

VERGİ HARCAMALARI: HARCAMA VERGİLERİ AÇISINDAN ANALİZİ

*Filiz GİRAY**

Özet

Vergiler aracılığıyla devletin yaptığı harcamalar, vergi harcamaları olarak nitelendirilmektedir. Vergi harcaması yaygın olarak; belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için oluşturulan ve gelir kayıplarını içeren, standart ve genel kabul görmüş bir vergi yapısından ayrılma olarak tanımlanır. Uygulamada vergi harcamaları; vergi muafiyet ve istisnaları, vergi kredisi, düşük vergi oranı ve vergi ertelemesinden oluşmaktadır. Vergi harcamalarını esas alan rapor uygulaması ilk kez 1960'ların sonunda Almanya ve Amerika'da başlatılmıştır. Bu ülkeleri diğer gelişmiş ülkeler takip etmiştir (IMF, Manual on Fiscal Transparency, 2001:1). Vergi harcama bütçeleri gelişmiş ülkelerde yaygın olarak kullanılmasına rağmen azgelişmiş ülkelerde henüz uygulanmamaktadır. Bu çalışmanın amacı; a) Vergi harcaması kavramı, standartları, tahmin ve hesaplama yöntemlerini açıklamak, vergi harcaması ve doğrudan kamu harcamalarının karşılaştırılmasını yapmak, b) Spesifik olarak, harcama vergilerindeki vergi harcamalarının analizini yaparak, vergi harcaması hesaplarının henüz yapılmadığı Türkiye'de, harcama vergileri açısından vergi harcama raporlarının hazırlanabilirliğini baz alınan bir model çerçevesinde incelemektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Harcaması, Vergi Harcama Raporları, Vergi Harcama Standartları, Vergi Ayrıcalıkları.

Abstract

The expenditures being achieved by tax system can be characterized as tax expenditures. Tax expenditures are commonly defined as "departures from a normal, benchmark and generally accepted tax structure which includes a revenue loss and designed to achieve certain economic and social objectives. In practice, tax

* Yard. Doç. Dr.; Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü.

expenditures consist of tax exemption, tax credit, lower rate, tax deduction and tax deffered. Tax expenditures reports were firstly started in Germany and the United States in the late 1960s. Other developed countries have followed them (IMF, Manual on Fiscal Transparency, 2001:1) Although tax expenditure budgets have been commonly used in many developed countries, Less developed countries haven't prepared it yet. The aim of this paper is a) to identify tax expenditure concept, benchmark, to compare tax expenditures and direct public expenditures, estimation and to explain the method of valuing tax expenditures, in general. b) to analyse tax expenditures in excise taxes and to enable to use tax expenditure reports in excise tax system for Turkey.

Keywords: *Tax expenditures, Tax Expenditure Reports, Tax Expenditure Benchmark, Tax Incentives.*

1. VERGİ HARCAMASI KAVRAMI ve KAPSAMI

Bir ülkede izlenen maliye politikasının fayda ve maliyetleri toplumda bireyler arasında başlıca iki şekilde dağıtılabilir. Birincisi, *kamu harcamaları* yoluyla olanıdır ki, bu görülebilir bir mekanizmadır. İkincisi, *vergi sistemi* ile olup, daha az görülebilen fakat eşit öneme sahip, kamu hizmetleri finansman yükünün yeniden dağılımını sağlayan, vergi ayrıcalıkları şeklinde olanıdır.

Vergi harcaması, vergilerin tahsiline yönelik giderleri ifade etmemektedir. Vergi harcaması, esas olarak vazgeçilen vergi geliridir. Vergi harcaması yaygın olarak; belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için oluşturulan ve gelir kayıplarını içeren, normal, standart veya genel kabul görmüş bir vergi yapısından ayrılma olarak tanımlanır (OECD, 1984: 168). Bu tanım bağlamında vergi harcaması kavramı temel iki unsuru içermektedir. İlk unsur; hükümetlerin birtakım ekonomik, sosyal ve siyasal amaçlarını vergi yoluyla gerçekleştirebilmeleri için vergi yapısında yer alan özel koşulları içermektedir. Özel koşullar devlet destekleriyle; yoksul aileler, emekliler gibi belirli sosyal grupların refahını arttırma veya yatırım, tasarruf, imalat veya ihracatı teşvik etmek gibi ekonomik amaçları gerçekleştirmek üzere oluşturulurlar (Maktouf and Surrey, 1990: 204). İkinci unsur ise; vergilerin normatif yapılarını oluşturan hükümler olup, bir verginin varlığı ve uygulanması için zorunlu unsurlardır. Bunlar; vergi matrahı, konusu, vergileme dönemi, oran ve tarifeler, istisna-muafiyetlerin düzeyi, vergileme yetkisinin alanını ve vergi idaresini belirlemeden oluşmaktadır. Ancak temel vergi yapısı ve vergi ayrıcalıkları arasında açık sınır çizmede önemli kavramsal sorunlarla karşılaşılabilir. Uygulamada vergi harcamaları şu şekilde yer almaktadır (OECD, 1984: 9).

- *Vergi Muafiyet ve İstisnaları:* Kişi ve vergi konularının vergi matrahına dahil olmaması.

- *Vergi Kredileri*: Belirli bir miktarın vergi yükümlülüğünden düşülmesi veya vergi yükümlülüğünün arttırılmasına izin verilmemesi.
- *Oran İndirimi*: Belirli kişi veya faaliyetlerin yararına, vergi tarifesinde yer alan vergi oranının düşürülmesi.
- *Vergi Ertelemesi*: Vergi ödemelerinin geciktirilmesini ifade etmektedir.

Bir gelir kaleminin vergilendirilmemesi veya nispi olarak düşük miktarda vergilendirilmesi şeklindeki vergi harcaması, yararlanan birey veya grup için bir gelir transferi olarak kabul edilir. Vergi erteleme şeklindeki bir vergi harcaması ise, faizsiz olarak devletten alınan borç niteliğini taşır (Heidenheimer, Hecló and Adams, 1990: 214).

Negatif vergi harcaması kavramı da sözkonusudur. Negatif vergi harcaması, vergi harcamasının daraltılması anlamına gelmektedir (Tax Expenditures Statement, 2001: 3).

Tüm vergi ayrıcalıkları, vergi harcaması olarak nitelendirilemezler. Çünkü bazı vergi ayrıcalıkları vergi sisteminin yapısal özellikleri olarak düşünülürler. Bundan dolayı da vergi yapısını oluşturan standartlarla birleştirilmişlerdir. Örneğin düşük gelirliler daha yüksek gelirli kişilerden, daha düşük vergi oranı üzerinden vergilerini öderler. Bu durum bir vergisel ayrıcalık olarak kabul edilirken, artan oranlı marjinal vergi oranı, vergi sistemine entegre olmuş bir nitelik olarak kabul edilir (Tax Statement 2001: 3). Bir başka örnek amortisman konusudur. Normal amortisman bir vergi harcaması olarak kabul edilmez iken, amortisman tabi değerler için ilk yıllarda daha yüksek oranlarda amortisman ayrılmasına izin veren, hızlandırılmış amortisman vergi harcaması olarak kabul edilmektedir (Tax Expenditures Budget, 1998: 3).

Bir vergi ayrıcalığını, vergi harcaması olarak nitelendirebilmek için bu ayrıcalığın kamu harcamasının (veya doğrudan kamu harcamasının) bir alternatifi olması gerekmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki, bazı yapısal vergi ayrıcalıklarının -örneğin çocuk indirimi gibi- vergi yapısı oluşturulurken temel alınan standartların bir parçası sayılarak, vergi harcaması hesapları dışında tutulması, hükümet hedeflerine ulaşmak için, gerekli olan vergi harcamaları ile kamu harcamaları arasında uygun denge analizini yapmayı kısıtlayabilecektir (Vergi Harcaması, Yıl 2001: 3).

Vergi harcamaları tüm vergi türleri için geçerlidir. Ancak harcamalar üzerinden alınan vergilerdeki, vergi harcamaları olarak nitelendirilen vergi ayrıcalıkları, gelir ve kurumlar vergilerinde yer alan vergi ayrıcalıklarından farklıdır. Örneğin harcama vergilerinde, süre uzatımıyla vergi ödemenin ertelenmesini sağlayan ayrıcalık yoktur (Davie, 1994: 46). Joseph E. Stiglitz ve Michael J. Boskin yazdıkları ortak makalede, ilk olarak vergi harcama bütçesi hazırlanırken, bir tüketim vergisi matrahının gelir vergisi

matrahından daha uygun olacağı görüşünü ileri sürmüşlerdir. Bu görüş ekonomistler arasında yaygın kabul görmüştür (Stiglitz and Boskin, 1977: 297).

İlk kez 1967’de Stanley S. Surrey tarafından kullanılan vergi harcaması kavramıyla ilgili olarak (James, 1998: 146), Joseph E. Stiglitz ve Michael J. Boskin üç önemli eleştiri getirmişlerdir. İlki; vazgeçilen gelirin ölçülmesinde sıfır elastikiyet varsayımı esas alınmıştır. Buna göre; toplam vergi harcamalarının tahminleri, sadece bireyin reel ekonomik gelirini tümüyle vergi dışı tutulduğu ve üretim faktörlerinde tamamiyle sabit arz (inelastik arz) sözkonusu olduğu durumda doğru olacaktır. Oysa belirli vergi ayrıcalıklarının tahmini çoğunlukla doğru olmayabilir. İkinci eleştiri, hayır işleri gibi faaliyetler için yapılan kamu harcamalarının, özel harcamaları düşürebilmesidir. Oysa vergi harcama bütçesinin rasyonelitesi, devletin vazgeçilen geliri toplaması ve doğrudan onu tercih edilen mallara harcamasıdır. Eğer her bir kamu harcaması bir özel harcamayı dışlarsa, sıfır olmayan ikame elastikiyeti, devletin (bir malın üretimi için gerekli harcama miktarını sağlamada), tahmin edilen gelir kaybından daha fazla harcama yapmak zorunda kalmasına neden olur. Üçüncüsü, vergi harcaması kavramıyla ilgilidir. Vergilendirilebilecek olan gelirin tanımı yapılırken, vergi hukuku üzerinde odaklaşmak gerektiği ifade edilmektedir. Yoksa geniş olarak tanımlanmış geliri, vergi matrahı varsaymak yeterli olmayacaktır (Bkz. Stiglitz and Boskin, 1977: 296-297).

Vergi harcama raporları uygulaması ilk defa 1960’ların sonunda Almanya ve Amerika’da başlatılmıştır. Ancak Amerika Birleşik Devletleri, detaylı vergi harcama bütçesi hazırlayan ilk ülke olmuştur. Bu ülkeleri diğer gelişmiş ülkeler (Kanada, Avusturya, Fransa, Belçika, İngiltere gibi) takip etmişlerdir. Bu ülkeler de devamlı olarak vergi harcama raporları hazırlamaya başlamışlardır.

Vergi harcama raporları günümüzde en az 9 OECD ülkesinde (Avusturya, Avustralya, Belçika, Fransa, Almanya, Yunanistan, Portekiz, İspanya ve Amerika’da) yasal bir gereklilik olarak kabul edilmektedir. Çoğu ülkede raporlama bilgisi yıllık yapılmaktadır. Vergi harcama raporlarının (bütçelerinin) devlet bütçesiyle ilişkilendirilmesi ülkelere göre farklılık göstermektedir; Avusturya, Belçika, Finlandiya, Fransa, Yunanistan, Portekiz, İspanya ve İsveç’de vergi harcama raporları tamamen bütçe sürecine bağlanmıştır. Amerika’da ise vergi harcama raporu hükümet bütçesinin bir parçası olarak hazırlanmakla birlikte, bütçe sürecine entegre edilmemektedir (IMF, Manual on Fiscal Transparency, 2001: 1). Yunanistan’da vergi harcama bütçesinin merkezi hükümet bütçesiyle birleştirilmesi şeklinde uygulama sözkonusu.

1999'da yapılan bir OECD araştırması, OECD ülkelerinin $\frac{3}{4}$ 'ünün düzenli olarak vergi harcamalarını raporladığını göstermiştir. Bu ülkelerin yaklaşık yarısında bütçe dokümanları içinde bu raporlar yer almaktadır. Ayrıca Brezilya'da yıllık bütçeye birtakım vergi harcama bilgisini içeren rapor ilave edilmektedir (IMF, Manual on Fiscal Transparency, 2001: 1). Avusturya ve Almanya ise, devletin hem doğrudan kamu harcamaları hem de vergi harcaması yoluyla yaptığı destekleri de içeren sübvansiyon raporları hazırlamaktadırlar (Vergi Harcaması, 2002: 1). Belçika'da vergi harcaması hesaplarıyla ilgili tartışmalar 1970'li yıllara kadar akademik platformla sınırlı kalmıştır. İlk rapor 1985 yılında hazırlanmıştır. 1985 yılından sonra, vergi harcaması raporlarının devlet bütçesine eklenerek, parlamentoya bütçe görüşmeleri sırasında sunulması yasaya bağlanmıştır (OECD, Tax Expenditures: Recent Experiences, 1996: 25). İrlanda ve Hollanda'da ise, vergi harcaması raporlarının hazırlanması için yasal bir zorunluluk yoktur. Portekiz'de anayasa ve diğer kanuni düzenlemelerle 1991 yılı ve sonrası için vergi teşviklerinin ve gelir kaybı tahminlerinin bütçeye eklenmesi öngörülmüştür (OECD, Tax Expenditures: Recent Experiences, 1996: 71, 79).

Vergi harcama kavramı, yukarıda da anlatıldığı üzere gelişmiş ülkelerde yaygın olarak kullanılıp uygulanmasına karşın az gelişmiş ülkelerde henüz uygulanmamaktadır. Az gelişmiş ülkelerde, belirli amaçları gerçekleştirmek için önemli bir araç olarak ve oldukça kapsamlı bir şekilde kullanılan vergi ayrıcalıklarının varlığı ile bu ülkelerde vergi harcaması analizlerinin yokluğu arasındaki çelişki, bu bağlamda çok fazladır (Maktouf and Surrey, 1990: 203). Az gelişmiş ülkelerde veri bulma sorunu olmasına karşın, belirli faktörler dikkate alınır, tahminlerle bir vergi harcama raporu hazırlanması mümkündür. Ayrıca bu ülkelerde genellikle vergi ayrıcalıkları özel kanun veya düzenlemelerle birlikte ele alınır. Bu durum vergi harcamalarının karmaşık vergi kanunlarıyla yaygınlaştırıldığı sanayileşmiş ülkelere göre, az gelişmiş ülkeler için, vergi harcama listesini oluşturmayı daha kolaylaştırır (Maktouf and Surrey, 1990: 206).

Günümüzde gittikçe önem kazanan mali saydamlık konusu birçok uluslararası mali kuruluşların yaptıkları çalışmalarda da yer almıştır. Örneğin IMF'nin mali saydamlık konusunda hazırladığı ilkeler "*Mali Saydamlık Kılavuzu*"nda yayınlanmıştır. Tüm mali bilgilerin kamuya açıklanması hükümetlerin yasal sorumluluğu olarak kabul edilmiştir. Mali saydamlığın işlerlik kazanması, vergi harcamalarını gösteren raporların hazırlanmasını gerekli kılmaktadır. Yine IMF'nin saydamlık konusunda hazırladığı raporun *Bilginin Kamuya Açıklığıyla İlgili 2. Bölümünde* "vergi harcamalarını açıklayan raporlar bütçe dokümanlarının bir parçası olmalıdır" ilkesine yer verilmiştir. Merkezi hükümetin vergi harcamalarının bir rapor şeklinde

bütçeye eklenmesi, mali saydamlığın temeli olarak kabul edilmektedir (IMF, Manual on Fiscal Transparency, 2001: 2).

a. Vergi Harcama Standartları

Vergi harcaması, vergi yapısından ayrılmalar olarak düşünüldüğünden, öncelikle vergi yapısının ne olduğunun belirlenmesini gerektirir. Vergi yapısı oluşturulurken belirli standartlar belirlenir. Bu standartların belirlenmesi tartışma konusu olmuştur. Örneğin Boris I. Bittker'in, vergi harcaması kavramının subjektif temele dayanabileceği şeklinde itirazı olmuştur. 1973'de Surrey bu itirazı, "profesyonel vergi analistleri ve ekonomistler tarafından genel kabul gören bir vergi yapısından ayrılan hükümlerin varlığı halinde, vergi harcamasından sözedilir "şeklindeki açıklamasıyla yanıtlamıştır (Saxton, 2000: 6).

Vergi yapısına yönelik standartlar ülkeler arasında ve hatta ülke içinde de değişebilmektedir. Nitekim OECD tarafından yapılan araştırmada üye ülkelerin vergi harcamaları ölçümlerine karşı yaklaşımları incelenmiş ve aralarında önemli farklılıklar bulunmuştur. Bununla birlikte genel kabul görmüş ve tüm ülkelerin vergi sistemlerini oluşturur iken temel almaları gereken kriterler belirlenmiştir. Bunlar şu şekilde özetlenebilir (Justification of Tax Expenditures, 2002: 4-5);

1) Vergi yapısı oluşturulur iken belirlenecek standartlar, benzer faaliyet ve yükümlü gruplarına tarafsız vergileme işlemi sunmalı.

2) Ayrıcalıklar sınırlı sayıda yükümlüye uygulanmalı. Diğer bir ifadeyle vergi ayrıcalığı belirli sektör, faaliyet ve yükümlüye fayda sağlamalıdır. Aksi takdirde vergi harcamasından söz edilemez.

3) Amaç, ideal vergileme sistemini tanımlama ve ondan ayrılmaları göstermekten ziyade, kamu harcama programlarına dönüştürülebilen ve kamu harcamalarına alternatifler olarak düşünülen özel hükümleri vergi harcamaları olarak tanımlayabilmektir. Böylece belirlenecek standart, gerçek vergi yapısından çok fazla ayrılmamalıdır.

4) Vergi harcamasına konu edilen vergi, vergi ayrıcalığının değerinin uygun bir standartta ölçülmesine olanak sağlayacak kadar geniş kapsamlı olmalıdır.

5) Vergi sisteminde vergi harcamasının sağladığı yararı ortadan kaldıracak hüküm olmamalıdır (Vergi Harcamaları Yıl 2001: 2).

6) Vergi harcaması, alternatif başka araçlarla (doğrudan kamu harcamaları gibi) gerçekleştirilebilecek belirli bir amaca hizmet etmelidir.

Vergi standartları açısından ülke uygulamalarından bazı örnekler verilebilir: Avustralya'da standartın belirlenmesinde, anayasal sınırlar dikka-

te alınır (Justification of Tax Expenditures, 2002: 4-5). Bu ülkede vergilerin büyük bir çoğunluğu gelirden alındığı için, vergi harcamasının oluşturulmasında kullanılan gelirin tanımı önemlidir. Gelirin tanımı, Schanz-Haig-Simons (SHS) tanımlamasıyla yapılmıştır. Bu tanıma göre gelir, iki zaman dilimi arasında ekonomik servetteki artış ve belirli bir dönemdeki tüketim toplamına eşittir (Tax Expenditures Statement, 2001: 1).

İspanya, vergi harcama standardını geniş kapsamlı bir vergi yapısını dikkate alarak belirlemektedir. Finlandiya'da standart belirlemede toplanması gereken gelirden hareket edilmektedir. Kanada'da vergi standartlarının sınırları dar tutulmuştur. Vergi sistemindeki sadece yapısal unsurlar standart olarak alınmaktadır. Kanada vergi sistemine göre standardın unsurları; vergileme birimi (birey, şirket, aile), vergilendirme dönemi, vergi oranının yapısı ve enflasyon işlemlerinden oluşmaktadır. Kanada da adil bir vergi sistemi için sayılan temel standart unsurlarına ilave olarak diğer vergi özellikleri (çifte vergilemeyi önleme veya düşürme önlemleri, zararların taşınması (Bir dönemde oluşan zararlar diğer yıllardaki kazançlarla denkleştirilebilir. Bir yılda elde edilen gelir, geçmiş yıldaki önemli zararlardan dolayı verginin ödeyebilme gücünü tam olarak göstermeyebilir)), vergi standardının bir bölümü olarak kabul edilir, vergi harcaması olarak düşünülmez (Tax Expenditures and Evaluations, 2000: 46-49).

Bazı ülkeler ise, vergi harcaması hesaplarını daha ayrıntılı olarak incelemişlerdir. Bu ülkelerde nelerin vergi harcaması, nelerin vergi yapısının standartları olduğunu ayrıntılı olarak belirlemişlerdir. Örneğin İngiltere'de vergi harcaması ile yapısal ayrıcalıklar arasında bir ayrım yapılmaktadır. Bu ülkede bazı kalemler hem vergi harcaması hem de vergi yapısının bir unsuru olarak görülmüştür. Bir grup ülkede ise; vergi harcamalarına açıklık getirilmemiş, açık sınıflandırılmayan vergi tabanı veya istisna ya da her ikisinin sayılabileceği bir gruplandırmaya gidilmiştir (Kulu, 2000: 25).

b. Vergi Harcamaları ve Kamu Harcamaları

Bir ekonomide vergi harcamaları, kamu harcamalarının yerine ikame edilme gibi önemli bir işlevi yerine getirebilir. Diğer bir ifadeyle vergi harcamaları, devletin ekonomik, sosyal amaçlarını gerçekleştirmesinin bir metodu olarak, kamu harcamalarının alternatifini oluştururlar (Dharmapala, 1998: 211). Bu bakımdan bir vergi harcamasının makroekonomik ve mali etkileri, kamu harcamalarınıninkine aynıdır. Bazı vergi harcamaları, kamu harcamalarında olduğu gibi devlet için sürekli gelir kaybı yaratır iken, bazıları gelirin geleceğe ertelenmesine neden olurlar. Bunlar bir bakıma yükümlüye verilen faizsiz borç niteliğindedirler. Dolayısıyla vergi harcamaları da kamu harcamalarında olduğu gibi bütçe süreci ile birlikte değerlendirilmelidirler.

Vergi harcamaları, vergi kanunlarının hazırlanmasından sorumlu olan birimler tarafından hazırlanır, parlamento tarafından yasallaştırılırlar. Oysa kamu harcamaları belirli bir sektör üzerinde dar yetkiye sahip uzmanlaşmış komisyon veya birimler tarafından belirlenirler (Dharmapala, 1998: 211). Hazırlama birimi ve süreci açısından vergi harcamaları ile kamu harcamaları arasındaki farklılıklarla ilgili geliştirilen en tanınmış perspektifler, Surrey ve toplumdaki çeşitli grupların lobilerini de dikkate alan Zelinsky'nin çalışmalarıdır (Zelinsky, 1993: 1165-1207). Dharmapala daha sonra bu çalışmaları, parlamentonun kararalma modelini çağdaş oyun teorisi yaklaşımları çerçevesi içinde ele alan bir bakış açısıyla geliştirip, formülize ederek önemli katkı sağlamıştır. Dharmapala'nın geliştirdiği model şöyle özetlenebilir (Dharmapala, 1998: 211-212):

Vergi harcaması ve doğrudan kamu harcamalarını belirlemede parlamento kurumlarının rolünü veren model literatürde iki farklı yaklaşımla yer alır. Birincisi, politik süreç modeliyle, ekonomistler tarafından geliştirilen endojen-politika yaklaşımıdır. Diğeri ise, parlamento kurumlarının rasyonalite-seçim açıklamalarının geliştirilmesine dayanan yaklaşımdır. Ve özellikle yasamada pazarlık yoluyla politik sonuçları belirleyen teorileri önerir.

Endojen mal vergilemesi (Farklı mallar üzerine konacak vergiler, lobilerin önemli bir rol oynadığı bir politik dengeye göre belirlenirler), daha geleneksel normatif yaklaşımla, optimal mal vergilemesiyle tezatlık gösterebilmektedir. Çünkü politik etkenler sözkonusudur. Endojen mal vergilemesinin temel niteliği şu şekilde açıklanabilir: Ekonominin belirli bir üretim faktörleri ile n kadar sektörü içerdiği varsayılınsın. Bu sektörlerin egzogen altgrupları, lobilerin bir kısmını ifade eden organize gruplardan oluşmaktadır. Bu sektörler tarafından üretilen n kadar malın her biri, belirli bir egzogen piyasa fiyatı olan p_i 'ye sahiptir. Bununla birlikte hükümet, belirli toplam vergiler ve kamu harcamaları yoluyla oluşabilecek bütçe dengesiyle, ulusal tüketici fiyatları q ve ulusal üretici fiyatları p vektörleriyle belirlenen, üretim ve tüketim vergileri ve sübvansiyonlar getirme gücüne sahiptir. Modelin politik ekonomi yönleri, organize edilmiş grupların lobicilik faaliyetlerini göstermektedir, ki bunların herbiri, politik sonuçlar üzerinde olası kampanya katkılarının bir listesini $C_i(p,q)$ sunarlar. Hükümetin aşağıdaki fonksiyonu maksimize edeceği varsayılır.

$$QW(p,q) + \sum_i C_i(p,q)$$

Bu fonksiyon kampanya katkılarının ağırlıklı toplamı ve sosyal refahı temsil etmektedir. Yukarıda sözedilen endojen mal vergilemesinde

(lobilerin baskılarından etkilenen vergileme), p belirleyicinin görevini üstlenen yasal ve organize edilmiş birimler hükümet birimlerinin yerini alabilirler. Böylece vergi harcamalarını hazırlayan birim, belirli bir sektöre yapılan sübvansiyonun olduğu p vektörü girişini seçen birimi oluşturur. Bu birim açıkça organize gruplar tarafından yapılacak lobicilik faaliyetlerinden etkilenecektir. Diğer taraftan kamu harcamalarını belirleyen yönetim, bir sektör üzerinde herbir kararda n kadar ayrı komiteler kurulmasını öngörür (Böylece sözkonusu birim, sektöre verilecek doğrudan bir kamu harcaması niteliğinde olan bir p unsurunu seçer). Dolayısıyla kamu harcamalarını hazırlayan birimde, lobicilik modeli, i kadar komite sadece i kadar grup tarafından lobicilik faaliyetlerinden etkilendiği durumda değişebilir.

Dharmapala göre, vergi harcamalarını hazırlayan birim tarafından belirlenen herbir p_i fiyatı, kamu harcamalarını hazırlayan birim tarafından seçilen benzer fiyattan (p_i 'den) daha düşük olabilecektir. Çünkü vergi harcamalarının belirlenmesinde organize grupların baskısı daha fazla olacaktır. Diğer bir ifadeyle vergi harcamaları, toplum taleplerine karşı daha duyarlıdır. Nitekim vergi harcamaları şeklindeki sübvansiyonlar, uzman komisyonlar tarafından belirlenen benzer kamu harcamalarından daha düşük miktarda olacaktır. Bununla birlikte bu durum sosyal refahın, vergi harcamalarında daha düşük olduğu anlamına gelmez (Dharmapala, 1998: 212-215).

Vergi harcamalarının kamu harcamalarına göre avantajlı ve dezavantajlı olduğu durumlar bulunmaktadır. Vergi harcamalarının avantajları arasında şunlar sayılabilir:

- Vergi harcamalarında karar almada merkeziyetçilikten uzaklık sözkonusudur. Bu da istenilen yönde ve çabuklukta karar almayı kolaylaştırır.

- Vergi harcamasında ödeme çabukluğu daha fazladır (Shoup, 1975:1337). Diğer bir ifadeyle vergi harcamaları, ilk tahsil edilen gelir akışına sahip oldukları için, kamu harcamalarıyla karşılaştırıldığında, bu durum bir avantaj olarak kabul edilir (Cavalcanti and Li, 1999: 389).

- Vergi harcamalarının, kamu harcama programlarına göre daha basit ve etkili oldukları düşünülmektedir. Bunun sonucu olarak birçok vergi harcaması, bazı alanlarda kamu harcamaları uygulamasından önce başlatılmıştır. Nitekim birçok ülkede (Örneğin Amerika'da) emeklilik planları ve sağlık sigortasının vergi dışı tutulmaya başlandığı dönemde, bu alanlarda herhangi bir kamu harcama programı mevcut değildi (Heidenheimer, Hecllo and Adams, 1990: 215).

- Vergi harcamaları, kamu harcamalarına göre, politik tepkiler ve kullanımları açısından başlıca iki nedene dayanarak daha avantajlı sayılmaktadır. Birinci neden, vergi harcamalarının büyüklüklerini tahmin etmenin

zor olması. İkincisi, vergi harcamalarından yararlananları belirlemenin zorluğudur. Bu durum bazı fırsatlar yaratabilir. Örneğin politik kampanyalara önemli katkı sağlayan gelir gruplarının lehine vergi harcamalarının kullanımını kolaylaştırır. Nitekim Amerika'da 1981'de en yüksek gelirin % 30'luk üst dilimine sahip olan kesimin, 17 önemli vergi harcamasının % 72'lik kısmından yararlandığı belirlenmiştir (Hidden Expenditures in the Federal Budget, 2002: 1).

- Vergi harcamaları, hükümet tarafsızlığı ve özel girişime güven vermeye daha uygun bir araç olarak görülürler. Oysa kamu harcamaları, özel, sosyal ve ekonomik yaşama doğrudan bir müdahalenin kanıtıdır. Teorik olarak, bir hükümet müdahalesi ne kadar fazla olursa -az gelişmiş ülkelerdeki durum gibi- doğrudan kamu harcamalarını kullanma olasılığı o kadar çok artar (Maktouf and Surrey, 1990; 208).

- Vergi harcamaları üzerine geniş çalışmalar yapan Feldstein, bu çalışmalarına dayanarak vergi harcamalarının istenen malın üretimini arttırmada daha etkili bir politik araç olacağı görüşünü ileri sürmüştür

- Vergi harcaması ve kamu harcamaları karşılaştırmasını yönetim ve politik farklılıklara dayalı olarak açıklayan Howard'a göre, vergi harcamalarının politik olarak daha az dikkatleri çekmeleri kadar, hükümet için daha az yönetim yükü getirmeleri de sözkonusudur (Dharmapala, 1998: 211-212).

Vergi harcamalarının kamu harcamalarıyla karşılaştırıldığında birtakım dezavantajlara sahip oldukları görülmektedir. Şöyle ki;

- Kamu harcamaları, kamu sektörü (yıllık bütçe hazırlama süreci boyunca), parlamento, parlamento komisyonları, basın ve kamuoyu gibi çeşitli birimler tarafından önemli ölçüde incelemeye tabi tutulurlar (Tax Expenditures Statement, 2001: 3).

Oysa vergi harcamaları nispi olarak daha gizlidirler. Yani saydamlıktan yoksundurlar ve kamu harcamalarına göre daha az inceleme ve dikkat konusu oluştururlar. Bunun temel nedeni, vergi harcama maliyetleri hakkında koordineli bilgi eksikliğidir (James, 1998: 146). Saydamlık, hükümet faaliyetleri için istenen bir niteliklidir. Saydamlığın yokluğu, vergi harcamalarının günümüzde böyle popüler olmalarının nedenlerinden birini oluşturmaktadır. Vergi harcamaları, politikacılara, kamu kesiminin büyüklüğü gerçekte artar iken (artan harcamalar ile) düşüyor göstermeye (düşen vergiler) izin verir (Steuerle, 2000: 2).

- Vergi ayrıcalıkları; tüketim, tasarruf ve yatırım kararlarını bozabilirler.

- Vergi harcamaları, basit olarak vergi yükümlülüğünün düşürülmesi olarak ele alınıp, yükümlüleri kârlı olmayan faaliyetlere yönettirlerse, ekonomik etkisizliğe neden olabilirler (Cavalcanti and Li, 2002: 7).

Maliye politikası aracı olarak vergi harcamaları ve kamu harcamaları arasındaki seçimde; yönetsel etkinlik, adalet ve kaynakların yeniden dağılımında saydamlık gibi faktörler etki olmaktadır.

Ülke uygulamalarına baktığımızda bu iki aracın kullanım oranında farklılıklar görülmektedir. Avrupa ülkelerinde genel olarak vergi harcamalarının -özellikle sosyal alanlarda- kamu harcamalarına oranı, Amerika'ya göre daha düşüktür. Amerika'da vergi harcamaları, sağlık gibi sosyal alanlarda- ki bu alanlarda kapsamlı devlet programları bakımından Avrupa ülkelerinin gerisindedirler- yüksektir (Heidenheimer, Hecllo, Adams, 1990: 216). Örneğin Amerika'da işveren emeklilik katkıları istisnası, bütçede en hızlı artan vergi harcamasıdır. 1975 mali yılında \$ 5.6 milyardan, 2000 mali yılında \$ 84.3 milyara yükselmiştir. Yine bu ülke, 20 yılın üzerinde bir sürede, işveren emeklilik katkılarındaki vergi ayrıcalıklarının yarattığı gelir kayıpları bakımından, en yüksek vergi harcamalarına sahip ülkelerden biri durumuna gelmiştir (Saxton, 2000: 5).

Tablo 1. Amerika'da Vergi Harcamaları 1968, 1997

	1968	1997
GSMH'nin %'si Olarak Vergi Harcamaları	5.1	6.7
Toplam Harcamaların* %'si Olarak Vergi Harcamaları	18.4	23.2

* Vergi Harcamaları + Bütçede Yer Alan Kamu Harcamaları

Kaynak: Hidden Expenditures in the Federal Budget, 2002: 2

Ayrıca Amerika'da genel olarak da vergi harcamalarının payı giderek artma eğilimi göstermektedir. Bu durum vergi harcamalarının toplam kamu harcamaları ve GSMH içindeki paylarını gösteren tablo 1'de görülebilir.

Vergi harcamalarının yüksek olduğu Avustralya'da 1997-1998 yılı için vergi harcamalarının GSMH içindeki payı % 4.5'dur. Bu oran sözkonusu yıl için Amerika'daki oranın gerisindedir (Tax Expenditures State 2001: 8).

2. VERGİ HARCAMALARININ ANALİZİ

Vergi ayrıcalıklarının maliyetinin ölçümünü sağlayan vergi harcama analizleri, birçok gelişmiş ülkede yapılmaktadır. Öncelikle belirtmek gerekir

ki, vergi harcama analizleri birtakım faydalar sağlamaktadırlar. Bunlar şu şekilde sıralanabilir:

1) Vergi ayrıcalıklarının tahmin ve sınıflandırmalar yapıldıktan sonra hazırlanan vergi harcama raporunun bütçe sürecine entegrasyonu, kamu harcamalarında da olduğu gibi vergi harcamalarında yasal saydamlığı sağlayacaktır. Böylece vergi harcamaları düzenli kontrol ve gündem konusu oluşturacaklardır. Hükümetler ise bu sayede, vergi harcamaları, sübvansiyon programları ve bunlara ayrılan fonlar hakkında daha fazla bilgi sahibi olabileceklerdir (Maktouf and Surrey, 1990: 206-207).

Ayrıca vergi harcama programlarının bütçeleme sürecine entegrasyonu, saydamlık yanında daha iyi hesaplamalara ve basit vergi sistemi oluşturmaya yardımcı olur (Cavalcanti and Li, 1999: 389).

2) Vergi harcamalarının makroekonomik ve mali etkileri hakkında değerlendirme yapma olanağı elde edebilecektir (Gönül, 2002: 70).

3) Her bir vergi harcaması itibarıyla fayda-maliyet analizi olanağı sağlanabilecektir. Örneğin ABD’de tarım kesimindeki vergi harcamalarını inceleyen bir araştırma yapılmış. Bu çalışmada vergi harcama miktarının belirlenmesi, tarıma yönelik vergi politikalarının, fayda-maliyetlerin saptanmasında önemli bir adım olarak görülmüştür (Hanson, Eidman, 1985: 217-218).

4) Vergi harcama hesapları, vergi reformlarını değerlendirme ve planlamada bir araçtır (OECD, Tax Spending, 2000: 1).

5) Vergi harcama programları vergi sistemi üzerinde önemli etkiye sahiptirler. Şöyle ki; vergi harcamalarının sayısı ve büyüklüğü; istenen net vergi gelirini yaratmak için gerekli vergi oranı, konusu, yükümlüsü gibi faktörleri etkileyecektir. Dolayısıyla rasyonel bir vergi sisteminin oluşumunda vergi harcama analizlerinin katkısı yadsınamaz.

6) Vergi harcamaları analizi sayesinde, vergi ayrıcalıklarından dolayı, vergi yükünün dağılımındaki değişimler ve gelir grupları arasında faydaların dağılımının analizini yapma olanağı elde edilir (Ibele and Vasché, 1999: 401).

7) Vergi harcama raporlarının fonksiyonlarından biri de, hükümetlere, vergi harcamaları ve kamu harcamalarının uygulama sonuçlarının karşılaştırılmasına olanak sağlamasıdır. Bu da sonuçta kamu faaliyetlerinde yeni bir bakışa izin verir (Maktouf and Surrey, 1990: 207, 208).

Nitekim ilk olarak 1992’de vergi harcama raporları hazırlamaya başlayan Polonya’da, sağlam bir vergi harcama programı yönetimi; vergi harcamalarını etkin ve adil kılma, maliyetlerini sınırlandırma ve vergi matrahındaki aşınmayı önlemeye yönelik ilk adım olarak görülmüştür (Cavalcanti and Li, 1999: 387).

a. Vergi Harcama Tahminleri

Vergi harcama tahminleri, her bir vergi harcaması kaleminin neden olacağı vergi geliri kaybını belirlemeye dayanır. Vergi harcamalarının kavramsal tanımlaması yapılabilmesine karşın, tahmini konusunda geniş olarak kabul edilen işlevsel metodoloji yoktur. Sadece uluslararası olarak, bazı sınırlamalarla metodolojilerin bir sıralaması sözkonusudur (Tax Expenditures and Evaluations, 2000: 9).

Vergi harcama tahminleri yapılırken karşılaşılan teknik sorunlar aslında vergi sistemi veya bütçe programlarındaki değişikliklerin hazırlanmasında karşılaşılanlarla aynıdır. Vergi harcama tahminlerini yapmada kullanılan teknikler, diğer mali tahminlerde kullanılan tekniklere benzerdir. Dolayısıyla vergi harcama tahminlerine yönetilen eleştiriler, aynı zamanda kamu harcamaları ve vergi değişiklikleri tahminleri ve bu tahminleri yapanları hedeflemektedir.

Vergi harcaması ve kamu harcaması tahminlerine ulaşmada kullanılan iki aşamalı yaklaşım vardır. *İlk aşama* genellikle *ilk düzen tahminleri* olarak adlandırılır. Bu aşamada mevcut gelir durumu gösterilir sonra bundaki değişikliğin doğrudan etkisi tahmin edilir. Örneğin vergilendirilebilir gelir 100 birim ve vergi oranının % 50 olduğu bir durumda vergilendirilebilir gelirin % 40'nin vergiden istisna edildiği varsayalım. Bu durumda yükümlü % 20 oranında vergi tasarrufu sağlayacaktır. Devlet açısından vergi harcaması olan gelir kaybı % 20'dir. Tahminde *ikinci aşama* ise, vergi ayrıcalıklarının ekonomide yarattığı değişikliğin etkisi ile ilgilidir. Böyle bir tahmin, yani vergi ayrıcalıklarının ekonomideki olası etkilerinin tahmini, birtakım spekülasyonlara neden olur. Bu ise, ekonomide dengeleri bozabilir. Bu nedenle genellikle ikinci aşamaya birçok analizde yer verilmemektedir (Maktouf and Surrey, 1990: 205).

Vergi harcamaları tahminlerinin yorumu yapılırken dikkate alınması gereken konular vardır. Bunlar (Tax Expenditures and Evaluation, 2000: 9);

i) Vergi harcaması, çeşitli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için vazgeçilen vergi değeridir. Dolayısıyla vergi harcamasının büyüklüğünü, uygun olup olmadığını, varolma gerekçesini oluşturan sosyal ve ekonomik politikaların değerlendirilmesi belirler. Belirtmek gerekir ki, vergi harcaması tablolarında böyle bir değerlendirmeyi yapmaya olanak sağlayacak bilgi bulunmamaktadır. Ancak aynı durum vergi sistemi ve kamu harcamalarında da sözkonusudur (Maktouf and Surrey, 1990: 205).

ii) Çeşitli vergi harcama kalemlerinin tahminleri raporlara aynı anda ve birlikte ilave edilmeyebilir. Çünkü her bir vergi harcamasının maliyeti, diğer vergi harcamaları değişmediği varsayımı altında, ayrı olarak tahmin edilir. Ancak vergi harcama listesine dahil olan her kalemi için ayrı maliyet tahmini yapılması, ayrı hesaplama tekniği kullanılması ve listeye dahil edil-

me nedeninin farklılık göstermesi, vergi harcama hesaplamalarını engellemez (Shoup, 1975: 1340).

iii) Tahminlerde diğer faktörlerin (yani bireysel değişiklikler, vergi harcamalarındaki değişikliğin ekonomik faaliyetlerde oluşturacağı değişimler ve takip edilen hükümet politikasındaki değişimler) değişmediği varsayılır.

iv) Tüm ülkelerde merkezi ve yerel vergisi sistemleri, çeşitli derecelerde birbirleriyle etkileşim halindedirler. Bu nedenle merkezi sistemdeki vergi harcamalarındaki değişimler, yerel vergi gelirleri için önemli olmaktadır. Veya tersi durumda yani yerel vergi sistemindeki vergi harcamalarındaki herhangi bir değişiklik merkezi vergi gelirlerini etkileyecektir. Bu etkileşimin dikkate alınması gerekmektedir.

b. Vergi Harcaması Hesaplama Yöntemleri

Vergi harcamalarının hesaplamasında üç temel yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemler; *gelir kaybı*, *gelir sağlama*, *eşdeğer harcama* yöntemlerinden oluşmaktadır.

Gelir Kaybı Yöntemi: Bu yöntem en basit hesaplama yöntemidir. Kayıp gelirlerin ölçülmesine dayanır. Gelir kaybı, vergi ayrıcalıklarının olduğu durumdaki vergi yükümlülüğü ile vergi ayrıcalığının olmadığı bir durumdaki vergi yükümlülüğü arasındaki farktır (Friedson, 1999; 397). Olası davranışsal değişiklikleri dikkate almayan bu yöntem, harcama tanımını tam olarak temsil etmemektedir. Bu yöntem geniş ölçüde sadece vergi harcaması olmadığı durumda, kaynakların alternatif kullanımlarını göstermede yardımcı olur.

Gelir Sağlama Yöntemi: Vergi ayrıcalıkları kaldırıldığı zaman beklenen gelirin ne olacağını tahminine dayanır. Bu yöntem gelir kaybı yönteminin tersine davranışsal değişiklikleri dikkate alır. Bu değişiklikleri belirlemek zor ama tahmini olanaksız değildir. Bu yöntem sınırlı şekilde uygulanmaktadır.

Eşdeğer Harcama Yöntemi: Bu yöntemde, bir vergi harcamasının yerini alacak eşit kamu harcaması tutarını hesaplamaya dayanan bir yöntemdir. Ancak bu yöntem, kamu harcamalarının bunlardan yararlananların tasarrufunda iken vergilendirilip vergilendirilmeyeceği ve yararlananların marjinal vergi oranları hakkında varsayımlar yapmayı gerekli kıldığı için zordur.

Uygulamada en çok kullanılan yöntem gelir kaybı yöntemidir. Bu yöntemi kullanan ülkeler arasında Belçika, Finlandiya, Almanya, İrlanda, İtalya, Hollanda, İspanya gibi ülkeler sayılabilir (Justification of Tax Expenditures, 2002: 5-6)

3. HARCAMA VERGİLERİ AÇISINDAN VERGİ HARCAMALARININ ANALİZİ

Bir ülkede vergi harcama bütçesi oluşturulmaya karar verildiği zaman, bunu realize edecek başlıca üç aşama bulunmaktadır. Öncelikle vergi harcaması analizlerine konu olacak vergiler belirlenir. İkinci adım, vergi harcaması olarak tanımlanan ayrıcalıkları sınıflandırmaktır. Son aşama ise, vergi harcama tahminlerini sunmaktır (Maktouf and Surrey, 1990:206). Hazırlanan vergi harcama raporuna işlerlik kazandırabilmek için, raporun bütçe sürecine entegrasyonu gerekmektedir (Ibele and Vasché, 1999: 408).

Harcama vergilerindeki vergi ayrıcalıkları sınıflandırmasında, Bruce F. Davie'nin kullandığı model esas alınmaktadır. Davie harcama vergileri için, vergi harcama listesini oluşturmak üzere, harcama vergilerini dokuz gruba ayırmıştır. Bunlar; gelir, yeniden dağılım, tüketim, faydalanma prensibi, sorumluluk, beklenmedik kazanç, sınır düzenlemeleri, dışsallıkları düzenleme ve düzenleyici nitelikteki harcama vergilerinden oluşmaktadır (Davie, 1994: 46).

Gelir Sınıflandırması içinde yer alan harcama vergilerinin amacı, malidir. Yani gelir sağlamaktır. Haberleşme hizmetleri üzerinden alınan vergiler, bütçe açığını kapatmak üzere getirilen ilave petrol vergileri bu grup içindeki vergilere örnek olarak gösterilebilir.

Yeniden Gelir Dağılımı Sağlayıcı Vergiler: Gelirin daha üst gelir gruplarından diğer gelir gruplarına dağılımını sağlayan harcama vergileridir. Örneğin lüks malları vergilendiren tüketim vergileri.

Tüketimi Kısımayı Amaçlayan Vergiler: Yaklaşık olarak üretim ve dağıtım maliyetlerindeki bir fiyatla satılabilen ürünlerin tüketimden alınan vergilerdir. Örneğin tütün, alkollü içkiler ve bahis oyunlarından alınan vergiler.

Faydalanma Prensibine Dayalı Harcama Vergileri: Belirli kamu hizmetlerinin giderlerinin tamamını veya bir kısmını bu hizmetlerden yararlanan kişiler arasında dağıtmak üzere konan tüketim vergileridir.

Sorumluluğa Dayalı Vergiler: Birtakım programların yaratacağı olası sorunlardan sorumlu olabilecekleri düşünülen seçilmiş bir grup arasında hükümet programının maliyetini dağıtmak üzere alınan vergilerdir. Çeşitli kimyasal maddeler üzerinden alınan vergiler, bu grup arasında yer alır.

Beklenmedik Kazançlar İçin Alınan Vergiler: Ekonomik ve sosyal gelişmeler sonucu ortaya çıkan kazançlar üzerinden alınır. Örneğin Amerika'da 1980'de OPEC'in aldığı kararlar sonucu yerli petrol ve gaz fiyatlarında görülen suni yükselmeden kaynaklanan kazanç, ham petrolde beklenmedik kazanç kanununun yasallaşmasıyla, petrol harcama vergisi kapsamında vergilendirilmiştir.

Sınır Vergileri: İthal edilen ürünlerden alınan vergilerdir. Amaç aynı nitelikteki malı üreten daha dezavantajlı durumdaki yerli firmaları ithalatlara karşı korumaktır. Örneğin ithal vergileri.

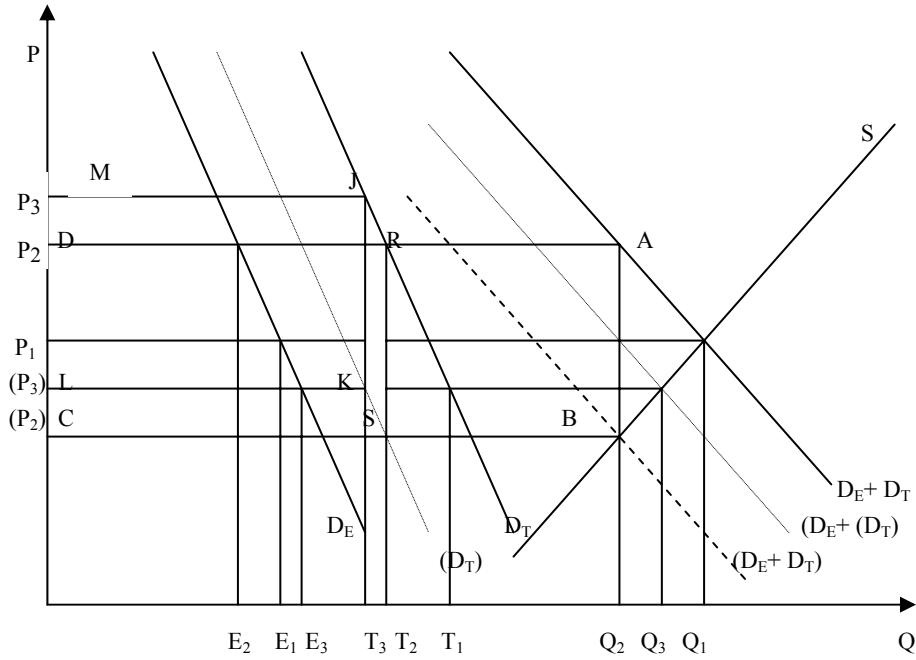
Dışsallıkları Düzenlemek Üzere Alınan Vergiler: Harcama vergileri ekonomistler tarafından sosyal maliyetleri yansıtmada başarısız olan piyasa fiyatlarını düzenlemek, dışsallıkları kaldırmak için bir yol olarak kabul edilmektedirler. Çevre kirliliğini önlemeye yönelik vergiler bu grup içinde yer alır.

Düzenleyici Harcama Vergileri: Yasaklanan, teşvik edilmesi istenmeyen mali veya diğer işlemler üzerinden alınan vergiler bu sınıflandırma içinde yer almaktadırlar. Düzenleyici harcama vergilerinin bazıları, gelir vergisindeki vergisel teşviklerin yarattığı vergi harcamalarına bir sınırlama getirmeyi amaçlamaktadır. Örneğin belirli lobi faaliyetleri veya hayır kurumlarına getirilen vergiler veya kanunda belirtilen emeklilik katkı tutarını aşan kısım üzerine konan vergiler bu kapsam içinde yer alırlar (Davie, 1994: 42-45).

Harcama vergilerinde yer alan vergi harcamalarının tahminlerinin yapılmasında iki önemli teknik konu bulunmaktadır. İlki; harcama vergilerinde yer alan vergi ayrıcalıklarının temel yapısından kaynaklanır. Şöyle ki; harcama vergilerinde vergi harcamaları beklenenden daha büyük olarak gerçekleşir. Diğer bir ifadeyle bu vergilerdeki vergi harcamalarının yarattığı vergi gelir kaybı, diğer vergi türlerindeki (gelir, kurumlar vergisi gibi) daha fazla olmaktadır. Çünkü vergiden muaf alıcılar, büyük olasılıkla vergi olmamasına göre sözkonusu mal ve hizmetten daha fazla satın alacaklardır. İkinci konu; gelir vergileriyle olan etkileşimle ilgilidir.

Vergi ayrıcalıklarının bulunduğu harcama vergilerinde ilk adım; vergi istisna ve muafiyetlerinin yer aldığı, bir spesifik harcama vergisine konu olan bir mal için talepte bulunan vergiden muaf ve vergiye tabi alıcıların olmasıdır. Şekil 1'de her iki talep eğrisi D_E ve D_T olarak gösterilmektedir. D_E harcama vergilerinden muaf alıcıların talep eğrisini, D_T ise, vergiye tabi alıcıların talep eğrisini göstermektedir. Toplam piyasa talebi $D_E + D_T$ doğrusuyla gösterilmektedir. Vergi konmadan önce, S arz eğrisini $D_E + D_T$ talep eğrisini kestiği noktada fiyat P_1 , miktar Q_1 'e eşittir ($E_1 + T_1$ 'den oluşur). Tüm satışlar üzerine birim başına AB kadar bir vergi konduğu zaman, $D_E + D_T$ talep veya S arz tamamıyla inelastik ise, fiyat tahminlere uygun olarak AB. Q_1 olur. Bu durumda miktar Q_2 'ye ($E_2 + T_2$ 'den oluşmaktadır) düşer, vergiyi içeren fiyat P_2 'ye çıkar. Vergi istisnasının-muafiyetinin olmadığı bu durumda toplam vergi geliri ABCD alanı kadardır. Satıcılar tarafından kabul edilen vergi öncesi fiyat (P_2)'dir. Bu S arz eğrisiyle, ($D_E + D_T$) talep eğrilerinin kesişmesiyle oluşur.

Ancak arz ve talebin elastik olduğu ve vergi ayrıcalıklarının sözkonusu olduğu durumda, tüm satışlar üzerine birim başına AB kadar vergi getirildiği zaman hem toplam üretim hem de fiyat değişecektir. Şöyle ki; tüm satış birimleri başına $AB=JK$ kadar vergi konulmasıyla, vergiye tabi alıcıların talebi düşecektir. Bu durum talep eğrisinin D_T 'de (D_T)'ye aşağıya doğru kaymasıyla gösterilebilir. Toplam vergi geliri JKLM alanına eşit olur. Toplam piyasa talep eğrisi, ikinci bir kesik çizgiyle gösterilen $D_E + (D_T)$ doğrusudur. Toplam talepte azalma yönünde bir ivme fiyatları düşürecek. Yeni fiyat, bu talep eğrisinin arz eğrisini kestiği noktada oluşan (P_3), fiyatıdır. Bu fiyat alıcılar için kabul edilen vergi öncesi fiyattan daha yüksektir. Ancak bu fiyat herhangi bir harcama vergisi konmadan önceki fiyattan P_1 'den daha düşüktür. Bunun nedeni, vergi ayrıcalıklarının yaratmış olduğu sonuçtur. Çünkü vergiden muaf alıcılar, düşen fiyat dolayısıyla (vergiye tabi yükümlülerin taleplerini düşürme nedeniyle) vergi öncesine göre daha fazla satın alacaklardır. Bu durum ise, yani vergiden muaf yükümlülerin ilave satınalmaları, üretim miktarını arttıracak S arz eğrisi boyunca fiyat (P_2)'den (P_3)'e çıkacaktır. Ancak artan fiyat, sonucu vergiye tabi olan alıcılar tarafından alınacak miktar T_3 ' e düşecektir. Vergi sonrası fiyat P_3 'e çıkacaktır.



Şekil 1. Harcama Vergisine Tabi Bir Sektör ve Muaf olan Sektör

ABCD ve JKLM veya ABSR arasında fark olan vergi harcaması, AB. E_1 ' den (vergi konmadan önce, alıcılar tarafından satın alınan miktar x vergi oranı) daha büyüktür. Çünkü vergi öncesi fiyat, vergiden muaf yükümlülerin ilave satın alımları ile yükselmeye zorlandığı zaman, vergiye tabi alıcılar, alımlarını T_2 'den T_3 'e düşürürler. Böylece vergiden muaf alıcılar, sadece vergi muafiyetinden değil aynı zamanda, vergiye tabi alıcılar tarafından talep edilen miktardaki bir düşmeden doğan, vergi öncesi fiyattaki nispi düşmeden de faydalanırlar. Bu ilave gelir kaybının derecesi arz elastikiyeti kadar, hem vergiye tabi hem de vergiden muaf alıcılarla ilgili talebin elastikiyeti tarafından belirlenecektir. Mevcut bir harcama vergisi ayrıcalığından doğan vergi harcaması tahmin edilirken, sadece vergiden muaf alıcılar tarafından satın alınan miktardaki artışa göre (E_3 'e) değil, aynı zamanda vergiye tabi olan yükümlülerin satın alımlarındaki ilave düşüşün de $T_2 - T_3$ dikkate alınması gerekmektedir (Davie, 1994: 50-51).

Gelir ve harcama vergileri arasındaki etkileşim sonucu, harcama vergilerindeki vergi harcamaları gelir ve kurumlar vergilerini azaltabilir. Harcama vergileri, gelir veya kurumlar vergisine tabi bir ticaret veya işletmeyi kapsadığı zaman, gelir vergisi tutarı, harcama vergileri indirilebilir kalemlere ilave edildiği için azalacaktır (Davie, 1994:52).

Ülkemizde vergi ayrıcalıkları tüm vergi kanunlarında yaygın olarak kullanılmakla birlikte vergi harcamaları hesapları ve dolayısıyla raporları hazırlanmamaktadır. VIII. Beş yıllık kalkınma planı hazırlık çalışmaları kapsamında 2000 yılında hazırlanan kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması ve mali saydamlık özel ihtisas komisyonu raporunda vergi harcamaları, “*Türkiye’de Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Gereğini Ortaya Çıkaran Gelişmeler*” başlıklı bölümünde, “*Bütçe kapsamı dışında kalan dolaylı kamusal harcama alanları*” arasında değerlendirilmiştir (Gönül, 2002:71). Yine VIII. 5 yıllık kalkınma planında, “istisna, muafiyet ve vergi indirimi gibi vergi harcamaları ekonomik ve sosyal politikalar çerçevesinde yeniden düzenlenecek, vergi harcamaları yoluyla alınmasından vazgeçilen tutarlar bütçe kanunu kapsamında ayrıntılı bir şekilde raporlanacaktır “ifadesine yere verilmiştir (VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı, 2001: 210).

Türk vergi sisteminde yer alan harcama vergileri için vergi harcamalarının analizi yapılırken Davie'nin sınıflandırması model olarak alınmaktadır. Buna göre; Türkiye’de harcama vergilerinde yer alan vergi harcamaları şu şekildedir.

a. Gelir Sağlayıcı Harcama Vergileri:

Katma Değer Vergisinde Yer Alan Vergi Harcamaları:

- Diplomatik istisna (KDVK.md. 15)

- Araçlar, petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırımlarda istisna (KDVK. md. 13).

- Türkiye’de ikamet etmeyen yolcu muafiyeti. Bu muafiyet Türkiye’den mal satın alarak yurtdışına çıkartma durumu özelliklerle turist konumundaki kişileri içermektedir (KDVK. md. 11/1-b). Bu istisna, ihracat istisnalarında da geçerli olan mal ve hizmetlerin “*Variş Ülkesinde Vergilendirilmesi (Destination)*” prensibinin gereği uygulanmaktadır. Bu istisnayla aynı zamanda ülkeye döviz sağlama amacını gerçekleştirme hedeflenmiştir.

Telgraf ve Telefon Kanununa Yer Alan Vergi Harcamaları:

- Her türlü işlemler katma değer vergisi hariç vergi, resim, harçtan istisnadır.

Gümrük Kanununda Yer Alan Vergi Harcamaları:

- Turizmi teşvik amacına yönelik istisna (GK md. 167/10-b).

Petrol Kanununda(6326 Sayılı Petrol Kanunu) Yer Alan Vergi Harcamaları:

- Petrol hakkı sahiplerinin vergi yükü % 55’i geçemez (P. K.md. 95).

- Malzeme ithalinde gümrük vergisi ve ithal vergileri alınmaz (P. K. md. 112).

b. Yeniden Gelir Dağılımını Sağlayıcı Harcama Vergileri

Katma Değer Vergisinde Yer Alan Vergi Harcamaları:

- Sosyal amaçlı istisna ve muafiyetler (KDVK md. 17).

- Düşük oranlı katma değer vergisi uygulaması: % 17 olan genel oranların bazı mal ve hizmetler için % 1 ve % 8 oranında uygulanması (KDVK md. 28).

Belediye Gelirleri Kanununda Yer Alan Vergi Harcamaları (17354 Sayılı Kanun):

- Bazı kurumlar (kazanç amacı gütmemek koşuluyla; hastane, dispanser, klinik düşkünler evi vb. dini kurumlar cami, kilise vb.) vergiden muaf tutulmuşlardır (B. G. K md. 36).

c. Tüketimi Kısımayı Amaçlayan Vergiler

Bu başlık kapsamına dahil vergiler katma değer vergisi içinde yer almaktadırlar. Bu tür vergiler için istisna ve muafiyet şeklinde düzenleme yoktur. Sadece oran farklılaştırması vardır (KDVK md. 60).

d. Faydalanma Prensibine Dayalı Olarak Alınan Vergiler

Katma Değer Vergisinde Yer Alan Vergi Harcamaları:

- Uluslararası taşımacılık istisnası (KDVK md. 14).
- Sosyal ve askeri amaçlı istisnalar (KDVK md. 17).

Gümrük Kanununda Yer Alan Vergi Harcamaları:

- Ulaşım araçları ile özel konteynırlarda mevcut bulunan akaryakıt ve madeni yağlar istisnası (GK md. 167/9-c).

Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanununda (3074 Sayılı Kanun) Yer Alan Vergi Harcamaları:

- Vergi oranı ürünlere göre farklılaştırılmaktadır.

Belediye Gelirleri Kanununda Yer Alan Vergi Harcamaları

- İlan ve reklam vergisiyle ilgili istisna ve muafiyetler (B. G. K. md. 14).
- Bazı yerlerin eğlence vergisinden muaf tutulmaları (B. G. K. md. 19).

e. Sorumluluğa Dayalı Vergiler

Katma Değer Vergisinde Yer Alan Vergi Harcamaları:

- Darphane ve damga matbaası muafiyeti (KDVK md. 17/4-f).
- Kamu kuruluşları tarımsal kooperatif ve çiftçi birlikleri muafiyeti (KDVK md. 17).
- Deniz, hava, demiryolu taşıma ve yüzer tesis araçları istisnası (KDVK md. 13).

Gümrük Kanununda Yer Alan Vergi Harcamaları:

- Kamu Kurum ve kuruluşları ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar tarafından ticari gaye gütmemek ve kuruluş amaçları doğrultusunda kullanılmak üzere ithal edilen eşyalar (Eğitim, tıbbi alet, cihaz, ilaç özelliği olan ürünler gibi) (GK md. 167/7).

f. Sınır Vergileri

Katma Değer Vergisinde Yer Alan Vergi Harcamaları:

- İthalat istisnası (KDVK md. 16).

Gümrük Kanununda Yer Alan Vergi Harcamaları:

- İthalat istisnası: Gümrük Kanununun 167. maddesinde yazılı mal ve ürünlerin ithalatı dolayısıyla gümrük vergisinden istisna edilirler (Tuncer, 2001:214-219).

g. Dışsalıkları Düzenleyici Vergiler

Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanununda Yer Alan Vergi Harcamaları:

- Akaryakıt Ürünlerinde farklı miktarlarda vergi uygulaması. Örneğin kurşunsuz benzin için litre başına belirlenen vergi, süper benzin için belirlenen tutardan daha azdır. Yine doğalgaz içinde tüketici grubuna göre farklılaştırma vardır (A.T.V.K. md. 4).

h. Düzenleyici Vergiler

Katma Değer Vergisinde Yer Alan Vergi Harcamaları:

- GVK'na göre gelir vergisinden muaf tutulan esnaf, gerçek dışı usulde vergilendirilen çiftçi gelir vergiden muaf serbest meslek erbabı gelir ve katma değer vergisi kanunlarında paralellik sağlanması açısından KDVK'den de muaf tutulurlar (KDVK md. 17/4-a,b,c).

- Uluslararası kuruluş ve mensuplarına yapılan teslim ve hizmet istisnası (KDVK md. 17/4-c).

- Devir işlemleri istisnası (KDVK md. 17/4-c).

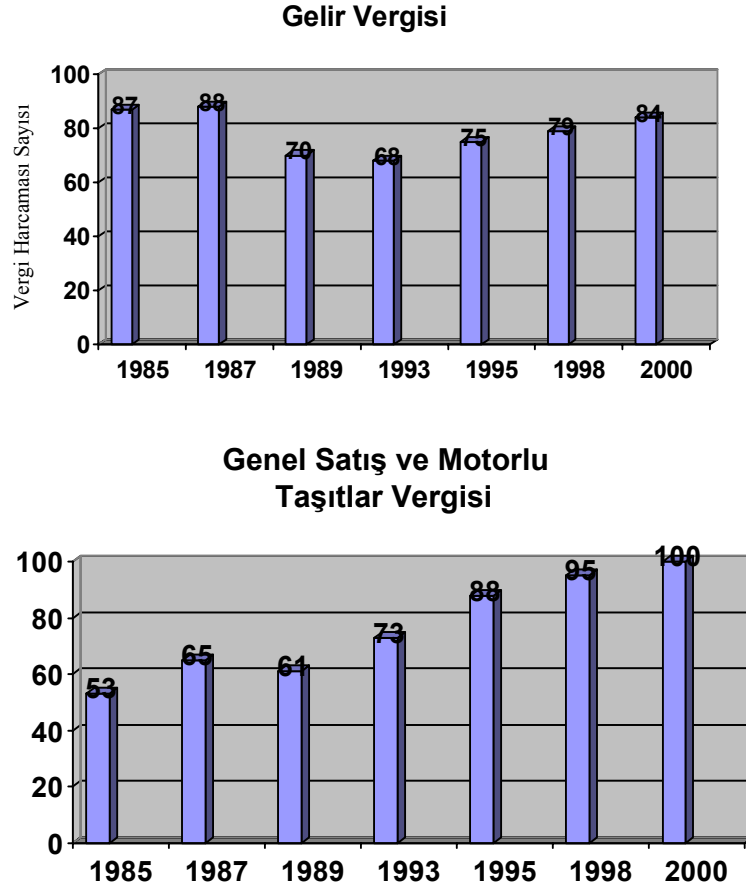
- Mal ve hizmet ihracatı istisnası (KDVK md. 11).

Halen tasarı halinde bulunan özel tüketim vergisi kanununun yürürlüğe girmesiyle katma değer vergisi, gümrük vergisi ve akaryakıt tüketim vergisi, petrol kanunu kapsamında yer alan vergi harcamaları kaldırılacaktır. Düzenleme gereği vergi harcamaları özel tüketim vergisi kanunu içinde yer alacaktır.

Ülkemizde vergi harcamaları sayıları açısından harcama vergilerinin sayısı diğer vergilerle karşılaştırıldığında daha fazladır. Vergi harcama sayısı gelir vergisinde 31, kurumlar vergisinde 34 ve katma değer vergisinde 59'dur (Vergi Harcamaları -2001- Yılı).

Birçok ülkede de aynı uygulama sözkonusudur. Örneğin Tablo 2'de Amerika'daki kişisel gelir vergisi ve harcama vergilerinde, vergi harcama sayıları aynı dönem itibariyle karşılaştırılmaktadır. Harcama vergilerindeki vergi harcama sayısı, kişisel gelir vergilerinden daha fazladır. Aynı durum kurumlar vergisi içinde geçerlidir.

Tablo 2. Harcama Vergileri ve Gelir Vergilerindeki Vergi Harcamaları Sayısındaki Artış (1985-2000)



Kaynak: Tax Expenditures Budget Fiscal Years 2000-2003, 2000: 3

Ülkemizde katma değer vergisi kanununda yer alan önemli bir vergi harcaması olan vergi iadesi şeklindeki vergi harcamasının devlete olan maliyeti Tablo 3’de gösterilmektedir.

Katma değer vergisindeki vergi iadeleri şeklindeki tek vergi harcaması verileri (Vergi iadesinin GSMH içinde ve toplam vergi gelirleri içindeki payı açısından), harcama vergilerindeki vergi harcamalarının önemini göstermektedir.

Tablo 3. Katma Değer Vergisi Kanununda Yer Alan Vergi İadesi Şeklindeki Vergi Harcamalarının Devlete Maliyeti (1989-2000) (Milyar TL.)

	1989	1993	1996	1998	2000
GSMH(1)	230.4	1.997.323	14.978.067	53.518.332	124.406.000
Vergi iade miktarı * (2)	3.145	21.251	104.9	539.253	1.632.013
GSMH İçinde Pay %(2/1)	1.4	1.1	0.7	1	1.3
Toplam Vergi Gelirleri(3)	25.55	264.273	2.244.094	9.228.596	26.514.127
Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Pay % (3/2)	12.3	8	4.7	5.8	6.2

* 2978 Sayılı vergi iadesi kanununa göre yapılan vergi iadesi + İhracat istisnası nedeniyle dahilde alınan KDV'den yapılan vergi iadesi + Diğer iadeler

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü verileri.

4. SONUÇ

Kamu harcamalarının alternatifi olan vergi harcamaları, vergi sistemi ile bütçenin birlikte kullanılmasını sağlamaktadır. Vergi harcamaları kamu harcamalarıyla karşılaştırıldığında birtakım avantaj ve dezavantajlara sahiptirler. Maliye politikası aracı olarak vergi harcamaları ve kamu harcamaları arasında yapılacak seçim; yönetsel etkinlik, adalet ve kaynakların yeniden dağılımının saydamlığı gibi faktörlere bağlıdır.

Günümüzde vergi harcaması raporları tüm gelişmiş ülkelerde düzenli olarak hazırlanıp, yıllık bütçelerle entegrasyonları yapılmaktadır. Ancak vergi harcaması kavramı, az gelişmiş ülkeler için oldukça yabancıdır. Bu ülkelerde temel gerekçe olarak ileri sürülen vergi harcama hesapları için yeterli veri bulma sorununun olması, vergi harcama raporları hazırlanmasını olanaksız kılmamaktadır.

Vergi harcama raporları sadece istatistiki bilgi veren bir doküman olarak görülmemeli. Vergi harcama analizleri sayesinde özetle, vergi ayrıcalıklarının fayda-maliyet analizlerini yapabilmek, kamu maliyesinde saydamlık sağlama, vergi ayrıcalıklarından dolayı vergi yükünün dağılımındaki değişimler ve gelir grupları arasında fayda dağılımını belirleme olanağı sağlanabilecektir.

Harcama vergilerindeki vergi harcama tahminleri yapılırken dikkate alınması gereken iki teknik konu vardır. İlki harcama vergilerindeki vergi ayrıcalıklarının yapısından kaynaklanan durumdur. Şöyle ki; Harcama vergileri analizinde; harcama vergilerindeki vergi ayrıcalıklarından yararlanan bireyin, aynı malı vergi konmadan önceki miktara göre, daha fazla

miktarda satın aldığı yapılan ampirik çalışma sonucu bulunmuştur. Bu sonuç, harcama vergilerinde vergi harcamalarının diğer vergilere göre (Gelir, kurumlar vergileri gibi) beklenenden daha büyük olarak gerçekleşebileceğini göstermektedir. ikincisi gelir ve harcama vergileri arasındaki etkileşimdir. Ayrıca harcama vergilerindeki vergi harcama sayısı birçok ülkede ve ülkemizde diğer vergilere göre daha fazladır.

Ülkemizde vergi sistemi içinde vergi ayrıcalıkları azımsanamayacak kadar fazla olmasına rağmen vergi harcama hesapları ve dolayısıyla raporları henüz hazırlanamamaktadır. Bu eksiklik nedeniyle vergi harcamalarındaki etkinlik ölçülememektedir. Vergi sisteminde yapılan değişiklikler ve reformlar bu verilerden yoksun olarak yapıldığı için beklenen işlevlerini doğal olarak sağlayamamaktadırlar.

Bu çalışmada Davie'nin harcama vergileri için geliştirdiği model esas alınarak ülkemizdeki harcama vergilerinin sınıflandırması yapılmıştır. Bu sınıflandırma kapsamında yer alan vergi harcamalarının yaygın bir hesaplama yöntemi olan gelir kaybı yöntemine göre bulunacak maliyetlerinin yer aldığı vergi harcama bütçesinin hazırlanıp, devlet bütçesine entegre edilmesi, mali sistemin gelişimine önemli katkı sağlayacaktır.

1 Sosyal güvenlik primleri vergi yükü hesaplamalarına dahil edildiğinde -ki batı toplumlarında dahil edilmektedir- sosyal güvenlik primleri için geçerli olan ayrıcalıklar vergi harcaması olarak kabul edileceklerdir.

KAYNAKLAR

- Cavalcanti, C., Li, Z. (1999), "Tax Expenditures Programs in Poland", Ninety-Second Annual Conference on Taxation, Atlanta, 386-396.
- Cavalcanti, C., Li, Z. (2002), "Reforming Tax Expenditures Programs in Poland", Public Sector Management Decentralization Participatory Planning, World Bank, 1-28.
- Davie, B.F. (March, 1994) "Tax Expenditures in the Federal Excise Tax System", *National Tax Journal*, (XLVII) 1, 39-62.
- Dharmapala, D.(1998), "Tax Expenditures Versus Direct Subsidies: A Review of the Issues", Ninety-Second Annual Conference on Taxation, Austin, Texas, 211-217.
- Friedson, A.S. (1999), "Tax Expenditures Reporting: The New York State Experience", Ninety-Second Annual Conference on Taxation, Atlanta, 397-400.
- Gönül, H. H. (Nisan, 2002), "Vergi Harcamaları II", *Yaklaşım*, (10) 112, 68-72.
- Hanson, D.G. and Eidman, R.V. (June, 1985), "Agriculture Income Tax Expenditures –A Microekonomik Analysis", *American Journal of Agriculture Economic*, (67) 2, 271-278.

- Heidenheimer, A.J., Hecl, H., Adams, C. T. (1990), *Comparative Public Policy*, New York: St. Martin's Press.
- Ibele, M.A. and Vasche, D. (1999), "Tax Expenditures Reporting in California: Lessons and Opportunities", *Ninety-Second Annual Conference on Taxation*, Atlanta, 401-410.
- James, S. (1998), *A Dictionary of Taxation*, Cheltenham: Edward Elgar Publishing limited.
- Justification of Tax Expenditures (2002), www.janus.state.me.us/legis/statutes/36
- Kulu, B. (Ağustos, 2000), "Vergi Harcaması ve Uygulama Örnekleri", *Vergi Dünyası*, 228, 24-29.
- Maktouf, L. and Surrey, S. S. (1990), "Tax Expenditures Analysis in Less Developed Countries", Richard M. Bird and Oliver Oldman (Ed.), *Taxation in Developing Countries*, John Hopkin University Press, 203-209.
- IMF, *Manual on Fiscal Transparency* (2001), Washington: International Monetary Fund.
- OECD, *Hidden Expenditures in the Federal Budget* (2002). www.swarthmore.edu/soscs/Economics
- OECD, *Tax Expenditures: A Review of the Issues and Country Practice* (1984), Paris:
- OECD, *Tax Expenditures: Recent Experiences* (1996), France.
- OECD, *Tax Spending* (2000). www.oecd.org/daf/fa/statu/spend.htm.
- Saxton, J. (2000), "Tax Expenditures: A Review and Analysis", *Joint Economic Committee*, Washington: 1-11.
- Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005) (2001), Ankara: DPT Yayını.
- Shoup, C. S. (December, 1975), "Surrey's Pathways To Tax Reform-A Review Article", *The Journal of Finance*, (XXX) 5, 1329-1341.
- Steuerle, C. E. (2000), "Summers on Social Tax Expenditures", *Tax Analysts*, Washington: 1-3.
- Stiglitz, J.E. and Boskin, M. J. (February, 1977), "Some Lessons From the New Public Finance", *American Economic Review*, (67) 1, 295-301.
- Tuncer, S. (2001), *Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori-Uygulama)*, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- The Tax Expenditures Budget 1998. www.state.ma.us
- Tax Expenditures and Evaluations* (2000), Ottawa:
- Tax Expenditures Statement 2001*, (2001). www.treasury.gov.au/publications
- Tax Expenditures Budget Fiscal Years 2000-2003* (2000), Minnesota: Minnesota Department of Revenue Tax Research Division.
- Vergi Harcaması-Yıl 2001-* (2001), Ankara: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını.
- 26.5.1981 Tarih 2464 Nolu Belediye Gelirleri Kanunu, 29.5.1981 17354 Sayılı Resmi Gazete.

T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü verileri. www.gelirler.gov.tr
Zelinsky, E.A. (1993), "James Madison and Public Choice at Gucci Gulch: A Procedural Defense of Tax Expenditures and Tax Institutions", *Yale Law Journal*, 102, 1165-1207