tanınan imtiyazların yarattığı gelir kaybının ölçülmesidir.
- ✓ Kazanılan gelir yöntemi (revenue gain): Vergi mevzuatında mükelleflere tanınan ayrıcalıkların sonlandırılması sonucunda, vergi gelirlerinde yaşanan artışın hesaplanmasıdır. Vazgeçilen gelir yönteminden farklı olarak, vergi yükümlülerinin yapılan idari düzenlemeler karşısında vergiye dair tepkilerindeki değişimi esas alır. Dolayısıyla kazanılan gelir yönteminde bireylerin tepkileri de dahil edilir.
- ✓ Harcama denkliği (eşdeğer harcama) yöntemi (outlay equivalence): Burada uygulamaya konulacak vergi harcaması ile bireyleri eşdeğer bir yarara eriştirecek kamu harcaması politikasının maliyeti tahmin edilmektedir.

Vergi harcamalarının tahmin edilmesinin ardından 'saydamlık' ilkesi gereğince raporlanması da ayrıca önem teşkil etmektedir. Vergi harcamalarına yönelik uygulama şekilleri ve tahminleme yöntemleri vb. hususların farklılık göstermesi gibi raporların hazırlanış süreci de ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir (Kayalidere ve Özcan, 2012: 347). 1959 yılında Almanya'da sunulan raporda anılan vergi harcaması kavramı, ilk kez resmi olarak 1968 yılında ABD Bütçesinde yer almış, ardından 1979 yılında İngiltere ve İspanya'da, 1980'de Fransa'da, 1997'de ise Hollanda ve Kanada'da yayımlanmaya başlanmış olup, bugün birçok OECD ülkesinde vergi harcaması raporu hazırlanmaktadır (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2016: 9). Uluslararası Para Fonu (IMF), 2001

yılında yayınladığı raporda vergi harcamalarına yönelik yürütülecek politikalar için mali saydamlık vurgusu yapmış ve konu üzerine görüşünü bu harcamalara yönelik raporların bütçe eklerinde yer verilmesi gerektiği şeklinde belirtmiştir. Bugün vergi harcama raporlarının yayımlanması adına herhangi bir zorunluluk bulunmamaktadır (Saraç, 2010: 267-268).

Ülkemizde ise resmi olarak ilk kez Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan harcama raporu 2001 yılını içeren vergi harcaması raporudur. Ancak ilgili raporda mevzuatımızda yer alan muaflik, indirim ve istisna gibi uygulamalar yer almakta olup, vergi harcaması tahminlerine ilişkin verilere yer verilmemiştir. Devlet Planlama Teşkilatı'nın (DPT) yayınladığı VIII. Beş Yıllık Kalkınma planında vazgeçilen gelir yöntemiyle uygulanacak harcama politikalarının, bütçe kanununun 'B Cetveli'nde yer verilerek hazırlanması gerektiğine değinilmiştir (Uğurlu, 2013: 38).

2. TÜRKİYE'DE VERGİ HARCAMASI KAVRAMI

Vergi harcamalarına yönelik yürütülen çalışmalara bakıldığında, ülkemizdeki tanımlamanın ve raporlama sürecinin diğer OECD ülkelerine göre daha sonraki yıllarda gerçekleştiğini görmekteyiz. Nitekim 2001 yılında yayınlanan raporun herhangi bir tanımlama ve tahminleme içermemesi de bu durumu destekler niteliktedir. Türkiye'de vergi harcamalarına dair yapılan düzenlemelerin genellikle Gelir Vergisi Kanunu üzerine olduğu, ardından sırasıyla Kurumlar Vergisi'nde, KDV ve Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)'nde yer verilen vergi indirimi, muafiyet ve istisna gibi düzenlemelerde yoğunlaştığı görülmektedir.

2.1. Türkiye'de Vergi Harcamalarının Hukuki Boyutu

Vergi harcamalarına yönelik yapılan düzenlemeler idareye tanınan yetkiler kapsamındadır ve idare bu yetkisini doğrudan Anayasa'dan almaktadır. Anayasamızın 'Vergi Ödevi' başlıklı 73. maddesinde düzenlenen hükümler çerçevesinde idarenin işlem tesis etme yetkisi bulunmaktadır. Nitekim adı geçen madde ve 4. fıkrası "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.*" ifadesi de yetkinin en üst normdaki hukuki gerekçesidir (Saraç, 2010: 269). Daha önce Bakanlar Kuruluna ait olan bu yetki 6771 sayılı Kanun madde 16 hükümlerince, Cumhurbaşkanına devredilmiştir. Türkiye'de vergi harcamalarına yönelik hazırlanan 2001 yılı raporunda herhangi bir tanımlama yer almamış yalnızca vergi mevzuatındaki düzenlemelere ilişkin listeye yer verilmiştir. Nitekim vergi harcamalarına ilişkin ilk yasal düzenleme 2003 yılında uygulanmaya başlanan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'dur (Çiçek ve Uğur, 2018: 358).

5018 sayılı Kanunun esas aldığı ilk unsurlardan biri, hiç kuşkusuz ki 'mali saydamlık ilkesi' dir. Bu ilke gereğince Merkezi Yönetim Bütçe Tasarısının B Cetvelinde vergi harcamalarına ilişkin verilerin yer alması gerektiğine dair vurgu yapılmıştır. İlgili kanunun 18. maddesinde "*merkezî yönetim bütçe kanun tasarısına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi sırasında dikkate alınmak üzere; orta vadeli malî planı da içeren bütçe gerekçesi, yıllık ekonomik rapor, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli...*" ekleneceğine dair ifadeye yer verilmiştir (Uğurlu, 2013: 87). Ancak 2001 yılından günümüze kadar yayınlanan raporların eksiklikler barındırması, diğer kanunlarda yer alan vergi harcamalarına yönelik düzenlemelere raporda yer verilmemesi gibi sebeplerle vergi harcamalarına ilişkin işlemler, Anayasa Mahkemesi'nde açılan iptal davalarına konu olmasına neden olmuştur. Bu doğrultuda vergi harcamalarına yönelik yapılan düzenlemelerin Anayasa'nın 2. 10. ve 73. maddesindeki hukuk devleti ilkesi, eşitlik ilkesi ve mali güç ilkesine aykırı olduğuna dair açılan davalarda Anayasa Mahkemesi bu düzenlemeleri aykırı görmeyerek Anayasa'ya uygun olduğunu kabul etmiştir (Batirel, 2013: 13-14). Bu duruma örnek olarak serbest bölgelerde tanınan vergi harcamalarına yönelik teşviklere ilişkin düzenlemeler Anayasa'nın eşitlik ilkesi ve mali güç ilkesinden ayrılık taşıdığı gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi'ne taşınmıştır. Anayasa Mahkemesi ise 2004/14 Esas ve 2004/84 sayılı Kararında;

serbest bölgelerin diğer ülke bölgeleriyle rekabet edebileceği bir piyasa yaratılması gerekçesiyle “...bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanamayacağını ve bu hükümlerden serbest bölgelerde faaliyet gösteren yerli veya yabancı girişimcilerin hepsi yararlanacağı...” şeklinde hüküm vererek Anayasa’ya aykırı bulmamıştır (Batirel, 2013: 18).

Vergi kanunlarında yer alan düzenlemeler ve 5018 sayılı Kanuna ek olarak, tecil ve terkin işlemlerini içeren 6183 sayılı Kanun, götürü usule ilişkin hükmü ile 4369 sayılı kanun ve asgari ücrete ilişkin düzenlemeleri kapsayan 4444 sayılı kanun da vergi harcamalarına ilişkin hukuki düzenlemeleri içeren kanunlardır (Uğurlu, 2013: 86-89).

2.2. Türkiye’de Vergi Harcamalarının Uygulama Yeri

5018 sayılı Kanun çerçevesince Türkiye’de de uygulanan vergi harcamalarına dair politikaların sistematik şekilde raporlanarak bütçe ekinde yer verilmesi gerektiğine vurgu yapılmıştır (Kayalidere ve Özcan, 2012: 349). Bu doğrultuda hazırlanan raporlar, vergi mevzuatımızda yer alan muafiyet, istisna ve indirim gibi düzenlemelere ilişkin listelere yer vermektedir. Çalışmanın bu bölümünde ise vergi harcamalarına dair yapılan mevzuata ilişkin hükümlere yer verilecektir.

2.2.1. Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının Yeri

Ülkemizde vergi harcamalarına yönelik düzenlemeler, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu yönünden değerlendirildiğinde, yayınlanan vergi harcama raporlarına eklenmiş ve Tablo 1 bu rapordan elde edilen verilerden yola çıkılarak düzenlenmiştir.

Tablo 1’de incelendiğinde vergi harcamalarına yönelik uygulanan politikalar doğrultusunda yapılan düzenlemelerde öncelikli olarak başvuru, hükümleri değişime uğrayan ve yeni maddeler eklenen kanun, Gelir Vergisi Kanunu olmuştur. Şüphesiz ki, bu durumun en önemli etkeni, ekonomik istikrarsızlık yaşandığı dönemlerde, alım gücüyle doğru orantılı olarak doğrudan bireylerin harcanabilir gelirine yönelik uygulanan maliye politikalarıdır.

2018 yılı Vergi Harcamaları Raporu’nda belirtilmemesine rağmen, Gelir Vergisi Kanunu madde 40 kapsamında Sendikalar Kanunu çerçevesince işverenler tarafından işçiler adına ödenen sendika aidatları ile madde 68 kapsamında serbest meslek erbabının emekli sandığına ödediği giriş ve emeklilik aidatı ve bağlı oldukları odalarına ödediği aidatlar da vergi harcaması olarak kabul görmektedir (Sabuncu, 2011: 70).

Tablo 1. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Vergi Harcamaları

Madde	Vergi Harcamalarına Dair Madde Başlıkları	Madde	Vergi Harcamalarına Dair Madde Başlıkları
Madde 9	Vergiden muaf esnaf	Madde 32	Asgari geçim indirimi
Madde 15	Diplomat muaflığı	Madde 33	Yurtdışına hizmet veren işletmelerde indirim
Madde 16	Ücret istisnası	Madde 63/1	Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler
Madde 18	Serbest meslek kazanç istisnası	Madde 64	Diğer ücretler
Mükerrer Madde 18	PTT Acentelerinde kazanç istisnası	Madde 66/5	Serbest meslek kazançları
Madde 20	Kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası	Mükerrer Madde 80	Değer artış kazançları
Mükerrer Madde 20	Genç girişimcilerde kazanç istisnası	Madde 86	Toplama yapılmayan haller
Madde 21	Gayrimenkul ve haklarda istisnalar	Madde 89	Diğer indirimler
Madde 22/1	Menkul sermaye iratlarında istisna	Mükerrer Madde 121	Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi
Madde 23	Ücretlerde istisnalar	Geçici Madde 67	Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları
Madde 24/4	Gider karşılıklarında istisnalar	Geçici Madde 68	Jokey, jokey yamakları ve bunların antrenörlerine ödenen ücretler
Madde 25	Tazminat ve yardımlarda istisnalar	Geçici Madde 69	Yatırım indirimi
Madde 26	Vatan hizmetleri yardımlarında istisnalar	Geçici Madde 72	Sporculara yapılan ücret ödemeleri
Madde 27	Teçhizat ve tayin bedellerinde istisnalar	Geçici Madde 75	Hizmet erbabına AR-GE desteği
Madde 28	Tahsil ve tatbikat ödemelerinde istisnalar	Geçici Madde 76	Tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyetleri
Madde 29	Teşvik ikramiye ve mükâfatları	Geçici Madde 80	Yatırım teşvik belgeli gelir vergisi stopaj desteği
Madde 30	Sergi ve panayır istisnası	Geçici Madde 82	Bireysel katılım yatırımcı desteği
Madde 31	Engellilik indirimi		

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, 2018 Vergi Harcamaları Raporu.

2.2.2. Kurumlar Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının Yeri

Türkiye’de vergi harcamalarına yönelik uygulamalarda, Kurumlar Vergisi yönünden bakıldığında, 5520 sayılı Kanun’da belirtilen harcama kalemlerine Tablo 2’de yer verilmiştir.

Tablo 2. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi’ne Göre Vergi Harcamaları

Madde	Vergi Harcamalarına Dair Madde Başlıkları
Madde 4	Muafiyetler
Madde 5	İstisnalar
Madde 5/A	Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesi
Madde 5/B	Sınai mülkiyet haklarında istisna
Madde 10	Diğer indirimler
Madde 32	Kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı
Madde 32/A	İndirimli kurumlar vergisi
Geçici Madde 2	Diğer bazı muafiyetler
Geçici Madde 9	İmalat sanayiinde yapılan yatırımlara kurumlar vergisi desteği

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, 2018 Vergi Harcamaları Raporu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nu madde 4’te belirtildiği üzere nitelik itibariyle devlet eliyle yürütülmesi gereken iş ve işlemlerin kâr amacı güdülmeden sürdürülmesi gerektiği düşüncesinden hareketle kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyetleri kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Nitekim ticari amaçlı faaliyet yürüttükleri takdirde kurumlar vergisine tabi olacakları da belirtilmiştir. Aynı şekilde vakıf üniversitelerine bağlı olarak sağlık hizmeti yürüten sağlık kurumlarının kazancının da kurumlar vergisinden muaf olması Kurumlar Vergisi Kanunu yönünden vergi harcamalarına örnek teşkil etmektedir (T.C Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018: 105).

2.2.3.Harcama Vergileri Açısından Vergi Harcamalarının Yeri

Vergi harcamalarını, harcama vergileri açısından incelediğimizde tıpkı 193 sayılı Kanunu’nda belirtildiği gibi burada da muaflık, istisna, indirim gibi müesseselerin etkili şekilde uygulandığını görmekteyiz. 2018 yılında yayınlanan Vergi Harcamaları Raporu’ndan yola çıkarak bir sınıflandırma yapmak gerekirse, harcama vergileri yönünden KDV ve ÖTV olmak üzere ikili bir ayrıma giderek kategorize etmek yerinde olmaktadır. Tablo 3 ile Katma Değer Vergisi Kanunu’na göre vergi harcamalarının hukuki boyutu verilmektedir.

Tablo 3. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’na Göre Vergi Harcamaları

Madde	Vergi Harcamalarına Dair Madde Başlıkları	Madde	Vergi Harcamalarına Dair Madde Başlıkları
Madde 13	Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna	Geçici Madde 28	Konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimi
Madde 14	İhraç malı taşıyan araçlara motorin teslimi	Geçici Madde 29	3996 sayılı kanuna göre Yap-İşlet-Devret modeliyle veya 3359 sayılı kanun ile 652 sayılı kararnameye göre kiralama karşılığı yaptırılan projelerde istisna
Madde 16	İthalat istisnası	Geçici Madde 30	Büyük yatırımlara ilişkin iade
Madde 17	Sosyal ve askeri amaçlı istisnalarla diğer istisnalar	Geçici Madde 33	Taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumuna devir ve teslimi ile bu taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından devir ve teslimleri
Madde 28	Oran	Geçici Madde 34	Transit petrol boru hattı projelerinin inşaa ve modernizasyonu
Madde 29	Vergi İndirimi	Geçici Madde 37	İmalat sanayine yönelik iade
Geçici Madde 20	Teknoloji geliştirme bölgelerinde verilen teslim ve hizmetler	Geçici Madde 38	FATİH Projesi kapsamında yapılan teslim ve hizmetler
Geçici Madde 23	Milli Eğitim Bakanlığı’na bilgisayar ve donanımlarının bedelsiz teslimleri ile bunlara ilişkin yazılım teslimi ve hizmetleri	Geçici Madde 39	Makine ve teçhizat teslimleri istisnası

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü. 2018 Vergi Harcamaları Raporu.

Tablo 4’te ise Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na göre vergi harcamalarının hukuki boyutu verilmektedir.

Tablo 4. 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na Göre Vergi Harcamaları

Madde	Vergi Harcamalarına Dair Madde Başlıkları	Madde	Vergi Harcamalarına Dair Madde Başlıkları
Madde 7	Diğer istisnalar	Geçici Madde 5	Elektrik üreticilerine fuel oil ve motorin teslimi
Madde 7/A	İhraç malı taşıyan araçlara motorin teslimi	Geçici Madde 7	Ticari amaçlı yolcu ve yük taşımacılığında kullanılan taşıtların iktisabı
Madde 8 BKK 2012/3792	(I) Sayılı listenin (B) cetvelindeki malların bu listeye dâhil olmayan malların imalinde kullanılması	BKK 2005/8704	Biyometanol ile harmanlanmış benzin teslimleri
BKK 2012/3792	(I) Sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların aynı cetvelde yer alan malların ve baz yağların ihracata konu edilecek madeni yağ veya yağlama müstahzarı imalinde kullanılması	BKK 2006/10798	İhraç edilecek elektrik üretiminde kullanılacak fuel-oil teslimi
BKK 2003/5868	Kabotaj hakkında yakıt istisnası	BKK 2008/14061	Etilen üretimi için LPG teslimleri
BKK 2011/1435	Hava yakıtlarına ilişkin uygulama	BKK 2013/5595	Oto biodizel ile harmanlanmış motorin teslimleri
BKK 2014/6881	Aerosol üretiminde kullanılan sıvılaştırılmış petrol gazı (LPG) teslimleri	BKK'lar	(A) Cetvelindeki diğer mallara ilişkin sıfır ÖTV tutarlı teslimler

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü ‘2018 Vergi Harcamaları Raporu’.

2.2.4. Diğer Kanunlar Açısından Vergi Harcamalarının Yeri

Vergi mevzuatımıza baktığımızda Gelir Vergisi gibi vergi kanunlarına ek olarak diğer vergi kanunlarının da vergi harcamaları açısından üzerinde durmakta yarar vardır. Nitekim bakanlık tarafından yayınlanan rapora yukarıda yer verilmiş olup diğer vergi harcaması niteliği taşıyan kalemlere, teşviklere ve kanun maddelerine yer verilmemiştir.

Diğer kanunlarda düzenlenmiş olup, vergi harcaması olarak değerlendirebileceğimiz kanunlar ve madde başlıkları şunlardır (Batirel, 2013: 16-18):

Tablo 5. Diğer Kanunlara Göre Vergi Harcamaları

Kanun No	Vergi Harcamalarına Dair Madde Numaraları	Kanun No	Vergi Harcamalarına Dair Madde Numaraları	Kanun No	Vergi Harcamalarına Dair Madde Numaraları
3201	Ek madde 21	2090	Madde 7	3996	Madde 12
4473	Madde 46	2108	Madde 1	3218	Geçici madde 3
4920	Madde 2	2461	Madde 22	4009	Madde 56
5441	Madde 9	2581	Madde 1	4046	Madde 27
6095	Madde 10	4490	Madde 12	4054	Madde 37
7269	Madde 40, 42 ve 43	2802	Madde 106	4107	Ek madde 20
205	Madde 35	2813	Madde 5	4458	Madde 167
261	Madde 1	2914	Madde 12 ve 14	4490	Madde 12
474	Madde 2 ve 3	2960	Madde 17	4691	Geçici madde 2 ve 4
657	Ücret, ödenek vb maddeleri	2983	Madde 14	5225	Madde 5
775	Madde 33	3160	Madde 6	5746	Madde 3/A
854	Madde 9	3226	Madde 30	6111	Geçici madde 16
926	Ek madde 17 ve 18	3259	Madde 1	6550	Geçici madde 1
1309	Madde 10	3292	Madde 2	6745	Madde 80
4857	Madde 8	3671	Madde 1		

Kaynak: Batirel, Ömer Faruk (2013). “Vergi Harcamaları, Mali Saydamlık İlkesi ve Anayasaya Uygunluk”, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, “2018 Vergi Harcamaları Raporu”.

Tablo5'te yer alan yasal düzenlemelere bakıldığında, ücrete yönelik yapılan vergisel teşviklerin olduğu ve bu düzenlemeler kapsamında vergi harcaması ile ekonomik hedefler doğrultusunda yapılan yasal düzenlemelerin olduğu görülmektedir.

3. TÜRKİYE'DE VERGİ HARCAMALARI VE SEÇİLMİŞ BAZI KAMU MALİ GÖSTERGELERİNE ETKİLERİ

Vergi harcamalarının makroekonomik etkilerine baktığımızda en önemli özelliğinin kaynak aktarımı olduğu görülmektedir. Kaynak transferi doğuran bu süreç aynı zamanda gelirin tekrar dağılımı olarak da değerlendirilebilmektedir. Dolayısıyla bu harcama türünü transfer harcamalarına benzetmek uygun olmaktadır (Saraç, 2010: 273). Vergi harcamalarına yönelik yasal düzenlemelere değindikten sonra çalışmanın bu kısmında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan vergi harcaması raporları ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan istatistiklerden yola çıkarak vergi gelirleri içerisindeki vergi harcamaları miktarı sayısal veriler üzerinden ele alınmaktadır. Ülkemizde de en iyi hesaplama yöntemi kullanılması esası benimsenerek vazgeçilen gelir yöntemi üzerinden vergi harcamaları hesaplanmakta ve beyanname üzerindeki verilerden faydalanarak performans değerlendirilmesi yapılmaktadır. Tablo 6'da 2006 yılından 2018 yılına kadar vergi harcama rakamlarına yer verilmiştir.

Tablo 6. 2006- 2018 Dönemi Türkiye'de Vergi Harcaması Rakamları (TL)

Yıl	Gelir Vergisi Kanunu	Kurumlar Vergisi Kanunu	Katma Değer Vergisi Kanunu	Özel Tüketim Vergisi	Diğer Kanunlar	Toplam Vergi Harcaması
2006	2.533.011.013	5.392.703.333	436.561.000	230.000.000	-	8.592.275.346
2007	2.798.977.169	5.318.937.183	482.399.905	254.150.000	-	8.854.464.257
2008	7.779.571.360	2.857.719.756	426.159.565	213.645.325	1.166.722.108	12.443.818.114
2009	9.729.876.052	2.439.580.243	857.742.605	260.416.838	1.396.607.038	14.684.222.776
2010	9.385.340.289	3.462.957.071	516.416.026	251.587.115	1.386.182.537	15.002.483.038
2011	10.818.483.850	3.968.104.044	947.943.284	289.057.072	1.542.129.423	17.565.717.673
2012	11.953.762.707	4.203.918.387	1.048.093.492	319.595.951	1.705.055.397	19.230.425.934
2013	14.017.491.922	4.776.549.213	1.242.492.468	375.730.301	2.004.584.857	22.416.848.762
2014	16.314.789.884	4.313.189.286	1.246.855.828	410.059.028	1.603.518.213	23.888.412.239
2015	18.097.241.447	4.130.958.993	1.805.452.851	462.714.337	1.616.246.422	26.112.614.049
2016	20.493.744.275	4.448.174.768	2.280.479.951	525.112.861	2.215.125.093	29.962.636.948
2017	37.714.098.685	15.110.237.008	23.493.419.497	14.711.310.211	11.186.925.613	102.215.991.015
2018	54.249.756.561	17.654.341.086	32.820.811.634	18.862.690.711	8.554.280.931	132.141.880.923

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2019), <https://www.hmb.gov.tr/bumko>'dan yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 6'ya bakıldığında vergi harcamalarının yıllar itibariyle artış eğiliminde olduğu görülmektedir. Özellikle vergi harcamalarına ilişkin verilerde yapılan yasal düzenlemelerin ağırlığının Gelir Vergisi Kanunu üzerine olması nedeniyle vergi harcamalarında gerçekleşen rakamların da aynı doğrultuda gelir vergisi üzerine olduğu görülmektedir. Harcamalara yönelik toplam rakamların da her vergi türü itibariyle paralel olarak arttığı görülmektedir. 2006 ve 2007 yıllarında diğer kanunlarda vergi harcamalarına ilişkin düzenlemeler yer almasına rağmen sayısal verilere ulaşamamakta ve dört temel vergi kanunu çerçevesinde değerlendirmek yapılmaktadır. Bakanlığın diğer kanunlara yönelik istatistiklerine ise 2008 yılından itibaren yer verilmiştir. Tablo 7'de vergi harcaması türlerinin toplam vergi harcamaları içerisindeki payına yer verilmektedir.

Tablo 7. 2006-2018 Dönemi Türkiye’de Vergi Türlerinin Vergi Harcamaları İçindeki Payı (%)

Yıllar	Gelir Vergisi Kanunu	Kurumlar Vergisi Kanunu	Katma Değer Vergisi Kanunu	Özel Tüketim Vergisi	Diğer Kanunlar
2006	0,29	0,63	0,05	0,03	-
2007	0,32	0,60	0,05	0,03	-
2008	0,63	0,23	0,03	0,02	0,09
2009	0,66	0,17	0,06	0,02	0,10
2010	0,63	0,23	0,03	0,02	0,09
2011	0,62	0,23	0,05	0,02	0,09
2012	0,62	0,22	0,05	0,02	0,09
2013	0,63	0,21	0,06	0,02	0,09
2014	0,68	0,18	0,05	0,02	0,07
2015	0,69	0,16	0,07	0,02	0,06
2016	0,68	0,15	0,08	0,02	0,07
2017	0,37	0,15	0,23	0,14	0,11
2018	0,41	0,13	0,25	0,14	0,06

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2019), <https://www.hmb.gov.tr/bumko>’dan yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Vergi türlerinin toplam vergi harcamalarına oranlarına baktığımızda 2006 ve 2007 yıllarında Kurumlar Vergisinin payının yüksek olduğunu görülmektedir. Ancak takip eden yıllarda Kurumlar Vergisinin yerini Gelir Vergisinin aldığı görülmektedir. Dolayısıyla harcanabilir gelir üzerinde politika yürütmek adına hedefte olan iki temel vergi türünün doğru şekilde kullanıldığını görmekteyiz. Bununla birlikte 2016 yılından sonra ise 0,68 olan Gelir Vergisi oranı 0,37’ye düşmüştür. 2017 ve 2018 yıllarında ise ÖTV’nin payı 0,02’den 0,14’e yükselmiştir.

Tablo 7’de, gelir üzerinden alınan vergilere uygulanan vergi harcama politikalarının, harcama üzerinden alınan vergilere oranla daha yüksek olduğunu rakamlar üzerinden görmekteyiz. Bu oransal tabloya bakarak vergi harcamalarının gelir dağılımını etkilediğini ve transfer harcamalarına benzediğini söylemek mümkündür.

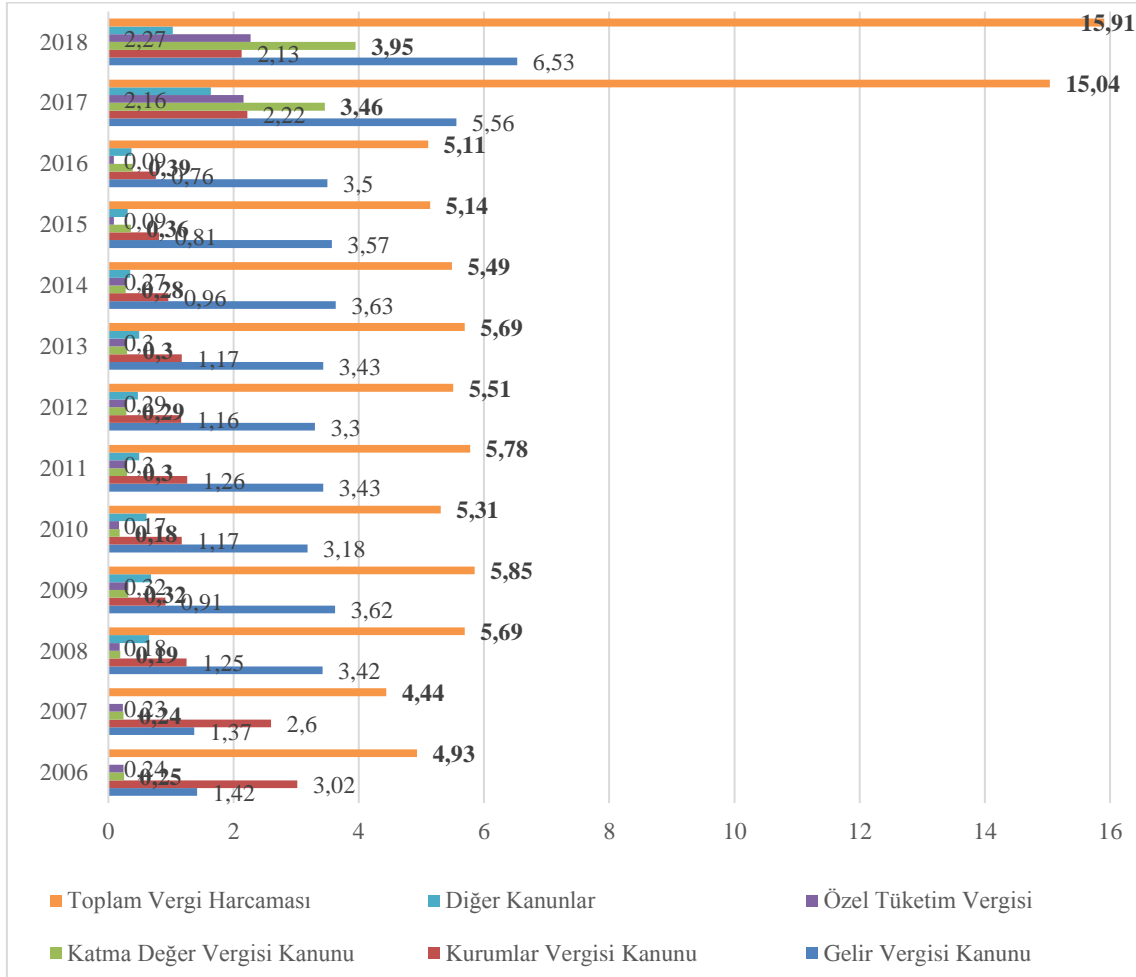
Tablo 8. 2006-2018 Dönemi Türkiye’nin Seçilmiş Bazı Kamu Mali Göstergeleri (Bin TL)

Yıl	GSYİH	Kamu Geliri	Kamu Gideri	Vergi Geliri	Vergi Harcaması
2006	789.227.555	173.483.430	178.126.033	137.480.292	8.592.275
2007	880.460.879	190.359.773	204.067.683	152.835.111	8.854.464
2008	994.782.858	209.598.472	227.030.562	168.108.960	12.443.818
2009	999.191.848	215.458.341	268.219.185	172.440.423	14.684.222
2010	1.160.013.978	254.277.435	294.358.724	210.560.388	15.002.483
2011	1.394.477.166	296.823.602	314.606.792	253.809.179	17.565.717
2012	1.569.672.115	332.474.895	361.886.686	278.780.848	19.230.425
2013	1.809.713.087	389.681.985	408.224.560	326.169.164	22.416.848
2014	2.044.465.876	425.382.787	448.752.337	352.514.457	23.888.412
2015	2.338.647.494	482.779.900	506.305.093	407.818.455	26.112.614
2016	2.608.525.749	554.139.502	584.071.431	459.001.741	29.962.636
2017	3.106.536.751	630.489.857	678.269.193	536.617.206	102.215.991
2018	3.740.519.000	757.834.311	830.449.520	621.310.598	132.141.880

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2019), <https://www.hmb.gov.tr/bumko>’dan yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 8’de ülkemizdeki makroekonomik veriler yer almaktadır. Bu veriler, yıllar itibariyle artış göstermiştir. 2006 yılından itibaren kamu giderlerinin kamu gelirlerinden yüksek olduğu tablodan anlaşılmakta olup, kamu gelirleri içerisinde gelir türleri bakımından en fazla payın vergi gelirlerine ait olduğu görülmektedir. Vergi harcamaları da çalışmanın ilk bölümünde bahsedildiği üzere kamu harcaması olarak nitelendirildiği için toplam kamu harcamaları içerisindeki oranını içeren Tablo 9’u incelemekte yarar vardır.

Tablo 9. 2006-2018 Dönemi Türkiye’de Vergi Harcamalarının Kamu Harcamaları İçerisindeki Payı (%)



Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2019), <https://www.hmb.gov.tr/bumko>’dan yararlanılarak tarafımızca grafik haline getirilmiştir.

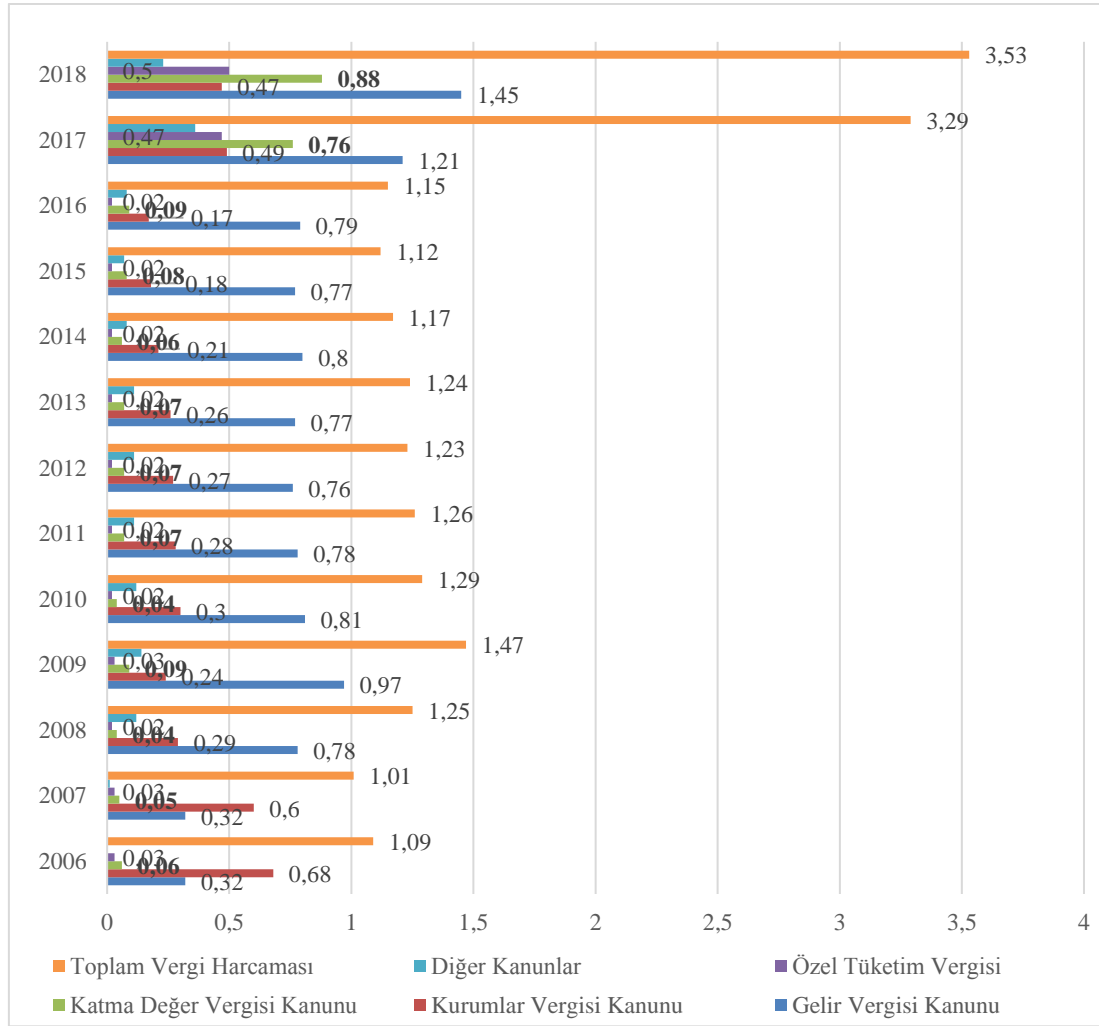
Tablo 9’da vergi harcamalarının diğer kamu harcamaları içerisindeki yüzdeleri payına yer verilmektedir. 2006 yılından 2016 yılına kadar on yıllık periyot içinde vergi harcamalarının genel itibariyle %4 ile %5’lik bir seviyede kaldığı görülmektedir. Ancak 2017 yılından itibaren %15’lere çıktığı gözlenmektedir. Bu artışı konjonktürel değişim karşısında ekonomik olarak ya da sosyal devlet anlayışı içerisinde siyasi otoritenin yürüttüğü politikalara bağlamak yanlış olmayacaktır. Bununla birlikte tablo 9’a bakıldığında gelir vergisine yönelik vergi harcamalarının sürekli artış trendi gösterdiği ancak kurumlar vergisine yönelik vergi harcamalarının toplam kamu giderleri içindeki oranının ise dalgalı bir seyir izlediği görülmektedir.

Ülkemizde yapılan toplam kamu harcamalarının vergi harcamalarına yönelik yürütülen politikaların %5’lik bir kısma karşılık geldiği görülmektedir. Nitekim 2017 ve 2018 yıllarından sonra görülen artış eğilimi üzerine vergi harcamalarının kamu harcamaları içerisindeki payı %15 ile önemli bir seviyede

gerçekleşmiştir. Bu durumun nedeni özellikle 2017 yılından itibaren uygulamaya konulan beyaz eşya, mobilya vb. dayanıklı tüketim mallarında KDV ve ÖTV üzerine yürütülen indirim politikaları olarak görülmektedir.

Talep artırıcı olarak izlenen vergi indirimi politikaları %1'lere bile yaklaşmayan KDV ve ÖTV'nin toplam harcamalar içindeki payının sırasıyla %3 ve %2'lere çıkmasına neden olmuştur. Uygulanan politikaların performans tablosu adına yukarıdaki veriler ele alındığında, sıfırlardan %3'lere çıkılan (KDV ve ÖTV için) vergi harcaması rakamlarının Türkiye'de tüketicileri alıma teşvik ettiği de görülmektedir. Bu durumda 2017-2018 yıllarında uygulamaya konulan vergi politikalarının belirli bir oranda başarılı olduğu da anlaşılmaktadır. Nitekim indirime yönelik politikaların sürekli olarak uzatılmakta olduğu da görülmektedir.

Tablo 10. 2006-2018 Dönemi Türkiye'de Vergi Harcamalarının GSYİH İçerisindeki Payı (%)



Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2019), <https://www.hmb.gov.tr/bumko>'dan yararlanılarak tarafımızca grafik haline getirilmiştir.

Tablo 10'da ise ülkemizde vergi harcamalarının GSYİH'ya olan payına yer verilmektedir. Bu payın yıllar itibariyle yaklaşık %1 seviyesinde gerçekleştiği görülmektedir. Ancak 2017 ve 2018 yıllarında toplam vergi harcamalarının payı %3'lere ulaşarak artış göstermiştir. Tablodan anlaşılacağı üzere vergi türlerine göre vergi harcama rakamlarına bakıldığında, ilk sırada yine gelir vergisi yer almaktadır. Çünkü ekonomi içerisinde efektif talebi artırmak amacıyla harcanabilir geliri etkileyecek maliye politikası yöntemleri uygulamaya sokulmaktadır. Böylece kişisel gelir vergisine yönelik yapılacak vergi harcama politikaları ile (vergi muafiyetleri, istisna uygulamaları ve teşvikleri)

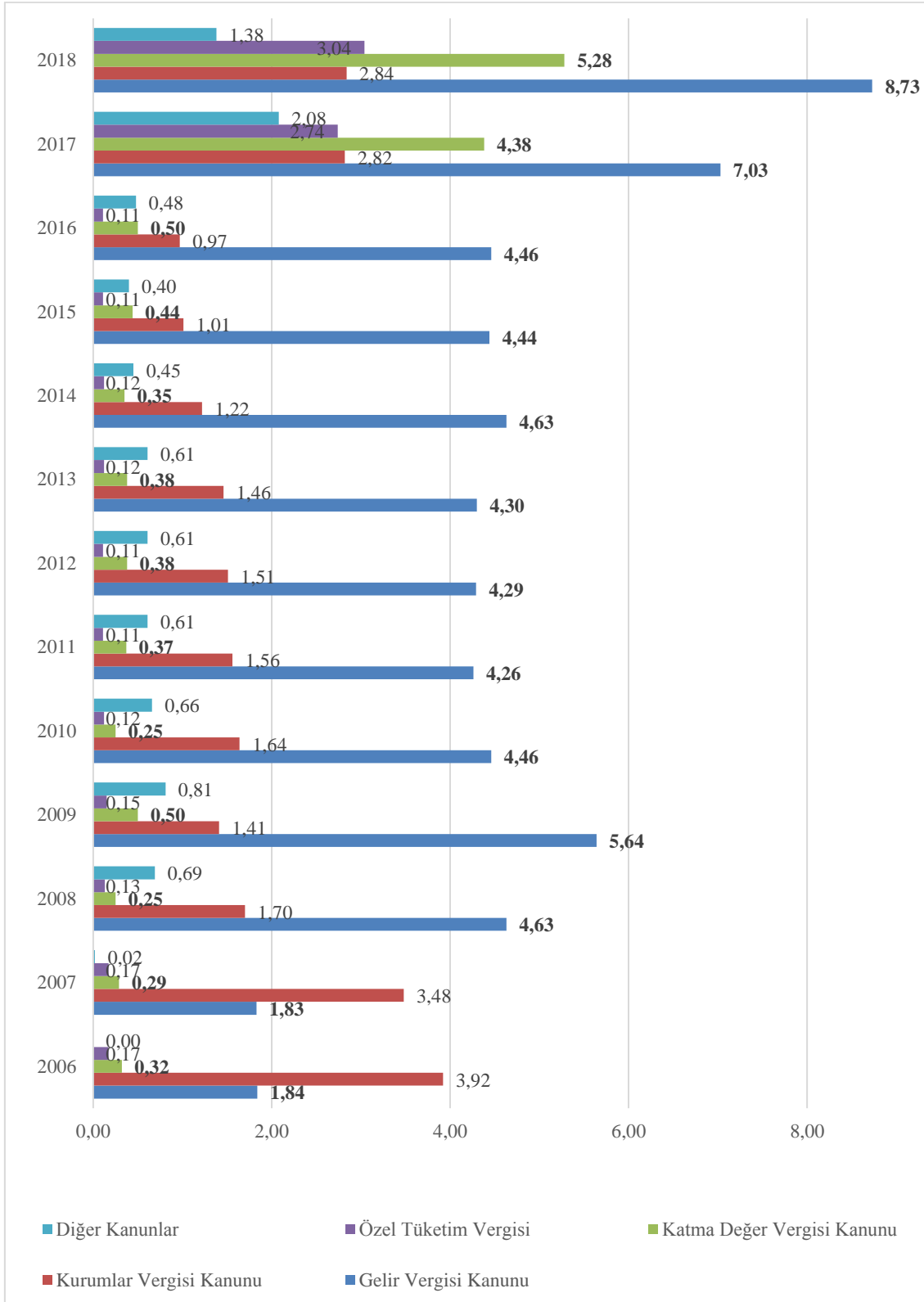
bireylerin harcanabilir gelirinin artırılması amaçlanmaktadır. Bu da GSYİH içerisinde türlerine göre vergilerin payına bakıldığında kuşkusuz; gelir vergisinin başı çekmesi anlamına gelmektedir.

Kişisel gelir üzerinden yola çıkılarak vergi harcamalarına ulaşmada etkinin ölçülmesinde “*marjinal tüketim eğiliminden*” hareket edilmektedir. Ülkenin vergi harcamalarına ilişkin tahminlerine marjinal tüketim eğiliminden de yola çıkılarak çarpan etkisi nedeniyle milli gelire olan etkisini ölçebiliriz. Vergi harcamaları ekonomi içerisinde doğurduğu etki itibariyle transfer harcamalarına benzemektedir. Ancak burada üzerinde durulması gereken konu, transfer harcamalarına yönelik uygulamaya konulan politikaların ekonomide daha kısa sürede etki etmesine karşılık, vergi harcamalarına yönelik uygulanan politikaların etkilerinin daha uzun bir periyotta ortaya çıkmasıdır. Dolayısıyla milli gelir üzerinde artırıcı etkisine ulaşmakta makro düzeyde bakıldığında harcama çarpanının daha etkili olduğu söylenebilir (Saraç, 2010: 273-274).

GSYİH içinde gelir vergisine yönelik vergi harcamalarına bakıldığında rakamlar yıllar itibariyle artış göstermektedir. Dolayısıyla 2006’dan itibaren bütçe ekinde yer alan raporlarından eriştiğimiz bu veriler doğrultusunda ekonomik konjonktüre göre 193 sayılı Kanun’a fazlaca düzenleme konulduğu görülmektedir. Ayrıca 2008 global krizinin etkilerinden ülke ekonomisini korumak adına yapılan 269 sayılı tebliğe ilişkin düzenlemeler de bu kapsamda yürütülen politikalara örnek gösterilebilmektedir. İlgili tebliğde de hisse senetlerine ilişkin yapılacak alış ve satışlarda uygulanması gereken vergi oranı belirleme kapsamında Bakanlar Kurulu’na sifira indirme yetkisi tanınmıştır (Kayalidere ve Master Özcan, 2012: 351-352). Oysaki Anayasamızda yürütmeye indirim, muafiyet vb. konularda yetki tanınmış olsa da vergi oranını sıfırlamak uygulanacak vergi oranını da ortadan kaldırmaktadır. Bu uygulama idarenin vergilendirme yetkisini genişletmekte ve uygulanacak vergi harcama politikalarının da genel tebliğlerle bile düzenlenmesine imkân tanımaktadır.

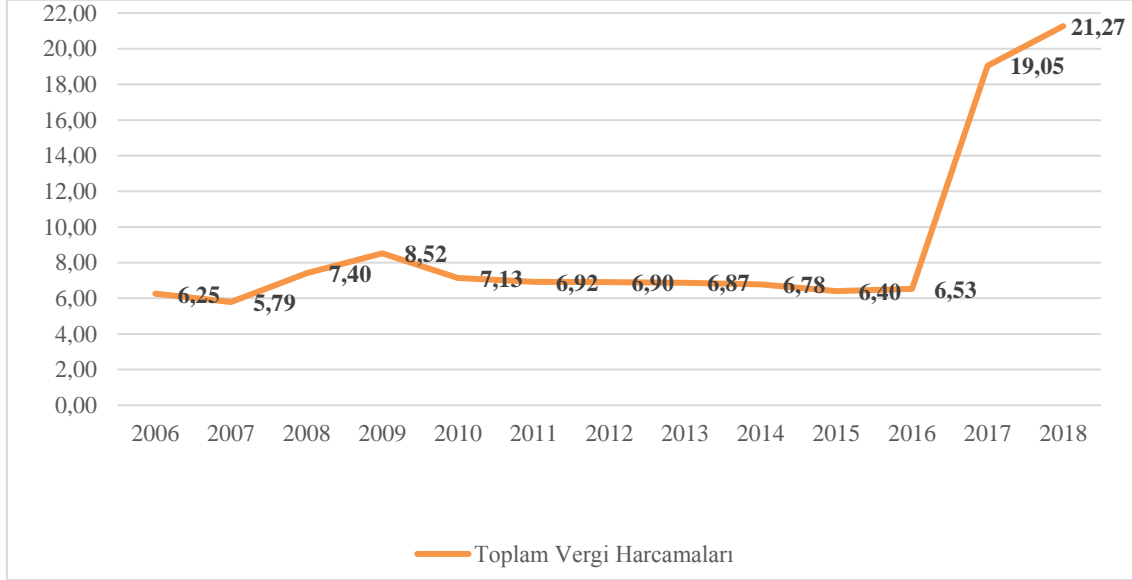
Tablo 11’de türlerine göre vergi harcamalarının toplam vergi gelirleri içerisindeki ilişkin veriler yer almaktadır.

Tablo 11. 2006-2018 Dönemi Türkiye’de Türlerine Göre Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)



Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2019), <https://www.hmb.gov.tr/bumko>’dan yararlanılarak tarafımızca grafik haline getirilmiştir.

Tablo 12’de toplam vergi harcamalarının toplam vergi gelirleri içerisindeki payına ilişkin veriler yer almaktadır.

Tablo 12. 2006-2018 Dönemi Türkiye’de Toplam Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2019), <https://www.hmb.gov.tr/bumko>’dan yararlanılarak tarafımızca grafik haline getirilmiştir.

Tablo 12’de görüldüğü üzere vergi gelirlerinin vergi harcamaları içerisindeki payı 2006 yılından itibaren ortalama olarak %6’larda seyretmiştir. Ancak 2017 ve 2018 yıllarında tüm vergi türleri içinde toplam vergi harcamalarının payı %21’lere ulaşarak artış göstermiştir. Bununla birlikte vergi harcamalarını vazgeçilen vergi gelirleri olarak değerlendirildiğinde, ülke ekonomisinde tüm vergi gelirleri içinde neredeyse yüzdeler olarak çeyrek büyüklükte vergi gelirlerinden vazgeçilmiş olduğu görülmektedir. Dolayısıyla 2018 itibarıyla hazineye gelir olarak kaydedilecek olan vergi geliri miktarı vergi harcaması olarak kaydedilmiştir. Dolayısıyla söz konusu yılda oluşan vergi harcaması, hazine gelirinde değişiklik yaratarak kamu harcamasına dönüşmüştür.

Tablo 12’de belirtildiği üzere 2006 yılına kadar belirli seviyede seyreden vergi harcama rakamları 2017 ve 2018 yılında artış göstermektedir. Bu duruma etki eden faktörün ise ilgili yıllarda özellikle KDV ve ÖTV’ye yönelik uygulanan vergi indirim politikaları olduğu düşünülmektedir. Ayrıca devletin gelir vergisi ve kurumlar vergisi alacaklarından da kısmen vazgeçtiği görülmektedir. Tablo 8, 11 ve 12’deki rakamlar birlikte ele alındığında tüm vergi gelirlerinin yapılan vergi harcamalarındaki artışa karşılık yıllar itibarıyla artış gösterdiği görülmektedir. Vergi harcamalarını kavramsal olarak vergi gelirlerinden vazgeçmek olarak tanımlayacak olursak, aslında gerçekleşmesi beklenen ters yönlü ilişki kapsamında harcama artarken gelirin düşmesidir. Bu çerçevede vergi harcama rakamları artmasına rağmen vergi gelirleri de artıyorsa uygulanan politikaların başarısız olduğunu söylemenin güç olduğu sonucuna ulaşılabilir.

4. SEÇİLMİŞ BAZI OECD ÜLKELERİNDE VERGİ HARCAMASI ÖRNEKLERİ

Vergi harcamalarına yönelik uygulamaların her ülkede farklılık göstermesi tanımlama konusunda karmaşıklık yaratmaktadır. Aynı şekilde vergi harcama raporlarının bütçe eklerinde yer almaya başlama süreci ile vergi harcama raporlarının hazırlanış ve yayım süreleri ülkelere göre değişiklik göstermektedir. İlk olarak Almanya’da ortaya çıkmış olmasına rağmen resmi olarak Amerika’da uygulanmaya başlanan vergi harcaması kavramı 1960’lı yıllardan itibaren literatüre girmiştir. Ardından İngiltere gibi ülkelerde uygulanmaya başlanmıştır. Bugün adı geçen ülkelerde vergi harcaması raporu hazırlamak mecburi hale gelmiştir. Örneğin ABD’de her yıl hazırlanan vergi

harcama raporu İtalya’da belirsiz periyotlarda hazırlanırken, Almanya’da ise iki yılda bir hazırlanmaktadır. Bu raporlar ülkemizde olduğu gibi bazı ülkelerde bütçe eki olarak yayınlanmakta iken bazı ülkelerde kamu giderleri içinde yer almaktadır (Ferhatoğlu, 2005: 88). ABD, İngiltere, Almanya, Fransa ve Kore olmak üzere seçilmiş bazı OECD ülkelerinin vergi harcamalarının uygulanış şekilleri üzerine durulmaktadır. Bu bağlamda adı geçen ülkelere ilişkin Tablo 12’de vergi harcamalarının temel unsurları yer almaktadır.

Tablo 12. Seçili OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarına Dair Uygulamalar

Ülke	Vergi Harcaması Tanım	Hesaplama Metodu	Yayınlanmada Yasal Zorunluluk	Yayınlanmada Bütçe İlişkisi	Yayınlanma Aralığı
ABD	Federal Vergi Yasasının, vergilendirme açısından gelir sayılan kalemlerde gelir kaybına izin veren her türlü düzenlemesi	Vazgeçilen gelir yöntemi	Kanuni zorunluluk	Bütçeye ek olarak yayınlanmakta	Yıllık
İngiltere	Kamu harcamalarına benzerlik göstermekle birlikte, bu harcamalara alternatif olarak kullanılan teşvikler	Vazgeçilen gelir yöntemi	Yasal zorunluluk olmamasına rağmen Harcama Komitesinden tavsiye olarak gerekli	Bütçeleme sürecine katılmamakla birlikte bütçede raporlamaya dâhil değil	Yıllık
Almanya	Resmi tanımlama yapılmamış	Vazgeçilen gelir yöntemi	Kanuni zorunluluk	Sübvansiyon raporu adı altında bütçeye ek olarak yayınlanmakta	İki yılda bir
Fransa	Devlet için düşük bir vergi gelirini teşvik eden uygulamalar	Vazgeçilen gelir yöntemi	Kanuni zorunluluk	Bütçeye ek olarak yayınlanmakta	Yıllık
Kore	Resmi tanımlama yapılmamış	Belirli bir hesaplama metodu belirlenmemiş	Kanuni zorunluluk	Bütçeden ayrı olarak yayınlanmakta	Yıllık

Kaynak: Sabuncu, 2011: 35; Uğurlu, 2013: 163’den yararlanılarak tablo haline getirilmiştir.

Tablo 12’de yer alan ülkelerin vergi harcamalarına yönelik uygulamaları değişiklik gösterdiği gibi uygulanış amaçları da farklılık göstermektedir.

4.1. Amerika Birleşik Devletleri

ABD’de vergi harcamaları uygulama olarak ilk kez 1976 yılı bütçesinde uygulanmak üzere ortaya atılmıştır. Dünya ülkeleri bazında bakıldığında da tüm ülke ekonomilerinden önce vergi harcaması müessesini kullanan ülke ABD olmuştur. Vergi harcamaları “*Federal Vergi Yasasının, brüt gelirden kesintiyi, muafiyeti veya reddi ya da özel krediyi, tercihli vergi tarifelerini ve vergi yükümlülüğünün ertelenmesini onaylayan koşullarına göre, vergilendirme açısından gelir sayılan kalemlerdeki gelir kaybı*” olarak tanımlanmaktadır (Sabuncu, 2011: 33). Vergi harcamalarının uygulanış şekline bakıldığında ise yöntem olarak “*vazgeçilen gelir yöntemi*” uygulanmakta olup, yalnızca merkezi gelirleri kapsamaktadır. (Tekin ve Sökmen Gürçam, 2015: 141). Aynı zamanda vergi harcamaları yalnızca gelir vergisi üzerine uygulanmakta olup, istisna, muafiyet, teşvik gibi konuları kapsamaktadır (Kayalidere ve Mastar Özcan, 2012: 360). Örneğin ABD Hazinesi’nce hazırlanan 2013 yılı vergi harcama raporunda, harcama politikalarının odağında tüketim ve tasarrufa ilişkin hedefler bulunmaktadır. Bu doğrultuda yapılan düzenlemeler %60 pay ile 732 milyar dolarlık bir rakamla tüketim ve tasarrufa ait iken; sosyal harcamalar bütçe içerisinde 445 milyar dolar ile %37 paya sahiptir. En küçük payı ise 38 milyar dolar ile %3’lük payla kurumsal düzenlemeler almaktadır (Mcbride, 2013: 4).

Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi harcama raporları federal bütçeye ek olarak “*Analitik Perspektifler*” bölümünde yasal zorunluluk çerçevesinde düzenli olarak her yıl yayınlanmaktadır (Uğurlu, 2013: 51). Uygulamaya konulduğu tarihten itibaren vergi harcamalarına yönelik yasal düzenlemelerin sayısı da gün geçtikçe artmaktadır. Örneğin 2008 yılında küresel finansal krizin olumsuz etkileriyle baş edebilmek için ABD’de gelir vergisine ilişkin vergi harcamalarında toplamda 164 adet düzenleme yapılmıştır. 2002 yılında ise bu rakam 135 adet olarak gerçekleşmiştir (Sabuncu, 2011: 33). Amerika’da uygulanan vergi harcamaları her yıl raporlanmakta ve bütçe ekinde yer almasına rağmen denetim mekanizmasının işletilememesi nedeniyle asıl uygulanış amacından zaman zaman sapmalar yaşanmaktadır. Bugün vergi harcamalarına yönelik uygulanan politikaların sektörel boyutu genişletilmiş ve eğitim, sosyal güvenlik, sağlık, konut ve savunma gibi pek çok alanda yer bulmuştur (Uğurlu, 2013: 54-55). Ülkenin mevcut vergi sisteminde gelir seviyesi düşük bireylerin kazançları, hayır kurumları ve ibadet yerleri vb. kurum gelirleri muafiyet ve istisnalar tanınarak vergi kapsamı dışında bırakılmaktadır (Kayalidere ve Mastar Özcan, 2012: 360). Kurumlar vergisi yönünden de vergi harcamaları yönünden vergi matrahı daralmaktadır. Vergi harcamalarının geniş şekilde uygulanması ve küçük vergi matrahının doğurmuş olduğu tezatlık nedeniyle etkin olmayan ve rekabete kapalı bir vergi sistemi barındırmaktadır (Uğurlu, 2013: 57).

4.2. İngiltere

İngiltere’de vergi harcamalarına yönelik uygulamaları incelediğimizde; burada ABD’de olduğu gibi gelir üzerinden alınan vergi türünden ziyade diğer vergileri de kapsayan bir vergi harcama sistemi olduğu görülmektedir. Vergi harcama politikaları siyasi otorite tarafından belirlenmektedir. Vergi harcamalarına giren vergi türleri ise gelir, kurumlar, KDV gibi her vergi türünü içermekte olduğu görülmektedir. Dolayısıyla kapsamı geniştir.

Tahminleme ve raporlama bütçeden ve bütçeleme süresinden bağımsız olarak yapılmakta ve her yıl sonbaharda yayınlanmaktadır. Tahminleme için kullanılan metot ise vazgeçilen gelir yöntemidir. Bununla birlikte İngiltere’de uygulanan vergi harcama politikalarını üç başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar; *yapısal indirimler, bireysel kazancın vergilendirilmesinde çifte vergilendirmeyi önleme politikaları, sosyal amaçlı yardımlardır (çocuk ve yaşlı yardımları vb.)* (Kayalidere ve Mastar Özcan, 2012: 359). İngiltere’de vergi harcama raporlarının hazırlanmasına dair herhangi bir yasal zorunluluk bulunmamakla birlikte “*vergi hazırlama kurulunca*” vergi harcama rakamlarına ilişkin tahminleme yapılmaktadır. Aynı şekilde yılda iki kere olmak üzere kontrol süreci yaşanmaktadır (Tekin ve Sökmen Gürçam, 2015: 145).

4.3. Almanya

Almanya’da, İngiltere ve ABD’de olduğu gibi vergi harcamalarına ilişkin formal bir tanımlama yapılmamıştır. Uygulanan metot ise burada da diğer ülkelerde olduğu gibi vazgeçilen gelir yöntemidir. Almanya’da vergi harcamalarına yönelik tahminleme yapılırken vergi yükümlülerinin tutum ve algılarındaki değişim göz önünde bulundurulmamaktadır. Raporlarda tahminleme yapılırken cari yıl ve geçmiş iki yıla ait vergi harcama tutarları ile gelecek yıla dair tahmini rakamlar bulunmaktadır. Raporlar “*sübvansiyon raporu*” olarak bütçeye ek şeklinde yayınlanmaktadır (Kayalidere ve Mastar Özcan, 2012: 354).

Almanya’da vergi harcama politikalarına ilişkin üzerinde durulması gereken en önemli husus “*altın kural*” uygulamasıdır. Altın kuralın getirdiği zorunluluk doğrultusunda vergi harcamaları esasında yardım ve teşvik gibi müesseselere bürünmekte ve karşılığı olacak ve süreli olarak ödeme yapılmaktadır. Bu nedenle vergi harcamalarına yönelik merkezi hükümetin yetkileri daraltılmakta ancak mali gücü artırmaktadır (Kayalidere ve Mastar Özcan, 2012: 354).

4.4. Fransa

Fransa'da, "vergi harcamaları" ifadesi ilk olarak Vergi Konseyi faaliyet raporunda yer almış ve 1981 Bütçesinin bir ekinde vergi harcaması tanımı yapılmıştır (Pichet, 2012: 31). Fransa'da vergi harcama raporu yasal bir zorunluluktur ve yıllık olarak uygulamaktadır. Fransa'da vergi harcama raporu ile düzenlemelerin uygulanmasını rahat hale getirmek ve bütçe sürecinin kolaylaşmasını sağlamak amaçlanmaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2016: 15-16). Yayınlanan vergi harcama raporuna göre vergi harcamaları kanuni ve düzenleyici işlemler olarak nitelendirilmektedir (Pichet, 2016: 24). Fransa'da vergi harcamalarına dair politikalar daha önce merkez yönetimce yürütülmekteyken 2007 yılında yapılan bir düzenleme ile yerel yönetimlere de yetki kaydırması yapılması kararlaştırılmıştır. İngiltere'de olduğu gibi temel vergilerin yanı sıra diğer vergi türleri de vergi harcama politikalarına konu olmaktadır (Tekin ve Sökmen Gürçam, 2015: 148).

Fransa'da vergi harcamalarına yönelik herhangi bir sınırlama bulunmamakta ve uygulamada geniş yer verilmektedir. Aynı şekilde vergi harcama raporları Sosyal Güvenlik Bütçe Kanunu Tasarısı'nda yer almaktadır (Sabuncu, 2011: 25). Vergi harcamaları benchmark sisteminden sapma sonucu daha az gelir elde etme şeklinde tanımlanmaktadır ve raporlar verginin türü, kullanımına ve yararlananlara göre kategorize edilerek hazırlanmaktadır (Uğurlu, 2013: 73).

4.5. Güney Kore

Güney Kore'de vergi harcamalarına ilişkin rakamlar "*Ulusal Mali Yasa*" şeklinde bütçeye ek olarak yayımlanmaktadır (Kayalidere ve Mastar Özcan, 2012: 355). Vergi harcamalarına Fransa'da olduğu gibi sübvansiyon şeklinde bakılmaktadır. Güney Kore'de belirlenmiş resmi bir tanımlama da bulunmamaktadır. Vergi harcamalarına yönelik politikalar, vergi sistemi içindeki vergi türlerini kapsamı nedeniyle oldukça geniştir. Vergi harcamaları gelir vergisi yanında birçok vergiyi içermektedir ve ayrıca çalışanlara yönelik yapılan teşvikleri kapsamaktadır. Ancak eğitim ve tarım üzerinden alınan vergiler vergi harcaması kapsamı dışında tutulmaktadır. Devletin temel fonksiyonu içerisinde yer alan savunma sektörüne yönelik yapılan vergi harcamaları ise sağlık ve ekonomik sektörlerde yapılan vergi harcamalarının gerisinde kalmaktadır. Dolayısıyla öncelik sırası çalışanlara yönelik yapılan teşvik politikalarıdır (Uğurlu, 2013: 84-85).

Değerlendirme ve Sonuç

Vergi, devletlerin bireylere yapmış olduğu giderleri karşılamak konusunda başvurduğu ilk ve en önemli gelir kaynağıdır. Vergi ödemek ise bireyler için ihtiyari bir durum değil bir zorunluluktur. Dolayısıyla ülkelerin kalkınmışlığı, bireylerin vergi ödeme konusundaki istekliliğine yani toplumda var olan vergi bilincine dayanmaktadır. Tarafların erk bakımından eşit olmadığı düşünüldüğünde kamu otoritesinin vergiye ilişkin keyfiyetinin önüne geçmek adına yasama organı tarafından kanunlarda yetkisinin belirlenmesi ve gerekirse sınırlandırılması gerekmektedir. Her ülkenin ekonomiye ilişkin dinamikleri, vergi sistemleri ve uygulama şekilleri değişiklik göstermektedir. Vergi harcamalarına yönelik uygulamaların ülkeler bazında farklılık göstermesi belirli bir standardın oluşması açısından zorluk yaratmaktadır.

Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması kapsamında Anayasamızda da yürütme erkine tanınan birtakım yetkiler kamu hizmetlerinin sürdürülebilirliği açısından önemli bir gereksinimdir. Bu bağlamda idareye verilen muafiyet, istisna, oran vb. vergi harcamalarına yönelik yapılan işlemlerin sağlıklı şekilde yürütülmesi gerekmektedir.

Ülkemizde vergi harcamalarına yönelik politikaların özellikle kriz ekonomilerinden çıkılmak üzere daha baskın ve sık bir şekilde kullanıldığı görülmektedir. Özellikle vergi harcamalarına yönelik uygulanan politikalarda genel tebliğler geniş yer tutmaktadır. Vergi kanunlarının karmaşıklığı karşısında genel tebliğlerle yapılan düzenlemeler her ne kadar karar alma mekanizmasını hızlandırsa

da vergilerin kanuniliği ilkesini zedelemektedir. Nitekim yürütme erki bu yetkisini oranları sıfıra indirme örneğinde olduğu gibi olabildiğince geniş kullanmaktadır.

Çalışmada yer aldığı üzere ülkemizde de vergi harcamaları raporlanmaya başlandığı tarihten itibaren ulaşabildiğimiz rakamlar üzerinden bahsedecek olursak vergi harcamalarının 2006 yılından sonra standart bir seviyede seyrettiği görülmektedir. Ancak vergi harcamalarının 2017 yılından itibaren göze çarpan şekilde ani bir artış gösterdiği de gözlemlenmektedir. Burada 2017 yılından itibaren özellikle yürütmenin sık sık düzenlemeler yapması ve ekonomik işleyişin yurt içerisinde canlandırılmaya çalışılması vergi harcamalarının artışında etki faktörleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca zamanla idareye tanınan geniş yetkiler nedeniyle vergi harcama politikaları sosyo-ekonomik kapsamda kullanılmanın ötesinde bir yer bulmuştur. Öyle ki yıllar içerisinde neredeyse doğrudan ekonomiye yön vermek konusunda ilk akla gelen önemli araçlardan birisi haline gelmiştir.

Vergi harcamalarında düzenleme yapma yetkisinin idareye tanınmış olması öncelikle verginin kanuniliği ilkesini zedelememelidir. Bununla birlikte sosyal devlet ilkesi gereğince vergide adaletin sağlanması da en öncelikli hedef olmalıdır. Lakin adil ve etkili çalışan verginin aynı sistem içerisinde yer alması zıtlıkları da barındırmaktadır. İdarenin yapacak olduğu herhangi bir vergi harcama politikası belli gelir düzeyindeki bireylerin gelirinde iyileşme yaratırken, diğer gelir gruplarında da aksine etki gösterebilmektedir (Buhur, 2019: 69).

Türkiye’de mali anayasamız olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mali disiplininin kurumsal bir bilinçle sağlanması amacıyla; saydam ve hesap verilebilir bütçe sisteminin oluşturulması karara bağlanmıştır. Özellikle 2006 sonrasında 5018 sayılı Kanun kapsamında yapılan düzenlemeler neticesinde Türkiye’de mali yapı üzerinde büyük gelişmeler sağlandığı aşikârdır. Bu gelişmeler doğrultusunda idarenin keyfi bir davranış oluşturmasının önüne geçmek, hesap verilebilir bütçeler oluşturmak adına vergi harcama raporlarının yayınlanması çok doğru ve yerinde bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak raporlarda ücret gelirlerine tanınan diğer kanunlarda yer alan muafiyet ve istisna uygulamalarına ve bu uygulamalar sonucunda ulaşılabilecek rakamlara henüz yer verilmediği görülmektedir. Bu durum performans ölçütlerine ilişkin raporlamada eksikliğe neden olmaktadır. Bu nedenle sözü edilen eksikliğin giderilerek en kısa sürede vergi harcama raporlarında yer verilmesi, Türkiye’de mali açıdan daha sağlıklı bir ölçüm ve değerlendirme mekanizması oluşturulabilmesi için önemlidir.

Ülkemizde diğer OECD ülkelerine nazaran vergi harcamalarının raporlanmasına daha sonraki yıllarda başlanmış olmasına rağmen 2018 yılı Nisan ayında yayınlanan vergi harcama raporunda tahminleme yöntemlerinin çok iyi şekilde derecelendirilmiş olduğu görülmektedir. 2006 ve müteakip yıllarda da düzenli olarak bütçeye ek halinde yayınlanmaya devam ediliyor olması sürdürülebilirlik ve mali saydamlık sağlama konusunda idarenin ödenemediğinin bir göstergesi olarak kabul edilmektedir. Ülkemizde bütçeye ek olarak vergi harcama raporlarının yayınlanması ile hedeflenen vergi politikaları açısından bir öz denetim de yapılmış olmaktadır. Yayınlanmakta olan raporlar, 2006 sonrası Türkiye’nin mali açıdan hesap verebilirliğinin de arttığı bir kanıttır.

Kaynakça

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>. Son erişim tarihi, 09.03.2020.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.pdf>. Son erişim tarihi, 09.03.2020.

Akdoğan A (2011). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Batirel Ö F (2013). Vergi Harcamaları, Mali Saydamlık İlkesi ve Anayasaya Uygunluk. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(24), 13-20.

- Buhur S (2019). Vergi Harcaması Kavramı ve Türkiye’deki Durumunun Analizi. *Vergi Dünyası*, 38(453), 68-75.
- Çiçek U & Uğur K (2018). Türkiye’de Vergi Harcamalarının Analizi: 2012-2017 Dönemi. *International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies*, 48(8), 353-364.
- Ferhatoğlu E (2005). Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(2), 77-93.
- HMB (2008). Vergi Harcamaları Raporu 2007. <https://www.hmb.gov.tr/gelir-duzenlemeleri-genel-mudurlugu-vergi-harcama-raporlari>. (29.12.2019).
- HMB (2017). Vergi Harcamaları Raporu 2016. <https://www.hmb.gov.tr/gelir-duzenlemeleri-genel-mudurlugu-vergi-harcama-raporlari>. (29.12.2019).
- HMB (2018). Vergi Harcamaları Raporu 2017. <https://www.hmb.gov.tr/gelir-duzenlemeleri-genel-mudurlugu-vergi-harcama-raporlari>. (29.12.2019).
- HMB (2019). İstatistikler. <https://www.hmb.gov.tr/bumko-mudurlugumuz-misyonu-ve-vizyonu>. (29.12.2019).
- HMB (2019). Vergi Harcamaları Raporu 2018. <https://www.hmb.gov.tr/gelir-duzenlemeleri-genel-mudurlugu-vergi-harcama-raporlari>. (29.12.2019).
- Horpedahl J & Pizzola B.M. (2012). A Trillion Little Subsidies: The Economic Impact Of Tax Expenditures In The Federal Income Tax Code. *Mercatus Center at George Mason University*, October 24.
- Kayalidere G & Mastar Özcan P (2012). Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının Analizi: Türkiye ve Bazı OECD Ülke Örnekleri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1), 341-366.
- Mcbride W (2013). A Brief History Of Tax Expenditures. *Tax Foundation Fiscal Fact*. (391), 1-8.
- Özdemir D., Topçuoğlu Ö. & Kişioğlu Ö. (2019). Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri Açısından Etkinliği: 2006-2018 Döneminin Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 176, 380-405.
- Pedük T (2006). *Vergi Harcamaları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Pichet E (2012). Tax Expenditure Theory And The Reform Of French Loopholes. *La Revue de Droit Fiscal*, 14, 25-36.
- Pichet E (2016). General Theory Of Social And Tax Expenditures And Proposals For Recasting The French System Of Tax “Loopholes”. *La Revue de Droit Fiscal*. 36, 22-38.
- Sabuncu C G (2011). Türkiye’de Vergi Harcamalarının Analizi. *Basılmamış Yüksek Lisans Tezi*. Ankara: Hacettepe Üniversitesi.
- Saraç Ö (2010). Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri. *Maliye Dergisi*, 159, 262-277.
- Tekin, A. & Sökmen Gürçam Ö (2015). Vergi Harcamaları: Seçilmiş Bazı OECD Ülke Uygulamaları. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 17(2), 139-158.
- Uğurlu H (2013). Vergi Harcaması Uygulamaları ve Etkilerinin Analizi. *Basılmamış Yüksek Lisans Tezi*. Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi.