

TÜRKİYE’DE VERGİ HARCAMALARININ ANALİZİ: 2012-2017 DÖNEMİ¹

THE ANALYSIS OF THE TAX EXPENDITURES IN TURKEY: 2012-2017 PERIOD

Dr. Öğr. Üyesi Uğur ÇİÇEK

Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, ugurcicek@mehmetakif.edu.tr,
Burdur/Türkiye

Kübra UĞUR

Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, SBE Yüksek Lisans Öğrencisi, gs.kbra.94@gmail.com
Burdur/Türkiye

ÖZ

Kamu harcamalarının finansmanında en önemli ve en etkili gelir kaynağı vergilerdir. Vergilerin en önemli gelir kaynağı olmasının yanında gerek ekonomik gerek sosyal hedeflere ulaşmak amacıyla kullanılan bir enstrüman olma özelliği de bulunmaktadır. Devlet, vergileri kullanarak özendirici ya da caydırıcı etkiler yaratabilmektedir. Vergiye tabi olan bazı kişilerin veya konuların vergilendirme dışında tutulması devletin vergi gelirlerinde azalmaya yol açabilmektedir. Vergi harcamaları kavramı; literatürde, mükelleflere tanınan muafiyet, istisna, indirim, mahsup ve benzeri uygulamaların, vergi gelirlerinde meydana getirdiği kaybı ifade eden bir kavram olarak yer almaktadır. Vergi harcamalarında, ekonomik ve sosyal amaç unsuru ve bu amaçları gerçekleştirmek için vazgeçilen gelir unsuru söz konusudur. Vergi harcamalarının ölçülmesinde genellikle mükelleflere tanınmış olan imtiyaz ortadan kalktığında, mükellefin ekonomik davranışının sabit olduğu varsayımı altında tahsil edilebilecek vergi miktarının hesaplanmasını sağlayan vazgeçilen gelir yöntemi kullanılmaktadır. Bu çalışmada, birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de vazgeçilen gelir yöntemiyle tahmin edilmiş olan vergi harcamalarının, kamu harcamaları, toplam vergi gelirleri ve GSMH içerisindeki payı hesaplanarak, kamu kesiminin uyguladığı bu politikaların kamu gelirlerinde meydana getirdiği kaybı açıklamak amaçlanmaktadır.

Anahtar kelimeler: Vergi Harcaması, Vergi Geliri, Muafiyet, İstisna.

ABSTRACT

Taxes are the most important and the most effective source of income in the financing of public expenditures. Besides being the most important source of income, the taxes are instruments used to reach both economic and social goals. The state can create incentives or deterrent effects by using taxes. To exclude some people or issues subject to taxation may lead to a reduction in the state's tax revenues. In the literature, tax expenditures concept is the loss of tax revenue as a result of the exemption, exception, reduction, deduction and similar applications granted to taxpayers. In the tax expenditures, the economic and social purpose elements and the income element that are given up to realize these purposes are in question. When measuring the tax expenditures, the relinquished income method is used when the concession granted to the taxpayer is usually left, which allows the amount of tax that can be collected to be calculated under the assumption that the economic behavior of the taxpayer is fixed. In this study it is intended to explain the loss in the public revenues occurred from the policies of the public sector by calculating the share of the tax expenditures estimated with relinquished income method in public expenditures, total tax revenues and GDP as in many countries, in Turkey.

Keywords: Tax Expenditure, Tax Revenues, Exemption, Exception

¹ Bu makale, 3-5 Mayıs 2018 tarihinde düzenlenmiş olan, III. Uluslararası Stratejik Araştırmalar Kongresinde sunulan “Türkiye’de Vergi Harcamalarının Makroekonomik Göstergeler İçindeki Payının Analizi” adlı özet bildirinin genişletilmesi ile oluşturulmuştur.

1. GİRİŞ

Devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu ekonomik ve sosyal amaçlar bulunmaktadır. Bu amaçları yerine getirirken kullanılan enstrümanlardan birisi de kamu harcamalarıdır. Kamu harcamaları devletin bütçe yoluyla kullandığı toplam harcamalar olarak tanımlanmaktadır. Vergi sistemi yoluyla kullanılan vergi harcamaları da kamu harcamalarının alternatifi olarak bilinmektedir. Bu nedenle vergi harcamaları bir tür kamu harcaması olarak görülmektedir. Bununla birlikte vergi harcamaları, kamu harcamalarını, dolaylı olarak da toplam harcama düzeyini etkilemektedir. Ancak kamu harcamaları ile vergi harcamaları arasında farklılıklar bulunmaktadır. Kamu harcamaları devletin bütçe yoluyla yaptığı harcamalar olarak, vergi harcamaları ise; genel kabul görmüş vergi yapısı içinde devletin kullandığı maliye politikası aracı olarak tanımlanmaktadır. Bu anlamda vergi harcamaları, vergi yapısı içinde mükellef veya mükellef gruplarının kanunlar çerçevesinde yükümlülüklerini azaltan veya tamamen ortadan kaldıran unsurlardır. Vergi harcamaları örtük harcamalar olarak nitelendirilmekte ve herhangi bir bütçesel denetime tabi olmadan vergi sistemi içerisinde uzun süre kalabilmektedir.

Vergi yapısındaki gizli sapmalar ilk olarak 1960'lı yılların sonuna doğru Stanley Surrey tarafından ortaya atılmıştır. Söz konusu dönemden itibaren devletler, vergi harcamalarını hesaplayabilmek amacıyla farklı metotlar geliştirmişlerdir. Global anlamda en çok kullanılan metotlar ise; vazgeçilen gelir yöntemi, eşdeğer harcama yöntemi ve kazanılan gelir yöntemidir. Amerika Birleşik Devletleri eşdeğer harcama yöntemini kullanarak vergi harcamaları hesaplamaktadır. Türkiye ve OECD ülkelerinin çoğu ise vazgeçilen gelir yöntemini kullanarak vergi harcama analizini yapmaktadır.

Vergi harcamaları, matematiksel olarak devletin gelir seviyesinde belli bir oranda azalmaya yol açmaktadır. Çünkü vergi harcamaları devletin vatandaşlara sunmuş olduğu, muafiyet, istisna, indirim ve erteleme gibi imtiyazları kapsamaktadır. Bu tür imtiyazlar vergi gelirlerinde azalmaya neden olmaktadır. Ancak vergilerin sadece ekonomik değil sosyal ve psikolojik etkileri de bulunmaktadır. Devletin uygulamakta olduğu bir muafiyet veya istisna görünüşte gelir kaybına yol açsa da, bazen üretimi artırmak, bazen erdemsiz malların tüketimini kırmak, bazen gelir dağılımını düzeltmek ve bazen de ekonomik hedeflere ulaşmak gibi olumlu sonuçlar da doğurabilmektedir. Bu açıdan ele alındığında vergi harcamalarını gelir kaybına yol açan bir unsur olarak değil, ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmakta kullanılan olumlu bir uygulama olarak görmek gerekmektedir.

Dünya'da 1960'lı yılların sonunda ortaya çıkan bu kavram ülkemizde 2001 yılından itibaren önem kazanmıştır. Maliye Bakanlığı'nın 2001 yılında yayınladığı vergi harcaması raporu ile birlikte vergi harcamaları kavramı mevzuatımızda yer almaya başlamaktadır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mevzuatımızda 2006 yılından itibaren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK), 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV), 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanunu ve diğer kanunlarda bulunan indirim, istisna, muafiyet, vergi erteleme gibi veri elde edilebilen vergi harcamaları listesi her yıl Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından bütçe eki olarak yayınlanmaktadır.

Bu çalışmada; Türkiye'de 2012 ile 2017 yılları arasında uygulanan vergi harcaması politikalarının makroekonomik göstergeler içerisinde payı incelenmektedir. Makroekonomik büyüklükler, GSYİH, Kamu Harcamaları ve Kamu Gelirleri gibi ülkenin kamu mali dengelerini oluşturan büyüklüklerdir. 2012 ile 2017 yılları arasında ekonomik büyüklüklere paralel olarak vergi harcamaları da yıllar itibariyle artış göstermiştir. Yapılan araştırma neticesinde vergi harcamalarının makroekonomik göstergeler içerisindeki payının azımsanmayacak bir paya sahip olduğu görülmektedir.

2. VERGİ HARCAMASI KAVRAMI

Vergiler, devletin ekonomik dengeyi korumak için büyük öneme sahip olan kamu harcamalarının finansmanında kullanmakta olduğu bir kaynak niteliğindedir. Vatandaşlar gibi devlet de meydana gelen giderlerin finansmanında, gerekli kaynakları kullanmakta ve bu kaynakların en çok kullanılanı ise vergiler olarak bilinmektedir (Öztürk, 2016: 58). Vergileri bireylerin ekonomik güçlerine göre karşılıksız ve hukuki zorlama ile alınan ekonomik değerler olarak tanımlanmak

mümkündür (Pehlivan, 2013: 23). Bu değerleri, devlet kamu hizmetlerinin finansmanında kullanmakla sınırlı olmayıp (Pehlivanoğlu, 2013: 23), ekonomik ve sosyal hayata müdahale olarak da öne sürmektedir (Öztürk, 2016: 59). Ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek için kullanılan bir diğer araç da kamu harcamalarıdır (Ferhatoğlu, 2005: 77). Kamu harcamalarını, iki şekilde tanımlamak mümkündür. Bunlardan ilki devletin yapmış olduğu toplam harcamaların ekonomik değerinin bütçe de belirtilen tutarı, diğeri ise; devletin her tür etkinliğinden ortaya çıkan harcamalarının toplamıdır. Bu tanımla birlikte, vergi harcamalarının, kamu harcamalarını ve dolaylı olarak da toplam harcama düzeyini etkileyen harcamalar olduğu görülmektedir (Saraç, 2010: 264).

Stanley Surrey 'in (1967), ortaya çıkardığı vergi harcaması kavramı, Amerika Birleşik Devletleri'nin vergi ve bütçe politikasına vergi harcama analizinin yerleşmesini sağlamıştır. İlk kez 1974 yılında Stanley Surrey tarafından Amerika Birleşik Devletleri'nin "Bütçe Yasasında" yer alan vergi harcamaları kavramı; gelir kaybına neden olan indirim, istisna, kesinti, vergi yükümlülüklerinin ertelenmesi gibi olaylar olarak tanımlanmıştır (McMahon, 2012: 1). Amerika Birleşik Devletleri ve Almanya normal bütçe sürecinde doğrudan kamu harcamalarını raporladıkları gibi, vergi harcama bütçelerini de bu yöntem ile kamuya bildirmişlerdir (Villela, Lemgruber and Jorratt, 2010: 2).

Stanley Surrey'in (1967) ABD Hazinesi'nde uygulamaya koyduğu vergi harcamaları kavramı ile birlikte kamu maliyesi için bir kaynak oluşturulmakta, mali disiplinin bütçe hedeflerine ve kaynakların etkin bir şekilde kullanılmasına katkı sağlamanın yanında vergi reformu ve yeniden yapılandırma programları da etkinleştirilmektedir. Surrey (1967), genel kabul görmüş vergi yapısının iki unsuru içinde barındırdığını ifade etmektedir. İlk unsur, geliri yükseltmek için geliştirilmiş vergi politikası yapısıdır. Bu, devletin yapmış olduğu harcamalarının bölünmesi gerektiği varsayımı olarak tanımlanmaktadır. İkinci unsur ise; belirli vergi mükellefleri için yardım ve sübvansiyon sağlamak amacıyla çıkarılmış olan yapıdır (Mikesell, 2011: 132). Bu ikinci kategorideki hükümler vergi harcamalarını oluşturmakta ve tüm bunların toplamı vergi harcaması bütçesini temsil etmektedir (Picket, 2016: 3). Ve bu bütçe doğrudan harcamalar yerine vergi yapısı yoluyla sağlanan ekonomik olarak vergi mükelleflerine yapılan yardımlardan oluşmaktadır (Mikesell, 2011: 132).

Vergi harcamalarında devletlerarasında görüş farklılıkları bulunmaktadır. Fakat genel anlamda vergi harcaması standart vergi sistemlerinde ortaya çıkan sapmalar olarak tanımlanmaktadır (Maliye Bakanlığı, 2016: 4). Bir bakıma vergi harcamalarını "devletlerin belirlemiş olduğu maliye politikalarında ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için kişilere ve firmalara genel kabul görmüş vergi kanununca gerekli ayrıcalıkların tanınmasıdır" şeklinde yorumlamak da mümkündür (Kayalidere ve Mastar Özcan, 2012: 343).

Genel olarak vergi harcamalarını devletin; muafiyet, imtiyaz, ödenek, erteleme, kesinti yoluyla vergi kanununda yer alan bazı hükümlerden bireyleri muaf tutması yani devletin vazgeçtiği gelir olarak tanımlamak mümkündür. Devlet aynı zamanda çeşitli vergi harcaması hükümleri ile gerçekleşen gelir tahsilat sisteminde dikey ve yatay eşitliği sağlamayı hedeflemektedir (Dio, 2016: 4-5).

Philips (2012), vergi harcamalarını devletin kural ve kanunlarda belirli istisnalara yer vererek piyasadaki başarısızlığı ele alma girişimi olarak kavramlaştırmıştır. Bu nedenle vergi harcamaları, toplumun belirli kesimlerine yardımcı olmak için vergi kurallarının istisnaları olarak görülmektedir.

Vergi harcamaları genellikle "kalan gelir" olarak da adlandırılmaktadır. Çünkü bunlar, hazinenin kısmen ya da tamamen, genel vergi rejiminin daha yüksek bir politik ekonomi ya da sosyal politika hedefine ulaşmasında vazgeçtiği yol olarak görülebilmektedir (Villela, Lemgruber And Jorratt, 2010: 2). Vergi harcamaları, savunmasız gruplar için sosyal ve ekonomik refahı sağlayan piyasa başarısızlığına müdahale etmek için yaygın olarak kullanılan bir politika seçeneği olarak görülmektedir. Aynı zamanda bu politika aracı, sistemli sızıntı nedeniyle devlet gelirlerinde büyük kayıplara yol açacak bir şekilde kullanılmamaktadır (Dio, 2016: 14).

Vergi harcamalarının tespitinde iki temel unsur ön plana çıkmaktadır. Birinci unsur belli bir ekonomik veya sosyal amacın var olması gerekmektedir. Bir diğer unsur ise; bu amaçlara ulaşmak için vazgeçilen gelir miktarıdır. Uluslararası ülke uygulamaları dikkate alındığında, bir ülkenin vergi harcaması olarak belirlediği uygulamayı bir başka ülke genel kabul görmüş vergi yapısı olarak görebilmektedir (Maliye Bakanlığı, 2016: 6). Vergi harcamaları belirli kriterlere göre sınıflandırılabilir. Bunlar; verginin türü, büyüklüğü, ayrıcalık tanıdığı mükellef grubu, bütçe sınıfları ve politika hedefleri gibi ölçütler olarak ifade edilmektedir (Maliye Bakanlığı, 2016: 6).

Devletin vatandaşlar arasında sınıf farkı gözetmeksizin, vergi ödeme güçlerine göre bireylerden vergi toplaması genel bir kuraldır. Fakat vergilerde muafiyet, istisna, indirim veya erteleme yoluyla bu kuralın dışına çıkılmaktadır (Öztürk, 2011: 9).

2.1. Vergi Harcaması Türleri

Genel olarak uygulamadaki vergi harcamaları; muafiyet, indirim, istisna, mahsup ve vergi ertelemelerinden oluşmaktadır (Öztürk, 2011: 9):

- ✓ **Muafiyet:** Genel kabul görmüş vergi yapısına göre bireye doğan vergi borcunun kısmen veya tamamen, geçici veya sürekli olarak vergi mükellefiyeti dışında tutulmasıdır.
- ✓ **İndirim:** Ekonomik veya sosyal amaçlara dayanarak devletin mükelleflere brüt vergilendirilebilir gelirleri üzerinden yapmış olduğu eksiltmelerdir (Maliye Bakanlığı, 2016: 5).
- ✓ **İstisna:** Genel kabul görmüş vergi yapısına göre vergilendirilmesi gereken bir konunun, servetin, gelirin vb. olayların kısmen veya tamamen, devamlı veya geçici olarak vergi dışı bırakılmasıdır (Maliye Bakanlığı, 2016: 5).
- ✓ **Mahsup:** Daha önce ödemesi yapılmış bir vergi tutarının, hesaplanan vergiden indirilmesi veya çeşitli yollarla mahsup edilemeyen tutarın geri iade edilmesidir (Maliye Bakanlığı, 2016: 6).
- ✓ **Vergi Ertelemesi:** Verginin ödenmesi gereken zamanının ertelenmesidir. OECD tarafından 2004 yılında yapılan araştırmada vergi erteleme; vergi ödemesi konusunda erteleme şeklini alan bir kolaylık olarak tanımlanmıştır (Güven, 2016: 16).

Vergi yapısı içerisinde bütün ayrıcalıklı unsurların vergi harcaması olarak bilinmemesi gerekmektedir. Çünkü bunların bazıları vergi sisteminin yapısından kaynaklanmaktadır. Bir unsurun vergi harcaması olarak kabul edilebilmesi için, belirli ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek amacıyla kanunen veya kanunun vermiş olduğu yetki çerçevesinde ödemesi yapılmayan verginin olması gerekmektedir ve bununla birlikte belirli vergi mükelleflerine veya mükellef gruplarına ayrıcalık tanınmış veya bu mükellef ve mükellef gruplarına verginin mahsubu veya iadesi öngörülmüş olması gerekmektedir (Maliye Bakanlığı, 2016: 7). Fakat devlet, belirli gruba değil de genele ilişkin bir düzenleme yapıyorsa bu vergi harcaması olarak kabul edilmeyip standart vergi yapısının bir unsuru olarak görülmektedir.

Şöyle ki 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 9. Maddesinde esnaf muafılığı hükmüne yer verilmektedir. Buna göre vergilendirilmesi gereken bir mükellef grubunun var olduğu ama bu grup üzerinden vergi alınmamasını hedeflemekte ve bu durum vergi harcaması olmaktadır (Gelir Vergisi Kanunu, 9. Madde).

2.2. Vergi Harcamalarının Tahmin Edilmesi ve Raporlanması

Devletin elinde bulundurduğu vergi geliri oluşturabilecek kaynakların ne kadarının toplandığı, toplanmayan veya toplanan bu vergilerin ne kadarının vergi dışı bırakıldığı, bu vergi dışı kalan kısımdan kimlerin yararlandığı veya vergi dışı kalan bu kaynağın yeniden vergilendirilmesi halinde ne kadar ek vergi toplanacağı sosyal ve ekonomik politikalar açısından oldukça önemlidir. Bu sebepten dolayı vergi harcamalarının bilinmesi ve bu harcamaların maliyetinin ne kadar olduğuna dair gerekli çalışmaların yapılması gerekmektedir (Maliye Bakanlığı, 2016: 9). 60'lı

yıllardan günümüze kadar vergi harcamalarının önem kazanmasının sebebi ekonomi geneline etki etmesinden kaynaklanmaktadır (Güven, 2016: 17).

Vergi harcaması raporunda, her bir kalemin neden olacağı vergi geliri kaybı belirlenmiş olmalıdır. Bu işlem zor olmasına rağmen imkânsız değildir. Amerika Birleşik Devletleri gibi gelişmiş olan ülkelerde vergi harcamaları analizi yapan uzmanlar tarafından bunların tahmini yapılmaktadır (Öztürk, 2011: 15).

Vergi harcamalarının tahmininde üç yöntem kullanılmaktadır. Bu yöntemler; gelir kaybı yöntemi(vazgeçilen gelir yöntemi), kazanılan gelir yöntemi ve eşdeğer harcama yöntemidir (Maliye Bakanlığı, 2007: 6). Vazgeçilen gelir yöntemi diğer yöntemlere oranla daha basit hesaplama sistemine sahip olmakta ve kayıp gelirlerin ölçülmesine dayanmaktadır (Öztürk, 2011: 12). Devlet tarafından sağlanmış olan imtiyaz ortadan kaldırıldığında ve vergi mükellefinin ekonomik davranışı değişim göstermediğinde tahsil edilebilecek vergiyi hesaplayan yöntem “vazgeçilen gelir yöntemi”dir. Bir diğer adı ise “ilk gelir kaybı”dır (Maliye Bakanlığı, 2016: 10). Kazanılan gelir yöntemi ise vergi ayrıcalıkları ortadan kaldırıldıktan sonra elde edilecek vergi kazancının tahminine dayanmaktadır (Maliye Bakanlığı, 2007: 7). Vazgeçilen gelir yönteminin tersine davranışsal değişiklikleri dikkate almaktadır (Öztürk, 2011: 13). Bir diğer yöntem olan eşdeğer harcama yöntemi ise, vergi mükelleflerine vergi harcaması ile aynı düzey yararı sağlayacak kamu harcama programının maliyetinin tahmin edilmesi yöntemidir (Maliye Bakanlığı, 2016: 10).

Birçok gelişmiş ülke vergi harcamaları tahminlerini vazgeçilen gelir yöntemini kullanarak yapmaktadır. Fransa, Almanya, İspanya gibi OECD ülkelerinin neredeyse tamamı bu yöntemi kullanmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri ise eşdeğer harcama yöntemini kullanarak vergi harcama tahmini yapmaktadır. Ülkemizde ise birçok ülkede olduğu gibi vazgeçilen gelir yöntemi ile vergi harcama analizi yapılmaktadır (Kolçak, 2014, 63).

Villela, Lemgruber ve Jorratt (2010)’a göre vergi harcama analizinin iyileştirilmesinin önemini gösteren dört ana unsur şu şekildedir:

- ✓ Vergi harcamalarının doğru olarak ölçümünün sağlanması zorunluluğudur. Çünkü çeşitli ülkelerde ekonomik büyüklüklerinin karşılaştırılması aşamasında, mali kaynakların yanında kamu harcamaları ve kamu harcamalarının bir bileşeni olan vergi harcamaları da dikkate alınmaktadır.
- ✓ Ülkeler arasında, politik ekonomiye göre vergi harcaması tutarları arasında farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Ekonomiye göre bu harcamaların zaman içinde nasıl üretildiği, değerlendirildiği ve neye göre değiştiği farklılık gösterebilmektedir. Vergi harcamaları bu sebepten dolayı siyasi sistemin kapasitesini değerlendirmekle sınırlı kalmaktadır. Ama yine de vergi harcamaları ekonomi de önemli bir yere sahiptir.
- ✓ Vergilendirmenin eşitlik ilkesine uygunluk çok önemli bir unsurdur. Birçok durumda vergi harcamalarından kimin yararlandığı her zaman açık olarak belirtilmemektedir. Vergi harcamalarının, vergi sisteminin ilerleyişi üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesi de dahil olmak üzere, öz kaynaklar üzerindeki etkilerinin analiz edilmesi önemlidir.
- ✓ Vergi harcamalarında devletin ve kamu idarelerinin koordinasyon içinde çalışması gerekmektedir. Kuşkusuz ki vergi harcamalarının analiz edilmesi; vergi yönetiminin, vergi politikasının ve kamu maliyesi yönetiminin yönlerini içeren çok boyutlu bir analizdir. Dolayısıyla, bu harcamaların uygulanması, yürütülmesi ve kontrolünden sorumlu olan farklı kamu idareleri arasında yeterli bir koordinasyon olmak zorundadır.

Vergi harcamaları ilk olarak 1959 yılında Almanya’da vergi harcamaları raporu sunulmasıyla ortaya çıkan bir kavramdır. Almanya’nın ardından, 1968 yılında Amerika Birleşik Devletleri’nde, 1979 yılında İspanya’da ve İngiltere’de vergi harcamaları raporları yayımlanmaya başlanmıştır. Günümüzde ise OECD ülkelerinin neredeyse hepsinde vergi harcamaları raporu yayımlanmaktadır (Maliye Bakanlığı, 2016: 9).

Ülkemizde ise vergi harcaması olarak değerlendirilen vergi indirim, istisna, muafiyet ve erteleme vergi kanunlarında yer verilmektedir. Ülkemizde vergi harcaması kavramı ilk olarak 5108 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 2003 yılında mevzuatımızda yer almıştır (Maliye Bakanlığı, 2007: 4). Vergi harcamaları ilk resmi tahmini 2006 yılı bütçesine konulmak üzere, Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Tasarısına ekli B cetvelinde bulunan GV, KV, ÖTV ve KDV kanunlarında yer alan indirim, istisna ve muafiyetlerden veri temin edilerek rapor meclise sunulmuş olup burada toplam vergi harcamalarının tutarı 8.592.275.346 TL olarak hesaplanmıştır (Güven, 2016: 90). 2007 yılında ise vergi harcamaları ile ilgili olarak daha detaylı çalışma gerçekleştirilmiştir. 2007 yılında yayımlanan vergi harcamaları raporunda diğer kanunlardaki vergi harcamaları ile birlikte özel kanunlardaki vergi harcamaları da bulunmaktadır (Güven, 2016: 91).

3. TÜRKİYE’DE VERGİ HARCAMALARININ ANALİZİ (2012-2017)

Bu bölümde, Türkiye’de vergi harcamalarının, GV, KV, KDV ve ÖTV kanunlarında kanunen hangi kalemler olduğu tablolar halinde gösterilmekte ve bu tablolarda belirtilen vergi harcamaları tutarlarının toplamının, makroekonomik büyüklükler içindeki payı ve önemi açıklanmaktadır.

3.1. Türkiye’de Vergi Kanunlarına Göre Vergi Harcamaları

Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi kanunlarında belirtilen vergi harcamaları aşağıdaki tablolarda gösterilmektedir.

Tablo 1: 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununa Göre Vergi Harcamaları

Madde No	Vergi Harcamaları
Madde 9	Vergiden Muaf Esnaf
Madde 15- 16	Diplomat Muafılığı ve Ücret İstisnası
Madde 18	Serbest meslek kazançlarında istisna
Mükerrer Madde 18	PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası
Madde 20	Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası
Mükerrer Madde 21	Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası
Madde 21	Gayrimenkul ve Haklarda İstisnalar
Madde 22	Menkul Sermaye İratlarında İstisna
Madde 23	Ücretlerde İstisnalar
Madde 25	Tazminat ve Yardımlarda İstisnalar
Madde 29	Teşvik İkramiye ve Mükafatları
Madde 30	Sergi ve Panayır İstisnası
Madde 31	Engellilik İndirimi
Madde 32	Asgari Geçim İndirimi
Madde33	Yurtdışına Hizmet Veren İşletmelerde İndirim
Madde 63/1	Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler
Madde 64	Diğer Ücretler
Madde 66/5	Serbest Meslek Kazançları
Mükerrer Madde 80	Mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan değer artış kazanç tutarına uygulanan istisna
Madde 86	Toplama Yapılmayan Haller
Madde 89	Diğer İndirimler
Geçici Madde 67	Menkul Kıymet ve Diğer Sermaye Piyasası Araçları
Geçici Madde 68	Jokey, Jokey Yamakları ve Bunların Antrenörlerine Ödenen Ücretler
Geçici Madde 69	Yatırım İndirimi
Geçici Madde 72	Sporculara Yapılan Ücret Ödemeleri
Geçici Madde 75	Hizmet Erbabına AR-GE Desteği
Geçici Madde 76	Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Faaliyetleri
Geçici Madde 80	Yatırım Teşvik Belgeli Gelir Vergisi Stopajı Desteği
Geçici Madde 82	Bireysel Katılım Yatırımcı Desteği

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü ve Gelir İdaresi Başkanlığı

Tablo 2: 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Vergi Harcamaları

Madde No	Vergi Harcamaları
Madde 4	Muafiyetler
Madde 5	İstisnalar
Madde 5/A	Yabancı Fon Kazançlarının Vergilendirilmesi
Madde 5/B	Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna
Madde 10	Diğer İndirimler
Madde 32/A	İndirimli Kurumlar Vergisi
Geçici Madde 4	İndirimli Kurumlar Vergisi

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü ve Gelir İdaresi Başkanlığı

Tablo 3: 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Harcamaları

Madde No	Vergi Harcamaları
Madde 13	Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna
Madde 16	İthalat İstisnası
Madde 17	Sosyal ve Askerî Amaçlı İstisnalar ile Diğer İstisnalar
Geçici Madde 20	Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Verilen Teslim ve Hizmetler
Geçici Madde 28	Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimi
Geçici Madde 29	Madde metninde belirtilen projelerin gerçekleştirilebilmesi için bu çerçevede yapılacak mal teslimleri ve hizmet ifaları
Geçici Madde 30	Büyük Yatırımlara İlişkin İstisna
Geçici Madde 31	Bireysel Emeklilik Sistemine Katılım Amaçlı Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satışları
Geçici Madde 33	Taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumuna Devir ve Teslimi ile Bu Taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumu Tarafından Devir ve Teslimleri

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü ve Gelir İdaresi Başkanlığı

Tablo 4: 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Harcamaları

Madde No	Vergi Harcamaları
Madde 7	Diğer İstisnalar
Madde 7/A	Yurtdışına eşya taşımacılığı yapan taşıtların kullandığı akaryakıt için getirilen istisna
Geçici Madde 5	Elektrik Üreticilerine Fuel Oil ve motorin teslimi
Geçici Madde 7	Ticari amaçlı yolcu veya yük taşımacılığında kullanılan taşıtların yenilenmesine ilişkin istisna
BKK 2002/4482	Havayolu taşımacılığında kullanılan yakıtların ÖTV tutarlarına ilişkin istisna
BKK 2003/5868	Kabotaj hattında yapılan taşımacılık işleri için akaryakıt teslimleri istisnası
BKK 2005/8704	Benzin üretiminde girdi olarak kullanılacak biyoetanol için getirilen istisna
ÖTV Kanunu	ÖTV'den kaynaklı KDV kaybı

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü ve Gelir İdaresi Başkanlığı

3.2. Türkiye'de Vergi Harcamalarının Makroekonomik Göstergeler İçerisindeki Payı

Türkiye'de son 2012-2018 yılları arasında, vergi harcaması tutarlarının vergi türleri arasındaki, milli gelir içindeki, kamu harcamaları içindeki ve vergi gelirleri içindeki payları aşağıdaki tablolarda gösterilmektedir.

Tablo 5: Türkiye'de 2012-2018 Dönemi Vergi Türleri İtibariyle Vergi Harcamalarının Dağılımı (BİN TL)

VERGİ KANUNU	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Gelir Vergisi Kanunu	12.714.760	14.017.381	16.314.789	18.038.447	20.058.176	37.714.098	54.249.756
Kurumlar Vergisi Kanunu	2.156.117	2.318.525	4.313.189	4.768.877	5.302.839	15.110.237	17.654.341
KDV Kanunu	896.579	988.478	1.246.855	1.378.586	1.532.943	23.493.419	32.820.811
ÖTV Kanunu	339.419	374.210	410.059	453.381	504.146	14.711.310	18.862.690
Diğer Kanunlar	1.810.861	1.996.475	1.603.518	1.772.929	1.971.441	11.186.925	8.554.280
Toplam	17.917.738	19.695.070	23.888.412	26.412.223	29.369.546	102.215.991	132.141.881

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü

Tablo 5’de 2012 ile 2018 yılları arasında Türkiye’de gerçekleşen toplam vergi harcamaları tahminleri, vergi türleri itibariyle yer almaktadır. Tabloya göre vergi türlerinde meydana gelen vergi harcamaları yıllar itibari ile artış göstermektedir.

2017 ve 2018 yıllarında ise diğer yıllara oranla devletin gelir kaybında artış olduğu görülmektedir. En yüksek vergi harcaması eğilimi gösteren vergi türü Gelir vergisi ve onu takip eden vergi türü de Katma Değer Vergisi’dir.

Toplam vergi harcamaları 2012 yılında 17.917.738.341 TL iken 2017 yılında 102.215.991.041 TL olarak gerçekleşmiştir. 2017 ve 2018 döneminde vergi harcamalarında artışın sebebi 2017 yılında vergi harcamalarına ilişkin yayınlanan kanuni dayanakların listesinde yer alan muafiyet, indirim istisna, erteleme gibi uygulamadaki artış olarak ifade edilebilmektedir.

Tablo 6: Türkiye’de 2012- 2018 Dönemi Toplam Vergi Harcamalarının Vergi Türleri İçerisindeki Payı (%)

KANUN ADI	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Gelir Vergisi Kanunu	70,96	71,17	68,30	68,30	68,30	36,90	41,06
Kurumlar Vergisi Kanunu	12,03	11,77	18,06	18,06	18,06	14,78	13,36
Katma Değer Vergisi Kanunu	5,01	5,02	5,22	5,22	5,22	22,98	24,84
Özel Tüketim Vergisi Kanunu	1,89	1,90	1,72	1,72	1,72	14,39	14,27
Diğer Kanunlar	10,11	10,14	6,70	6,71	6,71	10,95	6,47
Toplam	100	100	100%	100	100	100	100

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü

Tablo 6’da vergi harcamalarının vergi türleri arasındaki oransal dağılımı yer almaktadır. Tabloya bakıldığında genel olarak gelir vergisindeki vergi harcama tutarı toplam vergi harcamaları içerisinde en büyük paya sahiptir. 2012 ve 2013 yıllarında gelir vergisindeki vergi harcama oranlarının artmış olduğu görülmektedir. Ancak 2014, 2015 ve 2016 yıllarına bakıldığında toplam vergi harcamaları artmasına rağmen gelir vergisinde vergi harcama oranları değişmemiştir.

2017 yılında ise gelir vergisi vergi harcamasında hızlı bir düşüş olduğu görülmektedir. 2017 yılında gelir vergisinde meydana gelen düşüş, KDV, ÖTV ve diğer kanunlardaki vergi harcama listesine eklenen vergi harcaması niteliğindeki uygulamadan kaynaklanmaktadır. Yani 2017 yılı itibariyle KDV, ÖTV ve Diğer Kanunlarda vergi harcamaları için kanuni dayanaklar artmış olup devletin bu vergilerden kaynaklı olarak gelir kaybı da artış göstermektedir. 2018 yılı tahmini gelir vergisi vergi harcamasında ise 2017’e oranla artış beklenmektedir.

Kurumlar vergisinin vergi harcamalarında genel olarak gelir vergisinden sonra yer aldığı görülmektedir. Fakat 2017 yılında %14,78 ve 2018 yılında ise %13,36 oranıyla tahmini toplam vergi harcaması içerisindeki payı düşüş göstermiştir.

Tablo 7: 2012-2017 Dönemi Makroekonomik Büyüklükler (BİN TL)

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
GSYH	1.569.672.115	1.809.713.087	2.044.465.876	2.338.647.494	2.608.525.749	3.035.450.000
Toplam Vergi Gelirleri	317.218.619	367.517.727	401.683.956	465.229.389	529.607.900	625.512.314
Kamu Gelirleri	362.654.794	419.653.762	461.450.539	525.045.891	608.336.187	700.697.988
Kamu Harcamaları	361.886.686	408.224.560	448.752.337	505.992.432	584.071.431	677.722.317
Toplam Vergi Harcamaları	17.917.738	19.695.070	23.888.412	26.412.222	29.369.546	102.215.991

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü

Yukarıdaki tabloda bazı ekonomik büyüklükler yer almaktadır. Bu tabloda yer alan veriler 2012 ile 2017 yılları arasında gerçekleşmiş temel ekonomik ve kamu mali dengelerini oluşturan verilerdir.

Tablo 7’ye göre 2012 ile 2017 yılları arasında makroekonomik değerlerde bir artış söz konusudur. 2017 yılında diğer yıllara oranla daha büyük bir artış olduğu ve bu kalemler arasında en dikkat çekici olanın kamu geliri ile toplam vergi gelirleri olduğu görülmektedir. Bir önceki yıla göre toplam vergi gelirinin yaklaşık 625 milyar TL civarında gerçekleştiği ve vergi gelirlerinin, kamu geliri içindeki payının %89 civarında olduğu görülmektedir.

Aynı zamanda 2017 yılında toplam vergi harcamalarının da arttığı yani devletin diğer yıllara göre toplamaktan vazgeçmiş olduğu gelirin bir hayli yüksek olduğu görülmektedir. Bu vergi harcamalarının kamu harcamaları içindeki payı 2017 yılı itibariyle yaklaşık olarak %15 civarındadır. Yani vergi harcamalarının kamu harcamalarını dolaylı yoldan etkilediğini düşünecek olursak toplam harcama düzeyini bir hayli arttırdığı görülmektedir. Tablo 7'ye göre, 2017 yılında devletin genel anlamda vergilerde indirim, istisna, muafiyet ve erteleme politikalarını uyguladığı ve böylelikle toplam gelirin de azaldığı görülmüştür.

Tablo 8: 2012-2017 Dönemi Vergi Harcama Tahminlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)

KANUN ADI	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Gelir Vergisi Kanunu	4,01	3,81	4,06	3,87	3,79	6,03
Kurumlar Vergisi Kanunu	0,68	0,63	1,07	1,03	1,00	2,42
Katma Değer Vergisi Kanunu	0,28	0,27	0,32	0,30	0,29	3,76
Özel Tüketim Vergisi Kanunu	0,11	0,10	0,10	0,10	0,10	2,35
Diğer Kanunlar	0,57	0,55	0,40	0,38	0,37	1,79
Toplam	5,65	5,36	5,95	5,68	5,55	16,35

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü

Tablo 8'de 2012 ile 2017 yılları arasında vergi türleri itibariyle tahmini vergi harcamalarının toplam vergi gelirleri içindeki payları yer almaktadır.

Bu tabloya göre; her bir yıl içinde Tablo 7'de yer alan makro büyüklüklerde meydana gelen artış vergi harcamalarının genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki payında artış veya azalışlara neden olmuştur. Vergi gelirlerinin 2012 ile 2016 yılları arasında ortalama %5,60'ından vazgeçildiği görülmektedir. Ancak 2017 yılında bu vazgeçilen vergi gelirin diğer yıllara göre daha yüksek olduğu görülmüştür. Devletin 2017 yılında %16,35'lik vergi gelirinden vazgeçtiği yani indirim, istisna, verginin ertelenmesi ve muafiyet gibi uygulamalarla toplamaktan vazgeçtiği gelirin bir hayli yüksek olduğu görülmektedir.

Tablo 8'e göre yıllar itibariyle vazgeçilen vergi gelirin en çok gelir vergisi içerisinde olduğu görülmektedir. 2012 yılında gelir vergisinin vazgeçilen gelir, %4,01 iken 2013 yılında %3,81'e düşmüştür. 2014 yılında toplanmaktan vazgeçilen gelir vergisi tekrar yükselmiş olup bu oran 2015 ve 2016 yıllarında düşmüştür. Genel toplama bakıldığında 2014 yılına göre toplam vergi geliri içinde vergi harcamaları payının düştüğünü görmekteyiz. Bu tabloya göre kurumlar vergisi toplam vergi gelirleri içerisinde ikinci en çok vazgeçilen gelir konumundadır. Ancak 2017 yılında Katma Değer Vergisi, toplam vergi gelirleri içerisinde vergi harcaması en çok olan ikinci vergi türü olmuştur.

Tablo 9: 2012-2017 Dönemi Vergi Harcaması Tahminlerinin GSYH İçerisindeki Payı (%)

KANUN ADI	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Gelir Vergisi Kanunu	0,81	0,77	0,80	0,77	0,77	1,24
Kurumlar Vergisi Kanunu	0,14	0,13	0,21	0,20	0,20	0,50
Katma Değer Vergisi Kanunu	0,06	0,05	0,06	0,06	0,06	0,77
Özel Tüketim Vergisi Kanunu	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,49
Diğer Kanunlar	0,12	0,11	0,08	0,08	0,08	0,37
Toplam	1,15	1,08	1,17	1,13	1,13	3,37

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü

Tablo 9'da 2012-2017 yılları arasında vergi türlerinde gerçekleşen vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payları yer almaktadır. Vergi harcamalarının GSYH içerisindeki paylarına bakıldığında 2012 ile 2016 yılları arasında %1,08 ile %1,17 arasında değiştiği yer almaktadır. Fakat 2017 yılında bu oran yaklaşık %2 artış göstermiş ve %3,37'ye yükselmiştir.

GSYH içerisinde vergi harcamalarının azımsanmayacak bir orana sahip olduğu görülmektedir. 2012-2017 yılları arasında gelir vergisinde gerçekleşen vergi harcamasının diğer vergi türlerine göre GSYH'ya oranı daha fazla olduğu görülmektedir. Tabloya göre GSYH'nın %1'inden fazlasının vergi harcamaları olarak bazı kesimlere aktarılmış olduğu söylenebilir.

Tablo 10: 2012-2017 Yıllarında Vergi Harcamalarının Toplam Kamu Geliri İçerisindeki Payı (%)

KANUN ADI	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Gelir Vergisi Kanunu	3,51	3,34	3,54	3,44	3,30	5,38
Kurumlar Vergisi Kanunu	0,60	0,55	0,93	0,91	0,87	2,16
Katma Değer Vergisi Kanunu	0,25	0,24	0,27	0,26	0,25	3,35
Özel Tüketim Vergisi Kanunu	0,09	0,09	0,09	0,09	0,08	2,10
Diğer Kanunlar	0,50	0,48	0,35	0,34	0,32	1,60
Toplam	4,95	4,70	5,18	5,04	4,82	14,59

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü

Tablo 10'da 2012-2017 yıllarında gerçekleşen tahmini vergi harcamalarının toplam kamu gelirleri içerisindeki payları yer almaktadır.

Bu tabloya göre; vergi harcamalarının toplam kamu gelirine oranının yaklaşık %5 olduğu görülmektedir. Yani devletin %5 oranında kamu gelirinden vazgeçtiği söylenebilir. Ancak 2017 yılında vazgeçilen kamu geliri %14,59 oranına yükselmiştir. Bu oran vergi harcamalarının azımsanmayacak bir ölçüde paya sahip olduğunu göstermektedir.

Tablo incelendiğinde Gelir vergisinde gerçekleşen vergi harcamalarının toplam kamu geliri içinde en yüksek paya sahip olduğu görülmektedir. Ayrıca vergi gelirleri kamu gelirlerinin % 85'inden fazlasını oluşturmaktadır. Bu da vergi gelirlerindeki herhangi bir azalmanın kamu gelirinde de ciddi bir azalmaya yol açacağını göstermektedir. Vergi harcamalarındaki artış kamu gelirlerinde bir azalışa neden olacaktır.

Tablo 11: 2012-2017 Dönemi Vergi Harcama Tahminlerinin Toplam Kamu Harcamaları İçerisindeki Payı (%)

KANUN ADI	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Gelir Vergisi Kanunu	3,51	3,43	3,64	3,56	3,43	5,56
Kurumlar Vergisi Kanunu	0,60	0,57	0,96	0,94	0,91	2,23
Katma Değer Vergisi Kanunu	0,25	0,24	0,28	0,27	0,26	3,47
Özel Tüketim Vergisi Kanunu	0,09	0,09	0,09	0,09	0,09	2,17
Diğer Kanunlar	0,50	0,49	0,36	0,35	0,34	1,65
Toplam	4,95	4,82	5,33	5,21	5,03	15,08

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü

Tablo 11'de vergi harcaması tahminlerinin toplam kamu harcamaları üzerindeki payı incelenmiştir.

Vergi harcamaları aslında kamu harcamalarının gizlenmiş halini ifade etmektedir. Tabloya bakıldığında vergi harcamalarının toplam kamu harcamaları içerisindeki oranının yaklaşık olarak %5 bandında olduğu görülmektedir. Yani vergi harcamaları kamu harcamalarının gizlenmiş bir şekli ise %5 oranında vergi harcamalarıyla bir çeşit kamu harcaması yapılmış olmaktadır.

2012 ile 2017 yılları arasında kamu harcamalarının GSYH içindeki oranı yaklaşık %25 civarındadır. Bu demek oluyor ki milli gelirin dörtte biri oranında devlet tarafından harcama yapılmaktadır. Yalnız 2017 yılında gerçekleşen tahmini vergi harcamalarının kamu harcamaları içindeki payı %15,08 olup diğer yıllara oranla oldukça fazladır. Buna göre kamu harcamalarının bir seçeneği olarak düşünülen vergi harcamalarının önemli bir yer teşkil etmekte olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Yine vergi harcamalarının 2012 ile 2016 yılları arasında toplam kamu geliri içindeki payının ortalama olarak %5 olduğu görülmektedir. Bu demek oluyor ki devlet ortalama %5 oranında kamu gelirini toplamaktan vazgeçmiştir. Ancak yine 2017 yılında vazgeçilen kamu geliri diğer yıllara oranla %14,59 ile bir hayli yükseldiği görülmektedir. Ayrıca vergi gelirleri kamu gelirlerinin %85'inden fazlasını oluşturmaktadır. Bu yüzden vergi gelirlerindeki herhangi bir azalma kamu gelirinde de ciddi bir azalmaya yol açacaktır. Buna ters olarak vergi harcamalarındaki artış kamu gelirlerinde bir azalışa neden olacaktır.

4. SONUÇ

Vergi harcamaları kavramı 1960'lı yılların başında Almanya'da 1960'ların sonunda ise ABD ortaya çıkan bir kavramdır.. Bu tarihten itibaren ülkeler arasında, vergi harcamaları kavramının, Standart Vergi Sistemindeki (benchmark) sapmalar olduğu konusunda görüş birliğine varılmıştır. Ancak vergi sistemi içerisinde yer alan her bir vergi indirim, istisna, muafiyet kalemleri ve bu kalemlerin

vergi harcaması olarak kabul edilip edilmemesi yönünde ülkeler arasında görüş farklılıkları da bulunmaktadır.

Vergi harcamaları beraberinde iki temel unsuru bünyesinde bulundurmaktadır. İlk olarak devletin sosyo-ekonomik amaçlarının var olması, diğeri ise bu var olan amaçları gerçekleştirmek amacıyla vazgeçtiği gelir miktarıdır. Devlet kamu harcamalarını doğrudan kullanarak ekonomik ve sosyal amaçlarını gerçekleştirirken, vergilerin tahsilinden vazgeçilen miktar da kamu harcaması olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bir ülkenin vergi gelirlerinin ne kadarının toplandığı, ne kadarının vergi dışı bırakıldığı, bu vergi dışı bırakılan kısmın vergilendirilmesi durumunda ne kadar vergi tahsil edileceği makroekonomik göstergeler açısından önemli rol teşkil etmektedir. Bu yüzden vergi harcamalarının doğru yöntemle tahmin edilmesi oldukça önemlidir. Bu sebepten dolayı ülkeler vergi harcamaları tahminlerini vazgeçilen gelir yöntemi, kazanılan gelir yöntemi ve eşdeğer harcama yöntemlerinden herhangi biri ile yapmaktadır. Birçok gelişmiş ülke vazgeçilen gelir yöntemini kullanarak vergi harcamaları tahminlerini yapmaktadır. Fransa, Almanya, İtalya, Hollanda, Belçika, İspanya gibi ülkeler bu yöntemi kullanan ülkelere örnek olarak gösterilmektedir. Amerika Birleşik Devletleri ise eşdeğer harcama yöntemini kullanarak vergi harcama tahmini yapmaktadır. Ülkemizde ise birçok ülkede olduğu gibi vazgeçilen gelir yöntemi ile vergi harcama analizi yapılmaktadır.

Ülkemizde 10/12/2003 tarihli 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile vergi harcamaları tanımı ilk defa mevzuatımızda yer almıştır. 2015 yılında ise 131 tane vergi harcamaları hükmü listede yer almıştır. Ülkemizde her yıl Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından yayınlanan listede vergi harcamaları ile ilgili kapsamlı bir bilgiye erişmek mümkün değildir.

Bu çalışmada Türkiye’de uygulanan vergi harcamalarının makroekonomik büyüklükler içindeki payına dikkat çekilmektedir. Bu ekonomik büyüklükler ülkenin kamu mali dengelerini oluşturan büyüklüklerdir. Yapılan araştırma neticesinde vergi harcamalarının makroekonomik göstergeler içerisindeki payının azımsanmayacak bir paya sahip olduğu görülmektedir.

2012 ile 2017 yılları arasında ekonomik büyüklüklere paralel olarak vergi harcamaları da yıllar itibariyle artış göstermiştir. Yapılan araştırmaya göre en fazla vergi harcaması eğilimi gösteren vergi türü ise Gelir vergisidir. 2017 yılında ise gelir vergisinde meydana gelen vergi harcamasında hızlı bir düşüş olduğu görülmektedir. Gelir vergisinde meydana gelen düşüşün sebebi ise KDV, ÖTV ve diğer kanunlardaki vergi harcama listesine eklenen vergi harcaması niteliğindeki uygulamalardan kaynaklanmaktadır. Yani 2017 yılı itibariyle KDV, ÖTV ve Diğer Kanunlarda vergi harcamaları için kanuni dayanakların arttırıldığı ve devletin bu vergilerden gelir kaybında da artış olduğu görülmektedir. Vergi gelirlerinin 2012 ile 2016 yılları arasında ortalama %5,60’ından vazgeçildiği görülmektedir. Ancak 2017 yılında bu vazgeçilen vergi gelirinin diğer yıllara göre daha yüksek olduğu göze çarpmaktadır Devlet maliye politikası aracı olan vergi harcamalarını kullanarak ekonomideki talep düzeyinde artış ve bununla birlikte üretim ve yatırımlarda canlandırma işlevine gitmek istemektedir. Vergi harcamaları kamu harcamalarının bir alternatifi olarak düşünülmektedir. Diğer bir anlamda vergi harcamaları kamu harcamalarının gizlenmiş hali olarak nitelendirilmektedir.

Vergi harcamaları olarak tanımlanan muafiyet, istisna ve indirim gibi uygulamalar son yıllarda hemen hemen tüm ülkelerde artış göstermektedir. Bazen gelir dağılımını iyileştirmek, bazen talebi arttırmak ve bazen de üretimi arttırmak amacıyla devlet bu uygulamaları kullanmaktadır. Bu da vergilerin sadece gelir kaynağı olarak değil sosyal ve ekonomik amaçlara ulaşmakta kullanılan en önemli enstrümanlardan biri olduğunu göstermektedir. Gerekli görüldüğü durumlarda devlet bir miktar gelirden vazgeçerek hedeflediği amaçlara ulaşmak istemektedir. Vergi harcamaları görünüşte vazgeçilen gelir veya gizli kamu harcaması olarak görülse de sosyal ve ekonomik amaçlara ulaşmak için uygulanan çok önemli bir politikadır.

KAYNAKÇA

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

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2018), “Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri: 2012 – 2017 B Cetvelleri”.

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2018), “Vergi Harcamaları Listesi (2012-2017)”.

Dio, A. (2016). “Tax Expenditure Reporting As A Tool For Budget Transparency: Bangladesh Context”, Australian National University (ANU) - Crawford School of Public Policy.

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.

Gelir Vergisi Kanunu, 9. Madde.

Güven, M. A. (2016). “Türkiye ve Bazı OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Karşılaştırmalı Analizi (2006-2015)”, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat.

Kayalıdere, 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.

Kolçak, M. (2014). “Türkiye ve OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi”, Azerbaycan Vergi Dergisi, 225 (560), 57-72.

McMahon, M. J. (2012). “Taxing Tax Expenditures”, University of Florida Legal Studies Research Paper No.2011 -03.

Mikesell, J. (2011). “State Tax Policy and State Sales Taxes: What Tax Expenditure Budgets Tell Us About Sales Taxes”, The American Review of Public Administration, 42: 131-151.

Öztürk, İ. (2016). “Bütçe Kanununa Ekli Vergi Harcamaları Listesinin Mevzuatla Ücret Gelirlerine İlişkin Getirilen Muafiyet, İstisna ve İndirimler Bağlamında Analizi”, Sosyoekonomi Dergisi, 24(27), 57-83.

Öztürk, Z. (2011). “Türkiye’de Vergi Harcamalarının Gelişimi Ve Değerlendirilmesi”, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.

Pehlivan, O. (2013), Vergi Hukuku, Celepler Matbaacılık, Trabzon.

Phillips, L. (2012), “The Globalization of Tax Expenditure Reporting: Transplanting Transparency in India and the Global South”, Comparative Research in Law & Political Economy Research Papers Series, 43: 1-15.

Pichet, E. (2016). “General Theory of Social and Tax expenditures and Proposals for Recasting the French System of Tax “Loopholes””, Published In La Revue De Droit Fiscal, 36: 22-38.

Saraç, Ö. (2010). “Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri”, Maliye Dergisi, 159, 262-277.

T.C. Maliye Bakanlığı (2007). “Vergi Harcamaları Raporu”, Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü Yayını.

T.C. Maliye Bakanlığı (2016). “Vergi Harcamaları Raporu”, Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü Yayını.

Villela, L.; Lemgruber A. & Jorratt M. (2010). “Tax Expenditure Budgets Concepts and Challenges for Implementation”, IDB Working Paper Series, 131: 1-58.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>, Erişim tarihi: 30.04.2018.