

**T.C
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**GELİR VERGİSİNDEKİ VERGİ HARCAMALARI VE
TÜRK GELİR VERGİSİNDEKİ VERGİ
HARCAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

92739
DOKTORA TEZİ

**Hazırlayan
F. Nilgün BALKAYA AKÇA**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Z. Sacit ÖNEN**

**T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ**

Ankara-2000

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

F. Nilgün BALKAYA AKÇA'ya ait GELİR VERGİSİNDEKİ VERGİ HARCAMALARI VE TÜRK GELİR VERGİSİNDEKİ VERGİ HARCAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ adlı çalışma, jürimiz tarafından Maliye Ana Bilim dalında DOKTORA TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan Prof.Dr. Abdurrahman AKDOĞAN

Üye Prof. Dr. Z. Sacit ÖNEN (Danışman)

Üye Prof. Dr. Ahmet KUMRULU

Üye Prof. Dr. Yılmaz ÖZKAN

Üye Doç. Dr. Binnur ÇELİK

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANLAMA VE ARŞİVLERİ

Ö N S Ö Z

Devlet, ekonomik, sosyal, mali vb. nitelikli bazı amaçlarını yerine getirirken vergi sistemini de araç olarak kullanabilir. Vergi sistemi aracılığıyla gelir elde edilip kamu giderlerinin karşılanması yerine, devlet, gelirinden vazgeçerek aynı amaçlara hizmet etmektedir. Vazgeçilen gelirin kamu geliri açısından yarattığı yük maliye literatüründe vergi harcaması olarak adlandırılmaktadır. Harcama olarak nitelendirilmesinin nedeni, kamu harcamalarıyla aynı amaçları başarmaya yönelik olarak gelirden vazgeçilmesi ve sonuçta kamu geliri üzerinde azaltıcı yönde etki yaratılmasıdır.

Vergi harcamaları, vergi yasalarında yer alan ayrıcalıklı uygulamalardan oluşmaktadır. Çalışmamızda bu ayrıcalıklı uygulamalar gelir vergisi açısından incelenecektir. Çünkü, hemen hemen tüm vergilerde vergi harcaması sonucunu yaratan düzenlemeler bulunmakla beraber, gelir vergisi her bir vergi harcaması unsurunun en kapsamlı şekilde yer almasına uygun bir yapıya sahiptir. Çalışmamızın amacı, vergi harcaması kavramı ve gelir vergisindeki vergi harcamalarını incelemek, Türk gelir vergisindeki bu tip uygulamaları belirleyerek, değerlendirmektir.

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ.....	1
------------	---

BİRİNCİ BÖLÜM VERGİ HARCAMALARININ KAVRAMSAL VE TEORİK YAPISI

I- VERGİ HARCAMALARININ TANIMI VE KAPSAMI.....	3
A- Vergi Harcamalarının Tanımı.....	3
B- Vergi Harcamalarının Kapsamı.....	8
II- VERGİ HARCAMALARININ KAMU MALİYESİ İÇİNDEKİ YERİ	11
A- Vergi Harcamaları Kamu Gelirleri İlişkisi.....	11
B- Vergi Harcamaları Kamu Harcamaları İlişkisi.....	14
C- Vergi Harcamaları Maliye Politikası İlişkisi.....	20
D- Vergi Harcamaları Borçlanma İlişkisi.....	23
III- VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN VERGİ HARCAMALARI.....	24
A- Genellik İlkesi.....	25
B- Uygunluk İlkesi.....	26
C- Verimlilik İlkesi.....	27
D- Esneklik İlkesi.....	28
E- Vergide Adalet ve Eşitlik İlkesi.....	29
IV- ÇEŞİTLİ VERGİLER AÇISINDAN VERGİ HARCAMALARI.....	31
A- Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Harcamaları.....	31
1- Gelir Vergisi.....	33
a- Artan Oranlı Gelir Vergisi.....	34
b- Tek (Sabit) Oranlı Gelir Vergisi.....	34
c- Geniş Tabanlı Gelir Vergisi.....	36
2- Kurumlar Vergisi.....	37
B- Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Harcamaları.....	39

1- Dolaylı-Objektif Nitelikteki Harcama Vergileri.....	39
2- Dolaysız-Sübjektif Harcama Vergisi (Kişisel Harcama Vergisi).....	41
C- Servet ve Servet Transferinden Alınan Vergilerde Vergi Harcamaları..	44
1- Servet Vergileri.....	44
2- Servet Transferinden Alınan Vergiler.....	45

İKİNCİ BÖLÜM

GELİR VERGİSİNDEKİ VERGİ HARCAMALARI

I- GELİR VERGİSİNDEKİ VERGİ HARCAMALARININ BELİRLENMESİ...	47
II- GELİR VERGİSİNDE VERGİ HARCAMALARININ YER ALIŞ	
GEREKÇELERİ VE YARATABİLECEKLERİ SORUNLAR.....	51
A- Gelir Vergisinde Vergi Harcamalarının Yer Alış Gerekçeleri.....	52
1- Mali-Ekonomik Gerekçeler.....	52
2- İdari-Teknik Gerekçeler.....	55
3- Sosyal Gerekçeler.....	60
4- Siyasi Gerekçeler.....	62
B- Vergi Harcamalarının Gelir Vergisi Sisteminde Yaratabileceği Sorunlar.....	64
1- Mali ve Ekonomik Sorunlar.....	64
a- Mali Sorunlar	65
b- Ekonomik Sorunlar.....	76
2- İdari-Teknik Sorunlar.....	80
3- Sosyal Sorunlar.....	82
4- Siyasi Sorunlar.....	92
III- VERGİ HARCAMALARI VE VERGİ PLANLAMASI İLİŞKİSİ.....	95
IV- VERGİ HARCAMALARININ BÜTÇELENMESİ.....	98
A- Vergi Harcamalarını Bütçelemenin Yararları.....	101
B- Vergi Harcamalarını Bütçeleme Süreci.....	104

1- Vergi Harcaması Bütçesi Kapsamının Belirlenmesi.....	104
2- Vergi Harcaması Büyüklüklerinin Tahmin Edilmesi.....	107
a- Vergi Harcaması Tahminlerinde Sorunlu Alanlar.....	108
b- Vergi Harcaması Tahmin Yöntemleri.....	111
3- Tahminlerin Bütçede Yer Alması	112
C- Vergi Harcamalarının Gözden Geçirim Süreci	115
D- Az Gelişmiş Ülkeler Açısından Vergi Harcamalarının Bütçelenmesi ve Önemi	118

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK GELİR VERGİSİNDE YER ALAN VERGİ HARCAMALARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

I- TÜRK GELİR VERGİSİNDE YER ALAN VERGİ HARCAMALARI.....	121
A- Türk Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Belirlenmesinde Genel Referans Sistemin Oluşturulması.....	122
B- Vergi Harcaması Unsurlarına Göre Türk Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Belirlenmesi.....	128
1- Gelir Vergisindeki İstisna-Muafiyet-İndirim Uygulamaları.....	128
a- Ticari Kazançlar Açısından İstisna-Muafiyet-İndirim Uygulamaları.....	131
b- Zirai Kazançlar Açısından İstisna-Muafiyet-İndirim Uygulamaları.....	136
c- Ücretler Açısından İstisna-Muafiyet-İndirim Uygulamaları.....	137
d- Serbest Meslek Kazançları Açısından İstisna-Muafiyet-İndirim Uygulamaları.....	140
e- Gayrimenkul Sermaye İratları Açısından İstisna-Muafiyet-İndirim Uygulamaları.....	144
f- Menkul Sermaye İratları Açısından İstisna-Muafiyet-İndirim Uygulamaları.....	146

g- Diğer Kazanç ve İratlar Açısından İstisna-Muafiyet-İndirim Uygulamaları.....	147
2- Gelir Vergisinde Vergi Ertelemesi Uygulamaları.....	151
3- Gelir Vergisindeki Ayrıcalıklı Vergi Oranı Uygulamaları.....	154
II- TÜRK GELİR VERGİSİNDEKİ VERGİ HARCAMALARININ YASAL DÜZENLENİŞ ŞEKLİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ.....	160
III- TÜRK GELİR VERGİSİNDEKİ VERGİ HARCAMALARININ GELİR VERGİSİ YAPISI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ.....	163
A- Üniterlik Üzerindeki Etkiler.....	163
B- Net Gelirin Vergilendirilmesindeki Etkiler.....	166
C- Vergilemede Sübjektifliğin Sağlanması Üzerindeki Etkiler.....	167
D- Vergide Adalet Üzerindeki Etkiler.....	169
E- Tarifenin Artan Oranlılığı Üzerindeki Etkiler.....	174
IV- TÜRK GELİR VERGİSİNDEKİ VERGİ HARCAMALARININ VERGİ MALİYETİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	175
A- İdari Maliyet Açısından	175
B- Uyum Maliyeti Açısından.....	177
V- MALİYE POLİTİKASI AÇISINDAN GELİR VERGİSİNDEKİ VERGİ HARCAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	178
VI- TÜRK GELİR VERGİSİNDEKİ VERGİ HARCAMALARININ SİYASİ KARAKTERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	183
VII- TÜRK GELİR VERGİSİNDEKİ VERGİ HARCAMALARININ BÜTÇE OLUŞTURULMASI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	186
SONUÇ.....	189
KAYNAKÇA.....	195
ÖZET.....	204
ABSTRACT	206

KISALTMALAR CETVELİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
a.g.e.	: adı geçen eser
a.g.m.	: adı geçen makale
a.g.s.	: adı geçen seminer
a.g.t.	: adı geçen tez
AGÜ	: Az Gelişmiş Ülkeler
A.İ.T.İ.A.	: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
A.Ş.	: Anonim Şirket
Bkz. bkz.	: Bakınız
Ca \$	: Kanada Doları
Çev.	: Çeviren
DİE	: Devlet İstatistik Enstitüsü
ed.	: editör
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
İ.İ.B.F.	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
KDV	: Katma Değer Vergisi
OECD	: Organization for Economic Cooperation and Development
£	: Pound (İngiliz Para Birimi)
SSK	: Sosyal Sigortalar Kurumu
\$	: Dolar (Amerika Birleşik Devletleri Para Birimi)
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TL.	: Türk Lirası
USA	: United States of America
VUK	: Vergi Usul Kanunu

4369 Sayılı Kanun : Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

4444 Sayılı Kanun : Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

TABLO VE ŞEKİLLER LİSTESİSayfa No.

Şekil 1 : Vergi Harcamalarının Yarattığı Etkinlik Kaybı 77

Şekil 2 : Vergi Oranlarının Düşürülmesinin Vergi Harcamalarının
Yarattığı Etkinlik Kaybı Üzerindeki Etkisi 78Tablo 1 : 1979 Yılı İçin Kanada Federal Gelir Vergisindeki
Vergi Harcamalarının Gelir Gruplarına Göre
Dağılımı 83Tablo 2 : Bütçe Fonksiyonları İtibarıyla 1982 Yılı ABD
Kamu Harcamaları ve Federal Gelir Vergisi Vergi
Harcamaları 113

GİRİŞ

Devlet anlayışındaki değişime bağlı olarak devletin görevleri çeşitlenmiş, artmıştır. Adalet, savunma, güvenlik gibi kamusal nitelikli fonksiyonlara ekonomik kalkınmayı gerçekleştirme, gelir dağılımında adaleti sağlama gibi görevlerin de eklenmesiyle daha geniş kapsama ulaşan kamu hizmetleri kamu gelir sisteminden elde edilen gelirlerle karşılanmaktadır. Kamu gelirleri, vergiler çoğunlukta olmak üzere, finansman sağlamanın ötesinde, sistemde yer alan bazı uygulamalarla da kamu hizmetlerini gerçekleştirmeye katkıda bulunabilmektedir. Devlet, yatırımları teşvik amacıyla sübvansiyon uygulayabileceği gibi, yatırım yapan kişilerin vergi yükünü azaltmak için vergi sisteminde düzenleme de yapabilir. Bu nedenle, kamu gelirleri ve giderleri sistemi aynı amacı sağlamaya çalışan alternatif yöntemler olmaktadır. Vergi sistemiyle bazı kamu görevlerinin gerçekleştirilmesinde araç olarak kullanılan uygulamalar vergi harcaması olarak adlandırılmaktadır. Harcama olarak nitelendirilmesinin nedeni, bu ayrıcalıklı uygulamaların devlet açısından bir gelir kaybı yaratmasıdır. Bir başka deyişle, vergi olarak alınıp, kamu hizmetlerinde kullanılması yerine, vergiden vazgeçme yoluyla aynı amaçlar için kullanılması söz konusu olmaktadır. Görevlerini yerine getirmede etkinlikleri farklı olabilen bu yöntemlerin, hizmetin en iyi şekilde nasıl gerçekleştirileceğine dair arayışlara konu edilmeleri gerekir. Böylece, tüm vergi reformlarında azaltılmaları üzerinde durulan vergi harcamalarının gerçekten bu eleştiriye hak edip, etmediği ortaya çıkarılabilir.

Aynı amaçlarla uygulanan kamu harcamalarına alternatif bir harcama olarak vergi yasalarındaki ayrıcalıklı uygulamaları ele alacak olan bu çalışmada, ilk bölümde vergi harcamalarının kavramsal ve teorik temelleri

incelenecektir. İkinci bölümde, her vergi yasasında az ya da çok bulunabilen bu uygulamalar, gelir vergisi açısından irdelenecektir. Son bölümde, Türk gelir vergisinde yer alan vergi harcamaları, incelenerek, değerlendirilecektir.



BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HARCAMALARININ KAVRAMSAL VE TEORİK YAPISI

Maliye literatüründe vergi harcamaları olarak yer alan uygulamaların teorik yapısı bu bölümde incelenecektir. Belirli bir vergideki uygulamalar değil, genel olarak vergi harcamaları inceleme konusunu oluşturmaktadır.

I-VERGİ HARCAMALARININ TANIMI VE KAPSAMI

Devletin amaçlarını gerçekleştirmede araç olarak kullandığı vergiler, kamu harcamalarına kaynak oluşturma yoluyla dolaysız fonksiyon görürken, vergi yasalarında yer alan tercihli uygulamalarla da bazı amaçlara hizmet edebilir. Vergi sistemiyle sağlanan mali yardımlar, vergi azaltmaları, vergi ayrıcalıkları, vazgeçilen vergi olarak da adlandırılan bu uygulamalar açısından, devletin vergi olarak alıp, bunu harcaması ve vergi olarak almama yoluyla harcaması arasında hiç bir fark yoktur. Bu nedenle, bu tür ayrıcalıklı vergi uygulamalarının "harcama" niteliğini belirtmek amacıyla "vergi harcaması" terimi daha yaygın ve oluşturulma amacına daha uygun olarak literatürde kullanılmaktadır.

A-Vergi Harcamalarının Tanımı

Vergi harcamaları terimi ilk olarak ABD Hazine Bakanı Stanley SURREY'in 15 Kasım 1967'de Kongre'de yaptığı "ABD Gelir Vergisi Sistemi:Tam Olarak Değerlendirme Gereği" başlıklı konuşmasında kullanılmıştır. Konuşmada, çeşitli istisna, muafiyetler, matrah ve vergiden

indirimler aracılığıyla vergi sisteminin, piyasa ekonomisini kamu harcamalarına benzer şekilde etkilediği; bu durumun da, vergileme alanında tanımlanmamış bir harcama sistemi ürettiği; federal harcamaların kontrol edilmesi, azaltılması için yapılan Kongre görüşmelerinde ve kamuoyunda bu vergi harcamalarından asla bahsedilmediği; eğer bu vergi miktarları bütçenin harcama tarafında yer alırsa, otomatik olarak sıkı inceleme altına alınabileceği belirtilmiştir(1). Bu ilk kullanımdan sonra ortak bir çok unsuru da içeren çeşitli tanımlar yapılmıştır. Tanımlardan aşağıdaki örnekler verilebilir:

Vergi harcamaları, nakit şeklinde sübvansiyondan farklı yöntemlerle bazı faaliyetler ve kişi gruplarına verilen mali avantajlardır(2).

Vergi harcaması terimi, belirlenmiş şekilde gelir elde eden veya ödeme yapanların vergi yükümlülüğünü azaltan vergi yasası özel uygulamalarına atfedilir. Bu özel uygulamaların amaçlarıyla, kamu harcamalarının amaçları aynı niteliktedir. Fakat, kamu harcamaları bütçede gider olarak yer alırken, vergi harcamaları vergi tahsilatında düşük gelir şeklinde kendini göstermektedir. Vergi harcaması terimi, kamu harcamalarıyla vergi yasalarındaki özel uygulamalar arasındaki benzerliği vurgulamaktadır(3).

Vergi harcamaları, vergiyi tanımlamak için gerekli olmayan, fakat, mali güçlükte olanlar için rahatlama sağlamak veya bazı tip ekonomik, sosyal davranışları teşvik etmek amacıyla düzenlenmiş özel vergi uygulamalarının tümüdür(4). Biraz daha ayrıntılı bir tanım: Vergi harcamaları, bazı mükellef

-
- (1) Stanley S. SURREY-William F. HELLMUTH : "The Tax Expenditure Budget-Response to Professor Bittker", **National Tax Journal**, XXII, 4 (December 1969), 528.
 - (2) Simon JAMES-Christopher NOBES: **The Economics of Taxation**, Prentice Hall International (UK) Limited, (Trowbridge Wiltshire, 1992), 36.
 - (3) Joseph A. PECHMAN, **Federal Tax Policy: Studies of Government Finance**, The Brookings Institution Press, (Washington D.C. , 1983), 341.
 - (4) Paul R. Mc DANIEL, "The Tax Expenditure Concept, Theory and Practical Effects", **Tax Notes**, 14 (May 1979) dan naklen Steven PRESSMAN: "Tax Expenditures for Child Exemptions:A Poor Policy to Aid America's Children", **Journal of Economic Issues**, XXVII, 3 (September 1993), 701.

gruplarına vergi kolaylığı sağlayan ya da özel faaliyetler için teşvikler getiren vergi yasası uygulamalarından kaynaklanan gelir iptali veya eşdeğeri harcama yapılmasıdır. Harcama sözcüğüne başvurulma nedeni, çeşitli faaliyetlere tanınmış olan vergi ayrıcalıklarının etkisinin, açıkça sübvansede edilmiş faaliyetlerden doğan sonuca kıyaslanabilir olmasından kaynaklanmaktadır(5).

Bütçenin gelir tarafı aracılığıyla yardım dağıtan özel vergi uygulamalarına vergi harcaması denilmektedir. Herhangi bir vergiden bir unsurun dışlanması, gerçekte, devletin o unsurun satın alınmasını sübvansede etmesi anlamına gelmektedir(6).

Vergi harcamaları normal vergi yapısından sapmalardır. Vergi yasalarında yer alan bu uygulamalar vergi konusunu tanımlamanın ötesinde bazı amaçlara sahiptir. Bazı koşullarla mükellefe fayda sağlamaktadır(7).

Vergi harcamaları vergi indirimleri, ayrıcalıkları ve tercihleri nedeniyle alınmayan gelire verilen isimdir. Bu ayrıcalıkların uygulanma amaçlarıyla kamu harcamalarının hedefleri benzer niteliklidir(8).

Vergi harcamaları erteleme, ayrıcalıklı vergi oranları, istisnalar, vergiden ve matrahtan indirimlerle tüm mükelleflerden ziyade, seçilmiş bir grup mükellefe fayda sağlayan vergi uygulamalarıdır. "Vergi harcaması" denilmesinin nedeni, kaynakların belirli kamu amaçlarına yönelik olarak kullanılması, fakat bunun, kamu harcama sistemiyle değil, vergi sistemi

-
- (5) Roger H. BEZDEK-Ernest M. ZAMPELLI: "State and Local Government Tax Expenditures Relating to The Federal Government", **National Tax Journal**, XXXIX, 4 (December 1986), 533.
- (6) Harvey S. ROSEN: **Public Finance**, Richard D. Irwin Inc., (Homewood Illinois, 1988), 532.
- (7) PRESSMAN, a.g.m., 701.
- (8) Graham C.HOCKLEY: **Fiscal Policy An Introduction**, Routledge and Kegan Paul Limited, (London, 1992), 31.

aracılığıyla yapılmasıdır(9). Vergi harcamaları devlet gelirinde azalmaya neden olmakta, böylece kamu harcamasında olduğu gibi vergi gelirlerinin harcanması söz konusu olmaktadır. Vergi harcamaları, devlet gelirlerinin alternatif kullanım yöntemlerinden biridir(10).

Devlet, vergi sistemi aracılığıyla da sübvansiyon dağıtabilir. Eğitim yardımı adı altında öğrencilere yönelik kamu harcaması yapıldığında, söz konusu harcama devlet bütçesinde görülür. Buna karşın, devlet, eğitim harcamalarının matrahtan veya vergiden indirilmesine izin verdiğinde, indirilen miktar, bir kamu harcaması olarak görülmez. Oysa, kişi önce vergilendirilmekte, sonra kendisine bağış yapılmaktadır. Bu zımni bağışlara vergi harcaması denilmektedir(11).

Vergi harcamaları özel sektörü teşvik etmek amacıyla yasalaştırılan ya da başlangıçta farklı amacı olmasına rağmen, aynı etkiye sahip olan vergi uygulamaları nedeniyle vazgeçilen gelire denilmektedir. Bu harcamalar, aynı veya benzer amaçları başarmak için, borçlanma ya da kamu harcaması politikasına alternatif olmaktadır. Genellikle, vergilendirilebilir gelirin hesaplanmasında bazı harcamaların indirimi, bazı gelirlerin kısmen ya da tamamen istisna edilmesi şeklinde ortaya çıkar(12).

Vergi harcamaları, devletçe belirlenmiş önceliklere uygun davranmak için özel karar almayı teşvik eden sübvansiyonları sağlayan, hem de ödenecek vergiyi azaltma yoluyla mükellefleri rahatlatarak

-
- (9) Karen BENKER: "Tax Expenditure Reporting: Closing The Loophole in State Budget Oversight", *National Tax Journal*, XXXIX, 3 (September 1986), 403-404.
- (10) Martin SCHNITZER-Yung Ping CHEN: **Public Finance and Public Policy Issues**, Intext Educational Publishers, (USA, 1972), 275.
- (11) Joseph E. STIGLITZ: **Kamu Kesimi Ekonomisi**, Çev. Ö.Faruk BATIREL, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F.Yayın No:549/396, (İstanbul, 1994), 38.
- (12) Martin FELDSTEIN: "A Contribution to The Theory of Tax Expenditures: The Case of Charitable Giving", *The Economics of Taxation*, ed. Henry J. AARON- Michael J. BOSKIN, The Brookings Institution Press, (Washington, 1980), 100-101.

zorda olanlara kolaylık sağlayan vergi düzenlemeleridir(13).

Devletlerin çoğu sosyal ve ekonomik anlayışları çerçevesinde, vergi yasalarına özel hükümler koyarak, vergiye tabi gelirin azalmasına göz yummakta, bu uygulamalara da vergi harcaması denilmektedir. Gelir azaltıcı nitelikte bu uygulamaların olmaması halinde, devletin korunacak gruplara yardım etmesi gerekmektedir(14).

Vergi harcamaları kavramı resmi olarak ilk kez ABD'de 1974 Bütçe Yasası'nda tanımlanmıştır. Vergi harcamalarının çeşitli vergilerde yer alabilmesine karşın, tanım gelir vergisi açısından yapılmıştır. Buna göre: Vergi harcamaları matrahtan-vergiden indirim ve istisna-muafiyete izin veren; vergi yükümlülüğünün ertelenmesini, ayrıcalıklı vergi oranı uygulanmasını sağlayan federal gelir vergisi düzenlemelerine atfedilen gelir kaybıdır(15).

Tanımlardaki ortak özellikler de dikkate alınarak bir vergi harcaması tanımı yapılacak olunursa; ekonomik, sosyal, mali vb. nedenlerle vergi sisteminde yer verilen istisna, muafiyet, indirim, farklı vergi oranı uygulamaları ve verginin ertelenmesi gibi ayrıcalıklı düzenlemeler nedeniyle vazgeçilen gelir, vergi harcaması olarak nitelendirilmektedir.

Son olarak, vergi harcamaları kavramına ilginç bir felsefi yaklaşım ABD örneğinde verilebilir: Vergi harcaması kavramı, devletin hakkı olan vergi gelirlerini, istisna etme ya da başka araçlarla, sübvansiyon sağlamak amacıyla almamaya karar vermesini belirtmektedir. Bu tür bir tanım, ABD'ne temel olan yaygın inancı ihlal etmektedir: Devlet hizmetçidir, halkın efendisi değildir ve kişi tarafından kazanılan gelir devlete değil, kendisine aittir. Halk, temsilcileri aracılığıyla, vergi olarak ödeyeceği gelir kısmına karar

(13) William M. HILDRED-James V. PINTO: "Passive Tax Expenditures: Estimates of States' Revenue Losses Attributable to Federal Tax Expenditures", *Journal of Economic Issues*, XX, 4 (December 1986), 942.

(14) İlhan ÖZER: *Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi*, Güneş Matbaacılık Yayın No:1974-161, (Ankara, 1974), 209.

(15) Daniel H. WEINBERG: "The Distributional Implication of Tax Expenditures and Comprehensive Income Taxation", *National Tax Journal*, XL, 2 (June 1987), 251.

verir. Fakat, vergi olarak ödenmemiş miktar, devletten bir sübvansiyon olarak nitelendirilemez. Vergi harcaması kavramını savunanlar, kavramın bu ideolojik içeriği taşımadığını belirtmektedir. Vergi harcaması teorisinin oluşturulması sadece, değişik faaliyetleri sübvansiyon etme yöntemlerinden birinin vergi sistemi olduğu gerçeğinin gösterilmesine yönelik bir teşebbüstür(16).

B- Vergi Harcamalarının Kapsamı

Vergi harcaması kavramının altında yatan temel varsayım, herhangi bir verginin iki elemanının olduğudur. İlk eleman, bir verginin normal yapısını oluşturan uygulamalardan meydana gelir. Bu uygulamalar verginin kendisini tamamlamak, uygulamak için zorunlu nitelikte olup; normal vergi matrahının tanımını, vergi tarifesinin özelliklerini ve vergileme birimi-vergileme dönemi-vergi yargısının alanı-vergi yönetiminin belirlenmesini içerir. İkinci elemanı, devletin gelir elde etme dışındaki amaçlarını yerine getirebilmek için normal yapıdan ayırdığı özel uygulamalar oluşturur. Bu uygulamalar az veya çok her vergi sisteminde vardır ve devlet yardımı sağlanarak, ihracat, tasarruf, üretim, yatırım gibi bazı ekonomik davranışları teşvik etmek ya da aileler, düşkünler, emekliler gibi bazı sosyal grupları korumak amaçlanır. Vergi harcaması yaklaşımı, bu uygulamaların bütçe harcamalarına alternatif kamu harcaması yöntemi olarak ele alınmasını sağlamaya yöneliktir. Devlet yardımının bir aracı olarak kamu alacağından vazgeçilmesi, tüm kamu harcamalarının belirlenmesinde dikkate alınmalıdır. Bu nedenle, sanki ilk aşamada vergi alınmış, sonra vergi harcaması uygulamalarıyla yardım sağlanmış gibi düşünülmelidir(17).

(16) ROSEN, a.g.e., 366.

(17) Lotfi MAKTOUF- Stanley S. SURREY: "Tax Expenditure Analysis in Less Developed Countries", **Taxation in Developing Countries**, ed. Richard M.BIRD-Oliver OLDMAN, The John Hopkins University Press, (Baltimore, 1990), 204.

Uluslararası Mali Birlik (International Fiscal Association) vergi harcamasını temel konu olarak ele aldığı 1976 yılındaki toplantısında, vergi sistemlerinde vergi teşvikleri ve vergi indirimlerinin yer almadığı bir durumu verginin genel olarak kabul edilmiş yapısı (generally accepted structure) deyimiyle tanımlamıştır(18). Dolayısıyla, vergi yükümlülüğünü azaltma yoluyla bazı güçlükleri telafi etmenin, bazı davranışları ödüllendirmenin yasada temel hedef olduğu uygulamalar vergi harcamalarını oluşturmaktadır. Bu nedenle, yasanın hazırlanıp, yürürlüğe girmesine kadarki sürecin güdülen amaç açısından incelenmesi gerekmektedir(19). Vergi harcaması kavramının babası sayılan SURREY, normal vergi yapısının belirlenmesinde şu soruların yanıtlarının aranması gerektiğini vurgulamaktadır:

-Uygulama, verginin normal yapısıyla uyumlu vergi matrahının belirlenmesinde gerekli midir?

-Düzenleme, genel olarak uygulanan vergi tarifesinin bir parçası mıdır?

-Uygulama, vergiyi ödemekle yükümlü vergilenebilir birimin tanımlanmasında gerekli midir?

-Düzenleme, vergi uygulaması için seçilmiş dönem içinde verginin belirlenmesine yönelik midir?

-Uygulama, verginin yönetimi için gerekli midir? (20).

Dikkate alınıp, alınmaması konusunda fikirlerin değişmesine rağmen çoğu zaman, bazı ayırt edici özellikler vergi harcaması tanımına eklenmektedir. İlk özellik, vergi harcaması bir grup mükellefe ya da belirli bir

(18) J. R. M. WILLIS- P. J. W. HARDWICK: **Tax Expenditures in The United Kingdom**, Heinemann Educational Books, (London, 1978), 3.

(19) Samuel BAKER- Catherina ELLIOT: **Readings in Public Sector Economics**, D.C. Heath and Company, (Lexington Massachusetts, 1990), 523.

(20) MAKTOUF- SURREY: a.g.e., ed. BIRD- OLDMAN, 204.

sanayiye, faaliyete fayda sağlamalıdır. İkincisi, diğer araçlarla da alternatif olarak başarılabilecek belirli amaçlara hizmet etmelidir. Üçüncüsü, uygulanan vergi, uygun referans sistemine sahip olmalı, vergi harcamaları bu sistemden sapmalar olarak nitelendirilmelidir. Sonuncu olarak, vergi harcamalarını ortadan kaldırmak için vergi sisteminde değişiklik yapmak idari açıdan mümkün olmalıdır(21). Başka bir deyişle, vergi harcaması verginin yapısal bir elemanı olmadığından, kaldırıldığında vergiyi uygulamak hala mümkün olur. Oysa vergi tarifesinin kaldırılması halinde vergiyi uygulamak olanaksız hale gelmektedir. Şu özellikler de tanıma eklenebilir: Devletin almaktan vazgeçtiği bir gelir olmalıdır ki bu, "harcama" olma özelliği yaratmaktadır. Vergi harcamaları vergi sistemlerinde belirli şekillerde ortaya çıkmalıdır. Bunlar;

-İstisnalar: Vergi konusuna giren bazı unsurların vergi dışı bırakılmasıdır.

-İndirimler: Matrahtan veya vergiden indirilmesine izin verilen miktarlardır.

-Oran indirimi: Faaliyet ya da mükelleflerin bir grubuna genel tarifiedekinden daha düşük vergi oranı uygulanmasıdır.

-Vergi erteleme: Verginin ödenmesinde süre yönünden ayrıcalık sağlanması şeklinde devlet yardımıdır(22).

Bir gelir vergisi sözkonusu olduğunda yukarıda sayılanlara muafiyetler de eklenebilir. Türk vergi hukukunda muafiyet, bazı kişi ve kişi gruplarının vergi dışı bırakılması olarak tanımlanarak, istisna ile kesin bir ayırım yapıldığı halde, yabancı literatürde bu iki kavram birbirlerinin

(21) OECD: **Tax Expenditures Recent Experiences**, (Paris, 1996), 9-10.

(22) OECD: a.g.e., 9.

yerine kullanılabilmektedir. Örneğin: İngiliz gelir vergisinde çocuk yardımı ve savaş-sakatlık yardımı muafiyeti; Hollanda gelir vergisinde bazı tarım ve orman kazançları muafiyeti; İrlanda'da tasarruf sertifikaları faizi ve vakıf-okul-hastane geliri muafiyeti; Almanya'da gece mesaisi geliri muafiyeti; Fransa'da aile-konut-sakatlık yardımı ve emekli asker aylığı muafiyeti(23) uygulamaları vardır.

II- VERGİ HARCAMALARININ KAMU MALİYESİ İÇİNDEKİ YERİ

Vergi harcamalarının; ülkelerin gelir yasalarında yer aldıklarından kamu gelirleriyle, alternatiflerinin kamu harcamaları(24) olması nedeniyle kamu giderleriyle, maliye politikası amaçlarını gerçekleştirmenin bir aracı olmaları nedeniyle maliye politikasıyla ve devletin borçlanma gereğini artırabilmeleri ya da borçlanma maliyetini azaltabilmeleri nedeniyle de devlet borçlanmasıyla yakın ilişkisi vardır.

A-Vergi Harcamaları Kamu Gelirleri İlişkisi

Vergi harcaması sonucunu yaratan yasal düzenlemeler ülkelerin vergi yasalarında yer alır. Başka bir deyişle, vergi kanunlarıyla bazı vergilendirme alanları vergi dışı bırakılır, vergilemeden bilinçli olarak vazgeçilir.

(23) OECD: a.g.e., 103, 83, 74, 69, 61.

(24) Vergi harcamaları da bir tür kamu harcaması olduğundan, devlet bütçesinin gider kısmında yer alan harcamaları vergi harcamasından ayırmak amacıyla, izleyen sayfalarda bu harcamalardan dolaysız kamu harcamaları olarak sözedilecektir.

Bu uygulamaların döviz girdisini artırmak, yatırımları hızlandırmak, sermaye piyasasını geliştirmek gibi ekonomik gerekçeleri, bazı gelir gruplarını korumak gibi sosyal gerekçeleri olabilir(25). Dolayısıyla ekonomik, sosyal hedefler uğruna mali hedeflerden vazgeçilir(26). Bu bilinçli seçim nedeniyle devlet gelirlerindeki azalma, kaybedilen gelir olarak değil, vazgeçilen gelir olarak değerlendirilir. Ancak ekonomik-sosyal hedeflerle bu özel vergi uygulamaları arasındaki bağlantı önemsiz ise, bu uygulamaların vergi yasasında kaçamak alanlar yarattığı düşünülür(27). Dolayısıyla, değerlendirme için ilişkiler karşılıklı olarak ele alınmalıdır.

Vergi harcaması uygulamaları vergiden kaçınmanın yasal zeminini hazırlar. Vergiyi az ödemek veya hiç ödememek için vergi harcamalarının sınırlarında kalınabilir. Tüketim vergisi örneğinde, vergi dışı bırakılan ya da düşük vergilendirilen mal diğerlerine tercih edilebilir. Ancak, vergiden kaçınma, devlet tarafından her zaman arzu edilmeyen bir sonuç değildir. Örneğin: Gelir vergisinde çocuk yardımı istisnasının sadece iki çocuk için tanınması, üçüncünün yararlanamaması ülke nüfusundaki artışı kontrol altına almanın bir yolu olabilir. İstisnalardan, düşük oranlardan yararlanma ülkeye belli miktarda döviz getirilmesi, belli büyüklükte ve bazı coğrafi bölgelerde yatırım yapılması gibi koşullara bağlandığında, vergiden kaçınma için bu koşulların sağlanması ülke yatırımları ve döviz girdisini olumlu yönde etkileyecektir. Bu tür kaçınma devletin amaçladığı bir durumdur ve bu nedenle vergi harcamalarının yarattığı kaçınma alanları her koşulda olumsuz anlamda ele alınmamalıdır.

(25) Nevzat SAYGILIOĞLU: "Ülkemizde Vergi Kayıplarının Boyutları ve Ölçülebilirliği I", *Vergi Dünyası*, 107 (Temmuz 1990), 15-16.

(26) Nevzat SAYGILIOĞLU: "Ülkemizde Vergi Kayıplarının Boyutları ve Ölçülebilirliği II", *Vergi Dünyası*, 108 (Ağustos 1990), 18.

(27) Bruce F. DAVIE- Bruce F. DUNCOMBE: *Public Finance*, Holt Rinehart and Winston Inc., (USA, 1972), 289.

Vergi harcamaları kamu gelirinden vazgeçilmesi olduğu halde, bu uygulamaların sonucunda devlet gelirlerinde artış da sağlanabilir. Örneğin: Yatırım indirimiyle başlangıç aşamasındaki yatırımların vergi yükü azaltılıp, gelişmelerine yardımcı olunmaktadır. Yatırımın kendisi ve yarattığı yeni yatırımlar, istihdam, uzun dönemde devlet gelirlerinde artış sağlarsa o zaman bir "vazgeçilen vergi" değil, "ertelenen vergi" söz konusu olmaktadır.

Eğer vergi harcamaları sosyal, ekonomik vb. fonksiyonlar itibarıyla sınıflandırılıp, dönemler arasında bu fonksiyonlara yönelik yasal değişiklikler ele alınırsa, gelir dışı amaçlar için vergi sisteminin nasıl kullanıldığına dair ipuçları verir(28).

(28) Örneğin: ABD'de yapılan bir araştırmada CARTER ve REAGAN dönemindeki vergi harcamalarına yönelik düzenlemelerin eğitim, şehir gelişmesi, konut, enerji alanlarında yoğunlaştığı görülmüştür. Bu yoğunlaşma, ilgili alanlardaki politika amaçlarını gerçekleştirmek için, vergi yasalarının kullanılmasının daha uygun bulunduğunu göstermektedir. Aynı çalışmada gelir vergisindeki vergi harcamaları altı gruba ayrılmış, 1909-1982 arasında yapılan yasal düzenlemelerin çoğunlukla hangi gruba yönelik olduğu incelenmiştir. Grup I : İhtiyaç temelli düzenlemeler (tıbbi harcamaların indirimi, yaşlılara ek muafiyet, işsizlik ödemeleri istisnası gibi), Grup II : Vergi eşitliği uygulamaları (eyalet-yerel vergilerin indirimi, eyalet-yerel tahvil faiz istisnası gibi), Grup III : Özel grup faydaları (Bazı askeri gelirlerin istisnası, orman-maden gelirleri istisnası gibi), Grup IV : Genel ekonomik teşvikler (yatırım indirimi, temettü istisnası gibi), Grup V : Özel ekonomik teşvikler (endüstriyel gelişme-çevre kirliliği kontrol tahvilleri faiz istisnası gibi), Grup VI: Muhtelif uygulamalar (tüketici kredisi faiz indirimi, yurt dışında elde edilen emek geliri istisnası gibi) kategorileri oluşturulmuştur. En fazla yapılan düzenlemelerin 1909-1919 arasında özel ekonomik teşviklerde (27 düzenlemenin 7'si), 1920-1945'de ihtiyaç temelli uygulamalarda (18 düzenlemenin 8'i), 1946-1969'da özel ekonomik teşviklerde (24 düzenlemenin 10'u), 1970-1982 arasında da özel ekonomik teşviklerde (22 düzenlemenin 13'ü) olduğu saptanmıştır. Özellikle 1946'dan sonra yasalaşan veya uygulaması değiştirilen vergi harcamalarının yarısının özel ekonomik teşvik amaçlı olması, ekonomik ve politik tercih olarak teşvik düzenlemelerinin vergi sistemiyle yapılması eğilimini açıkça ortaya koymaktadır. Bkz. John F. WITTE: *The Politics and Development of The Federal IncomeTax*, The University of Wisconsin Press, (London, 1985), 288-289, 273-275.

B-Vergi Harcamaları Kamu Harcamaları İlişkisi

Vergi harcamaları vergi sistemindeki istisna, muafiyet, vergiden-matrahtan indirim, erteleme uygulamalarıyla devletin toplayabileceği geliri azalttığından, harcadığından mali etkileri dolaysız kamu harcamalarıyla aynı olmaktadır. İstisna, muafiyet gibi bazı vergi harcamaları sürekli gelir kaybı yarattığından, devlet tarafından yapılan ödemelere benzemektedir. Erteleme şeklindeki vergi harcamasında ise verginin tahsili geleceğe bırakılmaktadır. Bu durum devletçe mükellefe faizsiz borç verilmiş gibi düşünülebilir(29). Erteleme uygulamasında vergi almamanın değil, verginin alınmasını geciktirmenin yarattığı gelir kaybı söz konusu olmaktadır.

Kamusal amaçları başarmada dolaysız kamu harcamalarının bir alternatifi vergi harcamalarıdır. Vergi harcamaları dolaysız harcamaları iki şekilde etkileyebilir. Vergi harcamalarının devlet gelirleri üzerindeki etkisi azaltıcı yönde olduğundan, kamu harcamalarına tahsis edilebilecek miktarı azaltabilir ya da aynı amaç için vergi harcamasının uygulanması, dolaysız kamu harcaması yapma gereğini ortadan kaldırılabir(30). Her ikisinin de değerlendirilmesinde, gelir gruplarına sağlanan faydanın dağılımı, fayda ve maliyetlerin dengelenmesi, yönetim kolaylığı gibi aynı standartlar kullanılabilir(31).

(29) [http://www.magnet.state.ma.us/bb/fygggh/1/tax expenditures part 1.htm](http://www.magnet.state.ma.us/bb/fygggh/1/tax%20expenditures%20part%201.htm).

(30) Vergi harcaması ve dolaysız kamu harcamalarının birbirlerinin yerini alabilirliğiyle ilgili ilginç bir örnek: ABD'de 1978 mali yılı bütçe çalışmalarında Kongre'de yüksek öğrenim maliyetlerinin bir kısmını karşılamak üzere eğitimle ilgili harcamaların vergiden indirimi önerilmiş, buna karşın Başkan, düşük ve orta gelirli ailelerin çocukları için dolaysız mali yardımda artış teklif etmiştir. Sonuçta, daha ucuz olduğu ve yüksek gelirliilere fayda sağlamadığı gerekçesiyle, dolaysız kamu harcaması yoluyla devlet yardımı yasalaştırılmıştır. Bkz. Stanley S. SURREY-Paul McDANIEL: "The Tax Expenditure Concept and The Legislative Process", **The Economics of Taxation**, ed. Henry J. AARON-Michael J. BOSKIN, The Brookings Institution Press, (Washington, 1980), 132.

(31) SURREY- Mc DANIEL: a.g.e., ed. AARON- BOSKIN, 133.

Devlet faaliyetlerinin belirli alanlarında, vergi ve dolaysız kamu harcamalarının her ikisi de bu alanda yürütülen politikalarda dikkate alınmalıdır(32). Oysa, vergi harcamalarının kamu harcama kararlarıyla ilgili olduğu nadir olarak kabul edilir. Üstelik, vergi harcamalarından elde edilen faydanın dolaysız kamu harcamalarından elde edilene eşdeğer olduğunu kabullenmede yaygın bir gönülsüzlük vardır(33). Halbuki vergi harcaması kavramını ve yaklaşımını benimsemek, kamusal amaçların başarılmasında hangi harcama şeklinin daha etkin olduğunun araştırılıp, buna göre düzenlemelerin yapılması olanağını vermektedir. Alternatiflerinin kazanç ve kayıpları göz önüne alınmaksızın, uygun harcama kararlarının verilmesi güçtür. Ayrıca, vergi harcamalarının göz ardı edilmesi halinde, aynı alanda vergi harcamalarının ekonomik etkisini tekrarlayan, yok eden veya tamamlayan dolaysız kamu harcamaları hakkında bilgi edinilemez. Ancak uygulamada, harcama programları belirlenirken dolaysız harcamalar ve vergi harcamaları arasında çoğu zaman bir koordinasyon sağlanmaz. Koordinasyonsuzluk kaynak israfının yanı sıra, dolaysız harcama önceliklerinin vergi harcamasına yansıtılmasını da güçleştirir(34).

Vergi harcamaları ve dolaysız kamu harcamaları benzer faydaları sağladıkları halde, bir vergi harcamasından yararlanabilmek için azaltılmış da olsa vergi yükümlülüğünün, bir başka deyişle, bir gelirin, harcamanın olması gerekmektedir. Vergi harcamalarının bu karakteri nedeniyle yüksek gelir gruplarının, özellikle belirli gelir çeşitlerinin vergiden istisna edilmesi ve bazı harcamaların indirimine izin verilmesi durumunda, daha fazla yarar sağladığı savunulabilir(35). Böylece, dolaysız kamu harcamalarının

(32) WILLIS- HARDWICK: a.g.e., 10.

(33) David HEALD: **Public Expenditures**, Martin Robertson and Company Limited., (Oxford, 1993), 20-21.

(34) SCHNITZER- CHEN: a.g.e., 275, 299.

(35) WILLIS- HARDWICK: a.g.e., 12.

faydası yararlananlara eşit olarak dağıldığı halde, vergi harcamaları eşit olmayacak şekilde yarar sağlamaktadır(36). Ancak bunun nedeni, vergi tarifesinin artan oranlı olmasıdır. Aynı miktarda bir vergi indiriminin değeri, yüksek ve düşük gelirli için farklılaşmaktadır. Zenginler daha fazla yarar sağlamaktadır. Çünkü, vergilerin de büyük bir bölümünü bu kişilerce ödenmektedir. Üstelik yüksek gelirli sermayeyi kontrolleri altında tuttuklarından, yatırımlarını artırmaları için devlet çaba göstermektedir(37).

Vergi harcamaları yoluyla sübvansiyon, kamu harcamalarına göre daha gizli karakterdedir. Kamu harcaması rakamları bütçede yer aldığından kamuoyunca bilinir ve tartışılabilir. Bu nedenle, dolaysız sübvansiyonlar düzenli aralıklarla değişikliklere ve incelemelere açıktır. Vergi ayrıcalıkları ise böyle değildir. Vergi yükümlülüğündeki indirimler, dolaysız harcamalar gibi devlete bir maliyet yaratmalarına rağmen, sıkı incelemelerden gizlenmiş durumdadır(38). Vergi harcaması yaklaşımı, bu tür sübvansiyonların maliyetinin bir bütçede gösterilmesinin, onları kamuoyunda tartışılabilir ve kıyaslanabilir hale gelmesini sağlayacağını savunmaktadır. Vergi harcamalarının bütçelenmesi, devlet harcamalarının gerçek boyutunu belirlemek için de gereklidir. Örneğin: Sağlık alanında devlet, hastaneleri ve tıbbi cihazları sübvansiyon edebilir. Aynı zamanda, mükellefin sağlık sigortası primlerini matrahından indirmesine de izin verebilir. Bu alanda devletin harcadığı para, bütçesinde yer alan rakamlar değildir. Bu tür bir hesaplama vergi harcamasının yarattığı maliyetinin de göz önüne alınması gerekir. ABD Hazine Bakanlığı'nın 1974'de yaptığı bir çalışmada, devlet harcamalarının gerçekte cari bütçe rakamlarından % 20 daha fazla olduğu belirtilmiştir. Ayrıca devletin, "toplum gelişimi ve konuta yardım" fonksiyonunda bütçe rakamlarının 3 katı, "ulusal kaynaklar-ticaret ve

(36) HEALD: a.g.e., 21.

(37) WITTE: a.g.e., 308.

(38) JAMES- NOBES: a.g.e., 37.

ulaştırma" fonksiyonundaki rakamların 2 katı harcamayı vergi harcamaları yoluyla yaptığı saptanmıştır. Stanley SURREY durumu şöyle özetlemektedir: "Eğer bu miktarda bir dolaysız harcama ihmal edilmiş veya unutulmuş olsaydı, şüphesiz, bütçe itibarını yitirirdi. Vergi harcamaları devlet harcamalarının bir şeklidir ve onun varlığı, bütçe amaçları için dolaysız harcamalar kadar önemlidir"(39). Vergi harcamalarının ihmal edilme nedeni çoğu zaman, devlet geliri muhasebe sisteminin gerçekleştirilmek istenilen amaçlar için kullanılacak kamu parasını sağlamaya yönelik olarak geliştirilmiş olmasıdır. Bu nedenle ilgi, gelirden fedakarlıktan ziyade gelirin elde edilmesinde toplanmıştır. Vergi harcamasına giden fonlar devlet parası olarak düşünülmemektedir(40).

Aynı miktarda fayda sağlayan dolaysız kamu harcaması ile vergi harcaması arasında rakamsal farklılık vardır. Örneğin: Bir dolaysız sübvansiyonun kişi gelirini 100 birim artırdığını varsayalım. Bu miktarda geliri mükellefe sağlayacak bir vergi harcaması matrahtan indirim şeklindeyse, mükellefin tabi olduğu vergi oranına bağlı olarak farklı rakamda olacaktır. % 25'lik vergi diliminde bulunulduğu düşünülürse, aynı faydayı sağlamak için vergi harcaması 400 birim olmalıdır. Devletin gelir kaybı, bir başka deyişle harcadığı miktar ise dolaysız sübvansiyonun miktarı gibi 100 birimdir.

Herhangi bir faaliyeti teşvik etmede devletin çeşitli seçenekleri vardır; doğrudan yardım olarak para verebilir, borç verebilir, faiz oranlarını sübvansiyon edebilir, varlıkları satın alabilir ya da özel vergi uygulamalarıyla mükellefin vergi yükünü azaltabilir. Bu nedenle öncelikle yardımın nasıl yapılacağına karar verilmelidir. Son yıllarda, kirlilik kontrolü, vasıfsız işgücünün eğitimi, şehirlerde yeni istihdam alanlarının açılması gibi şehircilikle ilgili sorunlar ve sosyal sorunların çoğuna çözüm olarak

(39) SCHNITZER- CHEN: a.g.e., 296- 297.

(40) HEALD: a.g.e., 22.

genellikle, vergi harcaması önerilmektedir(41). Vergi harcamalarına taraftar olanlar, vergi sisteminin yaygınlığı ve nüfuz ediciliği nedeniyle daha uygun bir araç olduğunu savunmaktadır(42). Ayrıca, kamu harcamaları yoluyla sübvansiyonda, özel karar alma sürecinde devletin araya girmesine ve bürokrasinin büyümesine neden olduğu da belirtilmektedir(43). Kamu harcamalarının vergi harcamalarına göre daha müdahaleci karakterde olduğunu savunanlar, devlet müdahalesine özellikle duyarlı işletmelerin yer aldığı gelişmiş ülkelerde özel davranışları yönlendirecek "yumuşak bir araç" olarak vergi harcamalarının tercih edilmesi gerektiğini vurgulamaktadır(44). Bazen de vergi harcamaları yöntemiyle yardımın dolaysız sübvansiyona göre yönetiminin daha basit olması nedeniyle tercih edilebilir olduğu iddia edilmektedir. Burada yanıltıcı bir unsur vardır. Uygulama koşulları dolayısıyla bir vergi indiriminin nisbeten basit olmaya ihtiyacı vardır veya en azından, dolaysız sübvansiyon sisteminden daha az karmaşık olması gerekmektedir. Sonuç olarak, vergi harcamaları daha basit fakat, daha az seçici karakterdedir. Çünkü, basitlik uğruna seçicilik feda edilmiştir(45).

Genel olarak, devlet yardımında dolaysız harcamaların vergi harcamalarına göre daha etkin olduğuna inanılır. Ancak bazı unsurlarda vergi harcamalarının daha etkin bir yöntem olduğu gösterilmiştir. Martin FELDSTEIN yaptığı analizde bağışlar konusunda etkinlik için, teşvik edilmek istenilen faaliyetlere harcanan her doların devlet gelirlerindeki maliyetini araştırmıştır. Temel sorun, istenilen faaliyetlere eşit ek fonlar sağlamada vergi harcamalarının dolaysız sübvansiyondan daha fazla mı, daha az mı gelir kullandığıdır. 10 dolarlık kamu harcaması, desteklenen

(41) SCHNITZER- CHEN: a.g.e., 301.

(42) JAMES- NOBES: a.g.e., 38.

(43) HILDRED- PINTO: a.g.m., 941.

(44) MAKTOUF- SURREY: a.g.e., ed. BIRD- OLDMAN, 208.

(45) WILLIS- HARDWICK: a.g.e., 14.

faaliyetlere toplam harcamayı 10 dolar artırır ve devlete maliyeti aynı miktarda olur. Bağışların indirimi şeklindeki vergi harcaması, verene bağışın net fiyatını azaltmaktadır(46). Bu nedenle fiyat esnekliği 1'den fazladır. Bir başka deyişle, bağış alanlar devletin vazgeçtiği gelir miktarından daha fazla ek katkı sağlamaktadır. Bu yüzden, eğer devlet harcamasının her doları uygun faaliyetlere sadece bir dolar ekliyorsa, vergi harcamaları dolaysız kamu harcamalarından daha etkindir(47). Ayrıca FELDSTEIN'in bir başka çalışmasında, bağışların matrahtan indiriminin kaldırılması halinde, % 50 vergi diliminde olan bir kişinin bağışını 3/4 oranında azaltacağı, hayır kurumlarının kaybının ise devletin gelir artışının 1-1,5 katı olacağı da gösterilmiştir(48). Devlet, indirimin iptal edilmesiyle elde ettiği fonları kullanarak dolaysız sübvansiyon uyguladığında, devletin harcadığı her dolar özel bağışları azaltmaktır. Çünkü, halk bu kurumlara devlet desteğini gördüğünden, kendi katkısını kısmaktadır. Bu durumda

- (46) Bu durumu örnekle şöyle açıklayabiliriz: Mükellefin, bağışların indirimi nedeniyle bir alt vergi dilimine girmedeği varsayımı altında; 100 birim gelir, % 25 vergi oranı ise vergi 25 birimdir. 10 birimlik bağışın gelirden indirilmesine izin verilmesi halinde vergi $100-10=90 \times \% 25=22,5$ birimdir. Bağış nedeniyle vergide 2,5 birimlik azalma olduğundan bu bağışın verene net fiyatı $10-2,5=7,5$ birimdir. Bu yöntemle bağışı 10 birim artıranın devlete maliyeti ise 2,5 birimdir. Dolayısıyla, hayır kurumlarına 10 birimlik bağışın 7,5 birimi mükellefçe, 2,5 birimi devletçe karşılanmaktadır denilebilir.
- (47) FELDSTEIN: a.g.e., ed. AARON-BOSKIN, 104-105. Feldstein, vergi harcamasının dolaysız devlet harcamasından daha etkin olabileceğini fakat, vergi yükü dağılımını istenilmeyen bir şekilde değiştirebileceğini belirterek, vergi harcaması yoluyla sübvansiyonun optimal düzeyinin belirlenmesinde, vergi yükü dağılımındaki eşitlik ve etkinliğin dengelenmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Bkz. FELDSTEIN: a.g.e., ed. AARON-BOSKIN, 121. Ancak Feldstein'in bağışlar konusundaki analizine bir eleştiri vardır. Modelde "devlet, dolaysız harcama aracılığıyla bağışlarda artışı dengeli bir bütçe ile sağlamada yetersizdir, çünkü, kamu fonları yanlış tahsis edilmektedir" şeklinde bir varsayıma dayanıldığı, bu yetersizliğin de sonuçta, dolaysız harcamalar ve vergi harcamaları arasındaki seçimin vergi harcaması lehine olacağını garantilediği belirtilmektedir. Daha ayrıntılı bilgi için bkz. Patrick A. DRIESSEN: "A Qualification Concerning The Efficiency of Tax Expenditures", *Journal of Public Economics*, 33 (1987), 125- 131.
- (48) Martin FELDSTEIN: "The Income Tax and Charitable Contribution II The Impact on Religious Education and Other Organizations", *National Tax Journal*, XXVIII, 2 (June 1975), 217.

devlet, bağıшта eşdeğer toplam harcamayı sağlamak için, tahmin ettiğı gelir kaybından daha çok harcama yapmak zorunda kalacaktır. Bu çalışma, bir vergi harcamasının mı yoksa dolaysız sübvansiyonun mu daha etkin olacağını, karşılıklı etkileşimlerinin dikkate alınarak, her bir unsur için (case by case) ampirik olarak yanıtlanması gereken bir soru olduğunu ispatlamıştır(49).

C-Vergi Harcamaları Maliye Politikası İlişkisi

Devletin kamu harcaması-kamu geliri büyüklüğü ve yapısındaki tercihleri, seçimleri bir bütün olarak ekonomiyi etkiler. Bu etkilerin yaratılmasında, gelir ve giderlerin sistemli kullanımı maliye politikasıyla başatılır. Maliye politikasının amaçları ekonomik dengenin sağlanması ve korunması, ekonomik kalkınmanın gerçekleştirilmesi, gelir dağılımının daha adaletli hale getirilmesi olarak özetlenebilir. Amaçlara ulaşmada kamu harcamalarının, vergilerin ve bunların bileşimlerinin nasıl yönlendirileceğine dair bir çok seçenek vardır. Örneğin: Ekonomik kalkınmayı sağlama amacıyla yatırımları teşvik etmede devlet, dolaysız harcama sistemi aracılığıyla yatırım malları fiyatlarını sübvanse edebilir, altyapı yatırımlarını kendi yapabilir, belirli sanayi dallarına karşılıksız ya da düşük faizli kredi verebilir veya kendi yatırım harcamalarını artırabilir. Bu önlemler genellikle yatırımın maliyetini azaltmaya yöneliktir. Vergileme alanındaki düzenlemelerle de, yatırım harcamalarının indirimine izin verilerek aynı amaç başatılmaya çalışılır. Vergi sistemindeki vergi harcamalarıyla yatırımcıların vergi yükü azaltılır, yatırımda kullanabilecekleri fon bırakılır. Etkinlikleri farklı da olsa, hem kamu harcamaları hem de vergiler aynı amaçların başatılmasında birbirlerini

(49) ROSEN: a.g.e., 367.

tamamlar şekilde kullanılabilir.

Ekonomide enflasyon ve deflasyon gibi fiyat dengesinin olmadığı durumlarla mücadelede, vergi sistemindeki vergi harcamalarına yönelik kararlar etki yaratabilir. Enflasyonda cari talep düzeyi arzı aştığından, kişilerin harcayabilecekleri geliri, dolayısıyla talebi azaltıcı düzenlemeler yapılır. Enflasyon aynı zamanda vergi sistemindeki sayısal büyüklükleri etkileyerek, istisna, indirim tutarlarını ve artan oranlı tarife dilimlerini reel olarak aşındırır. Bu dönemde vergi harcaması miktarlarının değiştirilmemesi, herhangi bir endekslemeye gidilmemesi ve kişilerin gelirlerindeki gerçek olmayan artışlar artan oranlı tarife yapısında daha yüksek oranda vergilendirmeyi sağlar. Kamu gelirlerinde enflasyon oranından daha fazla artış yaratması nedeniyle bu durumun, bir "enflasyon vergisi" oluşturduğu belirtilmektedir(50). Yeni vergi harcamaları yaratmamak, mümkünse iptallere gitmek, uygulanan sayısal büyüklükleri değiştirmemek, kişileri vergilendirilebilir gelirleri artmış gibi yüksek oranda vergilendirmeye ve sonuçta harcanabilir gelirlerini azaltmaya hizmet eder. Enflasyonla mücadelede toplam arzın artırılması amacıyla teşvik edici bir vergi politikası uygulanması gerekmektedir. Böylece, seçici bir vergilendirme yoluyla bazı ekonomik faaliyetler özendirilir. Yatırım indirimi, hızlandırılmış amortisman, vergi muafık ve istisnaları teşvik sağlayan uygulamalar(51), vergi harcamalarıdır. Deflasyonla mücadelede ise talebi canlandırıcı politikalara gerek duyulur. Bu amaçla vergi harcamalarını genişletmek, bir başka deyişle yeni vergi harcamaları uygulamak, varolanların sayısal büyüklüğünü artırmak, kişilerin harcanabilir gelirini artırır. Ekonomik dengenin bir başka unsuru olan tam istihdamın sağlanmasında, yeni yatırımlar ve kapasite artırımları için yatırım indirimi gibi vergi harcamalarıyla teşvikler

(50) Osman PEHLİVAN: "Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi", **Vergi Dünyası**, 137 (Ocak 1993), 48.

(51) İsmail TÜRK: **Maliye Politikası**, Turhan Kitabevi, (Ankara, 1994), 124.

sağlamak; çalışanın işverene maliyetini, çalışan için ödenen sağlık-hayat sigortası primlerinin düşülmesi gibi vergi harcamalarıyla azaltmak etkili olabilir.

Ekonomik kalkınmayı sağlayıcı yatırımları finanse etmek için tasarrufların artırılması gerekir. Bu amaçla mevduat-tahvil faizi, hisse senedi kar paylarının gelirden istisna edilmesi veya düşük orandan vergilendirilmesi şeklindeki vergi harcamaları uygulanabilir. Eğer kamu tasarruflarının artırılması isteniyorsa, tıpkı dolaysız kamu harcamalarının azaltılması gibi, vergi harcamalarının azaltılması yoluna gidilebilir.

Gelir dağılımının adil hale getirilmesi amacıyla, düşük gelir gruplarını korumaya yönelik istisna, muafiyetler artırabilir. Yaşlılara, özürlülere tanınan ek indirimlerle sosyal koruma sağlanır. Ancak, tasarrufları ve yatırımları teşvik edici vergi harcamaları yüksek gelirliyle daha fazla fayda sağladıklarından, gelir dağılımı üzerindeki etkileri olumsuz olabilir.

Maliye politikası amaçlarını gerçekleştirmede vergi sistemindeki vergi harcamalarının kullanımı; yeni vergi ayrıcalıklarının tanınması, belirli gelir gruplarının yararlandığı uygulamalara daha fazla ağırlık verilmesi, varolan düzenlemelerden yararlanım koşullarının değiştirilmesi, miktar veya gelirin-harcamanın belli bir oranı olarak uygulanan istisna, indirimlerin bu unsurları üzerinde değişiklik yapılması, mükellef tepkisi nedeniyle çok zor da olsa bazı vergi ayrıcalıklarının tamamen kaldırılması şeklinde olabilir. Bu uygulamalar, vergi gelirleri üzerindeki etkilerinin yanı sıra, bir amaca hizmet ederken diğer hedeflere yönelik maliyetler, sorunlar da ortaya çıkarabilir. Ancak, vergi harcamalarının maliye politikası amaçlarına hizmet etmede ne derece etkin araç olduğu konusunda yapılmış yeterli çalışmalar pek fazla değildir.

D-Vergi Harcamaları Borçlanma İlişkisi

Vergi harcamalarının, en azından kısa dönemde, bir gelir kaybı, daha doğru bir deyişle vazgeçilen vergi yarattığı genel olarak kabul edilir. Devletin bir başka gelir kaynağı borçlanma olduğuna göre, gelir azalışını telafi etmek üzere borçlanmaya başvurulabilir. Bir başka bakış açısıyla, devlet vergi harcamalarını ve dolaysız harcamalarını finanse etmek için kaynağa gereksinim duyduğu zaman vergi gelirleri bu kaynağın hepsini sağlamadığında, borçlanma gündeme gelir. Böylece borçlanmayı, vergi harcamalarının yarattığı bir sonuç ya da vergi harcamalarının finansman yöntemi olarak görmek mümkündür. Ancak borçlanmaya, gelir sağlamanın yanı sıra bazı ekonomik, sosyal amaçları gerçekleştirmek amacıyla da başvurulabilir.

Devlete borç vermeyi cazip hale getirmek için vergi harcamalarından yararlanılabilir. Hazine bonusu, devlet tahvili getirilerinin vergi dışı bırakılması, kişileri bu alanda tasarruflarını değerlendirmeye teşvik eder. Ayrıca, vergi harcamaları devletin borçlanma maliyetini de azaltabilir. Eğer devlet, faiz istisnası nedeniyle piyasadaki faiz oranının altında bir orandan borçlanabiliyorsa, faiz ödemelerinde tasarruf sağlanmış olunur. Net etkinin belirlenmesi için, düşük faiz ödemeleriyle sağlanan tasarrufun, borç verenlere ödenen faizin vergilendirilmesi halinde devletin elde edeceği ek gelire kıyaslanması gerekir. Ancak bu kıyaslamada göz ardı edilmemesi gereken unsur, faiz gelirin vergilendirilmesi halinde borç verenlerin gösterebilecekleri tepki ve davranış değişikliğidir. Devlet borçlanmasından elde edilen faizin vergilendirilmesi, kişileri tasarruflarını alternatif yöntemlerle değerlendirmeye itebilir. Dolayısıyla, faiz istisnası durumunda belli miktarda borçlanabilen devlet, istisnanın kaldırılmasıyla aynı miktarda borçlanma yapamayabilir. Bu nedenle, faizin vergilendirilmesinden elde edilecek gelir gerçekte daha düşük olabilir.

Borçlanma vadesine göre, vergilenebilir getiri ile vergi dışı getiri oranları arasındaki ilişkiyi araştıran bir çalışmada, 1 yıl vadeli ABD hazine bonosunun 1984 için istisna edilmiş faiz oranının % 6,10 , vergilenebilir faiz oranının ise % 10,92 olduğu, devletin faizden % 44 tasarruf ettiği gösterilmiştir. Faiz tasarrufu ortalamasının 1950-1959 dönemi için % 40, 1960-1969 dönemi için % 42, 1970-1979 için % 45, 1980-1984 için ise % 45 olduğu, tüm dönem itibarıyla (1954-1984) ortalama % 43 olduğu saptanmıştır. Bu faiz tasarrufları 5 yıl vadeli borçlanma için % 37, 10 yıllık vade için % 31, 20 yıllık vade için % 23, 30 yıl için % 19'dur(52). Vade uzadıkça faiz tasarrufunun azalması ilginçtir. Bu durum, devletin nisbeten kısa vadeli borçlanmada, faiz istisnası nedeniyle çok daha düşük oran teklif edebildiği ya da getirisi vergili borçlanma için daha yüksek faiz oranı önermek zorunda kaldığı şeklinde değerlendirilebilir. Dönem uzadıkça, istisna tutma teşviğine olan duyarlılık azalmakta, oran farkı düşmektedir. Ancak uzun vadeli borçlanma kişilerden ziyade kurumlardan ve başka koşullarla yapılıyor olabilir. Dolayısıyla, değişik unsurlar bu faiz farkının daralmasını etkileyebilir.

III- VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN VERGİ HARCAMALARI

Vergileme ilkeleri, vergileme amaçlarına ulaşabilmek için vergilerin seçiminde, tekniğinde ve uygulamasında dikkate alınması gereken kuralları belirtmektedir(53). Vergilerin kapsamı ve yapısının belirlenmesi için gerekli olan bu normlar(54) bir vergi sisteminin değerlendirilmesi ve

-
- (52) Eric TODER- Thomas S. NEUBIG: " Revenue Cost Estimates of Tax Expenditures The Case of Tax-Exempt Bonds", **National Tax Journal**, XXXVIII, 3 (September 1985), 397-398.
- (53) Halil NADAROĞLU: **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Basın Yayımları A.Ş., (İstanbul, 1992), 307.
- (54) TÜRK: a.g.e., 141.

geliştirilmesinde(55) de fonksiyon görmektedir. Vergileme ilkeleri ekonomik, sosyal düzen ve ideolojilerin gelişmesine, verginin nitelik ve amaçlarındaki değişikliklere göre tarih boyunca değişime uğramıştır. "Olması gerekeni" belirten bu ilkeler(56), değişik şekillerde sınıflandırılıp, ifade edilebilir hale gelmiştir.

Vergi yasalarındaki düzenlemelerin vergileme ilkelerine uygunluğu, bu düzenlemelerin değerlendirilme yöntemlerinden biri olduğuna göre, vergi yasalarındaki ayrıcalıklı uygulamalardan oluşan vergi harcamaları da belli başlı vergileme ilkeleri açısından incelenebilir.

A- Genellik İlkesi

Tarihsel süreç boyunca bazı sınıfların vergi dışı bırakılmalarına tepki olarak geliştirilen bu ilke, vergi yüküne tüm toplum bireylerinin katılımını(57) öngörmektedir. Günümüz devletin gerçekleştirmeye çalıştığı ekonomik, sosyal nitelikteki amaçlar vergi yüküne tam katılımı engelleyebilmektedir. Ancak bu istisnai uygulamalar, daha önceki dönemlerdeki toplumsal hiyerarşide güçlü kimselerin vergi dışı bırakılmasından çok farklı uygulamalardır. Gündülen amaçlara hizmet edildiği sürece genellik ilkesine aykırı sonuç yarattıkları iddia edilemez. Ancak ekonomik ve sosyal amaçlarla bağdaşmayacak aşırı uygulamalarla sonuçta belli bir topluluğun vergi açısından korunması söz konusu olabilir. Genellik ilkesini ihlal eden bu durum, vergi yasalarındaki ayrıcalıklı uygulamalar olarak nitelendirilen vergi harcamaları açısından da söz konusu olabilir. Ekonomik ve sosyal

(55) Abdurrahman AKDOĞAN: **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, (Ankara, Kasım 1997), 159.

(56) Salih TURHAN: **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, (İstanbul, 1993), 190.

(57) AKDOĞAN: a.g.e., 160.

amaçların ötesinde genellikle politik kaygılarla, sistemli olarak belirli bir grup korunabilir. Bu durumda vergi harcamaları genellik ilkesine aykırı uygulamalar halini alabilir. Ancak, sadece vergilemeyle güdülen amaçları gerçekleştirmeye yönelik olarak uygulanan ve aşırı boyuta ulaşmayan vergi harcamalarının, yarattığı vergi dışı bireyler nedeniyle genellik ilkesini zedeler bir görünüm aldığı, günümüzde, savunulamaz.

B- Uygunluk İlkesi

Bu ilke, vergilerin mükellefler için en uygun zamanda ve biçimde alınması gerektiğini belirtmektedir(58). Böylelikle mükelleflerin vergiye karşı tepkisi azaltılarak, vergi kaçırma-vergiden kaçınmaya yönelmeleri bir derece önlenmiş olacaktır. Dolaylı vergiler genellikle, fiyatın, bedelin içine gizlenmiş olduklarından, verginin uygun biçimde alınması açısından bu ilkeye uymaktadır. Fiili mükellefler vergiyi pek hissetmezken, kanuni mükellefler tahsil ettikleri vergileri belirli dönemler itibarıyla beyan edip, öder. Dolaysız vergilerde de, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda verginin tahsili, bir başka deyişle stopaj (kaynakta tevkifat) usulü , en uygun zaman açısından bu ilkeyle uyumludur. Özellikle gelir vergisindeki belirli gelir unsurları açısından uygulanma olanağı bulunan bu yöntemde, hem gelirin elde edildiği anda ödeme yapıldığından mükellef vergi yükünü daha az hissetmekte, hem de devlet gelirini gecikmeden elde etme şansına sahip olmaktadır. Ancak veraset ve intikal vergisi örneğinde olduğu gibi beyanı ve ödemeyi geniş bir zaman dilimine yaymak, intikal eden unsurların

(58) TURHAN: a.g.e., s.193. Sadece vergi tahsiline yönelik olarak tanımlanan bu ilkeyi kanımızca, vergiyle ilgili şekli görevleri de(Örn:Beyannamenin verilmesi, bilgi istenmesi halinde bilgi verilmesi, işe başlamanın bildirilmesi gibi) kapsayacak şekilde genişletmek mümkündür. Bu görevler için verilen sürelerin, mükellefin yeterince hazırlanmasını engellemeyecek kadar olması uygunluk ilkesinin bir gereğidir.

belirlenip, değerlendirilmesi açısından bu ilkeye uygun olmaktadır.

Vergi harcaması kapsamında yer alan erteleme uygulamaları zaman açısından, uygunluk ilkesinin bir gereği olarak ya teorik anlamda doğmuş vergi yükümlülüğünün gerçekleşeceği ana kadar ertelenmesini ya da gerçekleşmiş vergi yükümlülüğüne rağmen tahsilatın mükellef açısından uygun bir zamana bırakılmasını içermektedir. Özellikle gelir vergisinde, sermayenin kendi değerinde artış olması halinde vergi yükümlülüğü doğmakta, fakat vergi, elden çıkarma gerçekleştiği zaman ödenmektedir. Bina örneğinde olduğu gibi, yıl boyu değerinde meydana gelebilecek artış satılana kadar vergilendirilmemektedir. Satışın yapıldığı, bir başka deyişle gelirin gerçekleştiği zaman vergilendirmek, bir tür erteleme olarak görülmektedir. Böylece, bir gelir elde etmeden vergisinin ödenmesi durumuna engel olunarak uygunluk ilkesi sağlanmış olmaktadır. Ayrıca yine bir erteleme olan, ancak vergi harcaması olma niteliği tartışılabilen, gelir kaynağının elde olmayan nedenlerle zarara uğraması durumunda vergilendirmeye ilgili sürelerin ileri tarihlere bırakılması da bu ilkenin sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır.

C- Verimlilik İlkesi

Bu ilke, klasiklerden günümüze anlamı biraz yumuşatılmış bile olsa, vergi hasılatının kamu harcamalarını karşılayacak büyüklükte olması gerektiğini vurgulamaktadır. Vergilemenin mali amacıyla uyumlu bu ilkeye göre, vergi hasılatını olumsuz etkileyebilecek her durum verimliliğe aykırı olmaktadır. Sadece mali sonuçlarıyla ilgilenilecek olunursa, vergi harcamaları da vergi hasılatını azaltıcı etkiye sahiptir. Devlet belirli amaçlar için vergilemeden vazgeçmektedir. Fakat bu amaçlar, bir başka bakış açısıyla, birer kamu hizmeti niteliğindedir. Vergi harcaması yaklaşımında en önemli sav, vergi harcamalarıyla kamu hizmeti için vergileme alanında

harcama yapıldığı olduğundan, devletin vergiyi toplayıp belirli amaçlara harcamasıyla, o amaçları gerçekleştirmek için vergi almaması arasında hiçbir fark yoktur. Dolayısıyla, politik kaygılarla aşırıya kaçmamış vergi harcaması uygulamalarının verimlilik ilkesine aykırı olduğu pek iddia edilemez.

Çoğu zaman verimlilik ilkesi kapsamında ele alınan iktisadilik ilkesine göre ise, vergi tarh ve tahsili mümkün olduğu kadar az masrafla gerçekleştirilmelidir (59). Bu harcamanın belirlenmesinde sadece devletin vergi tahsilatı için katlandığı maliyet değil, vergi yasalarındaki görevlerini yerine getirmek amacıyla üçüncü kişilerin ve mükelleflerin katlandıkları maliyetin de dikkate alınması gereklidir (60). Vergi harcamaları bazı vergi konuları ve mükelleflerini vergi dışı bıraktığından, hem idare hem de mükellef açısından verginin maliyetini azaltır. Devlet, böylece, elde edebileceği cüzi miktarlara karşın daha fazla masraf yapma durumundan kurtulur. Diğer yandan vergi dışı bırakılma koşullarını sağladıklarının ya da sürdürdüklerinin tespiti için mükelleflerin denetimi söz konusu olduğunda, ayrıca ortaya bir denetim maliyeti çıkabilir. Mükellef açısından ise vergi dışı bırakılma, düşük vergi miktarına karşın daha fazla harcama yapılmasını önlediği gibi, bu olanaktan yararlanma koşullarına uyabilmek amacıyla kayıt tutma, uzmanlardan yararlanma gibi ek külfetler de getirebilir.

D- Esneklik İlkesi

Bu ilke, vergi sisteminin milli gelirdeki değişikliği (61), mükelleflerin vergi ödeme güçlerindeki azalma ve artışı (62) izleyebilmesi, devletin mali gereksinimindeki artışa göre ek gelirler yaratabilecek yapıda olması (63)

(59) NADAROĞLU: a.g.e., 311.

(60) AKDOĞAN: a.g.e., 170.

(61) NADAROĞLU: a.g.e., 312.

(62) AKDOĞAN: a.g.e., 172.

(63) TURHAN: a.g.e., 203.

gerektiğini vurgulamaktadır. Bir başka bakış açısıyla, vergi gelirlerinin, vergi oranlarının yükseltilmesiyle matrahın daralmasına neden olmaksızın artması esnekliğin bir göstergesidir (64).

Devletin gelir ihtiyacı arttığında müdahale edebileceği bir alan da vergi harcamalarıdır. İstisna-muafiyetlerin kapsamını daraltmak bu amaca hizmet eder. Vergi oranlarında farklılık yaratarak ya da varolan farklı tarifelerle oynayarak daha fazla gelir elde etmek, tüm toplumun tepkisini çekmeden başarılabılır. Farklı vergi oranı genelden daha düşük oran şeklinde uygulanıyorsa bir vergi harcamasıdır ve çoğu zaman bir faaliyet alanı ya da gelir-harcama türü vergi açısından diğerlerine göre korunmaktadır. Devlet geliri açısından sonuç, genellikle, azalmadır. Matraha genel tarifiedekinden daha düşük oran uygulanması ve bazı unsurların gelirden indirilmesine olanak sağlanması şeklindeki vergi harcamalarında, düşük oranın genel orana yaklaştırılması, indirim izni verilmemesi halinde, vergi harcamalarını azaltarak devlet gelirini artırmak mümkün olur.

E-Vergide Adalet ve Eşitlik İlkesi

Adalet kavramı zamana, yere göre değişen bir nitelikte olmakla beraber, vergide adaletten genellikle, vergi yükünün adil dağılımı anlaşılmaktadır. Soyut nitelikteki adalet ilkesi, vergide matematik adalet (eşitlik) ilkesiyle(65) somut hale gelmektedir. Vergide eşitlikten ise, herkesin vergi ödeme gücüne göre vergi vermesi anlaşılmaktadır. Tarihsel süreç içinde, tüm yükümlülerin eşit oranda vergilendirilmesinin eşitlik için yeterli olduğu düşüncesinden, kişisel durumların da göz önüne alınarak farklı vergilendirilmelerinin gerektiği düşüncesine ulaşılmıştır. Bunun sonucunda,

(64) TÜRK: a.g.e., 146.

(65) TÜRK: a.g.e., 142.

benzer durumda olanların birbirleriyle aynı, farklı olanların ise farklı düzeyde vergilendirilmesi, bir başka deyişle yatay ve dikey eşitliğin sağlanmasıyla vergide eşitliğin gerçekleşebileceği belirlenmiştir.

Vergi harcamalarıyla, vergi ödeme gücünün ötesinde, bazı bireylere vergisel yönden koruma sağlanabilmektedir. Özellikle gelir vergisinde yer alan vergi harcamalarıyla, özürllere, yaşlılara, dullara, göçmenlere özel uygulamalar yapılarak, ödenecek vergi, aynı geliri elde eden mükelleflere göre azaltılmakta, daha düşük geliri mükelleflerle eşitlenmektedir. Benzer şekilde, gelir türlerine göre de farklı vergilendirme sonucunda aynı miktarda gelirin vergisinin, gelir kaynağına göre farklılaşması söz konusu olabilmektedir. Emek ve sermaye gelirlerinin vergisinin farklılaştırılmasını hedefleyen ayırma kuramı vergi ödeme gücü ilkesi kapsamında ele alınmakla birlikte, bu amaca yönelik uygulamalar gelir vergisinin yapısal elemanı olarak kabul edilmemektedir. Başka bir deyişle, vergi harcaması teorisyenleri, ayırma kuramı gereğince her iki gelir unsuruna farklı tarife uygulanması gibi ayrıcalıklı düzenlemeleri vergi harcaması olarak değerlendirmektedir. Vergi harcamalarıyla, mükellefin özelliği ve gelirin kaynağına göre koruma sağlanmasında, vergi ödeme gücü olduğu halde bazı mükellefler vergi dışı bırakılmaktadır. Ekonomik amaçları gerçekleştirmek için, belli faaliyet alanları vergilendirilmemekte ya da düşük oranda vergilendirilmektedir. Sermayeye tanınan ayrıcalıklar bu gruba örnek olarak verilebilir. Bu tür uygulamalar çoğu zaman, vergide eşitliğe aykırı olarak nitelendirilip, eleştirilmektedir. Hatta vergi reformu çalışmalarına genellikle, sermayeye ve yatırıma tanınan ayrıcalıkların azaltılması, kaldırılması isteği öncülük etmektedir(66). Ancak vergi harcaması yaklaşımı kabul edildiğinde, ekonomik teşvik sağlamada vergi sisteminin mi, yoksa dolaysız harcama sisteminin mi daha etkin olduğunun belirlenmesi önem kazanmaktadır. Bir başka

(66) Brannon, vergi harcamalarından, yüksek gelirli olanların daha fazla yarar sağladığı savının bir teknik eleman olarak değil, popülist amaçlarla vergi reformlarında kullanıldığını belirtmektedir. Bkz. Gerard M. BRANNON: " Tax Expenditures and Income Distribution: A Theoretical Analysis of The Upside-Down Subsidy Argument", *The Economics of Taxation*, ed. Henry J. AARON- Michael J. BOSKIN, The Brookings Institution Press, (Washington, 1980), 87.

deyişle, bu tür ayrıcalıklı uygulamaların iptal edilme gerekçesi yarattığı vergi eşitsizliği değil, amaçları başarmadaki etkinsizliği olmalıdır. Sonuçta, yapılmak istenilen bir kamu hizmetidir ve hem vergi sisteminde hem harcama sisteminde varolan teşvikler, yararlanan kişiler arasında eşitsizliğe neden olmaktadır.

IV- ÇEŞİTLİ VERGİLER AÇISINDAN VERGİ HARCAMALARI

İstisna, indirim, muafiyet tanınması, ayrıcalıklı vergi oranı uygulanması ve vergi yükümlülüğünün ertelenmesi şeklindeki uygulamalardan oluşan vergi harcamaları çeşitli vergilerde, o vergilerin yapıları birbirinden çok farklı bile olsa, belirli amaçlarla yer almaktadır. Ancak, vergi harcaması unsurlarının vergilerdeki konumları, verginin özelliğine göre farklılaşabilmektedir. Gelir, harcama, servet ve servet transferi üzerinden alınan vergilerde bazı vergi harcaması unsurları daha yoğun olarak ortaya çıkabilmekte, diğerleri ya hiç bulunmamakta ya da nadir olarak görülmektedir. Bunun nedeni, gerçekleştirilmek istenilen amaca hizmet etmede, belli vergi harcaması unsurunun o verginin yapısına daha uygun olmasıdır.

A- Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Harcamaları

Ekonomik açıdan gelir, basit olarak, emek-sermaye-toprak ve girişimden oluşan üretim faktörlerinin üretimden, yaratılan değerden aldıkları pay olarak tanımlanmaktadır. Emeğin payı ücret, toprağın kira-rant, sermayenin faiz ve girişimin payı ise kar olarak belirlenerek, gelir kavramını oluşturur.

Gelirin, tüketim ve tasarruf gibi iki fonksiyonu vardır. Bu açıdan, gelirin

kendisinin vergilendirilmesinde olduğu gibi, tüketim ve tasarrufun(servetin) vergilendirilmesinde de esas olarak vergilendirilen unsur gelirdir. Dolayısıyla, sonuçta, tüm vergilerin kaynağını gelir oluşturmaktadır. Ancak günümüzde, devletin artan gelir gereksinimi ve tüketim, tasarrufun ayrı bir ekonomik faaliyet olarak vergi ödeme gücünü yansıttığının kabul edilmesi, gelirin hem kendisinin hem de tüketilme ve tasarruf edilme aşamalarının vergilendirilmesini gerektirmektedir.

Gelirin vergilendirilmesinde kullanılan gelir kavramı, vergileme alanında ekonomik anlamda geliri uygulamanın yaratabileceği güçlükler nedeniyle bu gelir tanımından farklılaştırılmıştır. Vergilenebilir gelir kavramına iki değişik yaklaşım vardır. Kaynak kuramına göre, ekonomik anlamda tanımlanmış gelirin vergilendirilebilmesi için belirli bir kaynaktan ve düzenli olarak elde edilmesi gerekmektedir. Böylece ancak, üretim faktörlerinin üretim sürecine katılması sonucu belli bir kaynaktan elde edilen gelir, düzenli ve devamlı ise vergilendirilebilecektir. Net artış kuramına göre, devamlı olup, olmadığına bakılmaksızın, servette artış yaratan her türlü gelir vergilendirilebilir niteliktedir. Bu yaklaşım açısından, servette artış yaratan gelirin piyango-bağış gibi arazi nitelikte olması ya da üretim faktörünün kendi değerindeki artıştan kaynaklanması vergilendirme için önemli değildir(67). Gelirin vergilendirilmesi açısından sadece kaynak kuramına bağlı kalmak, vergilendirilebilir gelirin çok sınırlanmış olması nedeniyle, yetersiz kamu geliri sonucunu doğurabilir. Tek başına net artış kuramını uygulamak ise geliri çok geniş kapsamlı olarak ele almanın uygulamada güçlükler yaratmasına, gerçekleşmemiş gelirin vergilendirilmesi örneğinde olduğu gibi bazı adil olmayan düzenlemelerin yapılmasına neden olabilir. Bu sakıncaları önlemek için, ülkeler, yasalarında vergilenebilir geliri her iki yaklaşımın belirli unsurlarını taşıyacak şekilde tanımlamaktadır.

(67) TURHAN: a.g.e.,117-118.

Vergilenebilir gelir, gerçek kişilerin elde ettiği ücret, kira, faiz ve bireysel işletmelerin gelir vergisi kapsamına alındığı durumlarda kardan oluşabileceği gibi, tüzel kişilerin veya tüzel kişi niteliğinde olmayan işletmelerin elde ettiği kira, faiz ve kardan (kira ve faiz genellikle karın içinde gösterilmektedir) da oluşabilir. Bu nedenle, gelir üzerinden alınan vergiler, gerçek kişilerin gelirinin vergilendirildiği gelir vergisi ve genellikle tüzel kişilerin gelirlerinin vergilendirildiği kurumlar vergisi olarak incelenebilir.

1- Gelir Vergisi

Gelir vergisinde, gerçek kişilerin belirli bir dönemdeki gelirlerinin net tutarları, vergi ödeme güçleri de dikkate alınarak vergilendirilmektedir. Bu vergi açısından vergi ödeme gücü, kişinin ve ailesinin geçimine yetecek tutarın üzerindeki gelir olarak tanımlandığından ve buna ulaşmak için gerekli, en az geçim indirimi, artan oranlı tarife, muafiyet-istisna-indirim gibi unsurlara yer verildiğinden, gelir vergisi subjektif bir vergidir. Vergi ödeme gücü aynı zamanda gelirin kaynağı ve niteliğiyle de ilgilidir. Bu açıdan emek gelirleriyle sermaye gelirlerine, farklı vergi oranı uygulanması, sermaye gelirlerinden ek vergi alınması, emek gelirin indirimi veya tarifinin belli kısmının uygulanmasında olduğu gibi, farklı muamele yapılması vergi ödeme gücü kapsamında değerlendirilmektedir(68).

Vergi harcamaları belli kişi veya gelir unsurlarını koruma, teşvik etme amacıyla gelir vergisinde yer almaktadır. Gelir vergisinin değişik türlerinde vergi harcamalarının varlığı ve etkileri farklı olabilmektedir. Bu türlerden, artan oranlı, tek(sabit) oranlı gelir vergisi ile geniş tabanlı gelir vergisindeki vergi harcamaları varlıkları ve etkileri açısından incelenebilir.

(68) AKDOĞAN: a.g.e., 202,205.

a- Artan Oranlı Gelir Vergisi

Bu gelir vergisinde kişilerin gelirleri artan oranlı bir tarifeye vergilendirilmektedir. Artan oranlılık, farklı gelire sahip olanların oransal olarak da farklı vergi vermelerini sağlamaktadır. Tüm vergi harcaması unsurları bu vergide belirli amaçlara hizmet eder şekilde kullanılabilir. Örneğin: Muafiyetlerle bazı kişiler korunabilmekte, teşvik edilmek istenilen gelir unsurlarına genel tarifieden farklı vergi oranı uygulanabilmektedir. Vergi harcamaları, artan oranlı tarifenin etkisini yıpratıcı etkiler de yaratabilmektedir. İndirim, istisna nedeniyle kişiler tarifenin alt basamaklarında kalabilmekte, böylece artan oranlılığın gelir üzerindeki etkisi sınırlanmaktadır. Artan oranlı tarifenin bir başka sonucu olarak, belirli miktardaki indirimler, mükelleflerin tabi oldukları vergi oranına bağlı olarak farklılaşabilmektedir. Vergi harcamalarının en kapsamlı olarak uygulandığı vergi, artan oranlı gelir vergisidir. Çünkü, vergi harcamalarıyla gerçekleştirilmek istenilen amaçlara bu verginin yapısı diğerlerine nazaran çok daha uygundur.

b-Tek(Sabit) Oranlı Gelir Vergisi

Gelir vergisindeki karmaşık uygulamalar vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı faaliyetlerinde artmaya, matrahta yıpranmaya sebep olmakta, devleti, gerekli geliri sağlamak için yüksek vergi oranları uygulamaya zorlamaktadır. Artan oranlı vergi yapısının kendisi de karmaşıklığa ve vergiden kaçınmaya katkıda bulunmaktadır. Bu sakıncalar, daha geniş bir matraha düşük ve sabit bir vergi oranı uygulanması, bir başka deyişle tek oranlı gelir vergisi önerilerine öncülük etmiştir(69). Bu verginin çeşitli

(69) David B.LAWRENCE-Massoud M.SAGHAFI: "The Flat-Rate Income Tax, Tax Burden and Charitable Contributions", **National Tax Journal**, XXXVIII, 4 (December 1984), 569.

avantajları vardır. İki, artan oranlı gelir vergisindeki, enflasyonun mükellefleri yüksek gelir dilimine sürüklemesi, dilim sürüklemesi nedeniyle, gelir gerçek anlamda artmadığı halde daha fazla vergi ödenmesi tehlikesi bu vergide yoktur. İkincisi, aile gelirinin toplandığı durumda, artan oranlı tarife sebebiyle ailenin vergisinin artması durumu tek oranlı vergide söz konusu olmadığından, medeni durum cezalandırılmamaktadır(70). Üçüncüsü, devletin kaynak dağılımına müdahalesi azaldığından, liberal politikalarda sıkça sözü edilen devletin tarafsızlığı uzun dönemde sağlanabilmektedir. Ayrıca bu tür bir gelir vergisinin daha basit olması nedeniyle, gerek uyum gerekse yönetim maliyeti oldukça düşüktür. Ancak, ödeme gücüne göre vergilendirmede artan oranlı gelir vergisi kadar başarılı olamamaktadır(71).

Tek oranlı gelir vergisi için bir çok öneri geliştirilmiştir. Düzenlemelerin çoğunda standart indirim-en az geçim indirimi, muafiyetler, bağışlar ve ev sahibi olmak gibi özel faaliyetleri teşvik etmek için indirimler yer almaktadır(72). Bu önerilerde özellikle düşük gelir gruplarına yönelik vergi harcamalarına yer verilmiştir. ABD'de yapılan çalışmalarda, düşük gelirliilere yönelik istisna, muafiyet, indirimlerin yer aldığı bir sabit oranlı gelir vergisinin Federal gelir vergisinin getirdiği hasılatı sağlayabilmesi için % 18-19 vergi oranına sahip olması gerektiği belirlenmiştir. Bu vergi uygulamasına yönelik bir başka öneri, bireysel gelirlerin hiçbir istisna ve indirime tabi tutulmaksızın çok daha düşük bir orandan vergilendirilmesidir. Herhangi bir vergi harcamasının yer almadığı bu uygulamayı savunanlara göre, çok daha geniş matrah çok daha düşük oran uygulanmasına olanak sağlayabileceğinden sonuçta, herhangi bir indirime gerek kalmamaktadır. Cari vergi hasılatına eşdeğer bir vergi için % 11-12 vergi oranının yeterli

(70) Joseph A. PECHMAN: "Comprehensive Income Tax Reform", **Tax Policy: New Directions and Possibilities**, ed. Joseph A. PECHMAN, Center for National Policy, (Washington DC, November 1984), 16.

(71) Bernard D. HERBER: **Modern Public Finance**, Richard D. Irwin Inc., (Homewood Illinois, 1983), 289.

(72) LAWRENCE-SAGHAFI: a.g.m., 569.

olduğu belirtilmektedir(73).

Vergi harcamalarının yer aldığı tek (sabit) oranlı gelir vergisinde indirimler, tüm mükellefler için oransal olarak aynı değerde olduğundan, elde edilen fayda tüm mükellefler için eşittir. Bir başka deyişle, yararlanan mükelleflerin hepsi aynı oranda fayda sağlar. Artan oranlı gelir vergisinde ise dilimlere bağlı olarak vergi harcamalarının faydası farklılaşabilmektedir. Sabit oranlı tarifenin, hem mükellefler arasında faydanın eşit olmasını hem de indirimin değerinin oransal olarak aynı kalmasını sağlaması, vergi harcamalarını suistimal etme çabalarını sınırlandırabilir.

Tek oranlı gelir vergisine karşı çıkanlar bu vergi ile cari yıl hasılatı kadar gelir elde edilmesinin mümkün olduğunu, ancak, alt gelir gruplarına yönelik vergi harcamaları uygulansa bile, vergi yükünün büyük ölçüde alt ve orta gelir gruplarınca taşınacağını savunmaktadır(74).

c-Geniş Tabanlı Gelir Vergisi

Geniş tabanlı gelir vergisi, HAIG-SIMONS'un tüketim+servetin belirli bir dönemdeki artışı olarak tanımladığı vergilenebilir gelir kavramına dayanmaktadır. Simons, ekonomik gücün sadece gelirin kendisine değil, servete de bağlı olduğunu; bu gücün toplum içinde eşit olmayacak şekilde dağıldığını belirterek; bu eşitsizliğin, kişisel özgürlüğü zedelemekten ancak vergi sistemi aracılığıyla giderilebileceğini savunmuştur (75). Karşılıksız transferler ve sermaye kazançları konusunda bazı problemleri olsa da Haig-Simons gelir tanımının tam olarak gelir vergisinde uygulanması

(73) Toper ÇAĞLAYAN: "Gelir Vergisi Alternatifleri: Tüketim Vergisi ve Düz Oranlı Vergi, **Maliye Dergisi**, 76 (Temmuz-Ağustos 1985), 62.

(74) ÇAĞLAYAN: a.g.m., 62.

(75) H.J. KIESLING: "Henry Simons, Equality and The Personal Income Tax", **National Tax Journal**, XXXIV, 2 (June 1981), 257.

özellikle yeterli kaynak sıkıntısı çeken ülkelerde yoğun olarak tartışılmaktadır. ABD'de de 1986 Vergi Reformu Yasasının en önemli amaçlarından biri bu vergiyi uygulayabilmek olmuştur.

Geniş tabanlı gelir vergisi, herhangi bir istisna veya kişisel indirim olmaksızın, ancak, ödeme gücünde kaçınılmaz olarak oluşan azalmalar dikkate alınarak, tüm gelirlerin vergilendirilmesini içermektedir. Bir başka ifadeyle, geniş tabanlı gelir vergisinde, genel olarak, hiçbir vergi harcaması yer almamaktadır. Vergi matrahının genişlemesi sonucu vergi oranları düşük olarak belirlenebilecektir. Her türlü faiz gelirleri, işsizlik ödemeleri, sermaye kazançları, sağlık-hayat sigortalarına işveren katkıları, sosyal güvenlik kuruluşlarından elde edilen gelir matraha dahil edilmektedir. Sadece, beklenmedik tıbbi harcamalar ve kaza kayıplarının, ödeme gücüyle ilişki kurularak matrahtan indirilmesine izin verilmektedir. Geniş tabanlı gelir vergisinde, gelirin minimum düzeyi, bir başka deyişle fakirlik çizgisinin altındaki gelir vergilendirilmemektedir. Minimum vergilendirilebilir düzey, vergi ödeyemeyecek durumda olanları muaf tutmak için yeterli derecede yüksek belirlendiğinden, görme özürlüler ve yaşlılar için ek indirim gerekliliği kalmamaktadır(76).

2-Kurumlar Vergisi

Ortak bir vergi konusu olan geliri, gerçek kişilerin ve kurumların olarak ayırıp, ayrı ayrı vergilemenin nedeni teorik temellerden ziyade verginin

(76) PECHMAN: a.g.e., ed. PECHMAN, 15-16. Geniş tabanlı vergilemeyle ilgili bir çalışmada, Tiebout'un, yerel idarelerin sermaye stokundan bireylerin elde ettiği faydaların da matraha dahil edilmesi gerektiği şeklindeki görüşü, Haig-Simons gelir tanımıyla birleştirilerek incelenmektedir. Yol, park, cadde gibi kamusal sermaye(mal) ile özel sermaye arasında ekonomik anlamda farklılık olmadığından, bir kişinin evinin önünde cadde bulunması nedeniyle elde ettiği gelir(fayda) de, sahibi oldukları evde oturanların elde ettiği varsayılan emsal kira geliri gibi matraha dahil edilmelidir. Bkz. Charles R. HULTON-Robert M. SCHWAB: "A Haig-Simons-Tiebout Comprehensive Income Tax", *National Tax Journal*, XLIV, 1 (March 1991), 67-72.

yönetimiyle ilgili kaygılara dayanmaktadır. Gelir vergisinden ayrı olarak bir kurumlar vergisi uygulanmalıdır, çünkü;

-Gelir vergisinin yanısıra bir kurumlar vergisi uygulanmazsa, dağıtılmamış kurum kazançlarının tamamen vergi dışı kalabilme tehlikesi vardır.

-Kurumlara devletçe bazı avantaj ve ayrıcalıklar sağlanmaktadır. Bu ayrıcalıkların en önemlisi, bireysel işletmeler tüm varlıklarıyla borçlara karşı sorumlu oluyorken, kurum hissedarlarının sadece hisseleri oranında borçlardan sorumlu tutulmalarıdır.

-Kurumlar hissedarlarından farklı bir vergileme birimi olarak ele alınmalıdır. Çünkü, kurumların çoğunda hissedarların kurumun yönetim politikası üzerinde fazla bir etkileri yoktur. Genellikle kararlar profesyonel yöneticilerce alınmaktadır.

-Ekonomide düzenleme amacıyla da kurumlar ayrı bir varlık olarak vergilendirilebilir. Çünkü, oligopol piyasa yapısında, büyük kuruluşlarca elde edilen ekonomik gücün sınırlandırılmasında kurumlar vergisi araç olarak kullanılabilir(77).

Kurumların kendisini oluşturan bireylerden farklı bir ekonomik gücü olması nedeniyle uygulanan kurumlar vergisinde yer alan vergi harcamalarının çoğu belirli alanlarda, belirli ürünleri üreten kurumların vergisel açıdan korunmasına ve gelişiminin sağlanmasına yöneliktir. Genellikle, sosyal yardım amacıyla faaliyette bulunan kurumların vergi dışı bırakılması şeklindeki muafiyet uygulamaları, gelir vergisindekilere göre daha sınırlı yapı ve sayıda görülmektedir. İstisna, indirim, vergi yükümlülüğünün ertelenmesi şeklindeki vergi harcamaları, ekonomik amaçlarla ve daha yoğun olarak uygulanabilmektedir. Devletin bu amaçla kurumlara tanıdığı

(77) HERBER: a.g.e.,188-189.

ayrıcalıklar, özellikle yatırım teşvikleri, gelir vergisindekinden daha fazla bu amaca hizmet edip, sonuç sağlayıcı niteliktedir. Genellikle tek oranlı tarifeye sahip olan kurumlar vergisinde, halka açılmayı teşvik etmek, tekelleşmeyi önlemek amacıyla genel orandan düşük vergi oranı uygulanması şeklindeki vergi harcamaları da söz konusu olabilmektedir.

B-Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Harcamaları

Gelirin, ihtiyaçları karşılamak üzere kullanılan kısmı harcamayı oluşturmaktadır. Gelirin kendisi gibi tüketilen kısmının da kişilerin refah düzeyinin, dolayısıyla, vergi ödeme gücünün bir göstergesi olduğunun kabulü ve devletin sürekli artan gelir ihtiyacı harcamaların da vergilendirilmesini gerektirmiştir. Harcamalar ya yapılma esnasında, alınan mal ve hizmetin fiyatının içinde, ya da gelir vergisine benzer şekilde, hesaplanıp mali yıl sonunda beyan edilerek vergilendirilir. İlki dolaylı ve objektif bir nitelikte olup, mükellefin daha az hissettiği bir vergi türüdür. İkincisi ise dolaysız, sübjektif bir vergidir.

1-Dolaylı-Objektif Nitelikteki Harcama Vergileri

Harcama vergisine tabi mal ve hizmetler, üretimden tüketime kadar her bir aşamada bir önceki aşamadaki vergiyi de içeren maliyet bedeli üzerinden veya her bir aşamada katılan değer üzerinden ya da tek bir aşamadaki maliyet değeri üzerinden vergilendirilmektedir. Her bir aşamayı vergilendirmeye yönelik yayılı muamele vergilerinde önceki aşamada ödenen vergi sonraki aşamanın kar hesabı içinde yer alarak kar yığılmasına, buna bağlı olarak matrah genişlemesi ve vergi piramitleşmesine yol açmaktadır.

Tek bir aşamayı vergilendiren toplu muamele vergileri, ilk üretim veya toptan satış aşamasında uygulanıyorsa, yayılı muamele vergileriyle aynı sakıncaları taşıyabilir. Perakende satış aşamasını vergilendiren harcama vergileri kar ve vergi yığılmasına neden olmamakta, daha geniş mükellef kitlesine yönelik uygulandığından daha düşük oranlı olabilmektedir(78). Katma değer vergisinde ise her bir aşamada katılan değer üzerinden vergi hesaplanmakta, bir önceki aşamada ödenen vergi bir sonrakinden indirilmektedir. Başlangıçta AET vergisi olarak ortaya çıkan vergi, günümüzde, ABD hariç oldukça geniş bir alanda uygulanmaktadır. Ayrıca, ek harcama, tüketim vergisi olarak nitelendirilebilecek özel tüketim vergisi bazı ülkelerde yürürlüğe konulmuştur. Bu vergiyle güdülen amaç, daha fazla gelir sağlayabilmenin yanı sıra, lüks tüketimi daha ağır vergilendirebilmek, sağlığa zararlı olduğu kabul edilen maddelerin tüketimini kısıtlayabilmektir. KDV içinde de aynı amaçla, genel tarifenin dışında daha yüksek oranların yer aldığı bir tarife uygulanabilmektedir.

Objektif-dolaylı vergi niteliğindeki harcama vergilerinde genellikle, muafiyet şeklindeki vergi harcamaları yer almaz. İstisna ve farklı vergi oranı uygulanması şeklindeki vergi harcamaları ise özellikle düşük gelir gruplarının daha yoğun olarak satın aldıkları mal ve hizmetler için sözkonusu olmaktadır. Yatırımı, ihracatı teşvik etmek gibi ekonomik amaçlarla; eğitim, kültür düzeyini yükseltmek, sağlık hizmetlerinin vergi nedeniyle pahalı olarak sunulmasını engellemek gibi sosyal amaçlarla da bu tür vergi harcamaları uygulanabilmektedir.

Vergi harcamaları kavramı ve gelir vergisindeki vergi harcamaları konusundaki araştırmalarda öncü konumunda bulunan ABD'de son yıllarda yapılan bir çalışmada Federal tüketim vergisi sisteminde yer alan vergiler gruplandırılarak, vergi harcamaları açısından incelenmiştir. Bu çalışmada,

(78) AKDOĞAN: a.g.e., 236.

vergi harcamalarını gelir vergisiyle sınırlandırarak ele almanın hiç bir temel gerekçesi olmadığı belirtilmiştir. Mali amacın baskın olduğu harcama vergilerinde vergi harcamalarının azaltılmış oran ve istisnalardan oluştuğu, gelir vergisindeki indirim ve vergi yükümlülüğünün ertelenmesine benzer düzenlemelerin yer almadığı, dolayısıyla daha dar kapsamlı olduğu gösterilmiştir. Araştırmadaki vergi grupları ve bu gruplardaki vergi harcamalarından örnek verilecek olunursa; lüks tüketimi daha ağır vergilendirmeyi amaçlayan grupta lüks olarak nitelendirilen araçların özürhüleri kullanıma uygun hale getirilmesi için yapılan harcamalar vergi dışı bırakılmıştır. Alkollü içkiler, tütün ve bazı şans oyunlarından alınan vergiler grubunda, bira ve şarap küçük üreticilerine azaltılmış vergi oranı uygulanmaktadır. İletişim hizmetleri üzerinden alınan vergide, hastane ve eğitim kurumlarına yönelik hizmetler vergi dışı bırakılmıştır(79).

2-Dolaysız-Sübjektif Harcama Vergisi (Kişisel Harcama Vergisi)

Bir dolaysız vergi olarak harcamanın vergilendirilmesini ilk öneren KALDOR'dur. KALDOR, harcamanın gelirden daha uygun bir vergi konusu olduğunu savunmaktadır. Harcama, kişisel kullanım için bireyin ekonomiden çektiği kaynak olarak ölçülür. Gelirin tüketilmeyen kısmı tasarruf ise ülkenin sermaye stokuna yapılan eklemeler ve toplam üretken kapasiteyi artırır. Eğer birey kredi alma veya geçmişteki tasarrufları kullanma yoluyla gelirinden fazlasını harcıyorsa, daha fazla vergi ödemelidir. Çünkü ülkenin sermaye stoku azalmaktadır. Bu yaklaşım özellikle, zenginlerin yüksek tüketim eğilimleri nedeniyle özel sermaye birikiminin yetersiz olduğu AGÜ için oldukça caziptir. Bir kişisel harcama vergisi, harcamayı vergilendirme

(79) Bruce F. DAVIE: "Tax Expenditures in The Federal Excise Tax System", *National Tax Journal*, XLVII, 1(March 1994), 46-50.

yoluyla caydırırken, tasarrufları teşvik etmektedir(80). Şimdiye kadar Hindistan ve Seylan'da uygulanma olanağı bulunan kişisel harcama vergisi günümüzde yoğun olarak vergi reformu tartışmalarına konu olmaktadır. Tasarruf ve yatırımı vergilendirmemesi, gerçek vergileme için enflasyona yönelik düzenlemeler yapılmasını gerektirmemesi gibi üstünlükleri bulunan bu vergi hakkında, Amerika'da Hazine'nin Blueprints Raporu, İsveç'te Prof. Lodin Raporu ve İngiltere'de Meade Raporu hazırlanmıştır. Meade Raporu'nda, geniş tabanlı bir gelir vergisi uygulamanın çok güç olduğu, teorik olarak yapılması gerekli olan endekslemenin, bir başka deyişle vergiyle ilgili değerlerin o yılki enflasyon oranına göre düzeltilmesinin, pratik olmadığı(81) belirtilerek, vergi konusu olarak harcamaya dikkat çekilmiştir. Bu raporda, kişisel harcama vergisinin gelir vergisine alternatif olarak uygulanabilme koşullarının yanısıra, tüm mükelleflerin öncelikle bir gelir vergisi sisteminde vergilendirilip, belirli harcamaları yüksek miktarda olanların ek olarak harcama vergisi ödemelerini içeren iki sıralı tüketim vergisi de incelenmiştir(82).

- (80) John DUE: **Public Finance**, Prentice Hall Inc. Foundations of Modern Economic Series, (New Jersey, 1964), 56.
- (81) Simon JAMES-Christopher NOBES: **The Economics of Taxation**, Philip Allan Publishing Limited, (Oxford, 1988), 211- 212.
- (82) Bkz. C.V. BROWN- D.M. JACKSON: **Public Sector Economics**, (Oxford, 1990), 486-498. Michael J. Graetz, kişisel tüketim vergisinin gelir vergisinin alternatifi olamayacağını savunmaktadır. Graetz, gelir vergisinde vergi konusunun daha geniş olması nedeniyle belirli miktarda verginin, konusu çok daha kısıtlı olan kişisel tüketim vergisine nazaran daha düşük oranlarla sağlanabileceğini; gelirin tek başına, harcamadan daha iyi bir ödeme gücü göstergesi olduğunu; harcama vergisinin düşük gelirli yüksek gelirliye göre daha ağır vergilendireceğini; tasarruf ve yatırımlar konusunda gelir vergisi içinde de çözüm bulunabileceğini belirtmektedir. Michael J. GRAETZ: "Can The Income Tax Continue to be The Major Revenue Source?", **Options for Tax Reform**, ed. Joseph A. PECHMAN, The Brookings Institution Press, (Washington, 1984), 64-65. Lorraine Eden da kitabında, Graetz'in belirttiği gerekçeleri paylaşmakta, ek olarak, kişisel tüketim vergisinin, sermaye kazançlarını gerçekleştirmesi halinde vergilendiren gelir vergisine nazaran yönetiminin daha zor, gerçekleştirilmemiş sermaye kazançlarını vergilendiren gelir vergisine göre ise daha kolay olduğunu da belirterek, gelir vergisinden yana tavır koymaktadır. Lorraine EDEN: **Retrospectives on Public Finance**, Duke University Press, (Durham London, 1991), 114. Ayrıca, kişisel tüketim vergisinin uygulanabilirliğiyle ilgili olarak bkz. Patrick L.KELLEY: "Is An Expenditure Tax Feasible?", **National Tax Journal**, XXIII, 3 (September 1970), 237-253.

Kişisel harcama vergisinde matrah ya vergiye tabi harcamalar belgeye dayandırılarak saptanmakta, ya da toplam gelire dönem sonu-dönem başı servet farkı eklenerek/çıkarılarak belirlenmektedir. Matrahtan sadece, bağışlar, kanuni zorunluluklara, mahkeme kararlarına dayanılarak ödenen tazminatlarla olağan dışı sağlık giderleri indirilebilmektedir(83). Bu indirimlerden başka, zaten tasarruf ve yatırım vergilendirilmediğinden, ekonomik teşvik olarak gelir vergisinde görülen vergi harcamaları kişisel harcama vergisinde yer almaz. Sosyal amaçlı vergi harcaması olarak; belirli miktarda geliri olan ya da harcamaları belirli bir miktarı aşmayan kişiler vergi dışı bırakılabilir, düşük gelirli olanların daha çok tükettiği mal ve hizmetlere yönelik harcamalar belirli bir sınır dahilinde olmak koşuluyla, vergilendirilmeyebilir. Vergi erteleme şekline göre vergi harcaması ise geçici bir süre için gelir elde etmeyip, borç, bağış, eski birikimlerle harcamasını karşılayan kişiler için uygulanabilir.

Kişisel harcama vergisi için belirlenen matrahı, gelir vergisinde olduğu gibi artan oranlı vergilemek mümkündür. Bunun için iki yol izlenebilir. Matrah doğrudan doğruya belirli bir tarife göre vergilendirilebilir veya yiyecek-giyecek-elektrik-su-ısıtma-eğitim gibi temel giderleri düşük oranda vergilendirmek amacıyla vergi tarifesinin ilk basamağı geniş tutulup, diğer basamaklar daha fazla artan oranda vergilendirilebilir(84). Kişisel harcama vergisi sabit(tek) oranlı olarak da uygulanabilir. ABD'de yapılan araştırmalarda, hiçbir vergi harcamasına yer verilmeden kişisel harcamaların % 15 oranında vergilendirilmesi incelenmiştir. Sonuçta, düşük gelirli olup, tüm gelirini tüketenlerin zenginlere göre daha fazla vergi ödeyecekleri belirtilip, bunun telafi edilmesi için, ailelere yıl sonunda

(83) Çetin HACIOSMANOĞLU: "Özel Kıyas Yöntemine Alternatif Şahsi Harcama Vergisi", **Vergi Dünyası**, 172 (Aralık 1995), 7. Daha fazla bilgi için bkz. Nicholas KALDOR: **An Expenditure Tax**, George Allen-Unwin Limited, (London, 1955), 1-446.

(84) HACIOSMANOĞLU: a.g.m., 7.

Hazineden 3000 \$ vergi iadesi yapılması önerilmiştir(85). Bu öneri, vergi harcamalarıyla sübvansiyonun birbirlerinin alternatifi olduklarını göstermesi açısından da ilginçtir.

C-Servet ve Servet Transferinden Alınan Vergilerde Vergi Harcamaları

Kişilerin sahip olduğu ekonomik varlıklar da ödeme gücünün bir göstergesi olduğundan servetin kendisi ve el değiştirmesi bu vergiler kapsamında vergilendirilmektedir.

1-Servet Vergileri

Belirli bir dönemde kişilerin sahip olduğu tüm ekonomik değerlerin para ile ifade edilen toplamı olarak tanımlanan servetin kendisi servet vergileri içinde vergilendirilmektedir. Bu vergilerin, devlet gelirini artırmanın ötesinde, adaletsiz gelir dağılımının düzeltilmesi, aşırı servet birikimlerinin törpülenmesinde önemli etkileri vardır. Servet sahipleri çoğunlukla yüksek gelir grubunda yer aldığından ve bunların vergilendirilmesi servete sahip olmayı daha maliyetli hale getirdiğinden, gelir ve servet dağılımı üzerinde etki yaratılmaktadır. Ayrıca servet vergileri, gelir vergisinin kapsayamadığı birikimleri yakalayarak, gelir vergisini tamamlayıcı fonksiyon görebilir. Bunun yanında, vergi yükümlülüğünün yerine getirilmemesiyle vergiden kaçırılmış gelir servetin oluşturulmasında kullanılmışsa, beyan edilen gelir ve servet arasında ilişki kurulması, gelir vergisi beyanının da denetlenmesini sağlayacaktır(86).

(85) Ali Rıza KARDÜZ: " "Flat Tax" Tek Vergi-Tek Vergi Oranı", **Sabah**, (30 Ocak 1996), 9.

(86) TURHAN: a.g.e., 175.

Servet vergileri ya kişilerin tüm ekonomik varlığını dikkate alıp topluca vergilendiren genel servet vergisi ya da her bir unsur için ayrı bir vergi uygulanmasından oluşan özel servet vergileri olarak düzenlenebilmektedir. Genel servet vergilerinin yapısı kişisel durumu dikkate alan uygulamaların yapılmasına daha uygun olduğundan, bu vergiler sübjektif, dolaysız niteliktedir. Özel servet vergileri ise, vergi konusuyla mükellefin durumunu ilişkilendirmenin çok daha zor olması nedeniyle objektif, dolaysız vergilerdir.

Servet vergilerinde de vergi harcamaları gelir vergisinden daha dar kapsamlı olarak yer almaktadır. İstisna ve muafiyetler genellikle sosyal amaçla uygulanmaktadır. Özürlülerce kullanılan motorlu taşıtların vergi dışı bırakılması, tek bir evi olan emeklilerin bu evde oturmaları koşuluyla veya hiçbir koşul olmaksızın emlak vergisinden muaf tutulmaları, kazanç gayesi olmadan işletilen eğitim-sağlık kuruluşlarına ait binaların vergiden istisna edilmesi gibi uygulamalar örnek olarak verilebilir. Ekonomik amaçla, fabrika binaları, çeşitli üretim ve turizm tesislerinin vergi dışı bırakılması da söz konusu olabilmektedir. Emlak vergisinde tek evi olan emeklilere düşük vergi oranı uygulanması örneğinde olduğu gibi farklı vergi oranı uygulaması bulunmakla beraber, vergi ertelenmesi gibi vergi harcamaları, genellikle yer almamaktadır.

2-Servet Transferinden Alınan Vergiler

Bu vergiler servetin kendisinden değil, gerek karşılığı olarak, gerek karşılıksız el değiştirmesinden alınmaktadır. Veraset ve intikal vergisi, taşıt-emlak alım vergisi bu türden vergilerdir. Dolaysız ve objektif nitelikte olmasına rağmen, veraset vergisinde mirastan yararlananların ölene yakınlığına göre verginin farklılaştırılması uygulamasındaki gibi, kişisel durumu dikkate alarak sübjektif nitelik de kazanabilmektedir. Ancak, bu farklı

vergi oranı tarifenin bir unsuru olduğundan, vergi harcaması olarak nitelendirilemez. Bu vergide vergi ertelenmesi ve ayrıcalıklı vergi oranı uygulanması gibi vergi harcamasına pek rastlanmamaktadır. Eğitim, sağlık kuruluşlarına yapılan intikallerin vergi dışı bırakılması, belirli bir miktarın altındaki intikallerin vergilendirilmemesi gibi sosyal amaçlı istisna, vergi harcaması örnekleri görülebilmektedir. Bağış yapanın bu miktarı gelir vergisi matrahından indirmesi gelir vergisi açısından, bağış yapılanın aldığı bağış miktarı üzerinden intikal vergisi ödememesi de veraset ve intikal vergisi açısından vergi harcaması yaratmaktadır.

Emlak-taşıt alım vergilerinde ise alıcının özelliğine göre bazı muafiyet, istisnalar uygulanabilmektedir. Genellikle, sosyal yardım, eğitim, sağlık kuruluşlarının bina, arazi, taşıt alımları, özürlü araçları alımları vergi dışı bırakılabilmektedir. Bu tür vergilerde de ayrıcalıklı vergi oranı uygulanması, vergi ertelenmesi gibi vergi harcamalarına rastlanmamaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

GELİR VERGİSİNDEKİ VERGİ HARCAMALARI

Günümüzde vergilerin sadece devlete gelir sağlamak için değil, sosyal, ekonomik amaçları gerçekleştirmek için de önemli bir araç olduğunun kabulü, bu amaçlara yönelik düzenlemelerin vergi yasalarında yer almasına neden olmuştur. Dolaysız bir vergi olması, ödeme gücüne dayalı bir vergilendirme için gerekli ayırma kuramı, en az geçim indirimi gibi teknikleri içermesi ve kamu gelirlerinin önemli bir kısmını sağlaması gibi önemli özellikleri bulunan gelir vergisi, ektrafiskal amaçlarla bazı düzenlemelerin yapılmasına da oldukça elverişli bir vergidir. Vergi harcamalarının teorisi de ilk olarak gelir vergisindeki bu tür uygulamalara yönelik olarak oluşturulmuştur. Her vergide az veya çok ayrıcalıklı düzenlemeler bulunmasına rağmen, vergi harcamasının tanımı gelir vergisine dayalı olarak yapılmıştır.

I- GELİR VERGİSİNDEKİ VERGİ HARCAMALARININ BELİRLENMESİ

Genellikle vergi harcamaları şeklindeki özel vergi uygulamalarını diğer yapısal düzenlemelerden ayırmak için "net gelirin genel kabul edilmiş ölçümü" ya da "gelir vergisinin genel kabul edilmiş yapısı" standardı rehber olarak göz önüne alınmaktadır(1). Bu standartlar, gelir vergisi için gelirin nasıl tanımlandığı, vergi tarifesi, muhasebe düzeni, indirimi zorunlu ödemeler,

(1) SCHNITZER- CHEN: a.g.e., 295.

beyanname düzeni, zamanı gibi yönetime yönelik uygulamalar ve bu uygulamaların içerdiği mali zorunluluklarla(2) yakından ilgilidir. Vergi harcamaları belirlenen standartlardan sapma niteliğine sahiptir. Bir gelir vergisi nominal geliri veya gerçek geliri vergilendirebilir: Eğer nominal gelir kabul ediliyorsa, enflasyon nedeniyle yapılan ayarlamalar, yapısal bir düzenleme olmadığı için, vergi harcaması olarak değerlendirilecek; gerçek gelir kabul ediliyorsa, gelirin gerçekliğini sağlamaya yönelik bu düzenleme yapısal nitelikte olduğundan, vergi harcaması olarak ele alınmayacaktır(3).

Maliye bilimi açısından gelir, iki şekilde tanımlanabilmektedir. Kaynak teorisine göre gelir, üretim faktörlerinin üretime katılması sonucu, belirli bir kaynaktan sürekli olarak sağlanan geliri ifade eder. Bu tanıma göre, sermaye kazançları, üretim sürecine katılmaksızın elde edilen ve düzenli-sürekli nitelikte olmayan piyango, bağış, miras gibi kazançlar gelir kapsamına girmez. Net gelirin belirlenmesi açısından, gelirin devamlı ve düzenli olabilmesi için, gelir kaynağının korunması amacıyla yapılan giderlerin indirilmesi gerekir. Net(safi) artış teorisine göre ise, sürekli ve belirli bir kaynaktan elde edilip, edilmediğine bakılmaksızın, servette artış yaratan her türlü kazanç gelirdir. Gelire ulaşmak için, bireysel tüketimin piyasa değerine, yıl boyu servetteki artış/azalış eklenecek/çıkarılacaktır. Miras, bağış, sermayenin kendi değerindeki artışlar, bir başka deyişle gerçekleşsin veya gerçekleşmesin sermaye kazançları da gelire dahildir(4). Özellikle Amerika'da vergi uzmanlarınca çok desteklenen bu gelir tanımı, yaygın olarak HAIG-SIMONS, daha sınırlı olarak HAIG-SIMONS-SCHANZ tanımı olarak bilinmektedir. Bu tanım HICK'in ekonomik gelir tanımının vergileme alanında geliştirilmesiyle oluşturulmuştur. HICK'e göre gelir kişinin bir hafta boyunca harcayabileceği maksimum değerdir ki bu değer

(2) OECD: a.g.e., 9.

(3) HOCKLEY: a.g.e., 32.

(4) TURHAN: a.g.e., 117-118.

belirlenmesinde, hafta sonunda başındakinden daha iyi durumda olma beklentisi (lotodan para kazanmak, birisinden miras kalması gibi) de dikkate alınmaktadır. Ancak bu tanım vergi açısından işlev göremez niteliktedir. Temel sorun "beklenti" sözcüğünde yatmaktadır. Vergileme açısından gelirin ölçülebilir nitelikte olması gerektiğinden, HAIG-SIMONS-SCHANZ tanımı gerçek tüketimi başlangıç noktası olarak ele almıştır(5). Vergi amaçları için geliştirilen bu tanım, tüketim ve çoğalma, birikmenin toplamı olarak kişisel geliri tanımlar. HAIG, geliri, herhangi bir dönemde, kişinin ihtiyaçlarını tatmin etmek için kullandığı ekonomik gücündeki artış olarak belirtmektedir. Güç, paranın kendisinden ve parayla ifade edilebilen herhangi bir değerden oluşur. Kısaca gelir, zamanın iki noktası arasında kişinin ekonomik gücündeki net artışın parasal değeridir. Bu, tüketim kadar tasarrufları da içermektedir. SIMONS, gelir vergisi için geliri, tüketimin piyasa değeri ve servette belirli bir dönemdeki artışın toplamı olarak tanımlamaktadır. Başka bir deyişle, dönem sonundaki servete tüketim eklenecek, dönem başındaki servet çıkarılacaktır. SCHANZ, SIMONS'un tanımındaki olağan kazançlara, yararlanma hakkı, miras, hediye, kumar kazançları, arızı kazançların her çeşidi ve faiz kazançlarını eklemiştir(6). HAIG-SIMONS-SCHANZ tanımının özelliği, gelirin

-
- (5) A. R. PREST-N. A. BARR: **Public Finance in Theory and Practice**, Weidenfeld and Nicholson, (London, 1979), 336. Fisher de vergilenebilir gelir tanımında geliri tüketime eşdeğer olarak ele almıştır. Tasarruf, sermayenin kendi değerindeki artış "gelir" kapsamına alınmadığından S-H-S tanımından farklılaşmaktadır. Kaynak kuramındaki düzenlilik ve süreklilik kıstasları Fisher tanımı için önemli olmadığı gibi, tüketimin cari yıl kazançlarından ya da birikimden finanse edilmiş olması da önemli değildir. Fisher uzun süre gelir kavramını tüketimle sınırlamışken daha sonraları bundan vazgeçerek, tanımını "tüketim + sermaye artışı/azalışı" olarak formüle etmiştir. Bkz. BAKER-ELLIOT: a.g.e., 508. Kaldor tarafından dolaysız bir vergi olarak önerilen kişisel tüketim vergisinin teorik temelleri büyük ölçüde Fisher'in bu gelir tanımına dayanmaktadır.
- (6) BAKER-ELLIOT: a.g.e. 509-510. Ekonomistlerin gelir tanımıyla, gelir vergisinin genel kabul edilmiş yapısı arasındaki uyumsuzluğa örnek verilecek olunursa, uygulamada, gelir vergileri ne gerçekleşmemiş sermaye kazançlarını vergilendirmeye teşebbüs eder, ne de gelir vergisi matrahına miras ve intikalleri dahil eder. Mücevher, sanat eseri gibi mükellefe ait dayanıklı mallara gelir isnat etmek ancak teorik olarak mümkün olduğundan, bunların vergi dışı olması, genel kabul edilmiş yapının bir unsurudur. WILLIS-HARDWICK: a.g.e., 4. Dolayısıyla bu unsurların vergi dışı olması vergi harcaması yaratmamaktadır.

kaynağından ziyade gelirin kullanımını dikkate almasıdır. Gelirin kullanımı unsurunun ödeme gücü ilkesine diğerinden daha fazla uyduğu savunulmaktadır(7). Net artış teorisine göre geliri belirlemek çok güç olduğundan, ülkeler vergilendirme için genellikle karma bir sistem uygulamaktadır. Bu sistemde, anılan teorilerin ağırlığı farklı olabilmektedir. Örneğin: İngiltere'de kaynak; Fransa, Almanya, İsviçre ve ABD'de net artış teorisine ağırlık verilmiştir(8). Bu nedenle İngiliz gelir vergisi kapsamı içinde sermaye kazançlarının vergilendirilmemesi(9) vergi harcaması oluşturmazken, ABD'de varlığın 12 aydan uzun süre elde tutulması halinde, satışında bedelinin sadece yarısının gelir sayılıp, vergilendirilmesi bir vergi harcaması yaratmaktadır(10).

Genel olarak, bir gelir vergisinde en az geçim indirimi-standart indirim, aile-çocuk indirimleri normal yapının bir parçası olarak kabul edilmektedir. Çünkü, vergi ödeme gücü bu indirimlerin üzerindeki gelirden ortaya çıkmaktadır. Ancak, indirimlerin karşılıklı konumlarına bakıldığında, örneğin: Aile indirimi bekar kişi indiriminin iki katından fazlaysa veya çocuk indirimi bekar kişi indiriminden fazlaysa, durum farklılaşabilir. Çünkü, neden mükellefin bakımına muhtaç kişiler için indirimin mükellefin kendisine ait indirimden fazla olduğu hakkında, açık bir vergi gerekçesi yoktur. Yüksek indirimlerin evliliğe ve çocuk sahibi olmaya yönelik bir teşvik olduğu savunulursa, bu durumun, vergi harcamasının bir unsuru olan teşvik unsurunu içerdiği ifade edilebilir(11). Çocuk indirimleri, küçük ailelere göre vergi ödeme gücü daha düşük olan geniş ailelerin vergi yükünü azaltmayı amaçlamaktadır. Çocuk indirimlerinin alternatifi, dolaysız kamu harcaması şeklindeki çocuk yardımları, sübvansiyonlarıdır. ABD Vergileme Komitesi (Joint Committee on Taxation), vergi harcamalarının bazı tip davranışları teşvik etme ve dolaysız harcama programlarının yerini alma gibi iki

(7) HERBER: a.g.e., 152.

(8) TURHAN: a.g.e., 119.

(9) Aynı bir sermaye kazançları vergisi vardır.

(10) WILLIS- HARDWICK, a.g.e., 3.

(11) WILLIS- HARDWICK: a.g.e., 4.

önemli karakteri olduğunu belirtmiştir. Bu açıdan da çocuk indirimlerinin vergi harcaması kriterlerini taşıdığı savunulabilir(12).

Görme ve bedensel özürllürlere, belli yaşıin üzerindeki kişilere tanınan ek indirimlerin vergi harcaması oluşturup, oluşturmadığı hakkında bazı tereddütler vardır. BITTKER, yaşlıların, özürllürlerin yaşamlarının ek maliyeti nedeniyle, bu uygulamaları ödeme gücü ilkesinin gereğı olarak ele almakta, vergi harcaması yaratmadığını savunmaktadır(13). Ancak çoğı ülke, bu ek indirimleri sosyal bir yardım olarak belirleyip, vergi harcaması kapsamında nitelendirmektedir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlayışlarına dayanılarak bir başka ülkede ödenen vergilerin indirimi, modern gelir vergisi yapısında temel bir eleman olarak kabul edilmektedir. Ancak, bazı özel çifte vergileme anlayışları vergi harcaması unsurlarını taşıyabilir. Diğer ülkedeki ekonomik çıkarlarıyla ilgilenen devlet, o ülkede gelir elde eden vatandaşlarına veya o ülkeye verdiği tavizlerle vergi harcaması yaratabilir(14).

II-GELİR VERGİSİNDE VERGİ HARCAMALARININ YER ALIŞ GEREKÇELERİ VE YARATABİLECEKLERİ SORUNLAR

Vergi harcaması niteliğinde uygulamalar belirli amaçlarla gelir vergisinde yer almaktadır. Bu amaçlar gerçekleştirilirken, gelir vergisi sisteminde bazı etkiler yaratılır. Bu etkiler istenilen, öngörölmüş olabileceğı gibi, hedeflenmemiş de olabilir.

(12) PRESSMAN: a.g.m., 701.

(13) Boris BITTKER, "Accounting for Federal " Tax Subsidies" in The National Budget", **National Tax Journal**, XXII, 2 (June 1969), 253.

(14) WILLIS- HARDWICK: a.g.e., 4.

A-Gelir Vergisinde Vergi Harcamalarının Yer Alış Gerekçeleri

Vergi harcamalarından bazen vergi açıkları, gedikleri olarak söz edilmektedir. Böyle bir kullanım, onların kazara vergi yasalarına girdiği, amaçlanmış bir düzenleme olmadığı gibi bir anlam taşıyabilir. Oysa vergi harcamaları bazı gerekçelerle, bilinçli olarak yasalara konulmuştur. Bu gerekçeler mali-ekonomik, idari-teknik, sosyal, siyasi olabilir.

1-Mali- Ekonomik Gerekçeler

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde, vergi harcaması oluşturulmasının ekonomik gerekçeleri genelde farklıdır. Gelişmekte olan ülkelerde, ekonomik kalkınma yolundaki sorunların çözümüne vergi harcamalarıyla yardımcı olmak amaçlanırken; ekonomik kalkınma ve büyümeyi sağlamış gelişmiş ülkelerde, zaman zaman ortaya çıkan dengesizlik ve sorunların üstesinden gelmek amacıyla daha sınırlı olarak gelir vergisinde bu tür düzenlemeler yapılmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerde kişi başına düşen gelirin düşüklüğü, yatırımlar için yetersiz sermaye birikimine neden olmaktadır. Bu durumda devlet ya özellikle vergileri artırma yoluyla kendi tasarruflarını artırmak ya da tasarruf eğilimleri yüksek kitleleri vergi yoluyla teşvik etmek zorunda kalmaktadır. Eğer özel tasarrufları artırmak tercih ediliyorsa, ayrıcalıklı uygulamalarla kişilerin ellerinde fon bırakılabilir. Bu miktarların belirli alanlara kanalize edilebilmesi için, ilgili alanlarda değerlendirilen tasarrufların getirilerinin düşük oranda vergilendirilmesi veya hiç vergilendirilmemesi yoluna gidilebilir. Özel tasarrufları artırma amacına yönelik uygulamalar geliri düşük, tüketim eğilimi yüksek kişilere değil, yüksek gelirli tüketim eğilimi nisbeten düşük kişilere yarar sağlayacaktır.

Tasarruflar, devlete borç verilmesi veya özel yatırımları finanse etmesi için teşvik edilebilir. Devlet tahvili, hazine bonosu faiz istisnası ilk uygulamaya, temettü-yatırım fonları gelir istisnası ikinci uygulamaya örnektir. Yatırımlara yönelik teşvikler belli büyüklükte, belirli sanayi dalları ve coğrafi alanlardaki yatırımlar için seçici olarak, vergi sonrası geliri artırmak amacıyla uygulanmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde sermayenin nisbeten kıt, sermaye piyasalarının ise gelişmemiş olması, vergi teşvikleri yoluyla devlet müdahalesini gerekli kılmaktadır. Oysa gelişmiş ülkelerde kişi başına düşen gelirin yüksekliği ve sermaye piyasalarının gelişmişliği, yeterli birikimi ve bu birikimlerin rasyonel yatırımlara yönltilmesini sağladığından, vergi teşvikleri daha çok sosyal fonksiyonu olan eğitim, sağlık, çevre temizliği ile ilgili yatırımlar ve araştırma-geliştirme yatırımlarına yönelik olmaktadır. Bir başka üretim faktörü olan emeğin daha vasıflı-verimli hale getirilmesi amacıyla, çalışan ve işverenin bazı giderleri matrahtan indirmesine izin verilmesi hem sosyal hem de ekonomik fonksiyonu bulunan vergi harcamasıdır. Çalışanın eğitim, sağlık harcamaları, hayat-sağlık sigortası primlerinin indirimi, işverenin çalışanın sağlık-emeklilik-hayat sigortasına katılımının indirimi bunlara örnektir. Ayrıca, ücret dışı ek sosyal ve ekonomik faydaların (fringe benefit) sağladığı gelirin vergi dışı bırakılması da söz konusu olabilmektedir.

Vergi tarifesinde yapılan değişiklikler, oran indirimleri bazı yazarlarca vergi harcaması olarak kabul edilmektedir(15). Laffer eğrisinde de gösterildiği gibi, vergi oranlarıyla vergi hasılatı arasında ters ilişki vardır. Oranlarda indirim, üretim faktörlerinin arzı üzerinde olumlu etki yaratmaktadır. Birey, çalışmayı boş zamana tercih edecek, tasarrufların vergi yükü azalacak, vergi tabanının gelişmesine bağlı olarak vergi hasılatında artış ve ekonomik büyüme sağlanacaktır. Arz yönlü iktisatçıların, ekonomiyi olumlu yönde etkilediğini savundukları bir başka unsur ise, maktu istisna ve indirimlerin

(15) BITTKER: a.g.m., 251.

enflasyon nedeniyle yıpranmasını önlemek için önerdikleri endekslemedir(16). Endeksleme, gelirin gerçekliğini sağlamaya yönelik bir düzenleme olarak ele alınabileceği gibi, bir ekonomik teşvik olarak da düşünülebilir. Endeksleme uygulamasıyla vergi harcamalarının teşvik edici etkisini yitirmesi önlenmektedir.

Herhangi bir uygulamanın mali gerekçesinden söz edildiğinde, genellikle, kamu gelirini artırmaya yönelik olduğu anlaşılmaktadır. Vergi harcamaları bir tür kamu harcaması olduğundan kamu gelirlerini artırmamakta, tüketmektedir. Ancak, uzun dönemde gelir artırıcı etkileri olabilir. Tasarrufların, yatırımların vergi dışı bırakılmış veya düşük oranda vergiye tabi tutulmuş olmaları, yeni ve ek yatırım, tasarrufları teşvik ederek ulusal gelir ve kişi başına düşen geliri artırabilir. Yatırım teşvikleri özellikle ilk yıllar için yatırımın maliyetini azalttığından, o sanayi dalının tutunup gelişmesi sağlanacak, desteklediği yan sanayilerle birlikte gelecekte daha geniş bir vergi kaynağı yaratacaktır. Ayrıca bir önceki paragrafta belirtildiği gibi, vergi oranlarının azaltımı şeklindeki vergi harcaması devlete gelir artışı sağlamaktadır. Çünkü, mükellefler düşük orandaki vergiyi daha az hissettiklerinden (kısmi mali anestezi bile denilebilir), vergiye daha az tepki duyar. Vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı şeklindeki tepki gösterimleri de bu nedenle sınırlanabilir.

Verginin idari maliyetinin mükellef başına sabit olduğu varsayılırsa, düşük matrahlarda maliyet/hasıla oranı yüksek, büyük matrahlarda ise düşüktür. Bir başka deyişle, yüksek gelirli daha verimli vergi kaynağıdır. İstisna, indirim yoluyla düşük matrahların vergi dışı bırakılması idari maliyetten önemli tasarruf sağlamaktadır(17). İdari maliyetten tasarruf, uygulamanın yarattığı gelir kaybından daha büyük olabilir. Eğer böyle

(16) Refia YILDIRIM: "Maliye Politikası Açısından Arz Ekonomisi", **Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 3, 1, Yıl:1989, 96-97.

(17) Filiz GİRAY: **Teoride ve Uygulamada Gelirden Alınan Vergilerde Vergi Sığınakları**, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi, (Bursa, 1994), 52-53.

bir kıyaslama yapabilmek mümkün olursa, vergi harcamalarının her zaman kaynak tüketmediği, kaynağı koruyabildiğini de gösterme olanağı elde edilebilir.

2-İdari-Teknik Gerekçeler

Vergi idaresinin yönetim ve denetim alanını daraltmak, dolayısıyla daha etkin çalışmasını sağlamak için de vergi harcamaları gelir vergisinde yer alabilir. Çok geniş bir mükellef kitlesi ve vergi alanı vergi idaresinin fonksiyonlarını yerine getirmede sorunlar yaratabilir. Nisbeten küçük matrahları vergi dışı bırakmak, vergi idaresinin kaynaklarının daha yüksek matrahları denetlemede kullanılmasını sağlayacaktır. Eğer, matrah büyüdükçe vergi azaltma çabalarının yoğunlaştığı bir varsayım olarak kabul edilirse, bunlar üzerindeki denetimin artışı kamu gelirlerinde de önemli artışlar yaratabilir.

Gelir vergisi kapsamı içinde bazı unsurların tam olarak belirlenmesi, gelir olarak nitelendirilmesi teorik olarak mümkün olmakla beraber, bu unsurların vergilendirilmesi sorun yaratabilir. Olası sorunlardan kaçınmak amacıyla, vergiden istisna edilerek, vergi harcaması oluşturulmaktadır. Bu tür vergi harcamaları teknik zorunluluk nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Örneğin: ABD gelir vergisinde emekli planı ve sağlık sigortası işveren katkı payının çalışanın gelirinden istisna edilmesi, gerçekleşmemiş geliri vergilendirmenin zorluklarından, sakıncalarından ve belki de vergilendirmedeki gönülsüzlükten kaynaklanmaktadır(18). Sahip oldukları evde oturanların emsal kira gelirlerinin istisna edilmesi diğer bir örnektir(19).

(18) Richard GOODE: "Tax Preferences", **Options for Tax Reform**, ed. Joseph A. PECHMAN, The Brookings Institution Press, (Washington, 1984), 20.

(19) WILLIS- HARDWICK: a.g.e., 4. Adı geçen yazarlar, bu istisnanın sosyal koruma amacıyla uygulandığı savunmaktadır.

Kendi evlerinde oturanlar ipotek faizi indirimi şeklindeki vergi harcamasından da yararlanmaktadır. Burada ilginç olan, evin emsal kira geliri vergilendirilmediği halde, geliri kazanma maliyeti olarak düşünülen ipotek faizinin kişinin gelirinden indirilmesi olanağının tanınmış olmasıdır. Kişi kira gelirini beyan etme zorunda olsaydı, bir gider olarak bu miktarı gösterecekti. Ancak istisna nedeniyle diğer gelirlerinden indirmesi, bir vergi harcaması yaratmaktadır(20). Böyle bir düzenlemenin gerekçesi, evini kiraya verenler karşısında kendi evinde oturanları vergi yönünden daha az avantajlı durumda bırakmamak, kişileri sahip oldukları evlerde oturmaya teşvik etmek olabilir.

Bazı vergi harcamaları idareler arasında bir yardım, sübvansiyon sağlamak için vergi sisteminde yer alır. Federe devletlerde federal hükümet, eyalet-yerel idarelere federal gelir vergisindeki düzenlemelerle yardım sağlayabilir. Bu açıdan iki vergi harcaması ABD eyalet-yerel kamu maliyesinde önemlidir: Eyalet-yerel bono faiz istisnası, bazı eyalet-yerel vergilerin indirimi(21). Vergi indirilebilirliği genel amaçlı faaliyetleri, faiz istisnası ise sermaye harcamalarını finanse etmektedir. Üstelik, bu vergi harcamalarının federal hükümetlere maliyeti eyalet-yerel yönetimlerin kararlarına bağlı olduğundan, "açık uçlu" yardımlar olarak nitelendirilmektedir. 1987'de, faiz istisnası için 9,1 milyar \$, vergi indirimi için 36,1 milyar \$ olmak üzere toplam vergi harcamaları 45,2 milyar \$'a ulaşmıştır ki bu rakam, dolaysız kamu harcaması şeklindeki sübvansiyonun % 45'inden daha fazladır. Federal bağış olarak yapılan yardımlar reel olarak düştüğü

(20) OECD: a.g.e., 109.

(21) Eyalet-yerel gelir vergilerinin federal gelir vergisi matrahından indirimi Richard Goode'ye göre eyalet-yerel idarelere yardım sağlamak için değil, çifte vergilemeyi önlemek amacıyla düzenlenmiş bir uygulamadır. GOODE: a.g.e., ed. PEACHMAN, 20. Çifte vergileme indirimleri ABD'de bir vergi harcaması kaynağı olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla, ister bir sübvansiyon, ister çifte vergilemeyi önlemeye yönelik düzenleme olarak düşünülsün, bu uygulamalar bir vergi harcamasıdır. Oysa Willis-Hardwick bu indirimi yapısal bir eleman olarak kabul ederek, vergi harcaması yaratmadığını savunmaktadır. Bkz. WILLIS-HARDWICK: a.g.e., 3-4.

halde, vergi harcamaları artmaktadır(22). Yerel-eyalet bonolarından elde edilen faizin federal gelir vergisinden istisna edilmesi, söz konusu idarelere piyasa faiz oranından daha düşük oranla borçlanma şansını vermektedir. Eyalet-yerel idarelere yönelik sübvansiyonun(23) büyüklüğü, idarelerin borçlanabildikleri faiz oranıyla, istisna olmadığında borçlanmak zorunda kaldıkları oran farkıyla ölçülmektedir. İkinci oran, benzer risk ve vadeye sahip vergilenebilir bonolar üzerindeki faiz oranına yakın olabilir. ABD'de yapılan bir çalışmada, eyalet-yerel idare borçlanmasının vergisiz olan faiz oranı, aynı miktardaki vergilenebilir borçlanma araçlarının faiz oranının yaklaşık 2/3'üne eşit olduğu belirlenmiştir(24). Sübvansiyonun federal hükümete maliyeti ise, vergilenebilir gelirden faizin istisna edilmesiyle azalan vergi geliri olarak ölçülür. Varsayalım ki faiz oranından % 20 tasarruf edildi, % 10 yerine % 8'den borçlanıldı. Bonoyu alanların % 30 marjinal vergi oranına (gelirdeki artışın ödenilen vergideki artışa oranı) sahip olmaları halinde, federal hükümet gelirinin % 30'unu kaybettiğinden, 100 \$'lık borçlanmada eyalet-yerel idarelerin gelir tasarrufu, federal sübvansiyon 20 \$ iken, uygulamanın federal hükümete maliyeti 30 \$ olur. Sübvansiyonun maliyeti onun değerini aşmaktadır(25). Eyalet-yerel gelir, emlak, satış, benzin vergileri federal gelir vergisi yükümlülüğünün hesaplanmasında matrahtan indirilmektedir. Böylece, federal gelir vergisi mükelleflerine bu vergilerin net

(22) ROSEN: a.g.e., 532-533.

(23) Vergi dışı bırakılmış bonoların yerel idarelere bir sübvansiyon sağlayıp, sağlamadığını inceleyen bir çalışmada, yerel bono faizlerinin vergi dışı statüsünün yerel harcamalara, özellikle yerel yatırımlara sübvansiyon sağladığı şeklindeki iddiaların oldukça yetersiz dayanakları olduğu belirtilmektedir. Gordon-Metcalf sadece, artan sabit sermaye yatırımları nedeniyle daha fazla borçlanmanın gerekmesi halinde, bu statünün yerel yatırımlara sübvansiyon sağladığını kabul etmektedir. Böylece, düşük faizle borçlanabilme hakkından daha fazla kazançlı çıkılabilir. Ayrıca, idare zaten istediği orandan istediği kadar borçlanabiliyorsa, sübvansiyon söz konusu olmayacaktır. Yazarlar, vergi dışı bonoların mükellefe arbitraj olanağı sağlayacağını; yerel idarelerin borçlanıp, faizi ödeyebilmek için vergileri artırma yerine, başlangıçta vergilerle yatırımlarını finanse edebileceklerini belirtmektedir. Daha ayrıntılı bilgi için bkz. Roger H. GORDON-Gilbert E. METCALF: "Do Tax-Exempt Bonds Really Subsidize Municipal Capital?", **National Tax Journal**, XLIV, 4 (December 1991), 71-79.

(24) Neil BRUCE: **Public Finance and The American Economy**, Addison-Wesley Educational Publishers Inc., (November 1998), 165.

(25) David N. HYMAN: **Public Finance A Contemporary Application of Theory to Policy**, The Dryden Press, (Orlando, 1990), 505.

maliyeti azalmaktadır. İndirim uygulaması eyalet-yerel idarelere, kendi kaynaklarından daha fazla gelir yaratmak için adı geçen vergilerle oynayabilme olanağını sağlamaktadır(26). Ayrıca, eyalet-yerel idarelerdeki mükelleflerin vergi yükünün azalması, yerel kamu harcamaları üzerinde kollektif onayın daha kolay sağlanmasına hizmet etmektedir(27). Çünkü, kişiler vergi yüklerinde bir artış olmadığı sürece, kamu harcamalarının devamlı artmasından yana tavır koymaya eğilimlidir. ABD'de federal bütçe açığını azaltmak ve vergi oranlarını düşürerek vergi matrahını genişletmek amacıyla, 1982'den beri Kongre, federal gelir vergisindeki vergi harcamalarından biri olan, merkezi idare dışında uygulanan vergilerin indirimini inceleme altına almıştır. Bu indirilebilirliğin sınırlandırılması amacıyla dört öneri geliştirilmiştir. İlk öneri genel satış vergilerinin indiriminin tamamen kaldırılmasıdır. İkincisi, yerel-eyalet vergilerinin belirli bir tabanı aşması halinde indirilebilirliğini içermektedir. Üçüncü öneri belirli bir tavanın aşılması halinde indirimin kaldırılmasını kapsamaktadır. Dördüncü öneri ise, indirilebilir vergi ödemeleri toplamının belirli bir yüzdesinin indirimine izin verilmemesini içermektedir(28). REAGAN'ın tercihi, vergi reformunun bir parçası olarak, bireylerin federal vergi beyannamelerinde eyalet-yerel vergilerin indirilmesi uygulamasının tamamen kaldırılması olmuştur. Buna karşın eyalet-yerel siyasi liderleri, indirilebilirliğin kaldırılmasının ilgili yönetimlerin finansmanına ağır darbe vuracağını ileri sürmüştür. Sonunda vergi reformu tasarısı 1986'da bir uzlaşmayı içererek yasalaşmıştır. Genel satış vergilerinin indirimi

(26) DAVIE-DUNCOMBE: a.g.e., 475.

(27) HYMAN: a.g.e., 508.

(28) Nonna A. NOTO-Dennis ZIMMERMAN: "Limiting State-Local Tax Deductibility: Effects Among The States", *National Tax Journal*, XXXVII, 4 (December 1984), 539. Makalede bu öneriler, indirimin sınırlandırılması nedeniyle artan federal vergi yükümlülüğünün eyaletler arası dağılımı ve bu idarelerin diğer gelir kaynakları üzerinde sınırlamanın etkisi açısından incelenmektedir. Taban önerisinin sadece mükellefin gelirini, diğer üç önerinin ise hem mükellefin gelirini hem de kamu mallarının fiyatlarını değiştirebileceği; böylece, ilk önerinin gelir etkisi, diğerlerinin ikame etkisi yaratacağı savunulmuştur. Yazarlar seçimin taban önerisinden yana yapılması gerektiği belirtmektedir. Daha ayrıntılı bilgi için bkz. 540-547.

kalkmış(29), fakat gelir ve emlak vergilerinin indirimi devam etmiştir. FELDSTEIN ve METCALF, indirimin kaldırılması sonucunu tahmin etmeye yönelik bir araştırma yapmışlar ve indirilebilirliğin kaldırılmasıyla federal hazinenin daha fazla gelir elde etmeyeceği sonucuna ulaşmışlardır(30).

İdareler arası sübvansiyonun bir başka yönü, yerel idarelerin yürürlüğe koyduğu ayrıcalıklı uygulamalardan kaynaklanan ve merkezi idareye fayda sağlayan vergi harcamalarıdır. Ayrıcalıklı uygulamalar federal yasalarla konulmuşsa federal devlete sübvansiyon olarak nitelendirilirken, eyalet-yerel idarelerin takdir hakkına bağlı olarak ortaya çıkan vergi harcamaları, genellikle, federal hükümete yardım olarak düşünülmemektedir. Çünkü bu eyalet- yerel vergi uygulamaları bir örnek (tek tip) yapıda değildir. Örneğin: ABD'de 41 eyaletten sadece 16'sının gelir vergisinde federal gelir vergisinin indirimine izin verilmiştir. Ayrıca bazı eyalet-yerel gelir vergisinden federal emeklilik gelirlerinin kısmen veya tamamen istisna edilmesi, federal hükümetin ilgili kişilere daha düşük emeklilik geliri önermesine olanak sağlamamaktadır(31). Bu da, sözü edilen uygulamaların federal hükümete sübvansiyon olarak nitelendirilemeyeceğine bir başka kanıttır.

Federal sistemde idareler arası mali ilişkilerden, bir başka vergi harcaması kavramı olan pasif vergi harcaması kavramı karşımıza çıkarmaktadır. Eyaletlerin vergi sistemleri az veya çok federal hükümetinkine bağlıdır. Bu bağlantı genellikle, federal düzeyde kabul edilmiş tercihli

(29) Noto-Zimmerman, satış vergileri indiriminin kaldırılmasını en az cazip seçenek olarak görmektedir. Eyaletler arasında satış vergisine bağımlılık değişik düzeyde olduğundan, indirimin kaldırılmasının, mükelleflerin vergi sonrası geliri ve eyalet-yerel vergiler üzerindeki etkisinin tüm yönetim birimleri açısından farklılaşacağı belirtilmektedir. Eyalet-yerel idarelerin gelir gereksinimi nedeniyle, indirim olanağı tanınmış diğer vergilerin daha yoğun olarak uygulanabileceği, ilgili yönetimlerin gelir kaynağı kompozisyonunun değişebileceğine dikkat çekilmektedir. Bkz. NOTO-ZIMMERMAN: a.g.m., 542.

(30) ROSEN: a.g.e., 533.

(31) BEZDEK- ZAMPELLI: a.g.m., 534-535.

uygulamaların eyalet tarafından kabulünü içermektedir(32). Eyaletler pasif olarak federal hükümetin vergi politikasını izlediklerinde, eyalet vergi matrahındaki aşınmaları kontrol eden, federal hükümet olacaktır. Vergi harcamalarıyla hizmet edilen amaçlar federal hükümetinkilerdir ve bu amaçlar, bir çok eyaletin öncelikleri, hedefleriyle uyumlu olmayabilir. Eyaletin kontrol kaybının iki misli büyüklükte olduğu savunulmaktadır. Çünkü, gelir vergisi matrahları eyalet yetkililerince alınan bir karar olmaksızın kısıtlanmaktadır ve federal düzeydeki amaçları desteklemede, vazgeçilen vergi büyüklüğünde oluşan eyalet katkısı federal yetkililerce belirlenmektedir(33).

3-Sosyal Gerekçeler

Bazı vergi harcamaları, diğer kişilerle aynı geliri elde ettikleri halde yaşamlarını sürdürmede ve gelir elde etmede daha fazla güçlüklerle karşılaşan kişilerin korunması amacıyla vergi sisteminde yer alır. Fiziksel özürliülere, yaşlılara, göçmenlere tanınan istisna, indirimler buna örnek olarak verilebilir. Gelir vergisinde vergi ödeme gücü ilkesinin bir sonucu olarak, asgari yaşam için gerekli olduğuna inanılan bir miktar gelir

- (32) William M. HILDRED-James V. PINTO: "Estimates of Passive Tax Expenditures 1984, **Journal of Economic Issues**, XXIII, 1 (March 1989), 93.
- (33) William M. HILDRED-James V. PINTO: "Passive Tax Expenditures: Estimates of States' Revenue Loses Attributable to Federal Tax Expenditures", **Journal of Economic Issues**, XX, 4 (December 1986), 943. Hildred-Pinto, eyalet pasif vergi harcaması tahminlerini yaparken, her bir eyaletin federal gelir vergisindeki payını dikkate alarak, federal düzeydeki vergi harcaması miktarından eyalet gelir kayıplarını hesaplamışlardır. Federal gelir vergisinin gelir sınıfları içindeki dağılımı esas alınarak, gelir kaybı eyalet düzeyinde gelir sınıfları arasında paylaştırılmıştır. Bu paylara, eyalet marjinal gelir vergisi oranının uygulanmasıyla da, iptal edilmeleri halinde elde edilebilecek gelir belirlenmeye çalışılmıştır. Eyaletler de ya benzer çalışma ya da beyannamelerden örnekleme yöntemiyle gelir kayıplarını saptamıştır. Ancak bunu, gelir vergisinden elde edebilecekleri geliri artırmak amacıyla değil, yatay eşitliği bozan uygulamaları gözden geçirmek amacıyla yapmışlardır. Daha ayrıntılı bilgi için bkz. HILDRED-PINTO: "Passive Tax Expenditures: Estimates of States' Revenue Loses...., a.g.m., 948-949. William HILDRED: "Passive Tax Expenditure Estimates: A Communication", **Journal of Economic Issues**, XXV, 4 (December 1991), 1167-1168.

vergilendirilmez. Vergi sistemlerinde standart indirim, en az geçim indirimi gibi adlarla yer alan bu uygulama vergi harcaması yaratmamaktadır. Ayrıca uygulanan ek indirimler ise vergi harcaması olarak nitelendirilir. ABD federal gelir vergisinde yaşlıların yararlandığı emekli geliri istisnası, görme özürlüler ve yaşlılar için ek 600 dolarlık indirim(34); Türk gelir vergisindeki özel indirim ve sakatlık indirimi ; Hollanda gelir vergisinde tek ebeveynli aile ek indirimi; İrlanda gelir vergisinde dullar için ek indirim sosyal amaçlarla uygulanan vergi harcamalarıdır(35).

Gelir vergisinde vergileme birimi olarak ya birey ya da aile kabul edilir. Bireysel sistemi uygulayan ülkelerde ailelere, çocuklara tanınan indirimler ve yardım adı altında verilen miktarların vergi dışı bırakılması evliliğe, çocuk sahibi olmaya yönelik bir tür teşvik olarak düşünülür ve vergi harcaması yaratır.

Vergi matrahından sağlık-eğitim-bilimsel araştırma kurumlarına, spor kuruluşlarına, dini kurumlara, vakıflara yapılan bağışlar, kaza-emeklilik-hastalık sigortalarına yapılan ödemelerin indirimi sosyal fonksiyonu bulunan vergi harcamalarıdır. Ayrıca, araştırma-geliştirme faaliyetleri için vergi indirimi veya vergi erteleme uygulaması, kirlilik kontrolü-kanalizasyon şebekesi-çöp imha tesislerinin finanse edilmesi amacıyla çıkarılan eyalet-yerel tahvil faizlerinin istisnası, yaratılan dışsal fayda nedeniyle sosyal fonksiyonunun olmasının yanı sıra devleti o alanlara yapacağı harcamayı azaltan vergi harcamalarıdır.

İşsizlik ödemeleri kişilerin çalışmadığı zamanlardaki gelir azalışını kısmen telafi etmek amacıyla getirilmiş bir düzenlemedir. İşsizlik faydaları adı altında yapılan her türlü ödemeler gelir vergisinden istisnadır. İngiltere'de işsizlik ödemelerinin yanı sıra kümülatif PAYE (pay as you earn-

(34) BITTKER yaşlı ve görme özürlülere uygulanan ek istisnayı vergi ödeme gücünün yapısal bir uygulaması olarak değerlendirip, vergi harcaması olmadığını savunmaktadır. Bkz. BITTKER: a.g.m., 253.

(35) OECD: a.g.e., 84, 73.

kazandıkça öde) sistemi altında, mükellefin yıl içinde ödediği vergi geri alınabilmektedir. İstisna ve geri ödemeler vergi harcaması olarak nitelendirilmekte, böylece kişinin çalıştığı zamana göre gelirinin çok az düştüğü vurgulanmaktadır(36). Ancak, başka bir bakış açısıyla, geri ödemelerin her ne kadar vergiye bağlı olsa da, bir dolaysız kamu harcaması olduğunu iddia etmek mümkündür.

4-Siyasi Gerekçeler

Devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusundaki fiili ve hukuki gücü olarak tanımlanan vergileme yetkisi, demokrasilerde yasama organına aittir. Vergilemeyle ilgili diğer unsurlarda olduğu gibi istisna, muafiyet, ayrıcalıklı vergi oranı uygulama, vergi yükümlülüğünü erteleme şeklindeki vergi harcamalarını belirlemek, değiştirmek, iptal etmek de kural olarak yasama yetkisinin kapsamındadır. Ancak bu konuda düzenleme yapma yetkisi, eğer anayasal yetki devri koşulları varsa, yürütme organına devredilebilir. Genel olarak, verginin temel öğelerine ilişkin düzenlemelerin yasama organınca, tekniğine, ayrıntılarına yönelik düzenlemelerin yürütme organınca yapılması gerektiği şeklindeki ölçüt, yetki ayrımını tam olarak gerçekleştirememektedir. Yasama ve yürütmenin güçler ayrılığı ilkesi günümüzde yumuşamış, yürütme organının vergilendirme konusundaki yetki alanı genişlemiştir. Çünkü, sosyal ve müdahaleci devlet kavramının kabulü, ekonomiye çabuk ve etkin müdahale zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Yasama organının bunu gerçekleştirmesi nisbeten zor olduğundan, vergileme alanında yürütme organı

(36) WILLIS-HARDWICK: a.g.e., 13. Yazarlar, işsizlik ödemelerinin vergilendirilmesinin idare açısından da uygulanamaz nitelikte olduğunu kanıtlandığını belirtmektedir. Bu nedenle, işsizlik ödemesi istisnasını teknik gerekçeyle uygulanan vergi harcamalarına dahil etmek de mümkündür.

güçlendirilmiştir(37). Yine de vergi harcamaları açısından, yürütmeye verilen yetki belli sınırlar çerçevesinde olmuştur. Hükümet bu sınırlar içinde yetkisini kullanırken kendi siyasi tercih, önceliklerine göre düzenleme yapabilmektedir. Dolayısıyla, siyasi hedeflere ulaşmada vergi harcamaları bir araç olarak kullanılabilir.

Aynı amaçları başarmaya yönelmiş vergi harcamalarıyla dolaysız kamu harcamaları arasındaki seçim, çoğu zaman, siyasi nitelikte olmaktadır. İktidarlar genellikle vergi harcamasını seçmektedir. Çünkü, bu harcamalar devlet bütçesinde yer almadığından "gizli" niteliktedir. Vergi harcamalarının kamu geliri üzerindeki azaltıcı etkisi gizli kaldığından, ayrıcalıklı uygulamaları yürürlüğe koyan politikacılar kamu parasını harcıyor görünmez(38). Böylece, vergi harcamalarının varlığı, kamu harcama büyüklüğünü ve bu büyüklükteki değişikliklerin gerçek boyutunu gizlemek için hükümetlere fırsat vermektedir(39).

Vergi harcaması olarak belirlenen uygulamalar devlet sübvansiyonunun "arka kapı"sı niteliğindedir. Politikacılar, vergi harcamalarını, dolaysız harcama olarak adlandırılan "ön kapı"ya tercih etmektedir. Çünkü dolaysız harcamaların bütçeleme süreci oldukça uzun ve zahmetlidir(40). Genellikle bütçeyle ilgili alt komisyonlardan harcamaları geçirmek zaman almaktadır. Oysa vergileme alanında bu tür düzenlemeler daha kolay ve tepki çekmeden gerçekleştirilmektedir.

(37) Mualla ÖNCEL-Ahmet KUMRULU-Nami ÇAĞAN: *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, (Ankara, Ekim 1998), 35-36.

(38) JAMES-NOBES: a.g.e., 38.

(39) HEALD: a.g.e., 21.

(40) BITTKER: a.g.m., 44. Yazar, makalede bu durumu bütçe komisyonlarından "dayak yiyerek geçme" olarak tanımlamaktadır.

B- Vergi Harcamalarının Gelir Vergisi Sisteminde Yaratabileceği Sorunlar

Günümüzde gelir vergisi uygulamasına yönelik çeşitli beklentiler vardır. İlk olarak bir gelir vergisi devlete, ihtiyaç duyulan miktarda geliri sağlamalıdır. Ayrıca, gelirin vatandaşlar arasında uygun dağılımı ve ekonomik istikrarı sağlamada, ekonomik büyümeyi hızlandırmada fonksiyon görmelidir. Çoğu zaman bu amaçlar arasında çatışma vardır ve birini gerçekleştirmek için diğerinden fedakarlık etmek gerekebilir⁽⁴¹⁾. Bu amaçlardan her hangi birini gerçekleştirme aracı olarak vergi harcamalarının gelir vergisi sisteminde yer alması diğer hedeflerle çelişebilir veya vergi harcamaları uygulanma amaçlarını gerçekleştirmede başarısız olabilir. Vergi harcamasının bir fayda yarattığı kabul edildiğinde, bu tür sorunlar da bir maliyet olarak ele alınabilir. Dolaysız kamu harcamalarının da anılan türde maliyetleri olabilir. Vergi harcaması yaklaşımının kabulü, bu iki alternatif yöntemin fayda ve maliyetleri açısından karşılıklı kıyaslanmasını gerektirmektedir. Böylece, kamu hizmetlerinin daha etkin yapılması sağlanabilir.

1-Mali ve Ekonomik Sorunlar

Vergi harcamaları kamu gelirlerinde ve yapısında bazı sonuçlar ile genel ekonomik yapı üzerinde bazı etkiler yaratabilir. Bu sorun niteliğindeki etkiler mali ve ekonomik olmak üzere iki alt başlıkta incelenebilir.

⁽⁴¹⁾ PECHMAN: a.g.e., ed.PECHMAN, 13.

a-Mali Sorunlar

Vergi harcamaları kamu gelirini azaltır. Zaten bütün tanımlarda da onun bir gelir kaybı yarattığı belirtilmektedir. Ancak, kayıp sözcüğü, vergi harcamalarına, kendiliğinden ve beklenmedik bir şekilde ortaya çıktıkları gibi bir anlam vermektedir. Oysa vergi harcamaları, bir politika çerçevesinde bilinçli seçimlerle oluşturulmaktadır. Başka bir deyişle, devlet gelirinden vazgeçmektedir. Belirli kişi ve gelir gruplarına yönelik düzenlendiği halde, uzanımlarının hedeflenmeyen unsurları da kapsamı olasılığı vardır. Vergi harcamaları belirlenirken kestirilemeyen bu tür taşmaların sonucu, vergi kaybı olarak belirtilebilir.

İstisna, muafiyet, düşük oran gibi vergi harcamaları vergi gelirlerinde azalış yaratmakla birlikte, ekonominin geneli açısından bu kaybın ne getirdiğinin de göz ardı edilmemesi gerekir. Aslında bu tür uygulamaların düzenlenme amacı, bir başka deyişle beklenen ekonomik, sosyal yarar asıl belirleyici faktördür. Vergi harcamalarını sadece mali boyutuyla değerlendirmek, diğer yönlerini ihmal etmek, yanıltıcı sonuçlara götürebilir(42). Ayrıca, vergi harcamaları dolaysız kamu harcamaları gibi, kamu gelirini harcama aracıdır. Bu açıdan dolaysız harcamalar da kamu gelirini azaltmaktadır. Bir harcama sisteminin gelir yasalarında düzenlenmiş olması, onun ne amaçla uygulandığının göz ardı edilmesine neden olmamalıdır. Vergi harcamasını iptal ederek devlet gelirini artırma çabaları dolaysız kamu harcamalarına fon sağlama amacı güdüyorsa, bu takdirde, o paranın mutlaka dolaysız harcama sisteminde mi harcanması gerektiği sorulabilir. Başka bir deyişle, bir amacın gerçekleştirilmesinde vergi sisteminin etkin olamadığının belirlenmesi halinde, vergi harcamalarının iptali düşünülmelidir. Dolayısıyla, değerlendirmede tek kriter, gelir kaybı unsuru olmamalıdır.

(42) SAYGILIOĞLU: "Ülkemizde Vergi Kayıplarının Boyutları ve Ölçülebilirliği I", a.g.m. 16.

Harcama yapısı göz ardı edilerek vergi harcamalarına yöneltilen eleştiriler, bazı vergi teşviklerinin çok fazla etkin olmadığına kanıtlanması ve en önemlisi, devletin gelir artırma çabaları, minimum veya asgari vergi olarak adlandırılan uygulamaların vergi sisteminde yer almasına neden olmuştur. ABD'de, vergi yükümlülüğünü artırmamak amacıyla gelir kaynağını değiştirme ve indirim sağlama yoluyla bazı mükelleflerin vergi harcamalarını suistimal etmesi, 1976 vergi reformunun bir parçası olarak, ayrıcalıklı gelir üzerine minimum vergi uygulanmasını gündeme getirmiştir. Minimum vergi, düşük oranda vergilendirilen bazı gelirleri, istisna edilmiş sermaye kazançlarını ve bazı indirimleri vergilendirmek amacıyla düzenlenmiştir. Vergi hesaplamasının detayları çok karmaşıktır. Uygulamada, belirlenmiş brüt gelirinin (adjusted gross income AGI) % 60'ını aşan vergi ayrıcalıklarına sahip yüksek gelirli mükellefler için, bazı vergi harcamaları % 10- 25 oranında vergilendirilmektedir(43). Kanada'da ise, vergi harcamalarının yüksek gelirli için en düşük düzeyde bile vergi yükümlülüğünün oluşmasına engel olması, minimum vergi adı altında bir düzenlemenin ilk kez 1986 yılında gerçekleştirilmesini sağlamıştır. Bu düzenlemede, bazı mükelleflerin belirlenmiş vergilenebilir gelirine (adjusted taxable income) % 17 oranında (birleştirilmiş federal-yerel vergiler için % 24-27) federal vergi uygulanmaktadır. Bu vergi matrahını belirlemek için sermaye kazançlarının istisna kısmı, emekli aylığı indirimi gibi bazı vergi harcama kalemleri net gelire eklenmektedir. Vergi sistemini eşitlik amacıyla yeniden düzenleyen bu uygulamanın, artan vergi harcamaları sorununu yansıttığı ileri

(43) HYMAN: a.g.e., 509. 1976'da, mükellefler arasında yatay ve dikey eşitliğe katkıda bulunmak amacıyla getirilen minimum vergi uygulamasında 1978'de yapılan değişiklikle, sermaye kazançları üzerindeki verginin azaltılması temel amaç olmuştur. 1976 için beyanname verilerinin analizi, minimum verginin yatay ve dikey eşitliği sağlamada başarılı olduğunu göstermektedir. Aynı veriler 1978 değişikliğine göre düzenlendiğinde, minimum verginin yüksek gelirli için azaldığı, az vergi ödeyenler için arttığı görülmüştür. 1978 değişikliklerinin bir amacı da yatırımları hızlandırmaktır. Bu amaç ile eşitlik amacı arasında açık bir çelişki vardır. Bkz. Silvia A. MADEO-Lawrence A. MADEO: "Some Evidence of The Equity Effects of The Minimum Tax on Individual Taxpayers", *National Tax Journal*, XXXIV, 4 (December 1981), 457-460.

sürülmektedir(44). Türk gelir vergisinde ise, telif haklarının sahipleri ve kanuni mirasçıları tarafından değerlendirilmesinden elde edilen gelirden, PTT acentalarının kazançlarından, diplomatların menkul sermaye iradı üzerinden, vergiden muaf esnaf ve beyanname vermek zorunda olmayan çiftçilerin stopajla yükümlü kişilere yaptıkları satıştan elde edilen gelirden kesilen vergi de asgari vergi niteliğindedir. 4369 Sayılı Kanundan önce, vergiden muaf küçük çiftçiden ürün alımı sırasında yapılan stopaj asgari zirai vergi olarak kabul edilmekteydi. Daha önceleri uygulanmış olan hayat standardı esasında da matrahın göstergelere göre belirlenen miktardan az olamaması, sonuçta bir asgari vergi etkisi yaratmaktaydı. Türk kurumlar vergisinin daha önceki uygulamasında da verginin, istisna ve indirimler düşülmeden önceki kurum kazancının % 20'sinden az olamayacağı hüküm altına alınarak, asgari kurumlar vergisi belirlenmişti.

i-Vergi Erozyonu Açısından

Potansiyel vergi matrahıyla gerçek matrah arasındaki farklılık matrahta erozyonu göstermektedir. Erozyon, yasal veya yasa dışı faaliyetlerden kaynaklanabilir. Kaynağı ne olursa olsun, potansiyel düzeyinden daha farklı bir vergi matrahı yaratır. Erozyon nedeniyle ülkeler, kalan matrahı daha yüksek oranda vergileme veya ek vergiler uygulama zorunda kalmaktadır. Bu yöntemlerle vergi yükünün artırılması vergi kaçakçılığı sorununu ağırlaştırır, ülkenin ekonomik performansını etkileyen caydırıcı sonuçlar yaratabilir. Dahası, yatay eşitliği sağlamayı daha zor hale getirebilir. Bu nedenle, vergilemede gelişimin önemli bir kriteri, vergi matrahının potansiyel düzeyine ne kadar yakın olduğudur. Aradaki fark azaldıkça, devlet gelirini

(44) Richard MUSGRAVE-Peggy MUSGRAVE-Richard BIRD: **Public Finance in Theory and Practice**, (Ottawa, 1987), 334.

etkilemeksizin vergi oranlarının düşürülmesi mümkün olabilir(45).

Vergi yapısında ve hasılatında aşınmaya neden olan unsurlardan biri de vergi harcamalarıdır. İstisna, indirim, muafiyetlerin belirli amaçlarla uygulanması, vergi harcamalarını iptal ederek matrahı genişletme gayretlerini güçleştirmektedir. Aşırı ve etkin olmayan uygulamaların kaldırılması ise bu çabalara olumlu katkı sağlar. Vergi harcamalarının yarattığı erozyonun sonuçları ve sağladığı yararların birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir(46).

Jamaika gelir vergisiyle ilgili olarak yapılan bir çalışmada vergi erozyonunun kaynakları şöyle belirlenmiştir:

- Tasarruf, sigorta programlarına katılımın, tıbbi harcamaların, çocuk yardımının indirimi gibi değişik miktardaki 16 vergi indiriminin uygulanmasıyla bireysel vergi mükellefiyeti sıfıra kadar düşebilmektedir.
- İşverenin çalışana sağladığı vergi dışı ek faydalar nedeniyle vergi matrahı önemli ölçüde sınırlanmaktadır.
- Fazla mesai geliri ayrıcalıklı bir orandan vergilendirilmektedir. Mükellefin toplam geliri daha yüksek bir orana bile tabi olsa, bu gelir en düşük oran olan % 30'dan vergilendirilmektedir.
- Vergi matrahı, kaçınma ile de önemli ölçüde sınırlandırılmaktadır.

İndirimlerden kaynaklanan vergi matrahı erozyonunun büyüklüğü konusunda resmi bir bilgi olmamasına rağmen, yapılan çalışmada, toplam matrahın potansiyelin 2/3'ü olduğu ve matrahtaki en büyük erozyonun vergiden kaçınmaya bağlı olarak ortaya çıktığı belirlenmiştir(47).

(45) Vito TANZI: **Public Finance in Developing Countries**, Edward Elgar Publishing Company, (Vermont, 1991), 160.

(46) AKDOĞAN: a.g.e., 156.

(47) James ALM-Ray BAHL-Matthew N. MURRAY: "Tax Base Erosion in Developing Countries", **Economic Development and Cultural Change**, 39, 4 (July 1991), 851, 854.

Vergi harcaması sonucu yaratan uygulamaların kendisine de tanınmasını isteyen mükelleflerin bu çabalarında başarılı olmaları halinde, vergi harcamaları sürekli artabilir. Böylece matrahta daha fazla yıpranma oluşur. Ayrıca, vergi harcamalarının kendisi de enflasyonist dönemlerde erozyona uğrayabilmektedir. Bu dönemde gelirler gerçek olmayan bir şekilde arttığından, maktu vergi harcaması miktarlarının değiştirilmemesi, bir endekslemeye gidilmemesi vergi matrahının genişlemesine yardımcı olur.

ii- Vergi Sığınağı Açısından

Mükellefler vergi yüklerini ayarlamak için vergi harcamalarından yararlanabilir. Başka bir deyişle, vergi harcamaları vergiden kaçınmayı sağlayabilecek sığınma alanları yaratabilir(48). Bu tür faaliyetler yasal olmakla beraber, potansiyel vergi matrahı ve vergi geliri üzerinde azaltıcı etki yapmaktadır. Bazı durumlarda, vergi harcamalarıyla vergi sığınağı yaratılması ve mükelleflerin sığınak etkisinden yararlanması, devlet tarafından özellikle hedeflenmektedir. İstisna, indirimlerden yararlanabilmek için belli bir yatırım harcaması yapılması, yurda belli miktarda döviz getirilmesi gibi koşullar konulduğunda, vergi yükünü azaltmak amacıyla ilgili koşullar yerine getirilir. Yatırımlarda, döviz girdisinde artış sağlanması sığınak etkisinin bir sonucu olmaktadır. Ayrıca, vergiden tasarruf edilmesi sonucunda mükellefin elinde kalan fonları istenilen alanlara kanalize etmek için, faiz istisnası gibi bir vergi harcaması da uygulanabilir(49). Bu nedenle, artan bir gelir kaybı yaratsa bile, her koşulda, vergi sığınağı etkisinin devletçe

(48) Vergi sığınağını inceleyen bir tezde, vergi harcamalarıyla vergi sığınağının aynı anlama geldiği vurgulanmaktadır. Oysa, vergi harcamaları sığınacak alanlar yaratan uygulamalardan biridir. Vergi harcaması olmadığı halde vergi sığınağı niteliğinde olan unsurlar da vardır (örneğin: en az geçim indirimi veya standart indirim gibi).Bkz. GİRAY: a.g.t., 18.

(49) James GUVARTNEY-James LONG: "How Tax Shelters Work", **Fiscal Policy and Capital Formation in The United States**, ed. Dwight R. LEE, Pasific Research Institution for Public Policy, (California, 1986), 112.

öngörülmeven veya istenilmeyen bir durum olduğu savunulamaz.

Vergi harcamaları değişik yöntemlerle vergi sığınağı yaratabilir. İlk yöntem geliri, daha düşük gelirin elde edileceği veya daha düşük orandan vergilendirileceği vergi yılına kaydırır. Eğer mükellefin vergilenebilir gelirini geleceğe erteleme olanağı varsa, vergi yükümlülüğünün bu günkü değerini azaltmış olur. Örneğın: Emeklilik prim ödemelerinin gelirden indirildiğı durumlarda, mükellef bu ödemeler nedeniyle vergilenebilir gelirini, dolayısıyla vergisini azaltmaktadır. Daha düşük gelirli emeklilik yıllarında ise geliri daha düşük orandan vergilenecektir. Emekli gelirinin hiç vergilendirilmediğı durumlarda kazanç daha da büyür. Bir başka yöntem, geliri, düşük vergilendirilen gelir kaynağından elde etmektir(50). Örneğın: Tahvil faizleri % 10'dan vergilendiriliyorsa, kişi % 50'lik vergi diliminde bile olsa, düşük orandan vergi ödeyecektir. Vergi arbitrajı denilen yöntemle de vergi sığınağı etkisinden yararlanılabilir. Bu yöntemde borçlanılarak, faizi ve kirası vergilendirilmeyen veya düşük vergilendirilen menkul-gayrimenkul alınmaktadır. Borç verene ödenilen faiz, geliri kazanmanın maliyeti olarak matrahtan indirilmektedir. ABD federal gelir vergisine göre bir örnek verilirse, % 50 vergi diliminde olan bir mükellef % 13 faizle borç alıp, % 10 faizli belediye bonusu alırsa, borçlanmanın maliyeti % 6,5 , bono getirisiyle farkı % 3,5 olur. Aynı şekilde, borçlanılarak bireysel emeklilik planına katılma durumunda ödenen borç faizi hemen matrahtan indirilebilirken (üstelik ödenen primler de indirilmektedir) vergi yıllarca ertelenmektedir(51).

(50) GUVARTNEY- LONG, a.g.e., s.114-115.

(51) Richard GOODE: "Tax Arbitrage", **Options for Tax Reform**, ed. Joseph A. PEACHMAN, The Brookings Institution Press, (Washington, 1984), 16.

iii- Vergi Gayreti Açısından

Vergi gayreti, ülkenin vergileme kapasitesinin ne kadarının vergilendirildiğini gösterir. Uluslararası kıyaslamalarda, düşük vergi gayretine sahip ülkelerin vergilemeyle ilgili sorunları olduğu düşünülür. Vergileme kapasitesinin belirlenmesinde kişi başına gelir, ihracat-tarım-madenciliğin GSMH'daki payı dikkate alınır ve bir model oluşturularak vergi rasyosuna ulaşılır. Ödenen vergilerin GSMH'ya oranlanmasıyla bulunan gerçek vergi rasyosu diğer rasyoya bölündüğünde vergi gayretine ulaşılmış olunur(52). Gerçek vergi rasyosu/modelden elde edilen vergi rasyosu 1'e eşit ise ülkenin ortalama vergi gayretine, 1'den büyükse ortalamanın üzerinde vergi gayretine sahip olduğu belirlenir. Oran 1'den küçükse, yetersiz vergi gayreti nedeniyle vergi sisteminde düzenlemeler yapılması gerektiğini ortaya koyar(53). Ayrıca her bir sektör (tarım, madencilik, sanayi gibi) için, aynı yöntem izlenerek kurulan modelden bir vergi rasyosu saptanabilir. Bu rasyonun, sektörün o yıl için ödediği verginin GSMH içindeki payına, bir başka deyişle gerçek vergi rasyosuna bölünmesiyle bulunan vergi gayretinin, sektörler arasında kıyaslanması sonucunda, vergileme açısından hangi sektörün daha iyi değerlendirilmesi gerektiği ortaya çıkarılabilir(54).

Vergi harcamalarının, devletin gelir miktarını etkilemesi nedeniyle, gerçek vergi rasyosunun, dolayısıyla vergi gayretinin düşük olmasına yol açtığı iddia edilebilir. Ancak başka bir bakış açısıyla, vergi harcamasıyla bazı kamusal amaçların gerçekleştirildiğini; belirli miktardaki gelirin vergilemeyle

(52) Turgay BERKSOY: *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti*, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayın No:411/362, (İstanbul, 1984), 6,56.

(53) Lütfü NALKESEN: "Vergi Gayreti ve Ölçülmesi", *Maliye Dergisi*, 18 (Kasım-Aralık 1975), 34.

(54) Özellikle küçük sanayi ve tarım işletmelerinin yer aldığı AGÜ'de bu teşebbüslerin yeterince vergilenebilmesindeki güçlükler açıktır. Bir başka deyişle, vergi gayreti düşük çıkan sektörlerin çoğunda, sosyal, ekonomik, politik faktörler nedeniyle, vergisel düzenlemelerle vergi gayretinin artırılması pek mümkün gözükmemektedir.

elde edilip, sonra o amaç için harcadığını kabul edersek, vergi harcamalarının vergi gayreti üzerinde etkisinin olmadığı sonucuna ulaşırız. Bu nedenle, gerçek vergi rasyosu düşüklüğünün sebebi, vergi kaçakçılığı, yeraltı ekonomisinin gelişmişliği gibi başka alanlarda aranmalıdır.

iv- Vergi Maliyeti Açısından

Vergi maliyeti, idarenin karşılaştığı yönetim maliyeti, mükellefin karşılaştığı vergi yasalarına uymanın uyum maliyetinden oluşmaktadır. Yönetim maliyeti vergiyi uygulamanın kamu sektörüne olan tam kaynak maliyetini içerir. Bu nedenle sadece personel ücreti, kullanılan malzemenin bedeli değil, diğer kamu birimlerinden para ödemeksizin alınan hizmetlerin de kapsanması gerekmektedir. Bu maliyetleri göstermenin en uygun yöntemi, idarenin vergileme için yaptığı harcamaların vergilemeyle elde edilen gelire oranı olarak belirtilmesidir(55). Verginin yönetimi önemli bir kamu hizmetidir ve bu yüzden etkin olarak yapılmalıdır. Hizmetin istenilen kalitesi minimum maliyetle sağlanmak zorundadır. Örneğin: 1983-1984 Kanada gelir bütçesinde federal vergi yönetim maliyeti 100 Kanada Doları başına 1,21 dolar olarak belirlenmiştir(56). İdare, mükelleflerin uyum maliyetini azaltmak için de bir maliyete katlanabilir. ABD'de gelir idaresi beyannameleri basitleştirme, mükellefleri aydınlatmak amacıyla broşür çıkarma, telefonla cevaplama hizmeti vermekte, beyannameleri doldurmada, sorunları çözmede yardımcı olmaktadır(57). Vergi yönetimi sadece vergi toplama maliyeti gibi açık maliyetleri en aza indirmekle kalmamalı, vergi uygulamalarının ekonomi üzerindeki etkileri ve mükelleflere maliyetini de göz önüne almalıdır.

(55) JAMES-NOBES: a.g.e. (1988), 46.

(56) MUSGRAVE-MUSGRAVE-BIRD: a.g.e., 272.

(57) Jeffrey A. ROTH-John T. SCHOLZ: *Taxpayer Compliance I*, University of Pennsylvania Press, (Pennsylvania, 1989), 2. Ancak bu faaliyetlerin uyum maliyetini ne derece etkilediği hakkında güvenilir veri bulunmamaktadır.

Bu sonuncu maliyet, vergi yönetiminin hesaplarında görülmediğinden çoğu zaman ihmal edilme eğilimindedir. Mükellefin maliyeti, uyum, belki de "iyi ilişki" maliyetidir(58).

Vergide uyum, beyannamenin verildiği sırada uygulanan yargı kararları, gelir yasaları ve düzenlemelerine uygun olarak vergi yükümlülüğünün beyannamede tam olarak belirtilmesi ve beyannamenin zamanında ilgili yerlere verilmesi olarak tanımlanmaktadır(59). Uyum maliyeti ise, mükellef veya mali kuruluşlar, işverenler gibi üçüncü kişilerce bu amaçla yüklenilen maliyeti belirtmektedir. Bu maliyetler, yayın satın alma, uzmanlara ödenen ücret, posta-kırtasiye-ulaşım ödemeleri ve psikolojik maliyet olarak özetlenebilir. Psikolojik maliyet, uygulamaları anlama güçlüğü, yasayı ihlal etme korkusunun yarattığı endişe, vergi yetkililerinin sorularını cevaplandırabilmek için ayrı bir çalışma yapma örneğinde olduğu gibi öfke duyma anlamında kullanılır. Ölçülememesine rağmen, vergi uygulamalarında bu maliyeti göz ardı etmeme zorunluluğu vardır. Diğer uyum maliyetlerini ölçmenin de iki tür zorluğu vardır. İlki, verginin olmadığı durumda oluşanla, sadece vergilemeye atfedilen maliyetleri birbirinden ayırmak her zaman kolay değildir. İkincisi, çalışılan zamanın ölçülmesidir. SANDFORD brüt ve net maliyet ayrımı yaparak, özellikle KDV gibi tüketicilerden alınan vergilerin idareye ödeninceye kadar faizsiz kredi olarak kullanılabilmesi nedeniyle, vergiyle ilgili yapılan harcamalardan bu faydaların indirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır(60). SANDFORD, İngiltere'de mükellef araştırmalarıyla yaptığı çalışmada, vergi gelirlerinin yüzdesi olarak her bir uyum maliyeti unsurunun minimum-maksimum tahminlerini yapmıştır. Örneğin: Uzmanlara

(58) Vito TANZI-Parthasarathi SHOME: "A Primer on Tax Evasion", **IMF Staff Papers**, 40 (December 1993), 814.

(59) ROTH-SCHOLZ: a.g.e., 2. Uyum maliyetiyle ilgili olarak daha geniş bilgi için bkz. Jeffrey A. ROTH-John T. SCHOLZ: **Taxpayer Compliance II**, University of Pennsylvania Press, (Pennsylvania, 1989).

(60) Graham BANNOCK: **Taxation in The European Community**, (London, 1990), 47-48.

ödenen ücret % 0,9-1,5; mükellefçe harcanan zamanın değeri % 0,5-1,2; posta-ulaşım ücretleri % 0,4-0,7; "kazandıkça öde" sisteminin firmalara maliyeti % 0,6-1 ; toplam % 2,4-4,4 olarak belirlenmiştir. SLEMROD-SORUM 1982'de Minnessota'da yaptıkları çalışmada, Amerikan federal ve eyalet gelir vergisi uyum maliyetinin 17-27 milyar \$ düzeyinde olduğunu saptamıştır. Bu miktar, her iki vergi hasılatının % 5-7'sine eşdeğerdir. Üçüncü kişilerin maliyeti ele alınmamasına rağmen, Amerikan gelir vergisi sisteminin İngiliz gelir vergisinden daha fazla mükellefe uyum maliyeti yüklediği savunulmuştur. Ancak, tartışılabilir varsayımlara dayanıldığından bu tür kıyaslamalar fazla anlamlı görülmemektedir(61). Uyum maliyetinin bireyler arasında oransız olarak dağıldığı, fakir emeklilerin, ayrılmış veya boşanmış kadınların daha fazla maliyetle karşı karşıya kaldığı SANDFORD'un bir başka çalışmasında belirtilmiştir. Bu maliyetler, özellikle ilk zamanlar için, endişe-korku gibi ölçülemeyen yükler olabilir(62). Uyum maliyetinin yüksekliği vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı gibi vergi yükünü azaltma veya yok etme çabalarını teşvik edebilir.

Herhangi bir vergileme olayında hangi tarafa daha fazla maliyet yüklenilmesinin uygun olduğu sorusu akla gelebilir. Eğer diğer koşullar eşitse, yönetim maliyetinin uyum maliyetine tercih edilmesinin üç nedeni vardır. İlki, yönetim maliyeti, eşitlik ve genel vergi politikası doğrultusunda mükelleflerden alınan vergilerle karşılanır. Uyum maliyeti ise mükelleflere, bazen mükellef olmayanlara eşit olmayacak şekilde düşebilir ve tersine artan oranlı olabilir. İkincisi, uyum maliyeti aynı miktardaki yönetim maliyetinden daha fazla olarak mükellefi etkileyerek, yükümlülükleri yerine getirmede isteksizlik ve küskünlüğe neden olabilir. Üçüncüsü, uyum maliyetini hesaplamak yönetim maliyetini hesaplamaktan daha zordur. Bu zorluk, vergi politikasını belirleyenlerin uyum maliyetini daha az dikkate

(61) D. J. PYLE: "The Economics of Taxpayer Compliance", **Current Issues in Public Sector Economics**, ed. Peter M. JACKSON, The MacMillan Press Limited, (London, 1993), 61-62.

(62) HOCKLEY, a.g.e., 63.

almalarına neden olabilir. Ancak, rekabetçi özel piyasa sektörünün kamuya göre, bu görevi yerine getirmede daha etkin yöntemler bulup, geliştirmesi de mümkün olabilir(63).

Vergi harcamaları, vergi yasalarını karmaşıktırdığından, yönetim ve uyum maliyetini artırabilir. Sık sık değişimleri halinde izlenmesi de güçleşir. Normal vergi yapısından her sapma, beyannamelerin daha kapsamlı hale gelmesine neden olduğundan, beyannameyi düzenlemek daha da zorlaşacaktır. Ayrıca, bu uygulamalardan yararlanabilmek için ek bazı kayıtların tutulması da gerekebilir. Bu nedenle mükellefler, uzmanların yardımına daha fazla ihtiyaç duyabilir. Vergi harcamaları, uyum maliyetinin yanı sıra yönetim maliyetini de artırıcı etki yaratabilir. İdare, mükelleflerin vergi harcamalarından yararlanma koşullarını taşıyıp, taşımadıklarının denetimi için ek harcamalar yapma, düzenlemeler hakkında kendi personelini ve mükellefi bilgilendirmeye yönelik faaliyetlerde bulunma zorunda kalabilir.

Vergi harcamaları ek maliyet yaratabildiği gibi, maliyetten tasarruf da sağlayabilir. Muafiyet, istisnalarla bazı kişi ve vergi konuları vergi dışı kaldığından, hem yönetim hem de uyum maliyeti azalabilir. Bazı gelirlere düşük oran uygulanması şeklindeki vergi harcamaları stopaj yöntemiyle birleştirilmişse, üçüncü kişilerin uyum maliyeti artmasına rağmen yönetimin ve mükellefin maliyetinden tasarruf sağlanır. İdare daha az mükellef kitlesiyle karşılaştığından, ilgili mükellef grubuna yönelik harcamalarını azaltarak, kaynaklarını daha etkin değerlendirebilir.

Vergi harcaması kavramı ve analizi vergi harcamalarının, etkinlik anlamında, aynı amaçlara yönelik dolaysız kamu harcamalarıyla kıyaslanmasını, böylece, kamu kaynaklarının etkin kullanımının sağlanmasını hedeflemektedir. Her ikisi arasında tercihlerin yapılabilmesi için vergi harcamalarının bir bütçede toplanıp, fayda ve maliyetlerine dikkat çekilmesi

(63) JAMES- NOBES, a.g.e.(1988), 48.

gerekmektedir. Bu tür bir vergi harcaması bütçesi yapma görevi vergi idaresine oldukça önemli bir maliyet yükleyebilir. Yeterli eleman yetiştirilmesi, vergi harcaması maliyetlerinin belirlenmesi için ek çalışmalar yapma, uygulamaları daha yakından izleme, beyannameleri tarama, ekipman kapasitesini geliştirme vb. yeni harcama alanları oluşur. Vergi harcaması bütçesi yapan ülkelerde, bu amaçla vergi idaresine ek fonlar sağlanmaktadır.

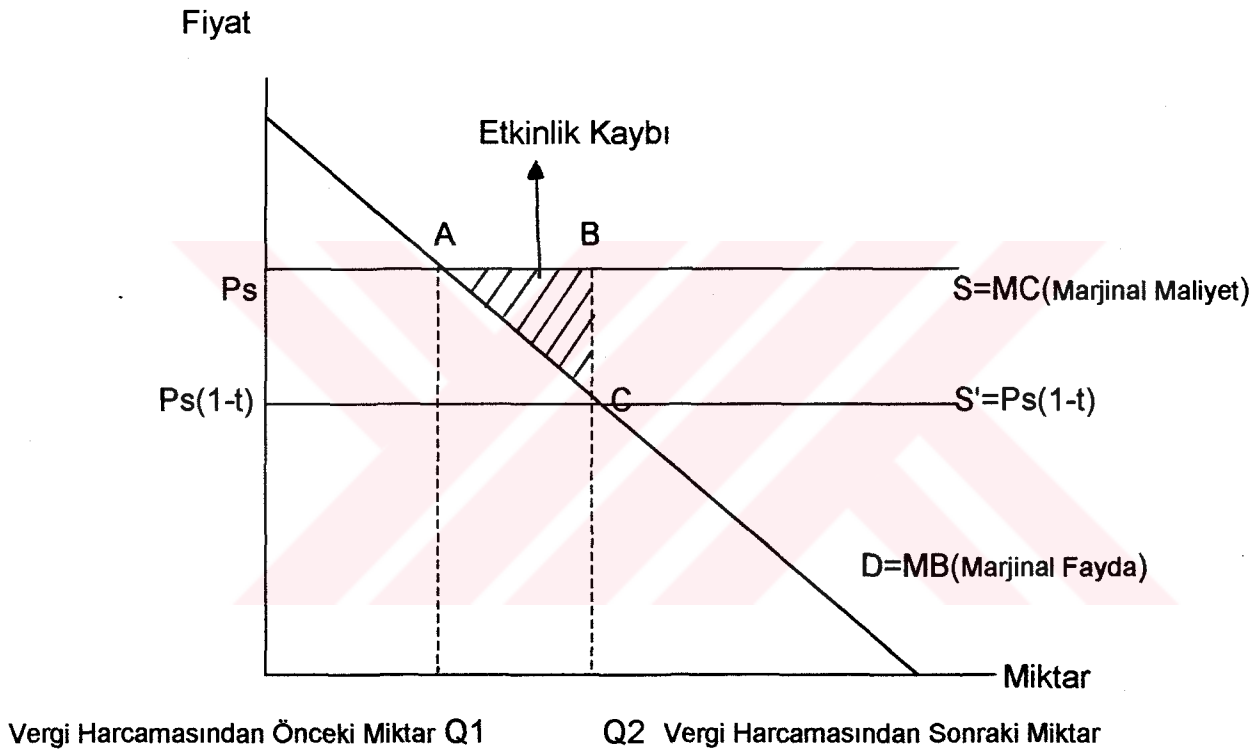
b-Ekonomik Sorunlar

Vergi harcamalarıyla ekonomide bazı etkilerin yaratılması amaçlanmaktadır. Ancak, zaman zaman vergi harcamalarının istenilmeyen etkiler yaratabileceği ya da amaçları gerçekleştirmede yetersiz kalabileceği de göz ardı edilmemelidir. Vergi yapısındaki değişiklikler aracılığıyla ekonomik büyümeyi hızlandırmak, çoğu zaman, zor olabilir. Vergi teşviklerine kişilerin ve işletmelerin verebilecekleri tepkiler önceden tam olarak kestirilmeyebilir. Ayrıca, kalkınmayı sağlamaya yönelmiş bir vergi harcaması üretkenliği artıracak faaliyetleri teşvik etmelidir. Bu da, daha fazla tasarruf ve yatırımı gerektirir. Vergi harcamalarının tasarruflar üzerindeki etkisi ABD'de ilginç bir şekilde gözlenmiştir. 1981'de ücret ve maaş elde edenlerin yılda 2000 doları bireysel emeklilik hesabına yatırmalarına izin verilmiş, faizi de vergiden istisna edilmiştir. Önceleri bu haktan herhangi bir emeklilik planıyla kapsamamış kişiler yararlanabilirken, daha sonraları kapsanan kişilerin de yararlanmaları sağlanmıştır. Bu uygulamanın amacı, bireysel tasarrufları artırmaktı. Gerçekte ise tasarruf 1981'den beri, kullanılabilir gelirin yüzdesi olarak düşmüştür. Bunun nedeni, bu hesaba yatırım yapanların çoğunun net tasarrufunu artırmaksızın, vergilendirilebilir hesaplarda tuttukları miktarları emeklilik planına aktarmış olmalarıdır. Bu hesabı genişletmenin hazineye maliyeti yılda 9 milyar \$ olarak tahmin edilmiştir(64).

(64) PECHMAN: a.g.e., ed. PECHMAN, 14.

Vergi harcamaları çeşitli faaliyetlerin vergi yükünü, dolayısıyla maliyetini, fiyatını değiştirdiğinden etkinliği bozan tercih çarpıklıklarına neden olabilir. Mükellef ayrıcalıklı faaliyet için vergi faydasını içeren efektif fiyat temelinde seçimini yapar. Diyagram olarak ifade edilecek olunursa;

Şekil 1 : Vergi Harcamalarının Yarattığı Etkinlik Kaybı



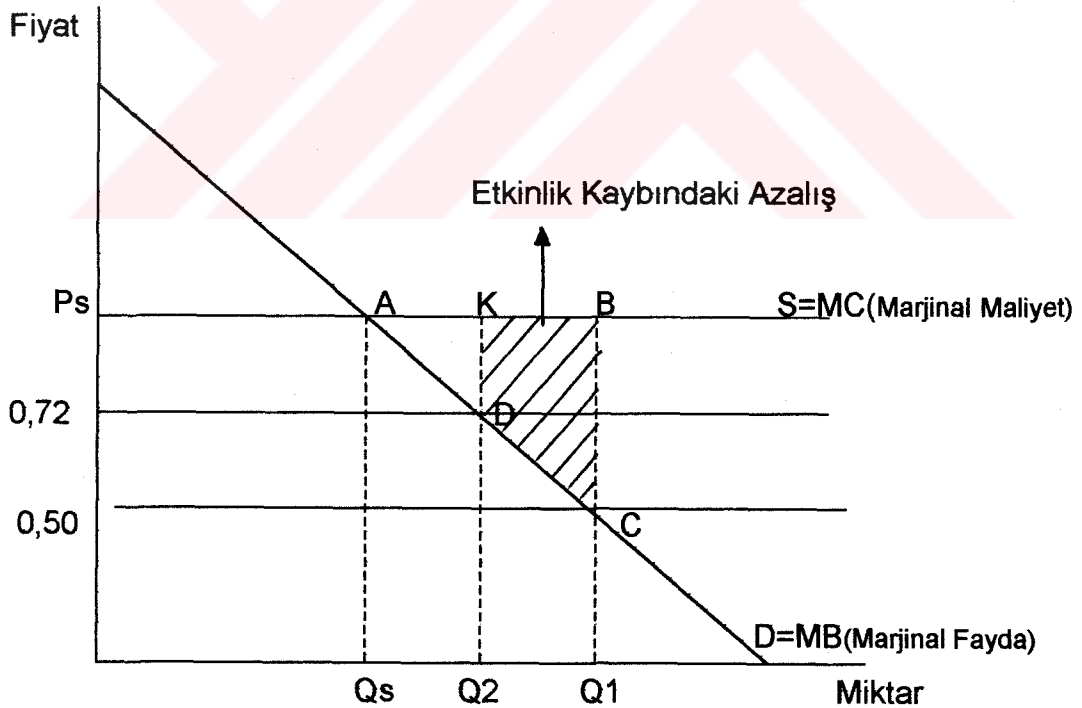
Kaynak: David N. HYMAN: **Public Finance A Contemporary Application of Theory to Policy**, CBC College Publishing, The Dryden Press, (New York, 1983), 513.

Sabit fiyatlar ve vergi ayrıcalıklı unsurlar için mükemmel bir tam rekabet piyasası varsayıldığından, arz eğrisi yataydır. Etkinlik MB ve MC nin eşit olduğu P_s fiyatında ve Q_1 miktarında oluşur. Vergi ayrıcalığı getirildiğinde, marjinal vergi oranı, t ye bağlı olarak bazı mükellefler için ayrıcalıklı unsurun fiyatını azaltma etkisi yaratır. Böylece arz eğrisi $S'=P_s(1-t)$ ye

kayar. Gerçek piyasa arz eğrisi ise S de kalmakta ve piyasa fiyatı değişmemektedir. Arz eğrisindeki aşağı kayma sadece vergi ayrıcalıkları için uygun mükelleflere aittir ve marjinal vergi oranıyla değişmektedir. Ayrıcalığın etkisi, bu unsur veya faaliyetin tüketimini Q_1 den Q_2 ye çıkarmaktadır. Burada, marjinal faydanın üzerinde aşırı marjinal maliyetle ölçülen etkinlik kaybı vardır. Bu alan ABC üçgenidir. Örneğin: Sahibi oldukları evde oturanlara tanınan istisnanın, kişileri ihtiyaçlarından ya da istisnanın olmadığı durumdakinden daha büyük bir ev almaya teşvik etmesi gibi(65).

Marjinal vergi oranlarında herhangi bir azalış olduğunda, bunun vergi harcamalarının yarattığı etkinlik kaybı üzerindeki etkisi ise şöyle gösterilebilir:

Şekil 2: Vergi Oranlarının Düşürülmesinin Vergi Harcamalarının Yarattığı Etkinlik Kaybı Üzerindeki Etkisi



Kaynak: HYMAN: a.g.e. (1990), 511.

(65) HYMAN: a.g.e. (1983), 512-513

1986 Amerikan Vergi Reformu Yasasıyla vergi oranlarının düşürülmesi, gelir vergisinde en yüksek marjinal vergi oranının % 50'den % 28'e inmesine neden olmuştur. % 50 marjinal vergi oranında mükellef, ayrıcalıklı malı Q1 miktarında talep ederken, marjinal vergi oranı % 28'e düşüncü ayrıcalıklı malın fiyatı % 72'ye çıktığından, talep Q2 ye gerileyecektir. Q1 miktarında etkinlik kaybı ABC üçgeninde oluştuğu halde, Q2 düzeyinde AKD üçgeninde gerçekleşecek, etkinlik kaybı KBCD kadar azalacaktır. Marjinal vergi oranlarındaki azalışın sonucu olarak vergi harcamalarının mükellef için daha az değerli hale gelmesi, bir başka deyişle ayrıcalıklı unsurun fiyatının artması, bu uygulamaların yarattığı etkinlik kaybının da daha düşük düzeyde oluşmasını sağlayacaktır(66).

Vergi harcamaları çalışma üzerinde de olumsuz etki yaratabilir. Örneğin: İngiltere'de işsizlik ödemeleri vergi dışı olduğu gibi, "kazandıkça öde" sistemi altında yıl içinde ödenen vergiler de geri alınmaktadır. Ayrıca, çalışılmadığı dönemde ulusal sigorta katkısı ödenmediği ve işle ilgili seyahat vb. giderlerle karşılaşmadığı için, ekonomik durum çalışılan dönemden pek farklılaşmamaktadır. Bu sonuç, işsizlik ödemelerindeki istisnadan kaynaklanmaktadır ve yeni bir iş aramayı önemli ölçüde engellemektedir. Dolayısıyla işsizliğin düzeyi, ödemelerin vergilendirildiği dönemden daha yüksek olabilmektedir(67).

Vergi harcamaları analizi, vergi harcamalarının ekonomi üzerindeki etkilerinin belirlenerek, onun gerekliliği, yeterliliği konusunda bilgi sahibi olunmasını sağlamaktadır. Daha da önemlisi, dolaysız kamu harcamalarıyla etkinlik yönünden kıyaslanmasına olanak tanınmasıdır. Böyle bir kıyaslama, belirlenen amaçları gerçekleştirmede daha etkin olan yöntemin uygulanmasını sağlayabilir. Ayrıca, yukarıda sıralanan sakıncaların çoğu dolaysız kamu harcamaları açısından da geçerli olabilir. En etkin yöntem

(66) HYMAN: a.g.e. (1990), 511-512.

(67) WILLIS-HARDWICK: a.g.e., 12-13.

her ikisinin de belirli büyüklükte ve koordine edilmiş olarak bir arada uygulanmasıdır.

2-İdari-Teknik Sorunlar

Vergi harcamalarıyla ilgili yasal düzenlemelerin hedeflenen kitleyi ya da unsuru kapsayacak, diğerlerini dışarıda bırakacak şekilde tasarlanması bir zorunluluktur. Her bir vergi harcamasının toplumsal ve ekonomik yapı, diğer harcamalar, finansal sistem gibi elemanlarla olan karşılıklı etkileşimlerinin göz önüne alınarak düzenlenmesi gerekir. Yasal düzenleme mükellefin anlayabileceği açıklıkta ve amacı başarabilecek yeterlilikte olmalıdır. İyi oluşturulmamış bir mevzuat, kaçınmadan kaçakçılığa kadar geniş bir aralıkta sorunlar yaratır. GORDON, yetersiz, eksik nitelikteki yasal düzenlemelerin kaçınmayı kaçakçılığa yakınlaştırdığını savunmaktadır. Örneğin: Vergisini azaltmak amacıyla mükellef, yasanın kendine uygun yorumunu yapabilir. Her beyanname incelenemediğinden de, denetim dışı kalma şansına sahip olunabilir. Mükellefin, gitgide artan bir şekilde, zorlayan yorumlarda bulunmaya devam etmesi halinde, vergiden kaçınma kaçakçılığa yaklaşacaktır. Bu tür kaçınmayı önlemenin en etkin yolu, yoruma yer vermeyecek şekilde yasaların düzenlenmesidir(68). Vergiden kaçınma-vergi kaçakçılığını inceleyen bir çalışmada, bu iki faaliyetin şimdiye kadar, karşılıklı olarak diğerini dışlar şekilde araştırıldığı vurgulanmaktadır. Ortak bir faaliyet olarak tanımlanmaya ve tahmin edilmeye teşebbüs edilmemiştir. Yazarlara göre bu ikilik kısmen, suç olanla olmayanı ayırma isteği ve belki de bir kişinin sadece ekonomik nedenle her ikisi arasında hareket ettiğini kabul etmenin, aralarındaki ahlaki zıtlığı yansıtmamasından kaynaklanmaktadır.

(68) Richard GORDON: "Income Tax Compliance and Sanctions in Developing Countries", *Taxation in Developing Countries*, ed. Richard M. BIRD-Oliver OLDMAN, The John Hopkins University Press, (Baltimore, 1990), 456.

Ayrıca, vergiden kaçınmanın zenginlerin ayrıcalığı, kaçakçılığın ise nisbeten fakirlerin davranış karakteristiği olduğu şeklindeki bir yargının kabullenilmiş olması da, her iki faaliyetin beraber ele alınmamasının nedeni olabilir. Hem vergi kaçakçılığı hem de kaçınma, vergi yükümlülüğünü azaltma isteği gibi aynı nedene ve devlet gelirlerinde yıpranma gibi aynı sonuca, etkiye sahiptir. Bu yüzden ikisi birlikte analiz edilmelidir. Her iki unsurun birbirinden bağımsız olarak dikkate alınması halinde, kaçamak noktaların kapatılması gibi idarenin kaçınmayı önleme amacıyla yapacağı çalışmalar, vergi kaçakçılığı düzeyini artış yönünde etkileyebilir. Dolayısıyla gelir artırmaya yönelik politikaların oluşturulmasında, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma karşılıklı bağımlılıkları nedeniyle ortak olarak göz önüne alınmalıdır(69).

Vergi harcamaları genellikle, kaldırılmasına ya da azaltılmasına yönelik çabalara karşı dirençlidir. Bir kere vergi yasasında yer alınca, mükellefler onu kazanılmış bir hak gibi görerek sonuna kadar savunur(70). Faydalarını sınırlayacak veya kaldıracak düzenlemeler yoğun tepkilerle karşılaştığından, devlet belli bir gelir elde etmek amacıyla bu uygulamaya baş vurduğunda sonuçta, daha fazla gelir kaybına bile uğrayabilir.

Genellikle gelir vergisindeki vergi harcamaları karmaşık kurallar, düzenlemeleri içermektedir. Bu nedenle mükellefler, özellikle yüksek gelir grubunda olanlar, yasanın herhangi bir açık noktasını yakalayıp, boşluklardan faydalanabilmek için avukat, muhasebeci gibi uzmanların yardımına başvurabilir. Bu durumu önlemede önemli olan, yönetimin, yeni uygulamalardaki sorunları önceden görme, eksiklikleri kapatmada yeterli uyanıklığa sahip olup olmadığıdır. Ancak bu tür vergiden kaçınma çabalarından bile daha tehlikeli olanı, sınırlı kaçınma olanağına sahip mükelleflerin çoğunluğu için, başarılı kaçınma planlarının vergi sisteminin

(69) R. B. CROSS-G. K. SHAW: "The Evasion-Avoidance Choice: A Suggested Approach", *National Tax Journal*, XXXIV, 4 (December 1981), 489

(70) BITTKER: a.g.m. , 244.

itibarını yitirmesine neden olmasındır(71).

Vergi harcamalarıyla bir amacın gerçekleştirilmesi tasarlandığında, hangi unsurunun amacı başarmada daha etkin olacağı incelenmelidir. Vergiden indirim mi sağlanmalıdır, istisna mı tutulmalıdır yoksa düşük oran mı uygulanmalıdır sorularının yanıtı bazı teknik çalışmaların yapılmasını gerektirebilir. Ayrıca, vergi harcamalarının istenilen düzeyi üzerinde de bu tür araştırmaların yapılması gerekir. Uygulamalar gözlenmeli, yetersiz ve gereksiz görülenlerin kaldırılmasına yönelik öneri ve alternatifler geliştirilmelidir. Enflasyonist dönemlerde de vergi harcamalarının düzenlenmeleri gerekli olabilir. Tüm bu sayılanlar idare için teknik sorunlara yol açıcı nitelikte olabilecek unsurlardır.

3-Sosyal Sorunlar

Vergi harcamalarının gelir ve vergi yükü dağılımını nasıl etkilediği, başka bir deyişle hangi gelir ve mükellef gruplarının daha fazla fayda elde ettiği araştırıldığında oldukça ilginç sonuçlarla karşılaşmaktadır. Vergi harcamalarının etkisi, hem aynı gelir grubundaki hem de farklı gelir grubundaki mükellefler için önemli ölçüde değişmektedir. Bu durum, yatay ve dikey eşitsizlik sonucunu yaratmaktadır . Dikey eşitlik basit olarak, farklı gelire sahip olanların farklı vergi ödemelerini belirtir. Farklı miktarda geliri farklı gelir kaynağından sağlayanlar, bir kaynağın vergi dışı bırakılmasıyla, ayrı ödeme gücüne sahip oldukları halde aynı miktarda vergi ödemektedir.

(71) HEALD: a.g.e., 292.

Kanada federal gelir vergisindeki vergi harcamalarının toplam gelir, bir başka deyişle herhangi bir vergi harcamasından önceki gelir gruplarındaki dağılımına bakıldığında(72),

Tablo 1:

1979 Yılı İçin Kanada Federal Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Gelir Gruplarına Göre Dağılımı

Toplam gelir grubu Bin Ca \$	Beyanname Sayısı Bin	Tüm ver. har. %	İstisna %	Matr. İnd. %	Muafiyet %	Verg. İnd. %	Konut ayrıcalığı %
5'in altı	4.505	10,2	0,0	0,2	0,0	8,2	1,7
5-10	3.233	6,2	0,1	1,6	1,1	0,9	2,3
10-15	2.644	6,3	0,1	1,9	1,3	0,3	2,6
15-20	1.909	7,5	0,2	2,0	1,5	0,2	3,6
20-25	1.123	8,6	0,3	2,2	1,5	0,2	4,4
25-30	569	9,9	0,6	2,6	1,6	0,2	4,8
30-50	553	12,2	1,5	3,3	1,6	0,3	5,5
50-100	123	15,1	4,6	3,9	1,0	0,5	5,6
100 ve üstü	29	23,1	11,8	7,8	0,3	0,5	3,4

Kaynak: MUSGRAVE- MUSGRAVE- BIRD: a.g.e., 332.

vergi tasarrufları veya faydalarının değişik kalemler arasında çok fazla farklılaştığı, bu uygulamaların sadece yüksek gelirli bireylere tanınan ayrıcalıklar olmadığı görülmektedir. Vergi harcamalarının sağladığı faydaların bu yaygın paylaşımı, neden vergi reformlarının başarısız olduğunu açıklamaktadır(73).

Vergi harcamaları yatay eşitliğe de aykırı sonuçlar doğurabilmektedir. Yatay eşitlik benzer ekonomik koşullardaki mükellefler arasında vergi

(72) Bu tabloyu anlamlı yorumlayabilmek için, kanımızca, gelir gruplarının gelir vergisindeki paylarını da bilmek gerekmektedir. Örneğin: Gelir vergisindeki payı % 20 olan grup vergi harcamalarının % 15'inden yararlanıyorken, % 40 payı olan grup sadece % 20 fayda elde ediyorsa, vergi harcamalarının vergi yükünü, dolayısıyla gelir dağılımını adaletsizleştirdiği pek iddia edilemez.

(73) MUSGRAVE- MUSGRAVE- BIRD: a.g.e., 332.

yükünün dağılımıyla ilgilenmektedir. Eşit gelirin eşit vergilendirilmesini gerektiren bu ilke, eşitliğin ancak, önemli ulusal bir amaç için ve verginin bu amacı gerçekleştirmede etkin bir yöntem olması halinde ihmal edilebileceğini kabul etmektedir(74). Farklı kaynaklardan aynı miktarda gelir elde eden kişiler, bir gelir unsuruna yapılan ayrıcalıklı işlem nedeniyle aynı vergiyi ödemezler. Genellikle sermayeye tanınan ayrıcalıklar ödeme gücü yüksek olanlara daha fazla yarar sağladığından adil olmayan bir düzenleme olarak nitelendirilir.

Vergi indiriminden faydalanan farklı kişiler için indirimin eşit miktarı eşit değerde değildir(75). Artan oranlı tarifieden kaynaklanan bu durumda, örneğin: 100 TL.lik indirim % 20 ve % 40 oranlı dilimlerde bulunan mükellefler için 20 TL. ve 40 TL. olarak gerçekleşmektedir. Bu nedenle yüksek geliri olup, tarifenin yüksek oranlarına tabi olan mükellefler indirimden daha fazla yarar sağlamaktadır. Artan oranlılığın bir başka sonucu da, herhangi bir vergi harcaması nedeniyle bir alt dilime giren yüksek gelirli mükelleflerin oransal olarak daha fazla fayda elde etmesidir.

Vergi harcamalarının gelir kaybı ve gelir-fayda dağılımı üzerindeki etkileri bazı çalışmalarda incelenmiştir. Bir araştırmada 1988 yılı için ABD federal gelir vergisindeki vergi harcamalarının değerleri incelenerek, gelir kaybının büyük bir bölümünün şahıs sigortası ve emeklilik planlarında olduğu belirlenmiştir. Konut ile ilgili ayrıcalıklar orta gelir düzeyinde olanlara, sermaye kazancı ve faize yönelik vergi harcamalarının ise yüksek gelirliyle fayda sağladığı görülmüştür. Gelir kaybının büyük bir kısmı mükelleflerin çoğunun bulunduğu orta ve düşük gelir aralığında oluşmasına rağmen, tüm yükümlülüklerin yüzdesi, bir başka deyişle vergi harcaması ile elde edilen kazancın matraha oranı olarak fayda yüksek gelirliyle için daha fazladır(76).

(74) PECHMAN: a.g.e., ed. PECHMAN, 13.

(75) JAMES-NOBES, a.g.e. (1992), 38.

(76) Richard MUSGRAVE-Peggy MUSGRAVE: **Public Finance in Theory and Practice**, McGraw-Hill Book Company, (USA, 1989), 353.

Bir başka çalışmada vergi harcamalarıyla ilgili yasaların değişme sıklığıyla, hangi gelir grubuna fayda sağladığı araştırılmıştır. Sonuçta, düşük gelir gruplarına yönelik uygulamaların çok az değiştiği, iyi durumda olanları etkileyen uygulamaların da çok sık değişmemekle beraber, ya yararlanan mükellef grubunun genişletildiği ya da faydada artış sağlandığı görülmüştür. Çıkarılan sonuç şöyle özetlenmiştir: "Vergi harcamaları terimi çoğu zaman vergi kaçamağı ve sığınağı terimleriyle anlamdaş olarak kullanılmakta, yüksek gelirliilere fayda sağlayan dar kapsamlı uygulamalar olarak algılanmaktadır. Ancak araştırmamız göstermiştir ki, bu uygulamalar sanıldığından daha geniş bir gelir aralığında etki yaratmaktadır"(77). BRANNON, ABD için yaptığı incelemede genel olarak tüm vergi harcamalarının yüksek gelirliilere eğimli olduğunu, vergiden indirim uygulamasının yüksek gelirliilere hizmet ettiğini ancak, matrahtan indirimin diğerinden daha fazla fayda sağladığını, istisna ve indirimlerin etkisinin aynı olduğunu saptamıştır. Ayrıca, bağışlarla gelirin yeniden dağılımı sağlandığından yüksek gelirliilerin bağışlarını teşvik etmek gerektiği; eyalet-yerel vergi indiriminin yüksek gelirli mükellefler için eyalet-yerel gelir vergisinin artan oranlılığının etkisini azalttığı, iptal edilmesi halinde eyaletlerin daha az artan oranlı vergi uygulayabilecekleri; belediye tahvillerini almaya en üst gelir grubundakiler pek gönüllü olmadığından, faiz oranının o grubun altındakilerini cezbedecek kadar yüksek olması gerektiği de belirtilmiştir(78).

İngiliz gelir vergisindeki 1973-1974 dönemine ait vergi harcamaları incelendiğinde; gelirle birlikte ortalama vergi harcaması miktarlarının da arttığı, evli çiftler için yıllık 2000- 5000 £ aralığında vergi harcamalarının zirveye çıktığı (vergi harcamasının gelire oranı % 6.7), 5000- 8000 £ aralığında en düşük düzeye indiği (4.8), daha sonra gelir dilimiyle

(77) WITTE, a.g.e., 334, 299.

(78) BRANNON: a.g.e., ed. AARON-BOSKIN, 92-97.

birlikte yükseldiği saptanmıştır. Düşük gelir aralığındaki yüksek oran, aslında yapısal bir eleman olmasına rağmen vergi harcaması hesaplarına dahil edilen çocuk indirimlerinin düşük gelirlilerdeki önemi ile kısmen açıklanmaktadır. Kişi başına düşen vergi harcaması evliler için bekarlardan daha fazla olmaktadır. Bekarların vergi harcamasından elde ettiği fayda % 2,4 ile oransal olarak en yüksek düzeye 12000-20000 £ aralığında çıkmakta, sonra azalmaktadır. Evli ve bekar mükelleflerin yararlanımı birlikte alındığında, 2000-5000 £ aralığında % 6 olan vergi harcamalarının gelire oranının, 595-2000 £ diliminde % 3,5 olarak en düşük düzeyde gerçekleştiği belirlenmiştir(79).

ABD'deki tarımsal gelir vergi harcamalarını inceleyen bir araştırmada, vergi harcaması miktarının belirlenmesinin tarıma yönelik vergi politikalarının fayda-maliyetinin saptanmasında önemli bir adım olduğu belirtilerek, 1982'de tarım için federal gelir vergisi vergi harcamalarının Hazine tarafından 1,59 milyar \$ olarak tahmin edildiği, bunun da tarıma en büyük ikinci federal sübvansiyon programı olduğu vurgulanmıştır. Çalışmada 1967-1972 ve 1973-1978 olarak iki dönemde büyük-orta-küçük tarımsal işletmelerin vergi harcamasından elde ettiği faydalar hesaplanmıştır. 1967-1972 dönemine göre 1973-1978'de küçük tarımsal işletmelerin vergi harcamalarından yararlanımının 4,5 kat, orta işletmelerin 3,5 kat, büyük işletmelerin 3,2 kat arttığı belirlenerek; küçük işletmelerin daha fazla fayda elde etmesinin, ilk dönemdeki düşük satış ve gelir düzeylerinden kaynaklanabileceği şeklinde bir değerlendirme yapılmıştır(80).

Gelir vergisinde artan oranlılığın amacı, yüksek gelirli olan diğerlerinden fazla miktarda vergi vermesinin yanı sıra, oransal olarak da farklı vergi vermelerini sağlamaktır. Ancak artan oranlı tarife, herhangi bir indirimin uygulanması durumunda yüksek gelirli olanların daha fazla yarar sağlamasına da

(79) WILLIS-HARDWICK: a.g.e., 95-100.

(80) Gregory D. HANSON-Vernon R. EIDMAN: "Agricultural Income Tax Expenditures- A Microeconomic Analysis", *American Journal of Agricultural Economics*, 67, 2 (June 1985), 271-273.

neden olur. Tek oranlı gelir vergisinde ise tüm gelir grupları aynı oranda vergi harcamalarından fayda sağlar. Vergi harcaması faydalarının yüksek gelirliyle eğilimli olması, tamamen, verginin yapısal bir elemanı olan tarifeden kaynaklanmaktadır. Üstelik devlet, vergi harcamalarından yararlanma koşullarını sadece yüksek gelirliyle yönelik olarak da düzenleyebilir. Örneğin: Yatırımla ilgili indirim uygulamak için saptanılan asgari yatırım tutarı, ortalama bir mükellefin gelirini aşan düzeyde olabilir. Genel olarak, ekonomik amaçlı vergi harcamalarının yüksek gelirliyle, sosyal amaçlıların ise düşük gelirliyle daha fazla fayda sağladığı savunulabilir. Ayrıca bazı vergi harcama çeşitleri gelir ayırımı gözetmeksizin eşit oranda-miktarda fayda sağlayabilir. Bu açıdan, matrahtan indirim ile gelirin veya harcamanın belli bir miktarı-yüzdesinin vergiden indirim şeklindeki vergi harcamalarını karşılaştırdığımızda; vergiden indirim gelirin-harcamanın belli bir yüzdesine-miktarına dayanmakta olup, gelirleri farklı mükellefler için sabittir. Tarifedeki artan oranlılığın etkisini yitirmemesi amaçlanıyorsa, daha ziyade vergi indirim tercih edilmelidir. Örneğin: Yatırımlarla ilgili olarak, harcamanın % 20'si kadar vergiden indirim izin verilmiş olsun. Hangi vergi oranına tabi olursa olsun, yatırımcı 1000 TL.lik bir harcama için, vergide 200 TL.lik tasarruf sağlayacaktır. Matrahtan indirim de ise, aynı oranda, % 20 indirim izin verildiği varsayılırsa, 1000 TL.lik harcama % 25 vergi oranına tabi mükellef için, matrahı 200TL., vergiyi de 50 TL. azaltacaktır. % 50 vergi oranına tabi olanın matrahı 200 TL. azalmakla birlikte, vergisi 100 TL. daha düşük olacaktır. Böylece, vergiden indirim daha az vergi tasarrufu ortaya çıkarmaktadır. ABD'de son yıllarda yapılan reformlarda çocuk bakımı, sahibi oldukları evde oturanların evlerinde enerji ile ilgili yaptıkları yatırımlar için matrahtan indiriminin yerine vergiden indirim tercih edilmektedir(81).

Vergi harcaması faydalarının kurum ve bireyler arasındaki dağılımı konusunda ABD'de yapılan bir araştırmada, 1975-1986 arasında bireylerin yararlandığı vergi harcaması miktarının toplam gelirlerine oranı, bir başka

(81) HYMAN: a.g.e. (1983), 512-513.

deyişle vergi harcaması yararlanımı % 71,8-80,8 iken , kurumların elde ettiği faydanın %19,2-28,2 düzeyinde olduğu saptanmıştır. Bireyler kurumlara göre üç kat fazla fayda elde ederken, 1983'de kurumlar daha fazla fayda sağlamıştır. 1983 yılında kurumlar 1973'ten beri en düşük miktar olarak sadece 37 milyar \$ vergi ödemiş, 57 milyar \$'lık vergi harcaması yararı, başka bir deyişle ödedikleri her 1 \$ için 1,53 \$ sağlamışlardır. Bu artış, durgunluk nedeniyle kurum kazançlarının azalması ve 1981 (ERTA-Economic Recovery Tax Act) Ekonomik İyileştirme Vergi Yasasındaki çok sayıda vergi harcaması değişikliğiyle açıklanmaktadır. Bireyler ise 1980'de ödedikleri her dolar için 56 cent yarar sağlarken, 1984'te bu rakam 83 cent'e çıkmıştır. Büyük gelir açığı problemine rağmen 1986'da, öğrenim ücretlerinin matrahtan indirimi, yüksek öğretim için vergi teşvikleri, araştırma-geliştirme harcamalarına yönelik vergi indiriminin artırılması gibi yeni vergi harcamaları yasalaşmıştır(82).

Vergi harcamalarından kaynaklanan gelir kaybının telafi edilme yöntemleri de gelir ve vergi yükü dağılımını etkileyebilir. Devlet gelir sağlama amacıyla vergilerin oranlarını artırabilir, yeni vergiler koyabilir veya vergi sistemi dışında telafi yoluna, borçlanmaya gidebilir. Bu uygulamalar gelir dağılımı üzerinde olumsuz etkiler yaratabilecek niteliktedir. Ancak, gelir ihtiyacı devleti, kamu mallarının veya teşebbüslerinin daha iyi değerlendirilip önemli gelir artışı elde edilmesi gibi, varolan kaynakları daha verimli kullanma arayışına yöneltirse, hem etkinlik sağlanır hem de gelir dağılımı olumsuz anlamda etkilenmemiş olur.

Vergi harcamalarının bazı kişi ve gelir unsurları için ayrıcalıklı konumlar yaratması, doğasında "eşitsizlik" olan bir uygulama olduğunu göstermektedir. Eğer tüm mükelleflere eşit fayda sağlasaydı, ayrıcalıklı unsurlardan söz edilmeyecekti. Yararlanan-yararlanmayan mükellef-vergi konusunun yarattığı eşitsizliğin yanı sıra, artan oranlı tarifenin bir sonucu olarak faydaların

(82) BENKER: a.g.m., 405-406.

adaletsiz dağılımı olarak ele alınabilecek eşitsizlik de söz konusudur. Ancak vergi harcaması yaklaşımı benimseyenler, vergi harcaması analizi ve bütçesinin amacının vergi eşitliği hakkında soru sormaktan ziyade, bu uygulamaların maliyetinin açıklanması, aydınlatılması olduğunu savunmaktadır(83).

Vergi harcaması kavramı ve analizinin öncülerinden olan Paul McDANIEL yatay eşitlik ile vergi harcaması arasında teorik uyumsuzluk olduğunu, dolayısıyla vergi harcamalarının bu kriterle değerlendirilmemesi gerektiğini savunmaktadır. Geleneksel vergi kavramının vergi harcaması uygulamalarını değerlendirmede yeterli olmadığını belirterek, vergi sisteminin harcama bileşeninden gelir bileşeninin ayrılması gerektiğini, bunun da vergi kavramını yeniden tanımlayarak mümkün olabileceğini ileri sürmüştür. McDANIEL, vergi harcamaları açısından vergiyi şöyle tanımlamaktadır: "Birey ve kurumlara vergi sistemi aracılığıyla sübvansiyon dağıtımının iki aşamada gerçekleştiği düşünülebilir. İlkinde, mükellef gelirine yasal vergi oranını uygulayarak, ekonomik vergi çeki diyebileceğimiz bir miktarı devlete gönderir. Devlet de toplam vergi sübvansiyonu kadar indirim yapar ki buna da vergi sübvansiyon çeki diyelim. Şüphesiz bu iki aşama gerçekte yoktur, mükellef gelir vergisi beyannamesini doldururken, bu iki çekin netini alarak tek aşamada işlemi sonuçlandırır. Fark pozitif ise çek devlete gönderilir, negatifse gönderilmez. Mükellefin gönderdiği çek miktarı onun vergi yükümlülüğü olarak düşünülür. Fakat vergi harcaması analizi açıklık kazandıkça, çek miktarının mükellefin vergisinin tümünü içermediği ortaya çıkar. O sadece, mükellefin ekonomik geliri üzerindeki vergi ile mükellefin yararlandığı vergi sistemindeki sübvansiyonlar toplamı arasındaki farkı gösteren bir sayıdır. Mükellefçe ödenen çek miktarı ekonomik ve politik bir öneme sahip değildir, vergi harcaması mekanizmasının gerektirdiği çıkarma işleminden kaynaklanan basit bir sayıdır". Vergi harcaması açısından vergi, ekonomik gelire dayalı mükellef yükümlülüğü olarak kabul

(83) SCHNITZER-CHEN : a.g.e., 287.

edildiğinden, yatay ve dikey eşitsizliğin kaynağı olarak görülmemektedir. Bir kamu harcaması olarak nitelendirilen vergi harcamalarını, vergilemede eşitlik üzerindeki tartışmalara konu etmemek gerektiğini belirten McDANIEL'in, vergi harcaması teorisine katkı sağlayan görüşleri şöyle özetlenebilir: Verginin teknik yapısında bir sorun yoksa, aynı miktarda gelire sahip mükellefler aynı ekonomik vergiyi verecek, yüksek gelirli diğerlerinden daha fazla ekonomik vergi yükümlülüğüne tabi olacaktır. Ancak vergi harcamasının kavramsal yapısı reddedilirse, yatay ve dikey eşitsizliğe vergi harcamalarının sebep olduğu iddia edilebilir. Yatay eşitlik gibi kavramların rolünün yeniden tanımlanması gerekmektedir. Yatay eşitlik, kamu harcaması programını analiz etmek veya ölçmek için geliştirilmiş teknik ya da kavram değildir. Eğer bu amaçla kullanılırsa, yanlış sonuçlara ulaşılabilir. Oysa vergi harcaması kavramı, vergi sistemindeki harcama programını analiz etmek için geliştirilmiştir, vergi eşitsizliğinin sebebini belirlemek için vergi harcaması teorisine başvurmak yanlış değerlendirmelere neden olabilir. Şüphesiz vergi harcaması uygulamalarında da eşitlik sorunları vardır. Fakat bu tür eşitsizlikler tüm harcama programlarında, açık veya gizli olarak, yer almaktadır. Vergi harcamalarıyla bazı mükelleflere büyük gelir artışı sağlanabilir. Fakat bu tür bir eşitsizlik, vergi sistemindeki yapısal bir elemanın yarattığı eşitsizlik değildir. Ancak, matrahı vergi harcamalarıyla yeniden düzenlediğimizde, aynı miktarda ekonomik gelire sahip mükelleflerin aynı ekonomik vergiyi vermediğini bulursak, vergi sisteminin yapısal elemanlarındaki olası bir hataya karşı uyarılmış oluruz. Araştırmalar, bu gerçek vergi eşitsizliğine neyin sebep olduğunu belirlemeye ve düzeltmeye yönelik olmalıdır. Bu alanda da vergi reformu önemli bir rol oynayabilir. Oysa vergi reformu genellikle, vergi harcamalarını iptal etmeye yönelik çabaları içerir anlamda kullanılmaktadır. Vergi harcaması kavramının kabulü bu tip çabaları vergi reformuna değil, harcama reformuna dahil etmeyi gerektirir. Vergi reformu vergi sisteminin yapısal unsurlarına uygulanabilir. Nasıl ki vergi reformu dolaysız kamu harcamalarını iptal etme çabalarına uygun

değilse, vergi sistemindeki harcamaları iptal etmeye de uygun değildir. Üstelik, vergi harcamalarının kaldırılmasını vergi reformunun bir amacı olarak belirlemek, hedeflenen sonuçları vergi harcamalarını iptal etmeden başarma olanaklarından dikkati kaçırabilir(84).

Efektif vergi oranı, ödenen verginin gelire oranını gösterir. Genellikle, farklı miktarda gelir elde eden kişiler arasında aynı, eşit gelirli kişiler arasında farklı efektif vergi oranının varlığı, vergi harcamalarının yarattığı bir sonuç olarak kabul edilir. Bu durumun dikey-yatay eşitsizliği gösterdiği belirtilir. Paul McDANIEL, efektif vergi oranı analizlerindeki verginin, vergi harcamalarındaki vergi kavramından farklı olduğunu belirterek, bu analizi de eleştirmektedir. Efektif vergi oranı analizinde yer alan ve mükellefin devlete gönderdiği çek miktarının gelire bölünmesiyle bulunan rakam, vergi harcaması açısından efektif vergi oranı değil, basit bir sayıdır. Bu nedenle vergi harcamalarını değerlendirmeye yönelik olarak kullanılmamalıdır. McDANIEL, efektif vergi oranı analizinin yetersizliği şöyle kanıtlamaktadır: Tüm vergi harcamalarının kaldırılıp, bu harcamalar yerine dolaysız sübvansiyonların artırıldığını varsayalım. Bu durumda, mükelleflerin efektif vergi oranları yükselecek fakat, ekonomik durumlarında herhangi bir değişiklik olmayacaktır. Efektif vergi oranı analizinin bireyler, endüstriler arasındaki vergi yükü dağılımını gösterdiği iddia edilebilir. Oysa sözü edilen dağılım vergi yükünün değil, sadece ekonomik gelir-sübvansiyon net farkının dağılımıdır. Vergi harcaması analizine göre, vergi harcamalarını azaltmak vergiyi artırmaz. Çünkü "vergi" mükellefin ekonomik çekidir, devletin mükellefe verdiği vergi sübvansiyon çekinin değişmesi vergiyi etkilemez. Eğer efektif vergi oranı analizinde vergi, ekonomik gelire yasal oranın uygulanmasıyla bulunan miktar olarak ele alınırsa, vergi oranı analizi gelir sınıfları, sanayilerce yüklenilen gerçek vergi yükü ve bu yükün dağılımını

(84) Paul McDANIEL: "Identification of The "Tax" in "Effective Tax Rates ", "Tax Reform" and "Tax Equity " ", *National Tax Journal*, XXXVIII, 3 (September 1985), 273,277-278.

gösterebilir. Böylece, vergi harcamalarının efektif vergi oranı üzerinde etkisinin olmadığı kabul edilmesiyle, vergi harcaması kavramıyla efektif vergi oranı analizi arasındaki uyumsuzluk giderilmiş olmaktadır(85). Vergi harcamaları analize dahil edilmediğinden, aynı miktarda geliri olanların aynı vergi oranına tabi olmaları nedeniyle, eşit vergi yüküne sahip olmaları gerekmektedir. Bu durumda, ödenen verginin gelire oranı yasal orandan farklılaşmayacak, bir başka deyişle, efektif vergi oranı yasal orana eşit olacaktır. Vergi harcaması teorisyenleri, aynı geliri elde edenler açısından efektif vergi oranının tarifiedeki orandan farklılaşmasının, verginin yapısındaki herhangi bir yetersizliğin veya vergi kaçakçılığının göstergesi olduğunu savunmaktadır.

4 - Siyasi Sorunlar

Kamu ekonomisinde kararların alınmasında bürokratlar, politikacıların yanı sıra özel piyasa üretici ve tüketicileri de etkili olmaktadır. Bu grupların motivasyonları birbirinden çok farklı olduğundan, kararlar en etkin olanın tercihleri doğrultusunda alınır. Politikacılar oylarını artırmayı, bürokratlar etki alanlarını genişletmeyi, bireyler-işletmeler kar ve faydalarını maksimize etmeyi hedefler. Politikacı ve bürokratların motivasyonları vergi-harcama yapısını değiştirirken, bireyler vergisel teşvik-indirim elde etmeye yönelik çaba gösterir. Birey ve işletmelerin siyasal kararları etkileme gücü ekonomik güce, bir başka deyişle gelir ve servetin toplumdaki dağılımına bağlıdır(86). Kişiler kamu ekonomisiyle ilgili kararların kendi çıkarlarını tatmin edecek şekilde olmasını istediklerinden, aynı türden çıkarlara sahip olanlar, kararlar üzerinde daha etkin olabilmek amacıyla çıkar grupları oluşturur.

(85) McDANIEL: a.g.m., 274-276.

(86) Orhan ŞENER: **Kamu Ekonomisi**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., (İstanbul, 1996), 172.

Böylece hem kendi yararlarına yönelik hizmet ve düzenleme seçeneklerini belirleme, hem de yarattıkları oy potansiyeli yoluyla önerilerini iktidarlara benimsetme şansına sahip olurlar(87). Bu ilişkilerde kişiler, gruplar kamu kararlarından elde edebilecekleri faydayı, siyasi partiler de yeniden seçilmek, iktidara gelmek için oylarını artırmaya çalıştıklarından, seçmenler kendilerine en fazla ekonomik hizmeti sunacak partilere oy verir, partiler de en çok oyu sağlayacak ekonomik programı sunmaya çalışır(88). Bu ekonomik programlar kamu harcamaları, kamu gelirleri, borçlanma v.b. alanlarda alınan kararlarla oluşturulur. Kamu gelirleri temelindeki kararlar ve bu hedeflere ulaşmada araçların kullanım yöntemleri vergi politikası başlığında belirlenir. Vergi harcamaları, devletin gelir ihtiyacını karşılamının yanında bazı ekonomik ve sosyal etkiler de yaratmak amacıyla tasarlanan vergi politikasının araçlarından biridir. Demokrasilerde vergi politikasını belirleme yasama organına, uygulama yürütme organına verilmiştir. İktidarın yasama organında oy çoğunluğuna sahip olması, bir anlamda, vergi politikasını da kendi programı çerçevesinde oluşturmasına izin verir.

Genellikle iktidar parti/partileri oy kaygısıyla, dayandıkları sınıf ve zümrelerin çıkarlarına engel olacak şekilde vergi politikasını belirlemekten mümkün olduğunca kaçınmaktadır(89). Vergi harcamaları, partilerin dayandıkları kesimlerin vergi yüklerinin azaltılmasında bir araç olarak kullanılabilir. Vergileme yetkisini halk verdiği halde, kayırılan kesimler dışındakilerin lehlerine bu yetkinin kullanımını sağlama şansları yoktur(90). Politik karar alma mekanizmasında rol alan unsurların kendi çıkarlarını sağlama, koruma amacıyla toplumdaki hukuki, dini, ahlaki, kültürel normları

(87) Kenan BULUTOĞLU: **Kamu Ekonomisine Giriş**, Temat Yayınları, (İstanbul, 1977), 105.

(88) Coşkun Can AKTAN: "Anayasal iktisadın Felsefi ve Teorik Temelleri", **Ekonomik Anayasa Sempozyumu**, 28-29 Mayıs 1992 Ankara, Takav Matbaası, (İzmir, 1992), 67.

(89) Gıyasettin AKDENİZ: "Az Gelişmiş Memleketler ve Vergi Adaleti", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 19. Seri, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayın No:1460/256/42, (İstanbul, 1969), 47.

(90) A. Burçin YERELİ-Metin MERİÇ: "Vergilendirme Yetkisi ve Kamu Kaynaklarının Etkin Kullanımı", **Maliye Yazıları**, 35 (Nisan-Haziran 1992), 66.

ihlal edici davranış ve eylemde bulunmaları politik yozlaşmayı oluşturur. Vergileme alanında da çıkar kollama çabaları vergi harcamalarının artması sonucunu doğurabilir(91). Devletin gelir gereksinimi nedeniyle, belli bir kesime dokunulmadan diğerlerinin vergi yükü ağırlaştırılabilir. Vergileme alanındaki bu aşırı ve adaletsiz uygulamaların sınırlandırılması için, devletin gücü ve yetkilerinin sınırlandırılması önerilmektedir. Bu sınırlamanın "Vergi Anayasası"yla yapılabileceği savunulmaktadır. Kamu tercihi teorisyenlerine göre anayasal iktisat, ekonomi ve siyaset birimlerinin tercihlerini, faaliyetlerini kısıtlamaya yönelik yasal-kurumsal ve anayasal kurallar bütünüünün işleyişini göstermektedir. Vergi Anayasası içinde de vergi sistemine ait temel konular ve vergileme yetkisinin sınırları belirlenmektedir(92). Bu sınırları aşan düzenlemeler devletin müdahalesi olarak düşünülerek, reddedilmektedir. Bireyi devlete karşı korumak için gerekli olduğu savunulan Vergi Anayasasında vergileme yetkisinin sınırlandırılması, vergi konusunun kendisinin ve uygulanacağı coğrafi alanın, vergi oranlarının, vergi gelirinin başka bir değişkene göre sınırlandırılmasıyla gerçekleştirilmektedir. Vergi konusunun açık olarak anayasada belirtilmesi, belirli faaliyetler dışındakilerden vergi alınmasını önleyecektir. Vergileme yetkisinin sınırlandırmasının yanı sıra, merkezi idarece yetkinin kısmen yerel idarelere devredilmesi gerektiği de savunulmaktadır. Anayasal mali federalizm olarak adlandırılan bu görüşe göre, merkezi devlet yalnız koruyucu devlet hizmetlerinin finansmanına yetecek ölçüde belirli vergi konularını vergilendirmeli ve yerel nitelikli kamusal hizmet için sadece yerel kaynaklardan yararlanılmalıdır. Herkesin kanun önünde eşit olması gereği artan oranlı tarifelere karşı çıkılarak, tüm toplum üyelerinin aynı vergi oranına tabi tutulması, dolayısıyla gelir vergisinin tek oranlı olması savunulmaktadır. Siyasi iktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılmasında ayrıca, vergi gelirleri büyüklüğünün milli gelir veya GSMH'ya bağlı

(91) Coşkun Can AKTAN: **Politik Yozlaşma ve Kleptokrasi 1980-1990 Türkiye Deneyimi**, AFA Güncel Olaylar Dizisi No:8, (İstanbul, Temmuz 1992), 22,60.

(92) AKTAN, a.g.s., 85,95.

olarak belirlenmesi de Anayasada yer almaktadır(93). Vergileme alanında tercihlerin dolayısıyla, vergi harcamalarının sınırlandırılmasına yönelik anayasal iktisat kuramı, günümüzde bilim çevrelerinde yoğun olarak tartışılmaktadır.

III- VERGİ HARCAMALARI VE VERGİ PLANLAMASI İLİŞKİSİ

Devlet vergi sistemi aracılığıyla bazı ekonomik, sosyal, mali amaçları gerçekleştirmeyi hedeflediğinden, araçlarda amaca yönelik düzenlemeleri yapması gerekmektedir. Vergilerin bileşim ve yapısının belirlenmesi, vergi hasılatının tahmin edilmesi aşamalarında alınacak kararlar, vergi sisteminin amaca uygun olarak planlanmasını olanaklı kılar. Vergi planlaması içinde verginin yapısal elemanları ele alındığı kadar, yapısal eleman olmayan vergi harcamaları hakkında da kararlar alınıp, bazı büyüklüklerin saptanması gerekir.

Bir vergi planlamasının unsurları vergi rezervlerinin araştırılması, gelir akımlarının zaman yönünden düzenlenmesi, gelir tahsilatında tasarruf sağlanmasıdır. Vergi rezervleri ya vergi sisteminde yer almamış ya da yer almakla birlikte yeterince değerlendirilmemiş vergi kaynaklarını belirtir. Yeterince değerlendirilememesi nedenleri, mevzuatın iyi düzenlenememiş olması veya vergi yönetimindeki aksaklıklar olabilir(94). Vergi harcamalarıyla, varolan kaynaklar yasayla vergi dışı bırakılmaktadır. Ancak bazı amaçlarla uygulandıklarından, mevzuatın da bu amaçları tam olarak gerçekleştirebilecek şekilde yeterli olarak düzenlenmesi halinde, bu uygulamaların bir rezerv yarattığı savunulamaz. Mevzuatın, amaçlananların

(93) Ramazan GÖKBUNAR: "Anayasal Vergi Politikası Yaklaşımı", *Maliye Yazıları*, 41 (Ekim-Aralık 1993), 91-92.

(94) Haluk ANIL: "Devlet Bütçesinde Gelir Planlaması Üzerine", *A.İ.T.İ.A. Bankacılık Yüksek Okulu Dergisi*, 1, 1, (Ankara 1981), 6.

dışındakilerin yararlanmalarına olanak sağlaması, vergi harcamalarının amaçları gerçekleştirilmede etkin olamaması halinde yeterince değerlendirilememiş kaynaktan söz edilebilir. Vergi planlamasında da bu nedenle, vergi harcamalarının amaçlara hizmet etme başarısı araştırılmalı, eğer sonuç olumsuzsa, bunun nedenleri incelenerek ya mevzuatın daha yeterli hale getirilmesi ya da tamamen kaldırılmasına yönelik öneriler geliştirilmelidir. Vergi planlamasının bir başka unsuru, hazine işlemleri aracılığıyla gelir sağlama zorunluluğunu en aza indirecek fon akımını sağlamak ve böylece ekonomide ayarlayıcı düzenlemeler için bu olanağı serbest tutmaktır. Cezaların düzenlenmesi-artırılması, peşin ödeme tekniklerinin yaygınlaştırılması gibi vergi tahsilatında gecikmeyi önleyici önlemlerin alınması da vergi planlamasına dahil edilmelidir(95).

Gelir tahsilatında tasarruf sağlama amacı vergi planlamasının bir başka unsurudur. Yönetimin vergiyi toplama harcamaları verginin değerine yaklaştığında, o verginin kaynak olma özelliği tartışmalı hale gelir. Vergi planlamasında gerek yeni vergi konularının sisteme alınmasının, gerekse varolan uygulamaların maliyetleri göz ardı edilmemelidir. Vergi harcamalarının da yarattığı maliyet ve faydaların dikkate alınması gerekir(96). Vergi harcamalarının vazgeçilen gelir anlamında bir maliyeti olduğu gibi, bazı kişi ve konuların vergi dışı bırakılmasının yarattığı maliyet tasarrufları da vardır. Üstelik oran farklılaştırılması şeklindeki vergi harcamaları stopaj uygulamasıyla daha yaygın olarak uygulanıyorsa yönetim maliyeti önemli ölçüde azalacaktır. Ancak, vergi planlamasında mükellefin maliyetinin de azaltılması hedeflenmelidir. Çünkü, mükellefe aşırı yük getiren uygulamalar, mükellef tepkisi nedeniyle devlet gelirlerinde azalmaya yol açabilir.

Vergi planlaması çalışmalarının sonucunda bütçede gelir rakamının ne olacağı belirlenir. Bu rakamın tahmininde gelirin gerçekleşeceği döneme ait konjonktür, vergi yönetiminin etkinliği, izlenecek ekonomi politikası, yasal

(95) ANIL: a.g.m., 7.

(96) ANIL: a.g.m., 8.

değişiklikler, varsa kalkınma planları dikkate alınır. Tahminlerin yapılmasındaki teknikler, bir önceki yıl rakamını aynen ya da belli ölçüde artırarak alınması veya serbest takdirle bütçe gelir miktarının belirlenmesidir. Serbest takdirde GSMH gibi bazı değişkenlerle vergi hasılatı arasındaki etkileşimden bazı katsayılar çıkarılarak, vergi miktarı saptanmaya çalışılır(97).

Vergi planlaması kapsamında vergi harcamalarının da planlanması gerekmektedir. Planlamada ilk olarak, belirli bir amacın vergi sistemiyle gerçekleştirilmesinin uygun olup, olmadığı; eğer uygun bulunuyorsa, devletin bu amaç için vergi sistemiyle ne kadarlık bir harcama yapabileceği belirlenmelidir. Bir başka deyişle, o amacın gerçekleştirilebilmesi için ne kadarlık kaynak ayrılabilceği saptanmalıdır. Planlamada ikinci adım, sadece yararlanması öngörülen mükellef-vergi konusunu cezbedebilecek bir düzey, başka bir ifadeyle etki eşiği veya düzeyi belirlenmelidir. Örneğin: Yatırımları artırmak amacıyla uygulanan yatırım indiriminde en az yatırım tutarı ve indirim oranı hangi düzeyde tespit edilmelidir ki bu amaca hizmet etsin ya da sakatlara ne kadarlık bir istisna uygulanmalıdır ki gerçekten onlara sosyal koruma sağlasın. Minimum düzeyde bir istisna, indirim mükellefi cezbetmeyeceği ve bu nedenle amacı başaramayacağı gibi aşırı düzeydeki uygulamalar da mükelleflerin onlardan yararlanabilmek için aşırı çabalara girmesine ve sonuçta devletin büyük gelir kaybıyla karşılaşmasına neden olabilir. Bu yüzden amacı gerçekleştirecek kadar çekici, aşırı uygulamalara izin vermeyecek kadar kararında bir etki düzeyi saptanmalıdır. Uygulama sırasında da bu düzeyin amaca hizmet edip, etmediği sürekli incelenmelidir. Ülkenin içinde bulunduğu koşullar ayarlamalar yapılmasını gerektirebilir. O zaman da, çeşitli ekonomik göstergelere göre değişiklik yapma veya yapmama tercihleriyle vergi harcamalarının etki alanı daraltılıp, genişletilebilir. Yasal çerçevenin de vergi harcamalarının maliyeti olarak

(97) Bedri GÜRSOY: **Kamusal Maliye Cilt:2 Bütçe**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayın No:481, 100. Doğum Yılında Atatürk'e Armağan Dizisi No:23, (Ankara, 1981), 312-313, 315-317.

nitelendirilebilecek istenilmeyen uygulamaları önleyici nitelikte olması gerekmektedir.

Vergi planlaması, özel sektör ve bireyler tarafından da ödenecek vergiyi belirlemek açısından yapılabilir. Ödenecek vergiyi yasalar çerçevesinde azaltabilmek amacıyla işletmeler, bireyler vergi harcamasının sığınak etkisinden yararlanabilir. Çeşitli indirim, istisnalar ve ayrıcalıklı oranlardan, ertelemeden faydalanabilmek için faaliyetlerini ayarlayabilir.

Kamu kesiminde vergi harcamalarının planlanması, belirlenmesi, uygulanması, izlenmesi ve denetiminin siyasi boyutlu olduğu bir gerçektir. Bu nedenle planlama aşamasında büyüklüklerinin belirlenmesi, değişimlerin izlenerek gerekli önlemlerin alınması açısından oldukça önemli güçlükler söz konusudur(98).

IV- VERGİ HARCAMALARININ BÜTÇELENMESİ

Stanley SURREY'in 15 Kasım 1967'de Kongre'de yaptığı konuşma vergi harcaması bütçesinin de kavramsal temellerini oluşturmuştur. SURREY, vergi sistemi ile yapılan harcamalardan örnekler verdikten sonra şöyle devam etmiştir: "Bu vergi harcamalarından, federal harcamaların kontrolü ve azaltılması için yapılan Kongre görüşmelerinde hiç bahsedilmemektedir. Eğer bu vergi miktarları bütçenin harcama tarafında yer alırsa, otomatik olarak Kongre ve Bütçe Ofisinin sıkı incelemesi altına girer. Fakat vergi harcamaları liste haline getirilmez ve incelemeden muaf tutulur. Bu nedenle yaklaşımımız, bir vergi faydası yaratan harcamaların federal bütçede tanımlanması olanağını keşfetmektir. Şüphesiz burada, yorumlama

(98) AKDOĞAN, a.g.e., 153.

ve ölçme güçlüklerini göz ardı etmemeliyiz"(99). Daha sonra Hazine, bütçe formunda vergi harcaması analiz ve tanımını gerçekleştirme görevini üzerine almış ve sonuçlar Hazine Bakanının 1968 mali yılı raporunda yer almıştır. Bu ilk analizde şu bilgiler bulunmaktadır: "Analiz, bir gelir vergisinin ve gelirin genel kabul edilmiş yapısından farklılaşan gelir vergisi matrahı unsurlarını listelemektedir. Çalışmada net gelirin tanımından ayrılan tüm vergi uygulamaları içerilmemiştir. Hızlandırılmış amortisman örneğinde olduğu gibi, sübvansiyonun büyüklüğünü tahmin etmeye yarayan herhangi bir ölçütün bulunmadığı durumlarda bazı kalemler istisna edilmiştir. Bazı unsurlar, vergi matrahına dahil edilmeleri nisbeten teknik ve teorik vergi tartışmalarına dayandığı için analizde ihmal edilmiştir. Örneğin: Sadece teorik açıdan gelir olarak nitelendirilmesi değil, ölçülmesi de bir sorun olan, sahibi oldukları evde oturanlara uygulanan emsal kira geliri istisnası gibi. Bazı unsurlar ise oldukça az sayıda bulunmaları nedeniyle analize dahil edilmemiştir. Gelir vergisinin diğer unsurları, bir vergi ayrıcalığı olarak ele alınabilecek, fakat ödeme gücüne dayalı olarak uygulandığı için vergi harcaması niteliği göstermeyen uygulamalardır ki, evli çiftlerde gelirin ayrımı buna örnektir. Bu analizin amacı, dolaysız kamu harcamalarıyla başarılan sonuçları vergi sisteminin kullanımıyla sağlayabilecek unsurların listesini yapmaktır. Karmaşık ve zıt etkilere sahip uygulamalar dışındakilerden minimum bir liste yapmak, amaca daha fazla hizmet edebilir"(100).

1974'te ABD Kongre Bütçe Yasası, gelecek beş mali yıl için tahmin edilen gelir kaybının yıllık vergi harcaması raporunda belirlenmesi görevini Kongre Bütçe Ofisine vererek, vergi harcamalarının bütçelenmesinde yeni bir adım atmıştır. Gelir ve kurumlar vergisi için gerçekleşen vergi harcamaları da Vergileme Ortak Komitesi'nce hesaplanmaktadır. Bu yasa aynı zamanda Kongre'ye sunulan Başkan'ın yıllık bütçe taleplerine vergi harcaması analizinin dahil edilmesi için Bütçe ve Yönetim Ofisine görev vermiştir. Ofisin yaptığı ilk analiz 1976 mali yılı bütçe taleplerinde yer

(99) SURREY-HELLMUTH: a.g.m., 528.

(100) SURREY-HELLMUTH: a.g.m., 528-530.

almıştır(101). 1974 yasasının temel amacı, vergi sistemiyle sübvansiyon ve kamu harcamasıyla dolaysız sübvansiyon arasındaki simetri hakkında genel kabulü sağlamaktır(102).

Günümüzde ABD'de federal devletin yanı sıra eyaletler de bir veya iki yıllık vergi harcama bütçesi, raporu hazırlamaktadır. Ayrıca, gelir kaybını düzenli olarak gözden geçirmek için yasal inceleme süreci de oluşturulmuştur. California bu sürece uyan ilk eyalet olarak, gelir kayıplarını içeren ilk bütçesini 1976 mali yılında hazırlamıştır. Eyaletlerin bütçe kapsamı birbirinden farklıdır. Örneğin: Washington, bütçe programı veya diğer eyalet vergileriyle zıt vergi harcaması olup-olmadığını, yararlananların listesini, her bir vergi harcamasının tanımı ve amacını, cari yıl ve gelecek iki yıl için gelir kaybı tahminlerini de içeren geniş kapsamlı bütçe hazırlarken, Missouri sadece 1980-1981 mali yılından beri yasalaşan vergi harcamalarını gelir kayıplarıyla listelemektedir. Kuzey Carolina, tüm vergi harcamalarını sınıflandırmasına rağmen gelir tahminleri yapmamaktadır. Arizona, gelir vergisi; Nebraska ise eyalet emlak vergisi istisnaları hakkında bilgi vermektedir. Sadece Michigan, Minnesota ve Washington eyalet emlak vergisi istisnasından yerel yönetimin gelir kaybını ölçmeye teşebbüs etmiştir(103).

Bugün bir çok Avrupa ülkesi (Avusturya, Belçika, Fransa, Almanya, Portekiz, İspanya, Finlandiya, İrlanda, İtalya, Hollanda, İngiltere), Kanada ve Avustralya'da vergi harcaması bütçesi yapılmaktadır. Ülkelerin çoğunda her yıl, Almanya'da iki yılda bir, İtalya ve Hollanda'da düzensiz aralıklarla vergi harcamaları bütçelenmektedir. Belçika, Finlandiya, Fransa, Portekiz ve İspanya'da çalışmalar kamu bütçesi sürecinde gerçekleştirilmektedir. Avusturya ve Almanya geniş kapsamlı bir sübvansiyon bütçesi hazırlayarak, bu bütçeye hem dolaysız kamu harcamaları hem de vergi harcamalarıyla sağlanan sübvansiyonları dahil etmektedir(104). Vergi

(101) BENKER: a.g.m., 404.

(102) ROSEN: a.g.e., 366.

(103) BENKER: a.g.m., 404, 407-409.

(104) OECD, a.g.e., 9.

harcaması bütçesinde yer alacak hesaplar, tahminler, analizler yukarıda sayılan ülkelerde gelir idaresince gerçekleştirilmektedir. Ancak vergi harcama bütçesiyle ilgili ilginç bir uygulama Kanada'da gerçekleştirilmiştir. 1979'da yeni bir politika ve harcama yönetim sistemi kurularak, tüm harcama programları belirli bir sınırı olan "zarf (envelope)" denilen birkaç politika alanına ayrılarak, her bir zarf için Bakanların harcama hedefleri belirlenmiş ve yeni vergi harcaması önerileri bütçe planlama sürecinde birleştirilmiştir. Bu uygulamanın anlamı, yeni vergi harcaması veya varolanlardaki artışlar için önerilerin izin verilen maksimum harcama miktarıyla sınırlanmış olmasıdır. Önemli bir istisna olarak, genel mali amaçlar için Maliye Bakanınca önerilen vergi harcamaları zarf miktarından etkilenmemektedir. Özellikle ekonomik durgunlukla mücadele politikasının önemli bir aracı olan, yatırımlarla ilgili harcamaların vergiden indirimi uygulamasındaki artışlar için herhangi bir sınır tanınmamaktadır (105).

A-Vergi Harcamalarını Bütçelemenin Yararları

Vergi yasalarında vergi harcamalarının yer almasına karşı çıkanların çoğu, bu uygulamaların kamuoyundan gizlenmiş bir sübvansiyon şekli olduğunu vurgulamaktadır. Oysa dolaysız sübvansiyonla yardım sağlandığında, rakamlar herkesçe bilinir ve parlamento, komisyonlar gibi resmi kuruluşlarda incelenebilir. Bu nedenle değişiklikler, tartışma ve yeniden değerlendirilmeye açıktır. Ancak vergi harcamaları böyle değildir. Vergi yükümlülüğündeki indirimler dolaysız harcamalara benzer şekilde devlete bir maliyet yarattığı halde, incelemelerden gizlenmiş durumdadır(106). Vergi harcaması bütçesiyle bu gizli sübvansiyon açık hale getirilir. Böylece, aynı

(105) George F. BREAK: "The Tax Expenditure Budget-The Need for A Fuller Accounting", **National Tax Journal**, XXXVIII, 3 (September 1985), 261. Kanada'da harcama birimleri sınırlar çerçevesinde vergi harcamalarında artış önerebildikleri gibi, eğer dolaysız harcamaların artırma eğilimindeyseler, vergi harcamalarının azaltılmasını da önerebilmektedir. Bkz. HOCKLEY: a.g.e., 33.

(106) JAMES-NOBES: a.g.e.(1988), 37.

amaçlara yönelmiş vergi ve dolaysız kamu harcamaları nedeniyle devletin yaptığı toplam harcama açıkça görülebilir. Bu, ekonomide devletin gerçek rolü ve payının belirlenmesine de hizmet eder. Vergi harcamaları bütçelenmediği takdirde, devletin, gelir dağılımı, birey-işletme davranışları üzerindeki etkisi olduğundan daha küçük boyutta görülecektir(107).

Vergi harcaması bütçesiyle vergi harcamalarının maliyeti belirlendiğinden, bu harcamaların, alternatifi olan kamu harcamalarıyla kıyaslanması mümkün olacaktır. Eğer, vergi harcamaları devlet bütçesindeki fonksiyonlar itibarıyla sınıflandırılırsa, her bir fonksiyon altında özel vergi uygulamaları ve dolaysız harcamalar değerlendirilip, analiz edilebilir. Böylece, öncelikle kamusal hizmetin devam edip, etmemesine; devam edecekse hangi yöntemle yapılması gerektiğine karar verilebilir(108). Sonuçta, vergi harcamalarının bütçelenmesi basit bir muhasebe işlemi ya da kayıt edilmenin ötesinde, bu harcamaların yeniden değerlendirilmesini sağlayacaktır(109). Kamu kaynaklarının etkin kullanımı, tüm kaynakların dikkate alınıp, alternatif kullanım yöntemlerinin etkinliğinin belirlenmesiyle sağlanabilir. Vergi harcaması bütçesinin vergi ayrıcalıklarının maliyetini vermesi, etkinlik analizine temel olması kamu kaynaklarının tahsisine yönelik rasyonel kararların alınmasını da kolaylaştıracaktır(110). Vergi harcaması miktarlarının bütçede belirtilmesi, devletin harcadığı bu miktarlar karşılığında ne elde ettiğinin araştırılmasını sağlar. Vergi harcamaları gizli oldukça, etkinliği ve kamusal amaçlara hizmet edip-etmediği hakkında yargıya varılamaz. Vergi harcamalarının, bütçe yardımıyla, etkin olmadığının saptanması halinde bu harcamalar yeniden düzenlenebilir veya iptal edilebilir. Bu yönüyle bütçe, vergi harcamalarını kontrol fonksiyonu

(107) SCHNITZER-CHEN: a.g.e., 292.

(108) SURREY-HELLMUTH: a.g.m., 530.

(109) BITTKER: a.g.m., 248.

(110) SCHNITZER-CHEN: a.g.e., 276.

görmektedir(111).

Bütçelemeyle vergi harcamalarının görünür hale gelmesi, aynı amaçlara yönelmiş vergi harcamalarıyla dolaysız kamu harcamalarının birbirini tamamlar şekilde uygulanabilmeleri için koordinasyon sağlanması gereğini ortaya çıkarır. Genelde, vergi harcamaları vergi yönetiminde belirlenirken, kamu harcaması kararları dikkate alınmaz. Aynı şekilde, harcama birimleri de bütçelerini oluştururken, aynı amaçlı vergi harcamalarıyla ilgilenmez. Oysa vergi harcamalarının bütçelenmesinde vergi dışı birimler de bu sürece katılmaktadır. ABD'de vergi harcaması etkinliğinin geliştirilmesinde bütçe komitelerinin uzmanlarından yararlanılmaktadır. Bu uzmanlar program değerlendirmesi yaparak, seçilmiş vergi harcamalarıyla ilgili geniş kapsamlı raporlar hazırlamaktadır(112). Böylece, hem gelir idaresine yardımcı olunmakta hem de kamu harcamalarıyla vergi harcamalarının koordinasyonu sağlanmaktadır. Kanada'da ise bütçe birimleri vergi harcaması sınırlarını belirleyerek vergi harcaması bütçeleme sürecine katılmaktadır.

Vergi harcamalarının bütçelenmesi nedeniyle gizli niteliğini kaybetmesi, politikacılar için bu harcamaların cazibesini azaltacaktır. Kendilerini destekleyen gruplara vergi sistemiyle menfaat sağlanması ve varolan menfaatlerin korunması daha maliyetli hale gelecektir. Çünkü, vergi harcamaları inceleme ve araştırmalara açık olacağından, bu tip politik faaliyetler sık sık sorgulanabilecek ve kamuoyunda tartışılabilecektir. Sonuç

(111) Ancak Surrey ve McDaniel bütçeleme sürecinin vergi harcamalarını kontrol etmede zaman zaman fonksiyon görmediğini de belirterek şu örneği vermektedir. 1977 bütçesi için 1976'da yapılan çalışmalarda komiteler, izleyen yıl için verilen toplam vergi harcama miktarına bir sınır konulmasını önermiştir. Bu sınır için de, matrahı değiştirmeksizin vergi oranlarının düşürülmesi önerilmiş, böylece varolan vergi harcamalarında bir iptal veya düzenleme yapılmaksızın vergi harcamalarının azaltılabileceği belirtilmiştir. Senato Bütçe Komitesi vergi oranlarındaki indirimin 2 milyar \$ gelir artışı sağlayacağını hesaplamıştır. Senato görüşmelerinde ise bu değişikliğe karşı çıkılarak, yeni vergi harcamaları yasalaşmıştır. Sonuçta 2 milyar \$'lık azalış yerine 260 milyon \$'lık artış oluşmuştur. Böylece bütçe süreci, vergi harcamalarını azaltmak için Senato üzerinde önemli bir güç yaratmamıştır. Bunun nedenleri arasında bazı senatörlerin gelir artırıcı reforma karşı çıkmaları, bazılarının ise güçlerinin Bütçe Ofisince gasp edileceğinden korkmaları sayılabilir. Bkz. SURREY- McDANIEL: a.g.e., ed. AARON-BOSKIN, 125-126.

(112) SURREY-McDANIEL: a.g.e., ed. AARON-BOSKIN, 141,143-144.

olarak, vergi harcamalarının bütçelenmesi; bir sonraki yıl bütçe önceliklerinin belirlenmesinde ve vergi politikasıyla ilgili kararların alınmasında araç olarak kullanılabilir. Yeni vergi harcaması tekliflerinin sınırlandırılması, bazı uygulamaların yürürlükten kaldırılmasını sağlayabilir. Ayrıca bütçeleme, bu uygulamaların yarattığı maliyete dikkatleri çekebilir(113).

B-Vergi Harcamalarını Bütçeleme Süreci

Bu süreçte özellikle, hangi uygulamaların normal vergi yapısından sapmalar olduğunun belirlenip bütçe kapsamının oluşturulması için, bir referans sistem tanımlanır. Kapsam belirlendikten sonra gelir kaybı tahminleri yapılır. Son aşamada, vergi harcamalarının inceleme ve değerlendirmesi yapılır.

1-Vergi Harcaması Bütçesi Kapsamının Belirlenmesi

Vergi harcaması bütçesi belirlenen referans sistem doğrultusunda oluşturulur. Ancak çoğu zaman, bu sistemi belirlerken bazı sorunlu alanlar ortaya çıkmaktadır. Ülkeler, bu sorunlara yönelik farklı çözümler uygulayabilmektedir.

Vergi harcamaları bir gelir vergisinin temel yapısal elemanı olmadığından, nelerin temel yapıyı oluşturduğuna dair bir referans sistem belirlenmelidir. Ancak, vergileme için gelirin tam bir tanımı

(113) BENKER: a.g.m., 414.

yapılamadığından(114), referans oluşturmada bazı güçlükler vardır. Bu nedenle, bir kişinin vergi harcaması olarak nitelendiği uygulama, diğeri tarafından vergi matrahının uygun bir şekilde ayarlanması olarak ele alınabilir. Düşüncelerdeki bu uyuşmazlık, hangi uygulamaların vergi harcaması bütçesine dahil edileceğine karar verilmesinde de kaçınılmaz olarak kendini gösterir(115). Sonuçta bazen, verginin normal yapısına uygun bir uygulama vergi harcaması bütçesine dahil edilebilmektedir. Çoğu ülkeler vergi harcaması bütçesini geniş kapsamlı oluşturarak, bütçenin kendisinde vergi harcamaları ve yapısal uygulamalar ayrımı yapmaktadır. Bu açıdan gelir vergisindeki vergileme birimini ele alabiliriz. Gelir vergisinde vergileme biriminin seçimi yapısal bir düzenlemedir ve kimi ülkelerde aile, kimi ülkelerde birey kabul edilir. Ancak, bireysel sistemde bile aile ve çocukla ilgili harcamaların vergiden indirilmesine izin verilmekte, çiftlerin vergisi birleştirilebilmektedir. Bazı ülkelerde aile üyelerinin gelirlerinin birleştirilmesi olmamasına rağmen, bireyin vergisi, geliri kadar aile şartlarına göre de değişmektedir. Bu uygulama genel sistemden bir sapma olarak ele alınmamaktadır. Örneğin: Almanya, aileler için vergi indiriminin sistemin yapısal bir parçası olduğunu belirterek, vergi harcaması oluşturmamıştır(116). Oysa bireysel sistemde bu tür ayrıcalıkların evliliği, çocuk sahibi olmayı teşvik etmek amacına yönelik olduğu, bu nedenle vergi harcaması olarak nitelendirilmesi gerektiği iddia edilebilir. Eğer ödeme gücü, birey için kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürmeye yetecek gelirin üstündeki gelir kısmı olarak tanımlanırsa, o zaman aileyle ilgili indirimlerin yapısal bir düzenleme olduğu kabul edilebilir. Ülkelerin bu konudaki çözümleri farklıdır. Hollanda, evliliği dikkate alan özel vergi uygulamalarını referans sisteme dahil etmektedir. Bireysel sisteme dayalı

(114) Ekonomik gelir tanımının teknik nedenlerle, vergileme için yetersiz kalması ve devletin gelir ihtiyacı "vergilenebilir gelir"i tanımlanmasını gerektirmektedir. Ancak, çoğu zaman her koşulda uygulanabilecek kesin bir tanımlama yapılmamakta, böylece değişen ekonomik, teknolojik şartlara göre yeni oluşabilecek gelir kaynaklarının kendiliğinden vergi dışı kalması önlenmeye çalışılmaktadır. Kesin tanımlamalar, sınırlamalarla idarenin kısıtlanmasının önüne geçilerek, belli bir esneklik sağlanmaktadır.

(115) ROSEN: a.g.e. , 366.

(116) OECD: a.g.e., 11.

olarak uygulanan Avusturya gelir vergisi açısından, çocuk bakımıyla ilgili harcamaların vergiden indirimi gibi aileyle ilgili bazı düzenlemeler vergi harcaması olarak kabul edildiği halde, aile indirimi adı altında bir miktar gelirin matrahtan indirilmesi uygulamasının vergi harcaması yaratmadığı belirlenmiştir. Fransa, yapısal bir uygulama olduğunu kabul ettiği aile gelirinin ayrılmasını, vergi harcaması bütçesine dahil etmektedir. İngiltere ise bütçede melez bir kategori oluşturarak "vergi harcamaları ve yapısal elemanlarda indirim" de evliliği teşvik edici vergi indirimlerine yer vermektedir. Kanada'da referansın bir parçası olan ve olmayan uygulamalar arasındaki ayrımın açık olmadığı kabul edilerek, bütçede ne referans ne istisna ne de her ikisinin bileşimi olarak açıkça sınıflandırılmayan ayrıcalıklar kapsamaktadır. ABD iki referansa göre bütçenin kapsamını belirlemektedir: İlki, geniş tabanlı gelir matrahı doğrultusunda belirlenen normal referans, ikincisi, uygulanan sisteme yakın referans vergi sistemi. Görüldüğü gibi, sadece vergi harcamalarının bütçeye dahil edilmesi şeklindeki "saf-purist" yaklaşım ülkelerce uygulanmamaktadır. Gelir vergisinde vergileme birimi, evlilik-çocuk için uygulamaların farklılığı, göstermektedir ki, ülkeler arasında vergi harcamalarının kıyaslanması, hangi ülkelerin vergi sistemiyle dağıtılan sosyal ve ekonomik teşvikler nedeniyle daha fazla gelir kaybına uğradığını tam doğru olarak belirtmez(117). Vergi harcaması bütçesinin geniş kapsamlı olarak belirlenmesi, yapısal düzenleme şeklindeki vergi ayrıcalıklarının da maliyetinin bilinmesini sağlar, kapsam üzerindeki tartışmaları önler. Ayrıca, yapısal uygulamaların da alternatifi dolaysız harcamalar olduğundan, kıyaslamalar açısından bu durum sakınca yaratmaz. Ancak, bütçe giderek yapısal olan-olmayan tüm vergi ayrıcalıklarının listesi haline gelebilir. FELDSTEIN, hangi uygulamaların vergi harcaması bütçesinde yer alması gerektiği hakkında fikir birliğine varılamamış olmasının, bu uygulamaların maliyetlerini belirlemenin yararını azaltmayacağını, ancak, bu maliyetlerin saptanmasında önemli teknik sorunlar olduğunu vurgulamaktadır(118).

(117) OECD: a.g.e., 10-12,15.

(118) FELDSTEIN: a.g.e., ed. AARON-BOSKIN, 103.

2-Vergi Harcaması Büyüklüklerinin Tahmin Edilmesi

Vergi harcaması bütçesinde yer alacak unsurlar saptandıktan sonra her bir kalemin maliyeti, bir başka deyişle yarattığı gelir kaybı belirlenmelidir. Gelir kayıplarının tahmin edilmesi, kolay olmamakla beraber olanaksız da değildir. Tahmin sürecinde karşılaşılan teknik sorunlar, bütçe programları veya vergi sistemindeki değişikliklerin tahmininde karşılaşılan zorluklarla aynı niteliktedir. Bazı ülkelerde, yeterli veri eksikliğinin tahmini zorlaştırdığı durumlarda bile, vergi yasasındaki bir değişiklikten beklenen gelir rakamları bütçede yer almaktadır. Vergi harcaması tahminleri de, kamu bütçesi yapılırken kullanılan teknikleri içermektedir. Bu nedenle, vergi harcaması tahmin yöntemlerine yöneltilen eleştiriler gerçekte, hem dolaysız harcama, hem de vergi değişiklikleri için resmi olarak kullanılan tahmin sürecine yöneltilmiş demektir(119).

Tahminlerde "ilk düzey" rakamları yer alır. Başka bir deyişle, diğerleri değişmediğinde bir uygulamanın yarattığı gelir kaybı incelenir. Dolaysız harcamaların bütçe tahminleri de ilk düzey rakamlarını içerdiğinden, vergi harcamaları için aynı yöntemin kullanılmasının bir sakıncası olmadığı savunulmaktadır(120). Bu nedenle, gelir kaybı hesaplanırken, yapılan herhangi bir değişikliğe mükellefin nasıl tepki göstereceği ele alınmaz. Ancak Prof. BITTKER, tam bilgi sahibi olabilmek için tahminlerin, vergi harcamasının davranışları etkileme gerçeğini, vergi harcamasının yokluğunda mükellefin nasıl davranacağını dikkate alması gerektiğini belirtmektedir. BITTKER'e göre, vergi harcamalarının maliyeti beyannamedeki vergi yükümlülüğünün yeniden hesaplanmasıyla tam olarak ölçülemez. Vergi teşvik uygulamalarında olduğu gibi, eğer vergi harcamaları davranışları değiştirerek amaçlarını başarıyorsa, o zaman hesaplama daha da zor olacaktır. BITTKER vergi harcamalarının davranışları etkilemediği

(119) MAKTOUF- SURREY: a.g.e., ed. BIRD-OLDMAN, 205.

(120) SURREY-HELLMUTH: a.g.m., 535-536.

alanlar da olabileceğini belirterek, ABD federal gelir vergisindeki 65 yaşın üstündekilere ve görme özürllülere tanınan ek istisnayı örnek olarak vermektedir(121).

a-Vergi Harcaması Tahminlerinde Sorunlu Alanlar

Bazı vergi harcamalarının yarattığı gelir kaybı miktarını saptayabilmek, ölçmedeki güçlükler nedeniyle sorun yaratıcı niteliktedir. Ölçülmesinde güçlükler bulunan unsurlara örnek olarak emekli maaşı fonları, emsal kira geliri ve amortisman indirimleri incelenebilir.

i-Emekli Maaşı Fonları

Emekli maaşı fonları vergi harcaması hesapları için sorun yaratan bir unsurdur. Bu fonlar ya emekli maaşı ödendiğinde ya fonda faiz tahakkuk ettiğinde ya da fona katkı yapılırken bu katkıların matrahtan indirilmemesi yoluyla vergilendirilebilir. Çoğu ülkede katkı ve yatırım getirisi istisna edilip, aylık ödendiğinde vergi söz konusu olmaktadır. Bu uygulama vergi erteleme olarak düşünülmektedir. Bütçede maliyeti belirlenirken, bugün vazgeçilen gelir olarak ele alınıyorsa, gelecekteki vergi artışlarının da dikkate alınması gerekir. Faiz ve katkının istisna edilmesinin yarattığı maliyete ulaşmak için de, bu iki unsurun maliyeti birbirine eklenmelidir. Çünkü, katkıların vergilendirilmesi halinde daha az para fona gideceğinden, fon daha küçük miktarda oluşacaktır. Yatırım getirisi de fona bağlı olarak düştüğünden faizin istisna edilmesinden doğan gelir kaybı da azalacaktır(122). Katkı ve faiz istisnası birer yapısal eleman olarak da düşünülüp, vergi harcaması yaratılmayabilir. Emeklilik öncesi, fona yapılan

(121) BITTKER: a.g.m., 247.

(122) OECD: a.g.e., 12.

katkıların matraha dahil edilmesi ve fondan elde edilen faiz gelirin vergilendirilmesi, emekliliğe hak kazanıldığında da aylığın vergiye tabi tutulması çifte vergileme anlamına gelir. Bu durum şöyle bir örnekle daha iyi belirtilebilir: Banka tasarrufunun faizi vergilendiriliyor. Ancak, para çekildiğinde de kendisi vergilendiriliyor. Emekli planlarının ayrıcalıklı durumu kaldırılırsa, devletin sağlayacağı gelir artışı bu değişikliğe mükellefin tepkisine ve artık emekli planıyla tasarruf edilmeyecek paraya ne olacağına bağlıdır. Tasarruflar toplam olarak azalabilir veya başka yöntemlerle değerlendirilebilir. Dolayısıyla maliyet hesaplanırken bu unsurlar göz önüne alınmalıdır(123).

Ülkeler emekli maaşıyla ilgili düzenlemeler için vergi harcaması bütçelerinde farklı uygulamalar yapmaktadır. Kanada, emekli fonlarına yapılan katkılar ve elde edilen yatırım getirisi için ayrı rakamlar raporlarken, gelecekteki vergi gelirlerini hesaba almadığını belirtmektedir. Almanya, yaşlıların emekli aylığının vergilendirilmemesini referans sisteminin bir parçası olarak kabul etmekte ve vergi harcaması oluşturmamaktadır. Hollanda, emekli aylığı konusunda hiçbir uygulamayı vergi harcaması bütçesine almamaktadır(124).

ii- Emsal Kira Geliri

Kendi evinde oturanların emsal kira gelirlerinin vergilendirilmemesi vergi harcaması olarak düşünülebilir. Fakat, çok az ülkede vergilendirme söz konusudur. Belçika'da yetkililerin vergi harcaması olup, oluşmadığı hakkında kararsız olmalarına rağmen bütçede bir rakam yer alırken, Finlandiya'da evin sermaye değerinin % 3'ünü gelir olarak getirdiği varsayılarak, vergi harcaması rakamı hesaplanmaktadır. Diğer ülkeler teorik

(123) Andrew DILNOT-Paul JOHNSON: "Tax Expenditures: The Case of Occupational Pensions", *Fiscal Studies*, 14, 1 (1993), 45-46.

(124) OECD: a.g.e., 12.

ve uygulama güçlüğü nedeniyle, kendi evinde oturanların varsayılan kira gelirlerinin vergilendirilmemesini, vergi harcaması olarak hesaplara almamaktadır. Hollanda ve İspanya emlak değerinin sabit bir oranını gelirvergisi içinde vergilendirmekte, böylece emsal kira gelirinin vergilendirilmemesinden doğan vergi harcamasının telafi edildiği belirtilmektedir. Almanya, emsal geliri vergilendirme uygulamasına 1986'da son vererek, günümüzdeki uygulamayı referansın bir parçası olarak kabul etmiştir. Kanada'da ve ABD'de idari nedenlerle, emsal gelirin vergilendirilmemesi yapısal bir uygulama olarak ele alınmakta, vergi harcaması yaratmadığı kabul edilmektedir(125).

iii- Amortisman İndirimleri

Amortisman indirimi gelirin net olarak hesaplanmasının gereği olarak vergi harcaması yaratmaz. Ancak yatırımı, bazı yatırım çeşitlerini veya bazı sektörleri teşvik etmek amacıyla genel uygulamadan farklı olarak uygulanıyorsa, vergi harcaması olarak nitelendirilebilir. Ülkeler, amortisman indirimlerine vergi harcaması hesaplarında dört yaklaşım getirmiştir. İlki, Belçika ve Portekiz'de olduğu gibi, yapısal bir eleman olarak kabul edilip, tüm indirimler vergi harcaması bütçesine dahil edilmez . İkinci olarak, İrlanda'da yapıldığı gibi, tüm amortisman indirimleri vergi harcaması bütçesine alınmaktadır . İngiltere ve Kanada ise, tüm indirimleri bütçeye almakla beraber, bazılarının referansın bir parçası olduğunu belirtmektedir. Üçüncü yaklaşımda, Almanya, İtalya, Hollanda ve İspanya'daki uygulamalarda olduğu gibi, hızlandırılmış veya özel amortismanın diğerlerinden daha cömert olduğu iddia edilerek, bu tür amortismanların indirimi vergi harcaması olarak bütçeye dahil edilir. Son yaklaşım, Finlandiya'da yapıldığı gibi, hızlandırılmış amortismanın normal amortismanla kıyaslanarak vergi harcaması bütçesinde yer almasıdır (126).

(125) OECD: a.g.e., 12-13.

(126) OECD, a.g.e., s.13.

b- Vergi Harcaması Tahmin Yöntemleri

Vergi harcamalarının değeri ya da maliyetini tahminin üç ana yöntemi vardır. Vazgeçilen gelir yönteminde, vergi ayrıcalıkları nedeniyle azalan vergi gelirlerinin miktarı tahmin edilmektedir. Kazanılan gelir yöntemi, ayrıcalıkların kaldırılması halinde sağlanacak geliri tahmin etmeye yöneliktir. Teorik olarak, kazanılan gelir yönteminin, mükelleflerin olası davranış değişikliği ve bu değişikliklerin vergi gelirleri üzerindeki dolaylı-dolaysız etkilerini incelemesi gerekmektedir. Harcama eşdeğeri yönteminde ise vergi harcamasının yarattığı faydayı sağlayabilmek için gerekli dolaysız kamu harcaması miktarı tahmin edilmeye çalışılır(127).

Kazanılan gelir yönteminde bir vergi harcamasının kaldırılması halinde devletin sağlayacağı gelir, mükellef davranışları ele alınmaksızın hesaplanmaya çalışılmaktadır. Mükelleflerin vergilerini artırmamak için çaba gösterebilmeleri nedeniyle, bu yöntemle tahminler abartılmış gelir artışı saptayabilir. Diğer yandan, vergi harcamalarının kaldırılması kişileri üst gelir dilimlerine itebilir. Bu durumun göz önüne alınmaması ise gelir artışının düşük tahmin edilmesine neden olur. Ancak bu yargıda da, mükellefin üst dilimlere çıkmama çabalarını dikkate almak gerekmektedir. Ayrıca, toplam vergi harcamaları belirlenirken de, her bir unsur için ayrı olarak ve diğerlerinde değişiklik olmadığı varsayımıyla hesaplanan vergi harcaması maliyetlerinin toplamı alınmaktadır. Ancak vergi harcamalarının bir kısmı ya da hepsi eşanlı olarak kaldırılırsa elde edilebilecek gelir, toplam vergi harcaması miktarına eşit değildir(128). Bazı yazarlar, tahminlerdeki bu sorunlar nedeniyle vergi harcaması tahminlerinin, resmi istatistikler için istenilenden daha az kesinliğe dayandığını savunmaktadır(129).

Günümüzde vergi harcaması tahminleri diğer yöntemlerden ziyade harcama eşdeğeri yöntemiyle yapılmaktadır. Bu tahminler, mükelleflere,

(127) HOCKLEY: a.g.e., 32-33.

(128) WITTE. a.g.e., 304.

(129) BAKER-ELLIOT: a.g.e., 523.

vergi harcamalarının yarattığı vergi sonrası geliri sağlamak için gerekli harcamalar olarak vergi harcamalarını ölçmektedir. Aynı unsur için hesaplanan harcama eşdeğeri rakamları, diğer tahmin yöntemi rakamlarından büyüktür. Çünkü, vergi harcamalarından sağlanan yarara eşdeğer sübvansiyon vermek için yapılan harcamalar uygun bir vergi oranıyla gayrisafi hale getirilmelidir(130). Örneğin: Mükellefe 50 birim fayda sağlayan bir vergi harcaması varsayalım. Devlet bu miktarda faydayı sağlayabilmek için, mükellef % 25'lik vergi oranına tabi ise, 200 birim sübvansiyon uygulamalıdır.

3-Tahminlerin Bütçede Yer Alması

Vergi harcaması tahminleri yapıldıktan sonra rakamlar devlet bütçesindeki fonksiyonlar itibarıyla sıralanmalıdır. Ancak günümüzde sadece ABD'de, dolaysız kamu harcamaları gibi vergi harcamaları fonksiyonlar itibarıyla sınıflandırılmaktadır. Diğer ülkeler vergi harcaması bütçelerini değişik sınıflandırmalara göre, istisna-indirimler şeklinde ya da belirli vergi çeşidi için gelir vergisi vergi harcamaları-kurumlar vergisi vergi harcamaları gibi başlıklar altında oluşturmaktadır. Bu tip sınıflandırmalarda dolaysız kamu harcamalarıyla aynı işleve sahip vergi harcamalarının belirlenmesi ve kıyaslanması daha zor olabilir.

Bütçeyi geleceğe yönelik bir tahmin, projeksiyon olarak ele aldığımızda, vergi harcaması bütçesinde de geleceğe yönelik tahminlerin yer alıp, almaması gerektiği tartışılabilir. Ancak, vergilendirme, mükellefin faaliyetlerine ve uygulamalar karşısında davranış şekillerine sıkı sıkıya bağlı olduğundan, gelecek için rakamların tahmin edilmesi kamu harcamalarına göre daha zordur. ABD hariç ülkelerin çoğu vergi harcaması bütçesini, önceki yıl gerçekleşen vergi harcaması maliyetinin belirlenmesi olarak düzenlemektedir. Bu haliyle bütçeden çok, bir rapor niteliğindedir. Çoğu

(130) DAVIE: a.g.m., 52.

çalışmalarda da aynı anlam gelmek üzere vergi harcaması raporu veya bütçesi deyimi kullanılmaktadır(131). ABD'nin vergi harcaması bütçesini, bütçedeki fonksiyonlar itibarıyla ve geleceğe yönelik tahminler olarak hazırlamasını, vergi harcaması kavramındaki öncülüğünün bir sonucu olarak düşünmekteyiz. Diğer ülkelerin kapsanacak vergi harcaması unsurlarını-maliyetlerini belirlemeyle başlattıkları süreç, vergi harcamalarının kamu harcamalarının sınıflandırıldığı başlıklarda bütçelenmesi ve gelecek dönemlere yönelik tahminlerin yapılmasıyla gelişecektir.

1982 için, fonksiyonlar itibarıyla ABD federal kamu harcamaları ve vergi harcamaları aşağıdaki büyüklüklerden oluşmaktadır.

Tablo 2:

Bütçe Fonksiyonları İtibarıyla 1982 Yılı ABD Kamu Harcamaları ve Federal Gelir Vergisi Vergi Harcamaları (Milyar \$)

<u>Bütçe Fonksiyonları</u>	<u>Kamu</u> <u>Harc. Mik.</u>	<u>Vergi</u> <u>Harc. Mik.*</u>	<u>Vergi Harc. Kamu</u> <u>Harc. Oranı %</u>
Milli Savunma	187,4	3,1	1,7
Uluslararası İlişkiler	10,0	5,2	52,0
Genel Bilim,Uzay Teknoloji	7,1	0,9	12,7
Enerji	4,7	8,7	185,1
Ulusal Kaynaklar ve Çevre	12,9	2,5	19,4
Tarım	14,9	2,4	16,1
Ticaret ve Konut Kredisi	3,9	132,1	3387,2
Taşımacılık	20,6		
Ticaret ve Bölgesel Gelişme	7,2	0,3	4,2
Eğitim, Öğretim, İstihdam, Sosyal Hizm.	26,3	16,6	63,1
Sağlık	74,0	28,5	38,5
Gelir Güvenliği	248,3	105,3	42,4
Emekli Asker Fayda ve Hizmetleri	24,0	2,4	10,0
Adalet	4,7		
Net Faiz	84,7	0,3	0,4
Genel İdare	4,7	0,2	4,3
Eyalet, Yerel İdarelere Genel Amaçlı Yardım	6,4	28,7	448,4
Alt Toplam	741,9	337,2	45,5
Dagıtılmış Telfi Gelirleri	-13,2		
TOPLAM	728,4	337,2	46,3

*Harcama eşdeğeri tahminidir. Miktar, her bir kategorideki bireysel kalemlerin toplanmasıyla bulunmuştur.

Kaynak: PEACHMAN: a.g.e.,348.

(131) BENKER makalesinde eyaletlerin gelecek iki veya beş yıla ait tahminleri için de vergi harcaması raporlanması deyimini kullanmaktadır. Bkz. BENKER: a.g.m., 409.

Enerji, ticaret, konut kredisi, eyalet ve yerel idarelere genel amaçlı yardım fonksiyonlarında vergi harcamalarının dolaysız kamu harcamalarını aşması, enerji tasarrufuyla ilgili harcamaların belli bir miktarının vergiden indirimi, konutla ilgili ipotek faizi indirimi(132), eyalet ve yerel bonoların faiz istisnası, bazı eyalet-yerel vergilerin federal gelir vergisi matrahından indirimi uygulamalarının oldukça büyük ölçekte gerçekleştiğini göstermektedir.

Vergi harcaması bütçesinin hazırlanma maliyeti de vardır. Bu maliyet istenilen bilginin zamanına ve hangi detayları kapsayacağına bağlı olarak değişmektedir. ABD'de bazı eyaletler bütçe hazırlamak için ayrı bir fon oluşturmuştur. Örneğin: Minnesota gelir idaresi, oluşturduğu bir komisyonu vergi harcaması raporu hazırlamak için görevlendirmiştir. 18 ay için basım, bilgisayar ve beş geçici elemanla 100 000 \$ lık fon bu amaçla kullanılmış, ikinci basım için 86 000 \$'lık bir fon istenmiştir. Arizona ve Kuzey Carolina, raporlama için herhangi bir fon oluşturmamış ve sonuç olarak; Arizona, gelir vergisindeki bir kısım vergi harcaması için rapor hazırlanmış, Kuzey Carolina, gelir tahminleri yapmaksızın vergi harcamalarını sıralamıştır. Eyaletler daha güvenilir tahmin yapabilmek için, gelir vergisi beyannamelerinin tesadüfi örneklemesine yardımcı olmak üzere bilgisayar sistemleri kurmuşlardır. Ancak, bu yöntemle gelir vergisine yönelik pek çok bilgiye ulaşılamadığından, ABD Ticaret Bakanlığı cari iş özetleri, gelir idaresinin gelir istatistikleri, federal vergi harcaması raporları, ekonometrik modeller gibi ek bilgi kaynaklarına da baş vurulmaktadır. Hesaplamalarda kullanılacak veri ile ilgili sorunlar eyalet yetkililerince şöyle özetlenmektedir(133):

(132) Sahip oldukları konutları kiraya verenlerin ipotek faizini matrahtan indirmesi, gelirin gerçekliğini sağlamaya yönelik bir işlem olup, yapısal nitelikli bir uygulamadır. Oysa kendi evinde oturanlar için, emsal kira geliri vergilendirilmediği halde ipotek faizinin diğer gelirlerden indirimi, gelirin gerçekliğiyle ilgili olamayacağından yapısal bir uygulama değildir. Sadece bu kişilerin yararlandığı indirim vergi harcaması oluşturmaktadır.

(133) BENKER: a.g.m., 413-414.

Arizona: Bir çok unsur için veri bulunmamakta, bazı unsurlar için de eski değerler bugünkü değerlere endekslenerek, zayıf varsayımlar yapılmaktadır.

Michigan: Yerel idareler için veri toplamak ve tahmin yapmak önceliğe sahip bir iş değildir, bu görevler için fon oluşturulmamıştır. Yıllar boyu kıyaslamalar yapılarak veri bulunmaya çalışılmaktadır. Ancak bu bile yanlışsız, tam anlamıyla doğru büyüme rakamları vermemektedir. Çünkü yeni bilgi çarpık kıyaslamalardan oluşmaktadır.

Wisconsin: Eyalet düzeyinde, yeterli detaya sahip, faydalı, güvenilir veri bulmak en büyük sorunu oluşturmaktadır. Bazı verilerin detaylı örneklenmesi tahminlere oldukça yardımcı olmakla beraber, istisnaların sonuçlarını tahmin etmek, örnekleme yönteminin yetersiz kalması nedeniyle mümkün olmamaktadır.

Kavramsal ve hesaplamadaki tüm zorluklara rağmen, vergi harcaması bütçesi, vergi harcamalarında değişiklik için öneri geliştirilmesinde, yürürlükteki vergi politikasıyla ilgili tartışmalarda, vergi yasalarının mali sonuçlarını değerlendirmede faydalı bilgiler sağlamaktadır(134).

C-Vergi Harcamalarının Gözden Geçirim Süreci

Vergi harcamalarının bütçelenmesinden sonraki adım, gözden geçirim, inceleme sürecinin kurulmasıdır. İnceleme genellikle yasama organınca yapılmaktadır. Ancak, ülkelerin çoğunda bütçe sadece bilgi vermek amacıyla yapıldığından, mecliste tekrar inceleme söz konusu olmamaktadır. Vergi harcamalarının inceleme süreci şöyle yönlendirilebilir(135):

(134) DAVIE: a.g.m., 40.

(135) BENKER, a.g.m., 414.

-Bütçe alt komiteleri oluşturularak, bu komitelere vergi harcamalarını inceleme, değerlendirme sorumluluğu verilebilir.

-Bir yetkili, vergi harcaması bütçesini önerileriyle beraber yasama organına sunmak için görevlendirilebilir.

-Vergi harcamaları kamu harcamaları inceleme sürecine dahil edilebilir.

ABD'de federal gelir idaresinden bir yetkili her dört yılda bir, vergi harcamalarını, değiştirme veya kaldırma önerileriyle birlikte Senato'ya vermekle görevlendirilmiştir. Öneriler, Yöntemler ve Araçlar Komitesi (Ways and Means Comitee) tarafından değerlendirilmektedir. Yeniden inceleme süreciyle ilgili olarak birkaç eyalet de bu işle görevli vergi harcamaları alt komiteleri oluşturmuş, komiteler vergi harcamalarını değerlendirmede kullanılacak ölçütleri saptamıştır. Örneğin: Minnesota eyaleti Vergi Harcamaları Alt Komitesi, değerlendirmede şu soruların sorulması gerektiğini belirlemiştir(136):

-Harcamalar, gerçek amacı başarmada etkin midir?

-Faydalanan kişiler başlangıçta hedeflenen kişiler midir?

-Harcama, istenilmeyen etkileri gizliyor mu?

-Eyalet ve yerel idarelere gelir maliyeti nedir?

-Harcama, amaçların başarılmasında mali anlamda etkin midir?

-Harcama, vergi ödeme gücü açısından vergi yükünü eşit dağıtıyor mu?

-Harcama, verginin basitlik veya karmaşıklığa herhangi bir katkıda bulunuyor mu?

(136) BENKER: a.g.m., 414-415.

California komitesi de şu soruları eklemektedir:

-Harcama, hak edenlerin dışındakilere "beklenmedik bir şans" sağlıyor mu?

-Harcamayla sübvansede edilen faaliyetler ve davranışlar, başlangıçtaki kadar önceliğe sahip mi?

-Harcama, diğer eyalet politikalarıyla uyumlu mu? Bu politikalara zıt etkiler yaratıyor mu?

Belki şu soru da eklenmelidir:

-Eyalet vergi harcaması politikası, mükellef davranışlarını hissedilir ölçüde değiştirmeye yönelik olmalı mıdır yoksa bu etki, federal verginin daha güçlü olması nedeniyle federal hükümete mi bırakılmalıdır?

California'da vergi harcamalarının değerlendirilmesi üç aşamada yapılmaktadır. İlk aşamada Meclis Analiz Ofisi vazgeçilen gelirin miktarı, etkinliği, gerekçesi hakkında geniş kapsamlı bir rapor hazırlayıp Meclise sunmakta, ikinci aşamada Meclis Gelir ve Vergileme Komitesi rapor bulgularını gözden geçirerek, değişiklik veya iptal önerilerini Meclis Bütçe ve Mali İşler Komitesine vermektedir. Son aşamada öneriler, komitece vergi harcamaları değişiklik tasarısında birleştirilmekte, bu tasarı da yıllık, dolaysız harcama bütçesi sürecinde yasalaşmaktadır(137).

ABD'de 1976 ve 1977'de çıkarılan yasalarla, Günbatımı Politikası (Sunset Policy) olarak adlandırılan, federal programların her 5 yılda bir otomatik olarak kaldırılma uygulaması getirilmiştir. Yasanın amacı, konunun tekrar yasayla düzenlenmesinden önce, uygulamaların ihtiyaç, etkinlik ve etkenlik açısından yetkililerce incelenmesini sağlamaktır. Vergi harcamaları da dahil olmak üzere her program, uygulayıcı birimlerce yeniden

(137) BREAK: a.g.m., 255.

incelemeden geçmek zorundadır. Hazine, vergi harcaması için bu "günbatımı (sunset)" düzenlemesine karşı çıkmamakla birlikte, bazı teknik güçlüklerin olduğunu belirtmiştir. Vergi yasalarında sürekli değişiklikler getireceğinden, vergi harcamalarına bu düzenlemeyi uygulamanın, dolaysız harcamalara göre daha zor olduğu vurgulanmıştır. Vergi uygulamaları arasında karşılıklı ilişki ve etkileşim olduğundan, bir vergi harcamasının ekonomik etkilerini tam olarak belirleyebilmek oldukça zordur. Bu sorunlar nedeniyle, vergi harcamalarının otomatik iptalden muaf tutulması kararlaştırılmıştır. Bu harcamalar periyodik olarak incelenecek, fakat "günbatımı (sunset)"na tabi olmayacaktır. Ancak, bu muafiyetin karşısında olanlar, teknik sorunların Hazine'ce çözülebileceğini, toplam federal kaynakların % 25'ini harcayan bu uygulamaların otomatik iptal düzenlemesi dışında bırakılmasının, bütçe kontrol sürecinin vergi harcamaları açısından başarısızlığa uğramasına neden olacağını belirtmektedir(138).

D- Az Gelişmiş Ülkeler Açısından Vergi Harcamalarının Bütçelenmesi ve Önemi

Az gelişmiş ülkeler, özellikle yabancı yatırımları çekmek için vergi teşviklerini yoğun olarak kullanmaktadır. Ancak, çoğu zaman bu tür teşviklerin yüksek gelir maliyetlerinin farkında olunmamaktadır. Vergi harcaması analizi ve bütçesi AGÜ'e, vergi teşviklerinin, özel vergi uygulamalarının maliyetini belirlemede önemli katkı sağlayabilir. Bu ülkelerin çoğunda, vergi teşvikleri özel yasalar veya düzenlemelerle gruplandırılmıştır. Bu nedenle, vergi harcaması listesi oluşturmak, vergi harcamalarının karmaşık vergi yasaları veya düzenlemelerinde yer aldığı gelişmiş ülkelere göre daha kolay olabilir. Tahminler için yeterli veri olmamasına rağmen,

(138) SURREY-McDANIEL: a.g.e., ed. AARON-BOSKIN, 134-135.

vergi harcaması bütçesi oluşturmak olanaksız değildir. Kamu bütçesi hazırlanırken katkıda bulunan gelir idaresi uzmanları, vergi harcaması tahminleri de yapabilir. Vergi harcamalarının kamu harcamaları bütçeleme sürecine sokulması, vergi harcamaları üzerinde yasama denetimine de olanak sağlar. Ancak, yürütme organının daha güçlü olduğu, bütçe karar alma sürecinde yasamanın fazla etkin olamadığı bir politik yapı AGÜ'de genel olarak gözlenen olgudur. Yasamanın, bütçeleme sürecindeki küçük rolüne rağmen, bir vergi harcaması bütçesi yapmak, bütçe ve vergi politikasının her ikisi açısından da yararlı olabilir (139).

AGÜ'de devlet genellikle, müdahalecidir. Yatırımcı, işveren, ekonomik düzenleyici gibi fonksiyonları gelişmiş ülkelere kıyasla daha fazladır. Müdahale için, vergi harcamaları kamu harcamalarıyla beraber veya alternatif olarak uygulanabilir. Müdahale yöntemlerinin etkinliğinin belirlenmesinde, vergi harcaması bütçesi karşılıklı kıyaslamaya olanak sağlar. Ayrıca, bütçe AGÜ'de devlet faaliyetlerine yeni bir bakış açısı getirebilir. Genellikle vergi sistemindeki harcamalar hakkında çok az bilgi sahibi olduğundan, herhangi bir harcama kısıtlanması söz konusu olduğunda, dolaysız harcamalar ele alınır. Bu durum da, kaynakların yanlış tahsisi ve kamu fonlarının israf edilmesine neden olabilir. Vergi harcaması bütçesi vergi ayrıcalıklarının maliyetini gösterdiğinden, harcama kısıtlamasına bu uygulamaların da dahil edilmesini sağlayabilir. Vergi harcaması bütçesini değerlendirme sürecinde sorulacak ilk soru, harcama amaçlarına kamu fonlarını tahsis etmenin istenilir olup-olmadığıdır. İkincisi, devlet politikasını uygulamada vergi harcamaları uygun bir araç mıdır sorusudur. Son soru ise, amaçları başarmada vergi harcamasının diğer yöntemlere

(139) MAKTOUF-SURREY: a.g.e., ed. BIRD-OLDMAN, 205-206.

tercih edilir olup-olmadığı hakkındadır. Bu soruların yanıtları vergi sistemi ve bütçe sürecinin yapısını geliştirmede önemli etkilere sahiptir(140).

- (140) MAKTOUF-SURREY: a.g.e., ed. BIRD-OLDMAN, 207-209. AGÜ'de henüz resmi vergi harcaması bütçesi yapılmamasına rağmen, bazı ülkeler vergi teşviklerinden kaynaklanan harcamaların tahminini yapmaya gerek duymuştur. Gabon, gümrük teşvikleri nedeniyle vazgeçilen gelir miktarıyla, elde edilen gümrük vergisini kayıt altına almıştır. Dünya Bankasının bu kayıtları izleyerek yaptığı çalışmada, büyük işletmeler için, varolan gümrük rejiminin kamu gelirini % 30-40 azalttığı belirlenmiştir. Tunus da ise tüm ithalatı kayıt altına almak amacıyla bir bilgisayar sistemi geliştirmiştir. İthalatçıların yaptıkları zorunlu bildirim "gümrük formaliteleri vergisi" adı altında genel bir vergi uygulamıştır. Vergi miktarının sembolik olmasına karşın asıl özelliği, bilgisayara tüm ithalatın geçmesini sağlamasıdır. Böylece devletin uygulanan gümrük rejiminden dolayı oluşan gelir kaybını belirlemek, basit bir işlem haline gelmiştir. Gümrük alanlarıyla sınırlı olmasına rağmen bu iki deneyim, tahmin geliştirme olanağı hakkında ümit vermektedir. MAKTOUF-SURREY:, a.g.e., ed. BIRD-OLDMAN, 209.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK GELİR VERGİSİNDE YER ALAN VERGİ HARCAMALARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Türk gelir vergisinde de ekonomik, sosyal amaçlarla vergi harcamalarına yer verilmiştir. Genellikle, fazla miktarda olduğuna inanılan bu uygulamalar vergi reformu olarak adlandırılan 4369 Sayılı Kanunla azaltılmaya çalışılmıştır. Bu bölümde, 4369 Sayılı Kanun ve bu kanunda değişiklik yapan 4444 Sayılı Kanunla getirilen düzenlemeler de gözönüne alınarak, gelir vergisindeki vergi harcamaları ve bu uygulamaların gelir vergisinin diğer unsurlarıyla olan ilişkileri incelenecek, değerlendirilecektir.

I-TÜRK GELİR VERGİSİNDE YER ALAN VERGİ HARCAMALARI

Herhangi bir vergi sistemindeki vergi harcamalarının belirlenmesi, o sistemin genel yapısından farklı olarak düzenlenmiş uygulamaların açığa çıkarılmasıyla mümkün olmaktadır. Genel yapıyı temsil eden bir referans sistem oluşturulup, bu sistemden sapmalar belirlenmelidir. Türk gelir vergisi açısından da öncelikle tüm gelir türleri için geçerli olan genel bir referans sistem saptanacak, daha sonra her bir gelir unsuruna yönelik olarak genel yapıdan ayrılan uygulamalar incelenecektir.

A-Türk Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Belirlenmesinde Genel Referans Sistemin Oluşturulması

Genel referans sistem gelirin yasadaki tanımıyla yakından ilgilidir. Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesinde gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu belirtildikten sonra, gelirin genel bir tanımı yapılmaktadır. Gelir Vergisi Kanununda 4369 Sayılı Kanunun yaptığı değişiklik sonrası gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamalara kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarı olarak belirlenmişti. 4369 Sayılı Kanun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren sürekli eleştirilmiş, Dünya'daki kriz ve Rusya'daki ekonomik çöküşün Türk ekonomisine yansıttığı sorunlar bile bu yasaya maledilerek tepkiler yoğunlaştırılmıştır(1). Tepkilere duyarsız kalamayan hükümet, 4369 Sayılı Kanunda bazı değişiklikleri içeren bir yasa tasarısı hazırlamıştır. Tasarı, 4444 Sayılı Kanun olarak 14 Ağustos 1999'da Resmi Gazetede yayımlanarak, yürürlüğe girmiştir. 4444 Sayılı Kanunla daha önceki gelir tanımına geri dönmüştür. Gelir, bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların safi tutarı olarak belirlenerek, bu tanımın 1999-2002 yılları gelirlerinin vergilendirilmesinde temel alınacağı bildirilmiştir. Kanunda, vergiye tabi gelir unsurları tek tek sayılarak, bu unsurların dışındaki gelir türleri vergileme dışında bırakılmıştır. Vergi dışı bırakılmış gelir çeşitleri, vergi tekniği açısından, bir istisna niteliğinde değildir. Çünkü, kanunda belirli faaliyetlerden elde edilen gelirler vergileme açısından gelir olarak kabul edilmiş, diğerleri bu kapsam dışında bırakılmıştır. Dolayısıyla, bir satın alma gücü yaratan kumar-piyango gelirleri, miras ve ivazsız intikaller, vergi hukuku açısından vergilemeye engel oluşturmayacağı belirlenmiş olmasına rağmen yasadışı faaliyetlerden elde edilen gelirler vergilenebilir gelir olarak ele alınmamıştır. Bu nedenle 4444 Sayılı Kanunda gelir, teorik olarak, belirli kaynaktan düzenli

(1) Şakir DORUKKAYA-Fercan AYKUTLU: **Yorum ve Açıklamalarıyla Vergi Yasalarında 4444 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler**, Yaklaşım Dergisi Eki, 7, 81 (Eylül 1999), 8.

olarak elde edilmesine, bir başka deyişle kaynak kuramına dayanmaktadır. Ancak günümüzde hiçbir devlet, artan kamu finansman ihtiyacı nedeniyle tek bir gelir kuramına bağlı kalmamakta, kaynak ve net artış teorilerinin ağırlıkları farklı bile olsa, karma bir sistem oluşturmaktadır. Türk gelir vergisi açısından da kaynak kuramı ağırlıklı olarak uygulanmakla beraber, gelir türleri sıralamasında en sonda, 7. sırada, "diğer kazanç ve iratlar" kısmına yer verilmiştir. Böylece, sayılan diğer gelir unsurlarının dışında kalan ve bir satın alma gücü yaratan gelirlerin de kapsanarak, net artış kuramının uygulanabilmesine olanak sağlanmıştır. Ancak, değer artış kazancı ve arızı kazançlar olarak son derece sınırlanmış bir düzenleme yapılarak, 4369 Sayılı Kanun öncesinde olduğu gibi 4444 Sayılı Kanunla da, 7. gelir unsuruna diğer unsurlarla kapsanmayan gelirlerin vergilendirilmesi fonksiyonu yüklenmemiş(2), dolayısıyla net artış kuramı çok kısıtlı olarak uygulamaya geçirilmiştir. Ağırlıklı olarak kaynak kuramı, sınırlı olarak net artış kuramına dayalı karma sistemi uygulayan Türk gelir vergisi, 4369 Sayılı Kanunda gelir için yapılan "tasarruf veya harcamaya kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve irat" belirlemesiyle yoğun olarak net artış kuramını uygulayabilme şansına sahip olmuştu(3). Bu düzenlemeyle, gelirin kaynağından ziyade satın alma gücünü artırması kıstas olarak ele alındığından, ekonomik-teknolojik gelişmelerle yeni gelir unsurlarının ortaya çıkması halinde, bu unsurların kendiliğinden vergi kapsamına girmesinin mümkün olabileceği savunulmuştur. Tüm gelir getirici faaliyetlerin vergi kapsamına girmesi sonucu vergi adaletinin sağlandığı, vergi tabanının genişletilerek, herhangi bir gelir türünün vergiye tabi olup-olmadığı hakkında tarafların uyuşmazlığa düşmelerinin engellendiği belirtilmiştir(4). Bu geniş kapsamlı gelir tanımının bir sonucu olarak, Gelir Vergisi Kanununda vergilendirilecek gelir

-
- (2) F. Rifat ORTAÇ: "Gelir Vergisi Kanunu'nda Gelirin Yeni Tanımı ve Diğer Kazanç ve İratlar", *Yaklaşım*, 6, 70 (Ekim 1998), 41.
- (3) Gelir tanımındaki farklılık "diğer kazanç ve iratlar" kısmında kendini göstermektedir. Ancak gelir tanımını değiştirmeksizin 7. Bölümde düzenlenen "diğer kazanç ve iratlar" 4369 Sayılı Kanundan önceki uygulamada "sair kazanç ve iratlar" içinde de düzenlenebilirdi. Bkz. ORTAÇ: a.g.m., 42. Böylelikle 4369 Sayılı Kanundan önce de net artış kuramı uygulanabilirdi.
- (4) T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü: *Bir Reformun Anatomisi Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?*, (Ankara, 1998), 155-156.

türleri değil, vergilendirmeyecek unsurların, istisnaların belirtilmesi gerekiyordu. Dolayısıyla, kumar-piyango gelirleri, ivazsız intikaller, miras, yasa dışı faaliyetlerden elde edilen kazançlar doğal olarak vergilenebilir gelir kapsamında olduğundan, bu gelirlerin vergilendirilmemesi için istisna düzenlemeleri yapılmalıdır. Ancak, miras ve ivazsız intikaller hariç, sözü geçen gelirler için yasada istisna hükmü yer almamıştır. Teorik açıdan gelir olarak kabul edilen kumar ve yasa dışı faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesi, uygulanamaz niteliktedir. Bu durum, bir teori-uygulama uyumsuzluğu olarak hemen hemen tüm ülkelerde bilinmekte ve genellikle referans sistemden sapma olarak ele alınmamaktadır. 4444 Sayılı Kanunla geri getirilen eski gelir tanımı 1999-2002 yılları arasında uygulanacağından, izleyen yıllarda geniş kapsamlı gelir tanımına dönülebilir ve belki, gelişen toplum yapısı, vergi idaresiyle bu tanımı vergiye etkin bir şekilde uygulayabilmek mümkün olabilir. 4444 Sayılı Kanunun gerekçesinde de dört yıllık sürede, varolan ekonomik koşulların mükellefler üzerindeki olumsuz etkisinin ortadan kalkacağı tahmin edildiği, ayrıca bu süre içinde vergi idaresinin, uygulamaları mükellefe sağlıklı olarak anlatabilme ve yeterli hazırlığı yapabilme olanağına sahip olacağı belirtilmektedir. Aradaki dönemin bir geçiş dönemi olarak görüldüğü vurgulanmaktadır(5).

Türk gelir vergisine 4444 Sayılı Kanunla getirilen gelir tanımından çıkarılan genel referans sistemin unsurları aşağıda belirtilenlerdir:

- Tek bir kişinin geliri vergi konusuna girmektedir.
- Gelir bir takvim yılında elde edilmiş olmalıdır.
- Gelir elde edilmiş, bir başka deyişle gerçekleşmiş olmalıdır. Sermayenin kendi değerindeki artışlar gerçekleşmedikçe, tahakkuk etmiş gelirler ödenmedikçe vergilendirilmemelidir.
- Kazanç ve iratların safi tutarı vergilendirilmelidir.

(5) DORUKKAYA-AYKUTLU: a.g.e., 86.

Bu özelliklerden farklı yapıda olan, devletin bir amacı gerçekleştirmek için düzenlediği ve sonuçta bir gelir kaybı yaratan uygulamalar vergi harcaması olarak nitelendirilmektedir. 4369 Sayılı Kanunun kaldırdığı aile reisi beyanı, tek kişinin vergilendirilmesi ilkesine aykırı bir uygulama olmakla beraber, bir gelir kaybı değil tam tersine, aile bireylerinin gelirinin toplanması ve bir üst dilime girilebilmesi nedeniyle gelir artışı sağlayan uygulamaydı. Bireysel beyana geçişle devletin bir miktar gelir kaybı olması doğaldır. Ancak, bu kayıp nedeniyle, değiştirilen yasa hükmünün vergi harcaması yarattığı savunulamaz. Çünkü, tek bir kişinin gelirinin vergilendirilmesine yönelik, bir başka deyişle genel yapıya uygun bir düzenleme yapılmıştır.

Gelirin bir takvim yılında elde edilmiş olmasıyla ilgili olarak, Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesinde, ticari kazançlar kapsamındaki yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapanların kazançlarının işin bittiği yıl saptanıp, vergilendirilmesi genel yapıdan bir sapma olarak gözükmektedir. Ancak, birden fazla yıl devam eden işin sağladığı net gelir ancak bittiği zaman saptanabileceğinden, teknik olarak böyle bir düzenlemeye gerek vardır. Ayrıca, arada alınan istihkaklardan gelir vergisi kesintisi yapıldığından, zaman farkından dolayı devletin fazla bir gelir kaybı söz konusu olmamaktadır. Net gelirin vergilendirilmesini sağlayan bu düzenleme vergi harcaması oluşturmamaktadır.

Bir diğer unsur, gelirin elde edilmiş olması için, gelir sahibinin hukuki tasarrufu altına girmesi, bir başka deyişle, belirtilen kazanç ve iratlarla mal ve hizmet satın alınabilmesi, borçların ödenebilmesi, bağışta bulunulabilmesi(6), harcanmayıp biriktirilebilmesi gerekir. Türk Gelir Vergisi Kanununda, ticari-zirai kazançlar ve menkul sermaye iradı için tahakkuk etmiş; serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iradı ve ücretlerde tahsil edilmiş gelir elde edilmiş sayılmaktadır. Gayrimenkul sermaye iradında, geleceğe yönelik olarak önceden tahsil edilen kiralar, ait olduğu yılın geliri

(6) Abdurrahman AKDOĞAN: **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Kitabevi, (Ankara, 1998), 78-79.

sayılmaktadır. Bu durum "bir takvim yılı içinde elde edilmiş" gelirin vergilendirilmesi ilkesine ters düşmekte; gelirin toplanmasıyla bir üst dilime girilebilmesine engel olmakta; koşullar taşınyorsa her yıl için istisnadan yararlanabilme olanağını mükellefe sağlamakta; yüksek enflasyon nedeniyle, peşin alınan kiranın gerçek değerinin izleyen yıllarda azalmasına bağlı olarak kamu gelirinin yıpranmasına neden olabilmektedir. Ayrıca izleyen yıllarda vergi yasalarında yapılacak değişikliklerle istisna haddinin yükseltilmesi, vergi oranının düşürülmesi halinde devletin gelir kaybının artmasına da yol açabilmektedir. Bu uygulamanın gayrimenkul sermaye iradı sahiplerini koruma gibi bir gerekçesi varsa, bir vergi harcaması oluşturduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Geliri elde etmenin bir başka unsuru, gelirin gerçekleşmiş olmasıdır. Örneğin: Bir konutun değerindeki artış sahibinin satın alma gücünü fiktif olarak artırmakla beraber, ortada gerçek bir gelir yoktur, dolayısıyla vergi ödeme gücü de olmamalıdır. Ancak ev satıldığında vergilenebilecek bir gelir oluşabilecektir. Zaten Gelir Vergisi Kanunu da 82. maddesinde mal ve hakların "elden çıkarılması"yla sağlanan gelirin vergilendirilmesini düzenleyerek, sermaye kazançlarının gerçekleşmesi halinde vergilendirileceğini saptamıştır.

Son olarak, gelirin safi tutarı vergilendirilmelidir. Bir başka deyişle, o gelirin elde edilmesi için yapılmış harcamalar gelirden indirilmelidir. Stopaja tabi gelir unsurlarının çoğu için yasada, diğer gelirler ne olursa olsun yıllık beyannamenin verilmeyeceği belirtildiğinden, kesilen vergi nihai vergi olmaktadır. Stopajın matrahını gayrisafi gelir oluşturduğundan, sonuçta kazanç ve iradın brüt tutarı vergilendirilerek "safi tutar" ilkesinden sapılmaktadır. Ancak bu durum, devlet açısından bir gelir kaybı değil, net miktarın vergilendirilmesine göre gelir artışı yaratmaktadır. Stopajla vergilendirilen ücretler için; yıl sonunda mükellefin kendisi, eşi ve çocuklarıyla ilgili sağlık, eğitim, gıda ve kira harcamalarının bildirilip, bunun 1/3'ünün matrah olarak belirlenmesi, bu miktara isabet eden verginin yıl içinde ödenmiş toplam vergiden indirilmesi veya iade edilmesi, vergilendirilecek

gelirin netliğini sağlamaya yönelik sınırlı bir uygulama olarak dikkat çekmektedir(7). Safi gelirin vergilendirilmesi ilkesinin bir sonucu olarak, vergilendirilecek gelirin nominal değil, reel olması gerektiği savunulabilir. Bir başka deyişle, enflasyonun etkisinden arındırılmış gelir vergiye konu olmalıdır. 4369 Sayılı Kanunla getirilen 76.maddedeki irat sayılmayan haller başlığı altında, 75.maddenin 5-6-7-12-14. bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları, örneğin:Mevduat-hazine bonosu-her nevi alacak faizleri, repo gelirleri için Maliye Bakanlığınca belirlenecek indirim oranı uygulanarak, bu kısmın vergilendirme açısından menkul sermaye iradı sayılmayacağı belirlenmiştir. Madde gerekçesinde, nominal değer üzerinden vergilendirmenin, özellikle menkul sermaye iratları için haksız ve adaletsiz bir uygulama olduğu belirtilerek, faiz oranının enflasyon artı(+) reel faiz oranından oluştuğu, enflasyonla ilgili indirimin yapılmasıyla gerçek faiz kazancının vergilendirilebileceği vurgulanmıştır. Döviz faizi gibi menkul sermaye iradı reel olduğundan indirim uygulanmamaktadır. Ancak, ticari işletmeye dahil bu tür gelirler için indirim hakkı tanınmamıştır. Çünkü, işletmeler açısından hem gelirler hem de giderlerle ilgili olarak bir endeksleme yapılmadığından, gelirlerin bir kısmı için yapılacak indirim, giderler de nominal olduğundan, matrahın dengeli olarak saptanmasını engelleyecektir(8). 4444 Sayılı Kanunla, 75.maddenin 7-12-14. bentlerinde yer alan menkul sermaye iradı için beyanname verme zorunluluğu herhangi bir sınıra tabi olmadan kaldırıldığından; repo geliri, mevduat faizi ve özel finans kuruluşlarından elde edilen gelir açısından beyanname verilmeyecek, dolayısıyla indirim de söz konusu olmayacaktır. Tahvil ve alacak faizleri için indirim uygulaması devam etmektedir. İndirim, menkul değerlerin elden çıkarılması halinde de uygulanmaktadır. Bu indirim uygulaması, devlet

(7) Daha önceleri, özellikle KDV ile ilgili belge düzenini sağlamak amacıyla uygulanan ücretlilere vergi iadesi, KDV oranlarıyla iade oranları arasındaki farklılık nedeniyle, sonuçta, bir sübvansiyon niteliği kazanmıştı. Bugünkü uygulama şeklinin de gerçek bir gider indirimi olarak gelirin netliğini sağlamaktan ziyade, yine aynı amaçla uygulanan bir tür sübvansiyon olduğu iddia edilebilir.

(8) T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü: a.g.e., 284.

açısından bir gelir kaybı yarattığı ve menkul sermaye iradı sahiplerinin enflasyon nedeniyle haksız vergilendirilmesini önleme amacı taşıdığı halde, vergi harcaması oluşturmamaktadır. Çünkü, reel gelirin vergilendirilmesine yönelik bir işlem niteliğindedir. Ancak, diğer gelir türleri açısından bu tür bir koruma olmadığı, bir başka deyişle, Türk gelir vergisi sisteminde tam bir endekslemeye yer verilmediği gözönüne alınırsa, bu uygulamanın ayrıcalıklı bir yapı kazandığı, dolayısıyla vergi harcaması özelliği taşıdığı savunulabilir.

B- Vergi Harcaması Unsurlarına Göre Türk Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Belirlenmesi

Vergi harcamaları istisna-muafiyet-indirim tanınması, ayrıcalıklı vergi oranı uygulanması ve vergi yükümlülüğünün-verginin ertelenmesinden oluşmaktadır.

1- Gelir Vergisindeki İstisna-Muafiyet-İndirim Uygulamaları

Bu başlık altında her bir gelir unsuru itibarıyla istisna-muafiyet-indirim uygulamaları incelenecektir. Gelir vergisinde her bir gelir unsurunun kendine özgü bu tür uygulamaları olmakla beraber, tüm gelir türleri için geçerli olanları da vardır. Diplomat muaflığı bu niteliktedir. Diplomat muaflığına göre, yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara mensup, o ülke uyuşundaki memurları, Türkiye'de bir göreve memur edilenler, Türkiye'nin o ülkedeki memurlarına da aynı muafiyetin sağlanması koşuluyla vergi dışı tutulmuştur. Bu düzenleme çifte vergilemeyi önlemeye yönelik teknik bir zorunluluk olarak ya da dış

politikadaki karşılıklılık, mütakabiliyet ilkesinin değişik bir uygulama şekli olarak ele alınabilir. Ancak diplomat muaflığı, kapsama giren kişilerin elde ettiği menkul sermaye iradından stopaj yapılmasını engellememektedir. Başka bir deyişle, diplomatların kiraya verdiği gayrimenkulünden sağladığı gelir vergilendirilmezken, menkul sermayesinden elde ettiği irattan vergi kesilmekte, beyanname vermek zorunda olunmadığı için, kesilen vergi nihai nitelikte olmaktadır. Ancak, muafiyet menkul sermaye iradı açısından da geçerli olsaydı, bu uygulama, özellikle, tasarrufların yüksek vergilendirildiği bir ülkeye mensup olanlar açısından, diplomatların birikimlerini kendi ülkelerinde değil, Türkiye'de değerlendirmeleri için bir teşvik olabilirdi. Eğer böyle bir uygulama varolsaydı, yabancı sermayeyi teşvik düzenlemelerine iyi bir örnek oluştururdu. Ancak muafiyetin kısıtlanmasının nedeni, uluslararası anlaşmaların bir gereği olması veya Türk vatandaşlarının birikimlerini yabancı diplomatlar eliyle değerlendirme çabalarını önlemek, bir başka deyişle vergi adaletini sağlamak olabilir.

Mükellefin elde ettiği gelir türüne bağlı olmaksızın uygulanan istisnalar da vardır. Bu istisnaların tanınması sosyal açıdan bir koruma sağlama amacı gütmekle beraber, bir teknik zorunluluk olarak da karşımıza çıkmaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 25-28-29. maddelerinde düzenlenen, çeşitli tazminat, yardımlar, teşvik ikramiyeleri, bursların bir gelir türüne dahil edilmeleri oldukça güçtür. Dolayısıyla bu istisnalar, elde edilen diğer gelirlerden bağımsız olarak işlev görmektedir. Buna göre; ölüm-hastalık-işsizlik nedeniyle verilen tazminat ve yapılan yardımlar, muhtaç olanlara belirli bir süreye bağlı olmaksızın yapılan yardımlar, nafakalar, yardım sandıklarının statüleri gereğince kendi üyelerine yaptığı ölüm-hastalık-sakatlık-doğum-evlenme yardımları, resmi-özel müesseseler ve şahıslarca Türkiye'de tahsilde bulunan öğrenciye yiyecek-barınma ve öğretim için ödenen paralar, ilim-fen-güzel sanatlar-tarım-hayvancılığı ve memleket bakımından faydalı olan diğer iş-faaliyetleri teşvik amacıyla verilen

ikramiye ve ödülleri, yarışmalara katılan amatör sporculara ödenen ikramiye ve verilen ödüller alanlar açısından vergiden istisna edilmiş gelirdir. Üstelik bunlar mutlak istisna görünümündedir. Bir başka deyişle, Kanunda önce istisna-muaf tutulup, sonra bu durumun gelir vergisi stopajına engel olmayacağını belirtmesindeki gibi, sonuçta üzerinde bir vergi yükü olan uygulamalardan değildir.

Yıllık beyanname veren mükellefler ne tür gelir elde ediyorlarsa etsinler, bazı ödemeleri ve indirimleri gelirlerinden düşebilmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesinde yapılan düzenlemeye göre, beyan edilen gelirin % 5'i ve her bir kişi için asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla mükellefin kendisine, eşine ve çocuğuna ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri gelirden indirilebilmektedir. Ülkemizdeki kamu sosyal güvenlik sistemi halkın çoğunu kapsayamadığından ve yeterince etkin bir şekilde faaliyet gösteremediğinden, özel sigortacılık uygulamalarının teşvik edilmesi sosyal açıdan bir gerekliliktir. Vatandaşının sosyal güvenliğini sağlamak devlete anayasa ile verilmiş bir görev olduğundan, kendisinin etkin olarak başaramadığı görevi için özel piyasadan yardım almak, vatandaşları sigorta kuruluşlarının sunduğu hizmetlerden yararlanmaları için teşvik etmek gerekmektedir. Vergi ödeme gücünü tanımlarken mükellefin kendisi ve ailesinin baz alınması gibi, sigorta primlerinin gelirden indiriminde mükellefin yanısıra eşi ve çocuklarına ait olanlar da dikkate alınmaktadır. 89. maddenin ikinci fıkrasında, yapılan bağışların indirimi yer almaktadır. 4369 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu, bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum-kuruluşlara, kültür ve sanat etkinlikleri ile bu alanda araştırma yapan kuruluşlara, Kültür Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen uluslararası organizasyonlara yapılan bağış ve yardımların beyan edilecek gelirin % 5'ini, kalkınmada öncelikli yöreler için %10'unu geçmemek şartıyla indirilebileceği

belirlenmiştir(9). Daha önceki düzenlemeye göre; genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köylere bağışlanan okul-cami-kreş-yurt-aşevi-huzurevi ve sağlık tesislerinin inşası için yapılan harcama veya bağışlar, varolanların faaliyetlerini devam ettirmeleri için yapılan bağış ve yardımlar herhangi bir sınıra tabi olmaksızın gelirden indirilebilmekteydi. Bu uygulama, çok istismar edilmesi, özellikle inşaat maliyetleri yüksek gösterilerek vergi kaçırma amacıyla kullanılması nedeniyle kaldırılmıştır (10). Kanunda sayılan idarelere yine bu nitelikte aynı ve nakit bağış yapmak mümkündür. Fakat, indirilebilecek miktar beyan edilecek gelirin %5-10'u ile sınırlanmıştır. Ancak, 17 Ağustos 1999 depreminden zarar görenlere yardım amacıyla, belirlenmiş komitelere ve Türk Kızılay Derneğine yapılan bağışlar sınırsız olarak gelirden indirilebilmektedir. Bu yardımların makbuz veya banka dekontuyla belgelendirilmesi gerekmektedir. İkinci bölümde incelendiği gibi, indirimin tanınması, bağışlayana bağışın maliyetini azaltması nedeniyle teşvik edici bir etki yaratmaktadır. Böylece, zaten devletin yapması gereken hizmetlere vatandaşın katkısı sağlanmakta, devletin katkısı ise indirilen miktar X vergi oranı büyüklüğünde olmaktadır.

a-Ticari Kazançlar Açısından İstisna-Muafiyet-İndirim Uygulamaları

Gelir Vergisi Kanunu, her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançları ticari kazanç olarak belirleyerek, hangi kazançların ticari nitelikte olduğunu sıralamıştır. Ticari kazançlar açısından, ekonomik, sosyal

(9) % 5-10 olarak belirtilmiş sınırlı indirim karşısında, özel yasalarda yer alan sınırsız vergi indirimi hükümlerinin uygulanıp, uygulanamayacağı konusunda bir açıklık yoktur. Örneğin: 278 Sayılı Kanuna göre TÜBİTAK'a yapılan, 222 Sayılı İlköğretim Kanununa göre okul inşası için yapılan nakdi yardımların, bağışların sınırsız olarak vergiden indirilebileceği belirtilmiştir. "Özel nitelikteki hükümlerin genel nitelikte olanlara üstün tutulması" kuralına göre, Gelir Vergisi Kanunuyla getirilen sınırlamaların özel yasadaki sınırsız indirim olanağını kaldıramayacağı savunulmaktadır. Daha geniş bilgi için bkz. Emrullah DAMAR: "4369 Sayılı Kanun'a Göre Bağış ve Yardımda Bulunanlara Vergi İndirimi", *Yaklaşım*, 7, 74 (Şubat 1999), 114-115.

(10) T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü: a.g.e., 331.

ve idari nedenlerle, bazı koşulları taşıyan küçük esnaf vergiden muaf tutulmuştur. Bu kişilerin yaptıkları işin çok küçük ölçekli olması, elde edilen gelirin düşüklüğü, vergilendirilmeleri halinde idari maliyetin elde edilen gelirden yüksek olması sonucunu doğurabilir. Küçük sanat ve ticaret erbabının işlerini düşük bedelli olarak topluma sunmaları nedeniyle ve geleneksel nitelikli sanat-el işlerinin korunması amacıyla bu muafiyetin uygulanması bir zorunluluk olmaktadır. Ayrıca, bu kişilerin vergiyle ilgili görevlerini yerine getirebilmek için gerekli bilgi düzeyinde olmamaları, vergilendirilmeleri halinde uzmanlardan yardım almalarını gerektirecek, bu da zaten kısıtlı gelir elde eden kesime bir maliyet yükleyecektir. Ancak, vergiden muaf tutulan küçük esnaf stopajla vergilendirilmektedir. Küçük sanat işleri için % 2, küçük ticaret işleri için % 5, yapılan hizmet için % 10 oranında vergilendirilmektedir. Küçük esnafın stopaja tabi tutularak, vergi sorumlularına yapılan satış ve hizmet karşılığı elde edilen gelirin vergilendirilmesi, muafiyet kavramına ters düşmektedir. Muaf esnafın düşük orandan bile olsa stopajla vergilendirilmesi, muafiyet uygulamasının yarattığı vergi kaybını azaltıcı etki yapmaktadır. Eğer stopaj oranı tarifiedeki ilk oran olan % 20 olsaydı, yasada muafiyet hükmü yer alsa bile, devletin bir gelir kaybı olmadığından vergi harcaması oluşmayacaktı. Esnaf muaflığının vergi sisteminde yarattığı en büyük sorun, kayıtsız ve belgesiz bir alan oluşturması, muafiyetten yararlanabilmek için herhangi bir kuruluşa başvurulmaması nedeniyle, yararlananların sayısı ve koşulları taşıyıp taşımadıkları konusunda bir saptama yapılamamasıdır. Bu sakıncayı gidermek amacıyla 4369 Sayılı Kanunda bir düzenleme yapılarak, bu kişilerin ilgili esnaf odalarına kaydolmaları, faaliyet gösterilen yerdeki belediyeden esnaf muaflığı belgesi almaları zorunluluğu getirilmiştir. Böylece belediyelerin bu uygulamaya katılması sağlanarak, muaflıktan yararlananların eşit koşullarla değerlendirilmeleri nedeniyle koşulları taşımayanların haksız olarak yararlanmaları önlenmeye çalışılmıştır(11). Esnaf muaflığından

(11) T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü: a.g.e., 180.

yararlananlar alışlarına ait belge istemek, saklamak zorunda bırakılarak, kayıt ve belgesiz alan daraltılmış olmaktadır. Bu uygulamayla, belgeyi verenin gelirini gerçek olarak saptama olanağı yaratılmaktadır. Yıl içindeki denetimlerde muaf esnafın alışına veya giderine ait belgeyi bulundurmadiğı, bulundurduğu belgenin satışını yaptığı mal ve hizmetle ilgisinin olmadığına saptanması üzerine esnaf muaflığı belgesi iptal edilecektir. Aynı işe devam edilecekse, tekrar harç ödenerek belediyeden belge çıkarılması gerekmektedir. Ödenen ikinci harç, vergiden muaf kişinin cezası olarak nitelendirilmektedir(12). 4444 Sayılı Kanunla bu uygulamadan tamamıyla vazgeçilmiştir. Diğer değişikliklerin dört yıllık süreyle geçerli olacağı belirtildiği halde, sözü edilen uygulama ertelenmemiş, kaldırılmıştır. Ancak, muaf esnaf için belge alma ve saklama zorunluluğu devam etmektedir. Daha önceki düzenlemede bu zorunluluğun denetlenmesini sağlayıcı uygulama kaldırılmış olduğundan, halen devam eden görevin kayıt ve belgesiz alanın daraltılması amacına katkı sağlayıcı etki yaratabileceği tartışmalıdır. Ayrıca, gezici olarak Milli Piyango bileti satanların primlerinden, gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi olmaksızın kapı kapı dolaşarak satanların sattıkları eşya başına aldıkları komisyondan stopaj yoluyla gelir vergisi kesildiğinden, bu kişilere vergiyle ilgili başka bir görev verilmemiştir.

Ticari kazançlarda dar mükelleflere yönelik olarak da bir istisna bulunmaktadır. Türkiye’de başka işyeri ve daimi temsilcileri bulunmayan yabancıların, hükümetin izniyle açılan sergi, panayırarda yaptıkları ticari faaliyet sonucu elde ettikleri kazanç gelir vergisinden istisnadır. Aynı şekilde, serbest meslek kazancı niteliğindeki gelir de vergi dışı bırakılmıştır. Eğer bu düzenlemeler çifte vergilemeyi önleme amacıyla yapılmışsa, vergi harcaması olarak kabul edilmez. Ancak, sergi ve panayırlara yurt dışından katılımı sağlamak, böylece bilgi, kültür alış verişini teşvik etmek amaçlanıyorsa, vergi harcaması olarak nitelendirilebilir.

(12) T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü: a.g.e., 182.

Ticari kazanç açısından bir başka vergi harcaması, yatırım indirimi uygulamasıdır. Belirli sektörlerdeki, belirli büyüklükteki ticari, sınai, zirai nitelikteki yatırımlar için yapılan harcamaların ilgili kazançtan indirilmesine izin veren bu uygulamayla amaçlanan, yatırımları teşvik etme yoluyla ülke kalkınmasını hızlandırmaktır. Yatırım indirimiyle ilgili uygulama sürecine Maliye Bakanlığının yanısıra Hazine Müsteşarlığı da katılmaktadır. Öncelikli sektör ve yatırım konusu, kalkınma planı-yıllık programlarda belirtilenlerden Maliye Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığınca ortak olarak saptanmaktadır. Ayrıca teşvik belgeli veya belgesiz yatırım türü de bu iki kuruluşca belirlenmektedir. Yatırım teşvik belgesi alabilmek için gerekli belgeler Müsteşarlığa verilmekte, koşulların varlığı onaylatılmaktadır. 4369 Sayılı Kanundan önceki uygulamada, cari yıl yapılan yatırım tutarı izleyen yıl gelirden indiriliyordu. Eğer indirilemeyen bir kısım kalırsa, bu miktarın yüksek enflasyon nedeniyle yıpranmasını önlemek amacıyla, yeniden değerlendirme oranına göre endeksleniyor, bu olanak üç yıl için geçerli oluyordu. 4369 Sayılı Kanunla getirilen yenilik, izleyen yıl yapılması planlanan harcama için cari yıl kazancından indirim olanağının sağlanmasıdır. Yatırıma başlanıldığı yıl, hem o yıl yapılan hem de gelecek yıl yapılması öngörülen yatırım harcamaları indirim konusu olmaktadır. Ancak, bu durum sadece teşvik belgeli yatırımlar için sözkonusu olduğundan, belgesi olmayanlar açısından indirim eski şekliyle uygulanacaktır. Teşvik belgeli yatırımlar için ek bir fon yaratan uygulama, eskiden kurumlar vergisinde yer alan finansman fonuna benzetilmektedir(13). Eskiden kurumlar vergisinde yer almış olan, bir vergi erteleme niteliğindeki finansman fonunda kurumlar, gelecek yıl yapmayı planladıkları yatırım harcaması için cari yıl gelirinin veya vergisinin belli bir oranını ayırmakta, ayrılan bu miktarı, izleyen üç yıl içinde matraha ekleyerek vergisini ödemekteydi. Bir vergi harcaması yaratan finansman fonu uygulamasından, gelir vergisi mükellefleri yararlanamamaktaydı. 4369 Sayılı Kanunda yapılan düzenlemeyle bu nitelikte bir olanak gelir vergisi mükelleflerine sağlanmaktadır.

(13) T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü: a.g.e., 208.

Planlanan yatırım tutarıyla gerçekleşen arasında % 10'luk bir yanılma payı tanınmıştır. Adı geçen yasayla getirilen bir başka yenilik, cari yılda yararlanılabilecek yatırım tutarının hepsini indiremeyen mükellef için izleyen yıllarda, daha önceki uygulamada varolan süre sınırı olmaksızın, kalan tutarın endekslemeye tabi tutularak indirilmesi olanağının tanınmış olmasıdır. Bu olanaktan yine teşvik belgeli yatırımlar yararlanmaktadır. Yatırım indiriminden hiç yararlanmamış ya da kısmen yararlanmış aktif değerlerin satılması halinde, koşulları taşımak kaydıyla satın alana da bu olanak tanınmaktadır. Ekonomik amaç yanısıra, bölgeler arası gelişmişlik farkını azaltma gibi sosyal amaçla uygulanan yatırım indirimi, gelir vergisi sistemimizde menkul sermaye iradına yönelik teşviklerin yanında, yatırımı teşvik etme fonksiyonu taşıyan en önemli uygulamalardandır. Yapılan yeni düzenlemeler, uygulamaya daha fazla teşvik sağlama özelliği kazandırırken, devlet açısından gelir kaybını da artırmaktadır. Yatırıma başlandığı yıl, hem cari hem de gelecek yılın indiriminin uygulanması, matrahı oldukça daraltacaktır. Ayrıca, bu çift indirimin bir üst gelir dilimine girilmesini engellemesi halinde önemli bir gelir kaybı da oluşacaktır. Vergi harcaması açısından ele aldığımızda ise bu durum, yatırımı daha fazla artırabilmenin bir maliyeti olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca, indirim oranlarının yükseltilmesinin de bu tür bir etkisi vardır.

Ticari kazançlarla ilgili bir başka indirim 4369 Sayılı Kanunla getirilmiştir. Buna göre; götürü usul yerine getirilen basit usulde vergilendirilen kazanç sahiplerinden tüccar ve ücretli konumuna girmeksizin imalat, tamirat ve küçük sanat işleriyle uğraşan özörlöler sakatlık indiriminden yararlanabilmektedir. Ancak serbest meslek erbabı ve ücretlilerden farklı olarak, bu mükelleflerin bakmakla yükümlü oldukları özörlö kişi için indirim söz konusu olmamaktadır. Basit usule tabi mükelleflerin, bağılı oldukları meslek odasınca oluşturulan bürolarda kazanç ve giderlerinin kaydı tutularak beyan edildiğinden, özörlö mükellefin bu indirimi, beyannameyle bildirilecek matrahın saptanmasında gelirden düşölecektir.

b- Ziraî Kazançlar Açısından İstisna-Muafiyet-İndirim Uygulamaları

Gelir Vergisi Kanununun 52.maddesinde ziraî faaliyetten doğan kazancın ziraî kazanç olduğu belirtilerek, ziraî faaliyetin nelerden oluştuğu saptanmıştır. Bu kazanç türünde 4369 Sayılı Kanundan önce küçük çiftçi muafılığı yer alıyordu. Belirli koşulları taşıyan çiftçiler muafiyet kapsamında değerlendiriliyor, ancak, tüketici dışına yaptıkları ziraî ürün satışlarında stopaja tabi tutuluyordu. Kesilen bu vergi, asgari ziraî vergi olarak nihai bir nitelik taşıyordu. 4369 Sayılı Kanunla küçük çiftçi muafılığı kaldırılarak, çiftçilerin stopajla vergilendirilmesine devam edilmiştir. Böylece, önceki uygulama sırasında yaratılan fiili durum yasal durum haline getirilmiştir. Kanunda belirtilmiş işletme büyüklüğü ölçülerini aşan, bir biçerdöver veya bu nitelikte bir araç ya da on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçiler kazançlarını gerçek usulde saptamaktadır. Kanuni ölçüler aşmayanlar ise sadece stopajla vergilendirilmekte, vergilemeyle ilgili herhangi bir şekli görevleri olmamaktadır. Ancak, çiftçiler kamu kuruluşlarının kredi, avans, sübvansiyon, prim gibi ayni ve nakdi destekleme unsurlarından yararlanmak istiyorlarsa, müstahsil makbuzu almaları ve saklamaları gerekmektedir. Çünkü bu belgeler ilgili kamu kuruluşlarınca dikkate alınmaktadır. Böylece, stopaj yoluyla vergilemeyi sağlamak için getirilen müteselsil sorumluluk uygulaması, müstahsil makbuzunun vergi dışı birimlerce istenmesiyle pekiştirilmiş olmaktadır. Gerçek usule zorunlu olmayan kazanç sahiplerine isterlerse bu usulü seçebilme olanağı tanınmıştır. Giderleri fazla olan çiftçilerin gerçek usulü seçmeleri, harcamalarını indirebilmeleri nedeniyle, daha avantajlıdır. Ayrıca, 4369 Sayılı Kanunla asgari ziraî vergi de kaldırıldığından, gerçek usule tabi olanlar, yıl içinde kesilen vergiyi ödenecek verginin hesaplanmasında dikkate alacaktır. Stopajla ödenen verginin fazla olması durumunda, fark ya mükellefe iade edilecek ya da başka bir vergi borcuna mahsup edilecektir.

Ticari kazançlarda olduğu gibi zirai kazançlarda da yatırım indirimi uygulamasına yer verilmiştir. Zirai nitelikte yatırımların indirimden yararlanabilmesi için zirai kazancın bilanço usulüne göre saptanması gerekmektedir. Gerçek usule zorunlu tutulan veya seçen mükellefler eğer bu uygulamadan yararlanmak istiyorlarsa, kanunda herhangi bir koşula tabi tutulmamış bilanço usulüne geçmek zorundadır. Yatırım tutarı için asgari sınır ticari kazançta 50 milyar TL. iken, zirai kazançta 10 milyar TL.dir. İki kazanç türü arasındaki nitelik farkından dolayı bu tür bir ayırım yapılmak zorundadır. Ayrıca 1/5 oranında farklılığın, kanun koyucunun zirai nitelikteki yatırımları diğerine göre biraz daha fazla destekleme amacından da kaynaklandığı savunulabilir. Yatırım indiriminin uygulama süreci ticari kazançlardaki gibidir.

c- Ücretler Açısından İstisna-Muafiyet-İndirim Uygulamaları

Gelir Vergisi Kanununun 61.maddesinde ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para, ayınlar ile parayla temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır. Belirli işyerine bağlılık ve işverene tabi olma halinde verilen hizmet kapsamı Kanunda oldukça genişletilerek alınmış, TBMM, il genel-belediye meclisi üyeleri, idari kararlarla kurulan komisyon üyeleri, bilirkişiler, sporcular, hakemler, jüri üyeleri, yönetim-denetim kurulu başkan ve üyelerinin hizmetleri karşılığında elde ettikleri gelir ücret olarak değerlendirilmiştir. Ayrıca, bazı emekli ve yardım sandıkları, sigorta şirketleri tarafından yapılan emekli, dul, yetim, maluliyet aylığı, tazminat, yardım, zam niteliğindeki ödemeler; özel kuruluşlar tarafından tahsil ve tatbikat gideri olarak, yurt dışında okutulan öğrenci-memurlara yapılan ödemelerin, devletçe aynı durumdaki kişilere verilenden daha fazla miktarda olması halinde, aşan kısım da ücret olarak belirlenip, vergilendirilmektedir. Gelir Vergisi Kanununda ücretlere yönelik

oldukça fazla istisna uygulaması bulunmaktadır. Sosyal koruma sağlamayı amaçlayan bu düzenlemeler 23-24-26-27.maddelerin tamamında, 25-28-29. maddelerin ise bazı bentlerinde yer almaktadır. Bunlardan örnek verilecek olunursa; hizmetçilerin, köy muhtarlarının, köy bütçesinden ödeme yapılanların, toprak altında çalışanların ücretleri, emekli sandıkları-sigorta şirketleri-yardım sandıkları ve yabancı ülkedeki sosyal güvenlik kuruluşlarınca ödenen emekli-dul-yetim-maluliyet aylıkları, Harcırah Kanununa tabi olan-olmayan kuruluşlarca ödenen harcırah ve gündelikler, on yıl prim ödenmesi koşuluyla özel sigorta şirketlerince yapılan iade ve toptan ödemeler, yurt dışında öğrenci-memur okutanların bu kişilere yaptığı ödemeler, çocuk-evlenme-doğum-harp malüllüğü zamları(14), ordu mensuplarına dalış-uçuş hizmetleri nedeniyle yapılan ödemeler vergiden istisna edilmiştir. Sosyal güvenlik kuruluşları ve özel sigorta şirketine ödenen emeklilik ve diğer şahıs sigorta primleri matrahın belirlenmesinde ücret gelirinden indirilmekte, prim sonucu hak kazanılan emekli ikramiyeleri ve diğer ödemeler de vergiden istisna tutulmaktadır. Yapılan ödemelerin nemalandırılarak, belli bir süre sonra ikramiye, maaş olarak hak edene ödenmesi bir menkul sermaye iradı yaratmamaktadır. Çünkü primler, vergi matrahının saptanmasında gelirden indirilmiştir. Yapılan ödemeler menkul sermaye iradı olarak kabul edilseydi, primlerin matrahtan indirilmemesi gerekirdi(15). Özel sigorta şirketlerince ödenen aylıkların, en yüksek devlet memuru olan Başbakanlık Müsteşarına ödenen en yüksek tutardan fazla olması halinde vergilendirilmesi yoluyla, kamu-özel sigorta kuruluşlarından elde edilen ve vergi dışı bırakılmış gelir miktarının farklılaşması önlenmiş olmaktadır. 4369 Sayılı Kanunla getirilen "en yüksek devlet memuruna ödenen en yüksek tutar" sınırlaması, eski düzenlemedeki "hizmet süresi ve

(14) Bu yardımlar devlet açısından bir dolaysız kamu harcaması olup, sosyal amaçlı transferler içinde yer alır. Alan için bir gelir niteliğinde olduğundan, bu transferlerin vergi dışı bırakılmış olması bir vergi harcaması yaratmaktadır. Vergi harcaması teorisine göre vergi harcamaları bir tür kamu harcaması olduğundan, hem ödemenin devletçe yapılması hem de kişi geliri olarak vergilendirilmemesi nedeniyle, bu uygulamayı çift kamu harcaması olarak nitelendirmek, kanımızca, yanlış olmayacaktır.

(15) T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü: a.g.e., 199.

aylık düzeyi aynı devlet memuruna yapılan ödeme miktarı" belirlemesine göre daha kolay bir uygulama sağlamaktadır.

Dış ilişkilerdeki karşılıklılık ilkesinin bir başka uygulama şekli ücretlerdeki istisnalarda yer almaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 16. maddesine göre, yabancı elçilik ve konsoloslarının diplomat muaflığına girmeyen, bir başka deyişle, o ülke uyruğunda bulunmayan ve yabancı devlet tarafından Türkiye'de resmi bir göreve memur edilmemiş olan memur ve hizmetlilerin sadece bu işlerinden aldıkları ücret, aynı istisnanın o ülkedeki Türk Konsolos ve Elçiliğinde çalışan bu nitelikteki kişilere de tanınması koşuluyla, vergiden istisna edilmiştir. Eğer bu tür bir istisna tanınmamışsa, ücretler stopaja tabi tutulmadığından, yıllık beyannameyle bildirilip vergisi ödenecektir. Ücretlilere tanınan sınırlı bir istisna da geçici 39.maddenin 6.bendinde yer almıştır. Buna göre, tam mükellefiyete tabi kişilerin yanında çalışan gemi adamlarının sadece uluslararası sularda geçen hizmetlerinin karşılığında ödenen ücretler, 1.1.1994-31.12.2000 tarihleri arasında gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisna stopaja engel olmamaktadır. İstisnanın tanınma nedeni, bu ücreti elde etmedeki güç koşullar nedeniyle vergi yönünden koruma sağlanmak istenmesi ve Türk deniz ticaretinin uluslararası sularda teşvik edilmesidir. Bir başka istisna da ülkeye döviz girişini artırmak amacıyla düzenlenmiştir. Gelir Vergisi Kanununun 23. maddesinin 14. bendine göre, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenin yanında çalışan hizmet erbabının ücreti, işverenin yurtdışındaki kazancı üzerinden döviz olarak ödenmesi koşuluyla vergiden istisna edilmiştir. Gelir Vergisi Kanununda yer alan ücretlere ait istisnaların genellikle, sosyal koruma sağlamaya yönelik olmasına rağmen, bu düzenleme tamamen ekonomik amaçlı olmaktadır.

Ayırma kuramının uygulaması olarak ücretlilere özel indirim adı altında, belirlenmiş bir miktarın gelirden indirilmesine olanak sağlanmıştır. Özel indirim tutarı fiilen çalışılan kalkınmada öncelikli yörelerde artırılarak uygulanmaktadır. Bir başka indirim, 4369 Sayılı Kanundan önce sadece

Ücretlere uygulanan sakatlık indirimidir. Çalışma gücündeki kayıplara göre dereceleri belirlenmiş bu uygulama özel indirimle ilişkilendirilerek, bu miktarın 8-4-2 katı olarak belirlenmiştir. cret geliri elde eden zrl kişilerin yanısıra, kendisi zrl olmamakla beraber, bakmakla yükümlü olduğu böyle bir kişi bulunan ücretliler de indirimden yararlanmaktadır. Sakatlık indirimi, zrl mükellefin gelir elde etmek için sağlam kişilere nazaran daha çok sıkıntı ve güçlüklere katlanması, bu nedenle gelire atfedilen değerin diğerlerine göre daha fazla olması; yaşamı sürdürebilmek için, aynı miktarda gelir elde edenlere göre ek harcamalar yapmak zorunda kalınması nedeniyle uygulanan sosyal amaçlı bir vergi harcamasıdır. Bakmakla yükümlü olduğu zrl kişi bulunan ücretli açısından da, aynı gelire sahip olanlara nazaran daha fazla harcama yapma zorunluluğunu dikkate alan kanun koyucu, 4369 Sayılı Kanunla sakatlık indirimi uygulamasında bir genişletme yapmıştır. Kendisi zrl olmamakla beraber, bakmak zorunda olduğu zrl kişi olan ücretli de sakatlık indiriminden yararlanabilmektedir. Sakatlık indirimi, vergi ödeme gücü ilkesinin bir uygulama şekli olarak da ele alınabilir. Sosyal amaç taşıyan ayrıcalıklı düzenlemelerin tümü için olduğu gibi, bu indirimi de vergi sisteminin yapısal bir uygulaması olarak nitelendirmek mümkündür. Ancak, lkemizde sakatlık indirimi gelir unsurlarının hepsine yönelik olmadığından, ayrıcalıklı bir uygulama görünümündedir. Başka bir deyişle, sadece ücret, serbest meslek kazancı ve bazı ticari kazanç sahiplerinin yararlanabilmesi nedeniyle, bu indirim vergi harcaması yaratmaktadır.

d- Serbest Meslek Kazançları Açısından İstisna-Muafiyet-İndirim Uygulamaları

Gelir Vergisi Kanununun 65. maddesi serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğunu belirterek, serbest meslek faaliyetini tanımlamıştır. Ticari nitelikte olmayan, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi-mesleki bilgi veya uzmanlığa dayanan işlerin işverene

bağlı olmaksızın kişisel sorumluluk altında, kendi nam ve hesabına yapılması serbest meslek faaliyeti olup, bu işleri mutad meslek olarak yapanlar, bu işin yanında başka iş veya görevle uğraşsalar bile serbest meslek erbabı olarak nitelendirilmektedir. Kanun tereddütleri önlemek amacıyla, kimlerin serbest meslek erbabı olduğunu da ayrıca belirtmiştir. 4369 Sayılı Kanunla, serbest meslek erbabı başlığı altındaki düzenlemeye iki bent eklenmiştir. Eklenen ilk bentte yer alan dava vekili, diş protezcileri, müşavir, konser veren müzik sanatçıları, kurumlar-ticaret ve meslek erbabının işlerini takip edenler önceki düzenlemede götürü usulden yararlanamayacak serbest meslek erbabı olarak belirlenmişti. Dolayısıyla, bu kişiler zaten serbest meslek erbabı olarak tanınmıştı ve gerçek usule tabi tutulmuştu. Yapılan yeni düzenleme bu serbest meslek sahiplerinin vergilendirilmesi açısından değişiklik getirmemektedir. Ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi önceki düzenlemede götürü olarak vergilendirilenler de ikinci bent olarak serbest meslek erbabına eklenmiştir. Bu kişiler eski uygulamada da serbest meslek erbabı olarak belirlenmişti, fakat vergilendirilme şekli diğerlerinden farklı olmaktaydı. Gelir Vergisi Kanununun 66. maddesine yapılan ekleme, 4369 Sayılı Kanunun gelir vergisi sisteminde, gayrimenkul sermaye iradındaki götürü gider hariç, götürü usulü kaldırması nedeniyle teknik bir zorunluluktan kaynaklanmıştır. Yasada belirlenmiş olan meslek erbabı gerçek usulde vergilendirilecek, ancak, Vergi Usul Kanununun 155. maddesindeki işe başlamayla ilgili göstergelerden en az ikisini (birden fazlasını) taşıyor, köy veya belediye içi nüfusu 5000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunuyorlarsa vergiden muaf olacaktır. İşe başlama belirtileri muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel işyerleri açmak; çalışılan yere levha, tabela gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu belirten alametler asmak; her ne şekilde olursa olsun, devamlı olarak mesleki faaliyette bulunulduğunu gösteren duyurular yapmak; serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki kuruluşlara kaydolmaktır. Muafiyetten yararlanabilmek için özel işyeri açıp, levha asmamak ya da işyeri olmayan fakat çalışılan yere,

örneğin: Kişinin konutuna levha asmakla beraber, ayrıca duyuru yapmamak gerekmektedir. Köylerde ve nüfusu 5000'in altında olan yerlerde faaliyet gösteren meslek erbabının vergi dışı bırakılması, özellikle bu kişilerin çoğunun sağlık hizmeti vermesi nedeniyle, oldukça yerinde bir uygulamadır.

Serbest meslek kazançlarında yer alan telif kazançları istisnasına 4444 Sayılı Kanunla bir genişletme yapılmış, müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar ve mucitlere bilgisayar programcısı eklenerek, bu kişilerin eserleri şiir, hikaye, romandan bilgisayar yazılımına kadar çeşitlendirilmiştir. Böylece gelişen teknolojiye vergi yasalarında da uyum sağlanmış, bu konudaki tereddütler giderilmiştir. Telif kazançları istisnasında, eserlerin sahipleri ve kanuni mirasçılarınca satılması, kiralanması, eserler üzerindeki hakların devir ve temlik edilmesi karşılığında elde edilen hasılatın vergi dışı bırakıldığı belirtilmiştir. 4369 Sayılı Kanunun geçici 7. maddesiyle telif kazançları istisnasına bir sınırlama getirilmiştir. Buna göre, 1999-2008 yılları arasında, gelir vergisi tarifesinin birinci ve ikinci dilimi toplamını, 1999 için 7 milyar TL.yi, aşan kazançlar istisnadan yararlanamayacaktır. Böylece her yıl tarifenin değiştirilmesiyle, otomatik olarak bu istisna haddi değişecektir. Bu istisna, kazançlar üzerinden stopaj yapılmasını engellememektedir. Telif kazançlarıyla ilgili olarak yayınlanan 221 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, eser sahiplerine, serbest meslek erbabı olmaları nedeniyle beyanname vermek, geçici vergi ödemek gibi vergilendirmeye ilgili görevler verilmiştir(16). Telif kazancını yaratan faaliyetin hizmet akdi çerçevesinde bir işverene tabi ve bir işyerine bağlı olarak sürdürülmesi(17) ve arızı olarak(18) telif kazancı

(16) Üstelik vergilendirmeye ilgili bu görevler sadece gelir vergisi için değil, KDV açısından da ortaya çıkmaktadır. Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesiyle ilgili olarak daha fazla bilgi için bkz. Saygın EYÜPGİLLER: "221 ve 223 Seri No.lu Tebliğler Çerçevesinde Telif Kazançlarında Vergilendirme", **Yaklaşım**, 7, 76 (Nisan 1999), 138-147.

(17) Bir işverene tabi ve bir iş yerine bağlı olarak gösterilen faaliyet, Kanunun tanımladığı kıstasları karşılamadığından serbest meslek faaliyeti olarak düşünülemez. Telif kazancı yaratan faaliyetin serbest meslek faaliyeti kapsamında olması gerekir.

(18) 221 Seri No'lu Tebliğde arıziden ne anlaşılması gerektiği belirtilmemiştir.

elde edilmesi halinde, vergilemeyle ilgili şekli bir görev söz konusu olmamaktadır. Önceleri hiçbir sınırlama olmayan istisna uygulamasında stopaj yapılarak vergilendirme tamamlanırken, 4369 Sayılı Kanunla vergilendirmeye yönelik zorunluluklar getirilmesine gelen tepkiler sonucu 223 ve 224 Seri No'lu Tebliğler yayınlanmıştır. Böylece, devlete hiçbir getirisi olmayıp, sadece iş yükünü artırarak mesai kaybına yol açacak (19) bu uygulamadan dönülerek, önce, 1999 için 7 milyar TL.yi aşmayan telif kazancı olması halinde belge düzenlenmeyip, defter tutulmayacağı belirtilmiştir. Daha sonra, 7 milyar TL.yi aşan kazanç için, eserlerin stopaj yapma zorunda olan kişi ve kurumlara verilmesi koşuluyla, eser sahiplerinin isteğine bağlı olarak belge düzenlenip, defter tutulacağı belirlenmiştir. 4369 Sayılı Kanundaki düzenleme sürekli eleştirilmiş, daha önceleri 1986'ya kadar uygulanmış olan istisnanın miktar olarak sınırlandırılmasının yarattığı sorunlar bilinirken, sistemi kötüye kullananlara engel olmak amacıyla tekrar aynı uygulamaya dönülmesinin, ülke kültürüne, sosyal yaşamına, tanıtımına katkısı bulunan eser sahiplerinin azalması sonucunu yaratabileceği, kaldı ki bu kişilerin stopajla önemli bir miktarda vergi de ödedikleri savunulmuştur(20). Sonuçta, 4444 Sayılı Kanunla eski uygulamaya dönülerek, telif kazançları herhangi bir miktarla sınırlı olmaksızın vergiden istisna edilmiştir. Stopaj uygulaması devam etmekte, kesilen vergi nihai olmaktadır. Stopaj oranı 1.9.1999 tarihinden itibaren % 10'dan % 15'e çıkarılmıştır. Ülkelerin sadece ekonomik değil, kültürel gelişimini de sağlamak devletin görevlerindendir. Vergileme de bu konuda kullanılabilecek en uygun araçlardan biridir. Vergi harcamalarının dayandığı temel düşünce, devletin görevlerini gelirinden fedakarlık ederek yerine getirmesinin, o görevi kamu harcaması yaparak gerçekleştirmesinden farklı olmadığıdır. Bu

(19) Ekrem SARISU: "Telif Kazancı Elde Edenlerden Defter Tutmayacak Olanlar", *Yaklaşım*, 7, 76 (Nisan 1999), 169.

(20) Muhiddin ALTUNTAŞ: "Telif Kazançlarının Vergilendirilmesinde Son Durum", *Yaklaşım*, 7, 77 (Mayıs 1999), 139.

durumda çözüm, istismar edileceği korkusuyla vergi harcamasını kaldırmak değil, kötüye kullanımı engelleyecek önlemleri almaktan geçmektedir.

4369 Sayılı Kanunun, telif kazançları için getirdiği olumsuz olarak nitelendirilen uygulamasına karşılık, şimdiye kadar sadece ücretlilerin yararlanmasına izin verilen ve bu nedenle eleştirilen sakatlık indiriminin, kendisi özürlü veya bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişi bulunan serbest meslek erbabına da uygulanmasına olanak tanınması oldukça olumlu bir düzenlemedir. Beyanname vermek zorunda olan serbest meslek erbabı, bu indirimi beyannamede göstererek, matrahını saptayacaktır. Stopajla vergilendirilen ve beyanname vermek zorunda olmayan serbest meslek erbabına indirimin nasıl uygulanacağı Kanunda belirtilmemiştir. Sadece ücretliler için indirimin stopaj matrahına uygulanacağı düzenlenmiştir. Bu hükümden, beyanname vermek zorunda olmayan telif kazancı sahiplerinin indirimden yararlanamayacağı gibi bir anlam çıkmaktadır. Ücretlilerde yapıldığı gibi, indirimi stopaj matrahına uygulamak da sorun yaratabilir. Çünkü, ücretlerin tersine stopaja tabi mesleki kazanç olan telif kazancı düzenli nitelikte değildir. Bu nedenle, indirimin hangi büyüklükte uygulanacağını saptamak zordur. Sorunun çözümü bulunmadığından, kesilen verginin nihai olduğu serbest meslek kazançları için indirim olanağının tanınmadığı savunulabilir.

e- Gayrimenkul Sermaye İratları Açısından İstisna-Muafiyet-İndirim Uygulamaları

Gelir Vergisi Kanununun 70.maddesinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirlenmiştir. Gayrimenkul sermaye iradında tek bir istisna vardır. Oldukça sınırlı nitelikte olan bu istisnaya göre, binaların

mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen gayrisafi gelirin belli bir miktarı, 1999 için 240 milyon TL., vergiden istisna edilmiştir. Ticari, zirai, mesleki kazancını beyannameyle bildirmek zorunda olanlarla, gelirleri bu kişiler tarafından bildirilenler istisnadan yararlanamamaktadır. 4369 Sayılı Kanunla aile reisi beyanı kaldırılıp bireysel beyan getirildiğinden, geliri veli, vasi tarafından bildirilen küçükler ve kısıtlılar hariç, geliri başkasınca bildirilecek mükellef bulunmamaktadır. İstisnanın düzenlendiği 21.maddede yeni duruma göre değişiklik yapılmamıştır. Aile reisi beyanı kaldırıldığı halde ilgili maddede bir değişikliğin yapılmamış olması nedeniyle, bu istisnadan önceki düzenlemeye göre yararlanamayan, gerçek usulde vergiye tabi ticari-zirai kazanç ve serbest meslek kazancı sahibi olan veli-vasi tarafından geliri bildirilen vesayet altındaki kişilerin durumunda bir farklılık olmayacaktır. 4369 Sayılı Kanunun yeni düzenlemesiyle, aile reisinin gerçek usulde vergilendirilmesinden dolayı eş ve çocuğun istisnadan yararlanamamasının oluşturduğu adaletsiz uygulamaya son verilmiş olmaktadır. Kira gelirinin gerçeğe uygun olarak beyan edilmesini sağlamak amacıyla, beyan edilmemiş veya eksik beyan edilmiş kira gelirinin istisnadan yararlanamayacağı hüküm altına alınmıştır. Kişinin birden fazla meskeninin olması halinde, istisna toplam kira tutarına bir kez; tek meskenin birden fazla sahibi varsa, istisna gerekli koşulları taşıyan her kişi için ayrı ayrı uygulanacaktır(21). Brüt kira tutarı istisnaya tabi olduğundan, istisna düşüldükten sonra gider indirilecektir. 4369 Sayılı Kanunun bıraktığı tek götürü uygulama olarak, gayrimenkul sahibi gerçek gideri yerine, iradın belli bir oranını, % 25'ini götürü gider olarak indirebilmektedir. Mesken kirası istisnası gerçek usulde gelir vergisine tabi olmayan, dolayısıyla gelir kaynakları daha kısıtlı olan kişilerin meskenlerini kiraya verdiklerinde elde edebilecekleri geliri belirli miktarda korumak ve kiraların aşırı artışını biraz olsun engelleyebilmek amacıyla uygulanmaktadır.

(21) AKDOĞAN: *Türk Vergi Sistemi*..., a.g.e., 184.

f- Menkul Sermaye İratları Açısından İstisna-Muafiyet-İndirim Uygulamaları

Gelir Vergisi Kanununun 75.maddesinde menkul sermaye iradı, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye ya da parayla temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar olarak tanımlanmıştır. Ayrıca hangi iratların bu kapsama girdiği de sıralanmıştır. Menkul sermaye iradında enflasyondan kaynaklanan ve bu nedenle gerçek olmayan değer artışlarının vergilendirilebilecek irat niteliğinde olmadığı, bu değer artışlarından arındırılmış iradın vergilendirileceği 76. maddede "irat sayılmayan haller" başlığı altında belirlenmiştir. Bu arındırmayı sağlamak için getirilmiş indirim uygulaması, vergi harcaması niteliğindeki indirimden teknik olarak farklıdır. 76. maddede yer alan indirim, gelirin gerçekliğini sağlamaya yönelik bir işlem olarak genel yapının bir parçasıdır. Aynı şekilde, indirilen miktarın gelir vergisinden istisna edildiği de savunulamaz. Kanun, indirimde izin verilen miktarı irat kapsamında değerlendirmedeğinden, bu miktardaki irat açısından vergilendirilmesi gereken konu vergi dışı bırakılmış, bir başka deyişle istisna tutulmuş da değildir. Ancak, enflasyondan arındırma işleminin, bu etkiye maruz kalan diğer gelirler açısından yapılmaması nedeniyle, menkul sermaye iradına teşvik sağladığı da bir gerçektir. Bu uygulama, oldukça akışkan yapıya sahip menkul sermayenin ülke içinde tutulmasını sağlamaya yönelik çaba olarak nitelendirilebilir. Yarattığı etki açısından vergi harcamasına benzemesine rağmen, bu uygulamanın teknik bir düzenleme olarak gelirin gerçekliğini sağlamaya yönelik olması nedeniyle, genel yapıdan sapma ve dolayısıyla vergi harcaması oluşturmadığı kanısındayız.

Çoğu ülkenin gelir vergisi sisteminde çeşitli teşvikler sağladığı menkul sermaye iratları, ülkemizde muafiyet-istisna-indirim gibi vergi harcamalarıyla değil, vergi yükünü farklı vergi oranları uygulayarak azaltan stopaj tarifesi aracılığıyla teşvik edilmektedir.

g- Diğer Kazanç ve İratlar Açısından İstisna-Muafiyet-İndirim Uygulamaları

4369 Sayılı Kanunla 7. gelir unsuru olarak Gelir Vergisi Kanununa giren "diğer kazanç ve iratlar"da, belirlenmiş altı gelir unsuruyla ilişkilendirilemeyen gelirlerin kaynağı ne olursa olsun, bu başlık altında vergilendirileceği belirtilmiştir. Vergiden muaf esnaf, faaliyetleriyle ilgili olarak gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden satın aldığı mal ve giderlerine ilişkin belge almak zorundadır. Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler de stopaj yapması gereken kuruluşlara, kişilere mal sattığında, kesilen verginin de gösterildiği, gelirlerini belirten belge almaktadır. Muaf esnafın faaliyetlerinden elde ettiği gelir, gider ve alış belgelerinde yer alan tutarın iki katını; çiftçilerin geliri ise aldıkları müstahsil makbuzlarındaki toplam tutarı aşıyorsa, bu kısım diğer kazanç ve irat olarak değerlendirilmektedir. Bu düzenleme, denetime bağlı olması nedeniyle fazla bir fonksiyon göremeyecek yapıdadır. Diğer kazanç ve iratlar kapsamında vergilendirme yapılabilmesi için gelire bir alt sınır getirilmiştir. Tarifenin birinci ve ikinci dilimleri toplamının yarısını, 1999 için 3,5 milyar TL.yi, aşması gerekmektedir. Bu sınırı, gayrimenkul sermaye iradında 240 milyon TL.yi aşan mesken kirasının vergilendirilmesi gibi, bir istisna olarak da ele almak mümkündür. 4369 Sayılı Kanunla düzenlenen diğer kazanç ve iratlara yönelik uygulama 4444 Sayılı Kanunla değişikliğe uğramıştır. 4444 Sayılı Kanunda gelirin eski tanımına dönülmesinin sonucu olarak, 4369 Sayılı Kanun öncesi "sair kazanç ve iratlar" başlığı altında yer alan uygulama aynen "diğer kazanç ve iratlar"a taşınmıştır. Bu değişiklikle, 4369 Sayılı Kanunla getirilen 1999 için 3,5 milyar TL.lik alt sınır, diğer artış kazançlarında sayılan her bir unsur için ayrı ayrı olarak yeni düzenlemede de korunmuştur. Diğer kazanç ve iratlar diğer artışı kazancı ve arızı kazançlardan oluşmaktadır.

Diğer artışı kazançları, bazı mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlardır. İvazsız olarak iktisap edilenler hariç hisse senetlerinin iktisap tarihinden önce veya iktisaptan itibaren üç ay içinde

elden çıkarılması, gayrimenkul olarak tescil ettirilmiş arama-işletme-marka hakları, ticaret ünvanı gibi bazı hakların elden çıkarılması, telif haklarının sahipleri veya sahiplerinin kanuni mirasçıları dışındaki kişilerce elden çıkarılması, ortaklık hakları veya hisselerinin elden çıkarılması, faaliyeti durdurulan işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılması, ivazsız olarak iktisap edilenler hariç gayrimenkullerin iktisaptan itibaren dört yıl içinde elden çıkarılmasından doğan ve 1999 için her biri 3,5 milyar TL.yi aşan kazançlar vergilendirilecek değer artış kazancıdır. Gayrimenkuller iktisaptan dört yıl geçtikten sonra elden çıkarılırsa, vergilendirme söz konusu olmayacaktır. 4369 Sayılı Kanunun geçici 46. maddesinde konutlar için bu süre beş yıl olarak belirlenmişti. Miras olarak kalan konutlar ve köy kıymet beyan defterine kaydı gereken gayrimenkuller ise süre şartına tabi tutulmamıştı. Değer artış kazançları 1999-2002 yılları arasında uygulanacağından, 4444 Sayılı Kanunun iktisaptan dört yıl sonra satılan gayrimenkuller için getirdiği istisna bu tarihler arasındaki kazançlara uygulanacaktır. Elde tutmayla ilgili süreler, alım-satım işini devamlı yaparak kazanç sağlama amacıyla olan kişilerin istinadan yararlanmasını önleme amacıyla getirilmiş düzenlemelerdir. Mal ve hakların elden çıkarılmasında, iktisap bedeli DİE tarafından belirlenen toptan eşya fiyat endeksine göre düzeltilerek, satış bedeline göre oluşan farkı, reel gelir olarak vergilendirilir. Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında belirlenmiş olan indirim düşülür, bu durumda iktisap bedeli endekslenmez. Bir başka istisna niteliğindeki düzenleme 4369 Sayılı Kanunda "vergilendirilmeyecek diğer kazanç ve iratlar", 4444 Sayılı Kanunda "vergilendirilmeyecek değer artış kazançları" başlığı altında yapılmıştır. Buna göre; sahibi ölen ferdi işletmenin kanuni mirasçılarınca ve bazı şahıs işletmelerinin sermaye şirketince devralınması, şahıs şirketi olan kollektif ve adi komandit şirketlerinin sermaye şirketine dönüşmesi halinde vergilemenin söz konusu olmayacağı belirtilmiştir. Şahıs şirketleri sermaye şirketlerince devralındığında veya nevi değiştirdiğinde artık gelir vergisi değil, kurumlar

vergisi mükellefi olduklarından, bu konuda yapılan düzenlemeler teknik nitelikli olmaktadır. 4369 Sayılı Kanunda yer alan, miras veya karşılıksız intikallerin, bazı koşullara sahip menkul kıymetler yatırım ortaklığı katılım belgelerinin iktisap tarihinden bir yıl sonra elden çıkarılması halinde vergilendirmenin söz konusu olmayacağını belirten hüküm kaldırılmıştır. 1.1.1999-31.12.2002 tarihleri arasında uygulanmak üzere, 4444 Sayılı Kanunla, menkul kıymet yatırım fonu ortaklığı katılım belgelerinin elden çıkarılmasından elde edilen kazanç vergiden istisna edilmiştir. Bu kazançlar için beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilse bile, sözü edilen kazançlar beyana dahil edilmeyecektir. Diğer kazanç ve iratların ikinci unsuru olan arızı kazançlarda, vergilendirme açısından bazı gelir unsurları için 3,5 milyar TL'lik alt sınır getirilirken, diğerleri için bir sınır belirlenmemiştir. Daha öncede vurgulandığı gibi, bu parasal sınır istisna olarak da ele alınabilir. Çünkü, belirlenmiş miktarın aşılması halinde gelir, vergiye tabi olmaktadır. Arızı olarak ticari muamelelerin yapılmasından veya bu nitelikte muamelelere aracılıktan elde edilen kazançların; ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetiyle serbest meslek faaliyetinin durdurulması-terk edilmesi karşılığı sağlanan kazançların; gayrimenkul tahliyesi, kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ve peştemallıkların; arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetinden elde edilen hasılatın 1999 yılı için 3,5 milyar TL'yi aşması halinde vergilendirme söz konusu olacaktır. Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak elde ettikleri hasılat; henüz başlanmamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar; dar mükelleflerin Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yaptıkları kara, deniz, hava ulaştırma işlerinden arızı olarak elde ettikleri kazançlar herhangi bir miktara bağlı olmaksızın vergiye tabi tutulmuştur. Gerçek usule tabi mükellefin terk ettiği işiyle ilgili sonradan elde ettiği kazanç, işin bırakılmasından önce tahsil edilemeyen alacakların terkten sonra elde edilmesinden kaynaklanabilir. Tahsil edilemeyen alacaklar gerekli muhasebe

kayıtlarının yapılmasıyla, ödenecek vergi üzerinde etkili olmaktadır. Bu yüzden, alacaklar elde edildiğinde herhangi bir sınıra tabi olmadan vergilendirilmektedir. Henüz başlanmamış ticari-zirai-mesleki faaliyetlere girişilmemesi, ihale-artırma-eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançların ispatlanması çok zordur. Dolayısıyla, sadece beyana dayalı olarak vergilendirilebileceği, çok az mükellefin bu yönde beyanda bulunabileceği gözönüne alındığında, fazla işlerliği olmayan bir düzenleme olarak görülmektedir. Bu nedenle parasal sınırın olup, olmaması önemli değildir. Yasa dışı faaliyetlerden elde edilen gelirin vergilendirileceğinin belirtilmesi gibi, vergide adalet ilkesi gereği yasada yer alan, fakat uygulaması olmayan bir niteliktedir.

4369 Sayılı Kanunda gelirin tanımının genişletilmesiyle getirilen ve altı gelir unsuruyla ilişkilendirilmeyen fakat harcama ve tasarruf olarak varlığını belli eden diğer kazanç ve iratlar, ancak denetimle ortaya çıkarılabilir yapıdadır. 1994 yılında VUK'da yapılan değişiklikle, harcama ve tasarrufun vergilendirilmiş veya vergi dışı bırakılmış kazançlardan karşılandığının kanıtlanamaması halinde, bu miktarların elde edilmiş fakat vergisi ödenmemiş kazanç olarak vergilendirileceği hükme bağlanmıştı. Kayıt dışı geliri vergilendirmeye yönelik bu hükmü uygulamayan vergi idaresinin, aynı amacı taşıyan diğer kazanç ve iratlardaki düzenlemeleri de işletemeyeceği savunulmuştur(22). Ayrıca, beyan edilen gelirle ilişkilendirilemeyen harcama ve tasarrufların bir önceki yılın geliri olarak vergilendirilmesinin, hem zamanaşımı kavramının yok edilmesi hem de bunlara ait izahın dikkate alınmaması nedeniyle de sakıncalı olduğu belirtilmiştir. Aynı amaca yönelik daha önceki uygulamaların başarısını engelleyen nedenler halen varolduğundan bu düzenlemenin de başarı şansı düşük görülmüştür(23). 4444 Sayılı Kanunla diğer kazanç ve iratlardaki düzenlemenin dört yıl ertelenmesi, değişikliklerin topluma benimsetilebilmesi açısından olduğu

(22) Özhan ULUATAM: "Vergi Sistemi Yeniden Biçimlendiriliyor", **Ekonomide Durum**, Türk-İş Araştırma Merkezi, Bahar 1998, 115-116.

(23) Selami ŞENGÜL: "Yolsuzluk Cennetinde Vergi Reformu", **Ekonomide Durum**, Türk-İş Araştırma Merkezi, Bahar 1998, 150.

kadar, bu süre içinde vergi idaresinin teknik donanımını yeterli hale getirebilmesi açısından da önemlidir. Ancak, ülkemizin ekonomik ve siyasi yapısı çok değişken olduğundan, dört yıl sonra bu uygulamaların tekrar hayata geçirilip, geçirilemeyeceği ya da değişik çözümlerin bulunup, bulunmayacağını bu günden kestirebilmek çok güçtür.

2- Gelir Vergisinde Vergi Ertelemesi Uygulamaları

Bir vergi harcaması unsuru olarak vergi ertelemesinde verginin ödenmesi izleyen döneme bırakılarak, mükellefin elinde kullanabileceği fon bırakılmaktadır. Bu tür uygulamalar genellikle, ekonomik teşvik niteliğindedir. Ertelenen ödeme, kişinin kendi vergisine ait olabileceği gibi, vergi sorumlusu sıfatıyla başkalarından kesilen vergiye de yönelik olabilir.

Araştırma, geliştirme faaliyetlerini teşvik amacına yönelik bir vergi erteleme Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesinde yer almıştır. Mükelleflerin yıl içinde yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tutarını aşmamak koşuluyla, o yıl için ödemeleri gereken gelir vergisinin %20'sinin kanuni sürelerde tahsilinden vazgeçilerek, vergi faizsiz olarak üç yıl ertelenmektedir. Ertelenen vergi miktarı üç yıl içinde gelir vergisinin taksitleriyle birlikte eşit olarak ödenmektedir. Sonuçta ertelenen miktarın 1/3'ü bir yıl, 1/3'ü iki yıl, 1/3'ü de üç yıl ertelenmiş olmaktadır. Toplam miktarın üç yıl sonra topluca ödenmesine göre bu uygulamanın yarattığı gelir kaybı daha az olmaktadır. Araştırma-geliştirme faaliyetleri ülke kalkınması ve gelişmesinde son derece önemlidir. Uluslararası rekabet ortamında ekonomik olduğu kadar, politik güce sahip olabilmek de bu faaliyetlerin geliştirilmesine bağlıdır. Bu nedenle kurumsal çabalar yanında, bireysel olanları da teşvik etmek amacıyla, gelir vergisinde iki düzenleme

yapılmıştır. İki, bilimsel araştırma-geliştirme faaliyetlerinde bulunan kuruluşlara yapılan bireysel bağışların belli bir sınırdan gelir vergisi matrahından düşülmesine izin verilmesidir. Diğerinde ise, bireylerin kendi araştırma-geliştirme çalışmalarını finanse etmek amacıyla, yapılan harcama tutarı büyüklüğünde bir vergi miktarı üç yıl süreyle ertelenmekte, devlet tarafından bu faaliyetler için faizsiz kredi sağlanmış olmaktadır.

Vergi erteleme niteliğinde bir düzenleme de 38. maddede yer almaktadır. Sözü edilen düzenleme, vergi erteleme amacına yönelik bir uygulama olmadığı halde, bu sonucu yaratan yenileme fonu uygulamasıdır. Ticari kazançlarla ilgili olarak, en az iki yıldır işletmeye kayıtlı olan gayrimenkul, iştirak hissesi ve amortisman tabi diğer iktisadi değerlerin elden çıkarılması halinde, bu iktisadi değerlerin maliyet bedeli, iktisap edildiği ve elden çıkarıldığı yıllar hariç olmak üzere, yeniden değerlendirilme oranında artırılarak, kazancın saptanmasında dikkate alınmaktadır. Amaç, enflasyondan kaynaklanan fiktif karın vergilendirilmesini önlemektir. Bilanço usulüne tabi gelir vergisi mükellefleri, bu satıştan ortaya çıkan karı isterlerse matraha dahil etmeyip, pasifte geçici bir hesapta üç yıl süreyle tutabilir. Bu uygulamanın hedefi satılan malın yenilenmesi için finansman sağlamaktır. Böylece, işletmeye yeni iktisadi değerler kazandırılırken, ekonomi de canlı tutulmuş olmaktadır. Yenileme fonu ayırabilmek için, elden çıkarılan değerlerin yenilenmesinin zorunlu olması ya da zorunlu olmamakla beraber bu konuda yetkililerce karar alınıp, girişimde bulunulması; yenilenecek değerlerin satılanla aynı nitelikte olması, bir başka deyişle satılan kamyon yerine binek otomobil alınmaması ve satın alınanın da amortisman tabi değer olması gerekmektedir(24). Bu uygulama, yenilenmesi zorunlu iktisadi değer için finansman sağlayarak mükellefe yardımcı olmak, zorunlu olmayan için ise

(24) Hayrettin ERDEM: "Bütün Yönleriyle Yenileme Fonu ve Uygulaması", *Yaklaşım*, 5, 59 (Kasım 1997), 93-95. Yazar, her ne kadar bu uygulamanın bir kar erteleme müessesesi olmadığını belirtse de, kanımızca, amaç bu olmasa bile yarattığı etki, sağladığı teşvik vergi harcaması anlamında bir vergi ertelemesidir.

yenileme kararının verilmesini teşvik etmek amacına yöneliktir. Normal olarak, satılan değer satış hasılatı ile yeniden değerlemeyle belirlenmiş maliyet bedeli arasındaki olumlu fark ticari kazanç niteliğinde olup, vergiye tabidir. Bu fark yenileme fonunda tutularak, vergi ertelenmektedir. Üç yıl süre sonunda eğer, yeni değer satın alınmamışsa, ilgili yıl matrahına eklenip vergilendirilmektedir. Ayrılan fonun başka bir amaçla kullanımı mümkün olmamaktadır. Aksi taktirde, o yılın kazancına dahil edilerek vergilendirilir. Fonda tutulan miktarın amortismanına tabi değer alımında kullanılması halinde, bu miktar vergilendirilmemiş olarak kalacağından, uygulama istisna niteliği de kazanmaktadır. Ancak kullanılmayıp, o yılın matrahına eklendiği durumda, vergi ertelenmiş olmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununda yer alan bir başka erteleme müessesesinde mükellefin kendisinin değil, vergi sorumlusu sıfatıyla kestiği verginin gelir idaresine ödenmesi geciktirilerek, bu kişilerin kullanabilecekleri bir fon yaratılmış olmaktadır. 4369 Sayılı Kanunun geçici 5. maddesine göre, mükelleflerin iş yerlerinde, 1 Haziran 1998'den önce idareye verdikleri son dört aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri işçi sayısına ek olarak, Kanunun yayımını izleyen 5. ayın sonuna, 31.12.1998'e kadar işe alıp, fiilen çalıştırdıkları işçilerden sendika üyesi olanların ücretlerinden işe başlanılan aydan itibaren 36 ay süreyle kesilip, beyan edilerek tahakkuk ettirilen gelir ve damga vergileri, beyanname verme süresini izleyen 2. yılın aynı döneminde ödenecektir. İşveren gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olabilir. İşverenin hangi vergiye tabi olduğu önemli değildir. Çünkü, gelir idaresine ödenmesi ertelenen vergi çalışana ait gelir vergisidir. İşverenin Haziran-Aralık 1998 döneminde işe aldığı yeni işçi için, sendikalı olmak koşuluyla, ücretten yaptığı kesinti iki yıl sonra idareye ödenmektedir. Ayrıca vergi harcaması niteliğinde olmayan, SSK işveren hissesi yarısının Hazinece ödenmesi, başka kanunlarla getirilen işveren yükümlülüklerinin ertelenmesi gibi teşvik uygulamaları da vardır. Amaç istihdamı artırmak, bununla beraber sendikalara üye olmayı teşvik etmektir. Sendikaya üyelik, işçinin kayıt ve

güvence altında olmasını sağlamaktadır. İşçinin kendi hakkını elde etmede, savunmada yetersiz kalabileceği endişesiyle, işverenin karşısına ondan bağımsız nitelikte bir kuruluş çıkarılmaktadır. Ekonomik ve sosyal haklar için, pazarlık gücü daha fazla olan bir kurum devreye girmektedir. Sendikaya üyeliğin zorunlu tutulmasının bir başka amacı, sendika faaliyetleri ve sendikacılığın gelişmesini teşvik etmektir. İstihdam için öncelikli koşul, bir yatırımın yapılmış olmasıdır. Bu nedenle yatırımı teşvik eden düzenlemelerin de istihdamı teşvik eden, yaratan bir etkisi vardır. 4369 Sayılı Kanunla getirilen bu uygulamanın istihdam açısından oldukça iyi niyetli bir düzenleme olduğu kanısındayız. Ancak yatırımın kendisine yönelik teşviklerin daha işlevsel olduğuna inanıyoruz.

3- Gelir Vergisindeki Ayrıcalıklı Vergi Oranı Uygulamaları

Genel tarifieden farklı bir tarifeyi uygulamanın amacı gelir türleri açısından vergiyi, dolayısıyla vergi yükünü farklılaştırmaktır. Gelir vergisi sistemimizde, genel tarifiedekinden farklı vergi oranları stopajla beraber uygulanmakta, adeta ikinci bir tarife olarak stopaj tarifi ortaya çıkmaktadır. Stopaj, gelirin elde edildiği sırada vergilendirilmesi olduğundan, herşeyden önce bir vergi tahsil yöntemidir. Fakat geliri anında vergileme için ayrı bir tarife olması gerekmemektedir, genel tarifeye uygun kesinti de yapılabilir. Bir vergi tahsil yöntemi olarak stopaj, idare ve kısmen uyum maliyetini en aza düşürmektedir. Üstelik bu yöntemde vergilendirmeye ilgili görevler mükellefe değil, vergi sorumlusuna yüklendiğinden, mükellef vergisini fazla hissetmemekte, dolaylı vergilerdeki kadar olmasa bile bir çeşit mali anestezi gerçekleşmektedir. Mükellef, geliri dışında vergisini ayarlayabileceği herhangi bir olanağa sahip olmadığından, vergi gerçek büyüklüğünde ortaya çıkmaktadır.

Ayrıcalıklı vergi oranı uygulanması şeklindeki vergi harcamasında amaç, sosyal açıdan korunması gerektiği varsayılan gelir türlerini vergi yükünü azaltarak korumak, sosyal açıdan korunması gerekmemele birlikte ülkenin ekonomik gelişmesi için kaynak sağlayan, itici güç niteliğinde olan gelirler için de vergi yükünü azaltarak teşvik sağlamaktır. Genel tarifieden farklı vergi oranlarının vergi harcaması niteliği kazanabilmesi için, daha düşük oranın uygulanması nedeniyle devlete gelir kaybı yaratması gerekir. Bu açıdan Gelir Vergisi Kanununun 94.maddesindeki düzenlemelerden bazı koşulları taşıyanlar, vergi harcaması oluşturmaktadır. Öncelikle gelir vergisi tarifesinde % 20 oranı ile başladığından, aynı veya bundan yüksek stopaj oranlarının bir vergi harcaması yaratmadığını belirtmek gerekir. % 20 olarak uygulanan stopaj oranı ancak, 2 milyar TL'nin üzerindeki matrah için vergi harcaması yaratır. Çünkü, tarifiedeki başlangıç oranı 2 milyar TL'ye kadar uygulanmaktadır. İkinci koşul, beyanname vermenin zorunlu olmamasıdır. Stopajın düşük orandan yapılmasına rağmen, yıl sonunda beyanname verilmesi halinde stopaja tabi tutulmuş gelir beyana dahil edilip, hesaplanan vergiden kesilen vergi düşülecektir. Sonuçta vergilendirme genel tarifeye göre yapılmış, vergi yükü farklılaşmamış olmaktadır. Bir başka deyişle, stopajın nihai vergileme olduğu hallerde bir vergi harcamasından söz edilebilecektir. Son olarak, stopajın gayrisafi gelir üzerinden yapılması nedeniyle gerçek vergi oranının farklı olabileceği de göz önüne alınmalıdır. Brüt gelire uygulanan düşük stopaj oranının, net gelir dikkate alındığında genel tarifiedeki orandan daha yüksek olması bile mümkündür.

Gelir vergisinde farklı vergi oranları stopajla uygulandığından, genel tarifieden ayrı bir stopaj tarifesinden söz etmek yanlış olmayacaktır. Stopaj tarifesinde 4444 Sayılı Kanunun getirdiği düzenlemeler de dikkate alınarak incelendiğinde ikili bir yapı göstermektedir. İlki, ücret gelirlerine uygulanan tarifiedir. 4369 Sayılı Kanunla genel tarifiedeki gelir dilimleri 7'den 6'ya düşürülmüş, % 25 olan başlangıç oranı % 15, % 55 olan son oran % 40 olarak saptanmıştır. Kanunda bu tarifenin 1999 yılı gelirlerine

uygulanacağı, ayrıca ücret gelirleri için 1.7.1998-31.12.1998 tarihleri arasında % 20-% 45 arasında oranların yer aldığı bir tarifenin uygulanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, 1998 yılında elde edilen diğer gelir unsurları açısından dönemin tümü için % 25-% 55'lik tarife uygulandığı halde, ücret gelirleri ilk altı ay bu tarifeye tabi tutulmuştur. Sonraki altı ay geçiş niteliğindeki tarifeden vergilendirilmiştir. 1.1.1999 tarihinden itibaren ücretlere % 15-% 40 lık tarife uygulanmaya başlanmıştır. 14 Ağustos 1999 tarihinde yürürlüğe giren 4444 Sayılı Kanun, tarife yönünden yine değişiklik getirmiş, önceki yasayla getirilen düşük oranlı tarifenin 1999-2002 yılları arasında beşer puan artırılarak uygulanacağını hükme bağlamıştır. Ücretler için 1999'da, 4369 Sayılı Kanunla getirilen tarife uygulanmaya devam edilmektedir. Ancak, 2000 yılında beyan edilecek 1999 yılı gelirleri % 20-% 45 aralığında belirlenmiş yeni tarifeye tabi olacaktır. 1.7.1998 tarihinden beri ücret gelirleri, sadece kendisine uygulanan bir tarifeye sahiptir. Bir başka deyişle ücretler, vergilendirilmesi diğer gelir unsurlarından oldukça farklı olan bir sedül haline gelmiştir. Çünkü, 4444 Sayılı Kanun, birden fazla işverenden elde edilen ve belli bir miktarı aşan ücret gelirleri için beyanname verme zorunluluğunu da kaldırmıştır. Miktarı ne olursa olsun, kaç işverenden elde edilirse edilsin, ücret gelirleri için beyanname verilmeyecektir. Bu uygulama, özel indirimle beraber ayırma kuramını sağlayıcı niteliktedir. Stopaj tarifesinin ikinci yapısı, ücret dışındaki gelir unsurlarına yönelik oranlardan oluşmaktadır. Stopaj tarifesinin iki yapısı arasındaki fark, ücretlilere artan oranlı bir tarifenin uygulanmasına karşın, diğer gelirlere gelirin miktarına bağlı olmayan tek oranların uygulanmasıdır. Bu nedenle, tabi olunan stopaj tarifesini, ücretler için artan oranlı, diğer gelir unsurları için sabit oranlı olarak nitelendirebiliriz. Gelir Vergisi Kanunu 94.maddesinde düzenlenen ve vergi harcaması oluşturan stopaj oranları şöyle belirlenebilir: Telif kazancından % 10, 1.9.1999'dan itibaren % 15; gayrimenkul-risk sermayesi yatırım fonuyla(25) portföyünün en az % 25'i hisse senetlerinden

(25) Selahattin Tuncer'e göre, yatırım fonu katılma belgelerinin alım-satım bedeli arasındaki fark, kar payı niteliğinde menkul sermaye iradı değil, fiyat farkıdır. Daha geniş bilgi için bkz. Selahattin TUNCER: "Yatırım Fonları ve Yatırım Belgelerinin Vergilendirilmesi", *Yaklaşım*, 6, 70 (Ekim 1998), 77-81.

oluşan (A tipi) menkul kıymetler yatırım fonlarından elde edilen gelirden % 10; portföyünün en az % 25'i hisse senetlerinden oluşmayan (B tipi) menkul kıymet yatırım fonu gelirinden % 0 ; vakıflar ve derneklerin, iktisadi işletmelerinden elde edilenler dışında kalıp, stopaja tabi tutulmamış her türlü gelirinden % 0; devlet tahvili-hazine bonosu, Toplu Konut-Kamu Ortaklığı-Özelleştirme İdarelerince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirden % 0, diğer tahvil faizlerinden % 12; nama-hamiline yazılı mevduat hesapları, döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizler ve özel finans kurumlarınca döviz katılma hesaplarına ödenen kar payından % 12, 1.9.1999 tarihinden itibaren % 13, diğer mevduat faizlerinden % 0; faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payı ile kar ve zarar ortaklığı belgesi-kar ve zarara katılma hesabı karşılığı ödenen kar paylarından % 12, 1.9.1999'dan itibaren %13; konut dışındaki gayrimenkullerin kira gelirlerinden 1.4.1999 tarihinden itibaren % 15; çiftçilerden alınan hayvanlar-bunların mahsulleriyle kara ve su avcılığı mahsullerinden ticaret borsalarına tescil ettirilerek satın alınanlar için % 1, tescil ettirilmeyenler için % 2, zirai mahsüllerden ticaret borsasına tescil ettirilerek satın alınanlar için % 2, tescil ettirilmeyenler için % 4, zirai faaliyet kapsamındaki hizmetlerden orman idaresi veya bu idareye taahhütte bulunan kurumlara yapılan ağaçlandırma, bakım, kesim, ürünlerin toplanması vb. hizmetler için % 2, diğer hizmetler için % 4; esnaf muaflığından yararlananlara yapılan ödemelerden havlu, çarşaf, halı, kilim gibi küçük sanat işlerinin bedeli veya bu işler için verilen hizmetin bedelinden % 2, değerli kağıt-damga pulu satanların dışındakilerden alınan mal bedelinden % 5, alınan hizmet bedelinden % 10; repo gelirinden % 6, 1.9.1999 tarihinden itibaren % 12 oranında vergi tevkifatı yapılmaktadır. Telif kazancı ve vergiden muaf esnaftan stopaj yapılması, tarifeden düşük oranda bile olsa, bu düzenlemelerin amacıyla bağdaşmamaktadır.

Stopaj yoluyla elde edilen gelirin toplam gelir vergisi hasılatındaki payı oldukça yüksektir. Stopaj uygulaması, muafiyet kapsamındaki ticari

kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazancı, mesken olarak kiraya verilen binalar hariç gayrimenkullerden elde edilen iratlar, menkul sermaye iratları için asli nitelikte bir vergilendirme şekli ve vergi tahsil yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesindeki düzenlemeye göre, tevkif yoluyla vergilendirilen ve gayrisafi tutarı gelir vergisi tarifesinin 1. ve 2. dilimleri toplamının yarısını, 1999 için 3,5 milyar TL.yi, aşmayan menkul sermaye iradı-gayrimenkul sermaye iradı; gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlarda beyanname verilmesi gerekmediğinden, kesilen vergi nihai nitelikte olmaktadır. 4444 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu, 1.1.1999-31.12.2002 tarihleri arasında elde edilen ve stopaja tabi tutulan mevduat faizleri, repo gelirleri ve faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar-zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları, özel finans kuruluşlarınca kar-zarara katılma hesabı karşılığı ödenen kar payları için beyanname verilmeyeceği, beyanname verilse bile bu gelirlerin dahil edilmeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu gelirlerden yapılacak stopaj oranları da 1.9.1999 tarihinden itibaren artırılmıştır. Ayrıca, menkul kıymetler yatırım fonu katılım belgelerinden elde edilen kar payları için de beyanname verilmemekte, bu gelirler verilen beyannameye dahil edilmemektedir. 4444 Sayılı Kanun beyanname verilecek menkul sermaye iradını oldukça sınırlamıştır. Stopaja tabi olup, 1999 için 3,5 milyar TL.yi aştığı takdirde beyanname verilecek menkul sermaye iratları; kurumlar vergisinden istisna kazançlara ait kısım düşüldükten sonra hisse senedi kar payları, iştirak hisselerinden doğan kazançlar, kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları, nama ve hamiline yazılı tahvil faizlerinden oluşmaktadır. Bu iratlar için beyanname verildiğinde, 1999 yılına ait olarak % 77,8 oranında indirim uygulanacaktır. Esnaf muaflığı kapsamına girenlerden alınan mal ve hizmet için yapılan stopaj, muaf olunduğu için beyanname verilmediğinden, nihai niteliktedir. Belli bir miktara bağlı olmaksızın beyanname verilmesi gerekmeyen menkul sermaye iratları, beyanname verme zorunluluğu olanlar açısından, belirli bir miktarı aşmayan menkul sermaye iratları; gerçek usulde

vergilendirilmeyen zirai kazançlar ve vergiden muaf esnafın satış, hizmet bedelleri üzerinden yapılan stopaj vergi yükünün farklılaşmasını sağladığından, bir vergi harcaması görünümündedir. Muafiyet uygulamasıyla stopajın teorik uyuşmazlığına rağmen, küçük esnafa yönelik stopajla vergi dışı bırakılmış kişilerden gelir elde edilmektedir. Gerçek usule tabi olmayan çiftçilere yönelik stopaj ise, dış faktörlere oldukça bağlı, fazla miktarda gideri olan zirai faaliyetten elde edilen hasılat üzerinden yapılmaktadır. Bu nedenle, söz konusu iki uygulamanın vergi harcaması olarak devlete önemli bir vergi kaybı yarattığı kanısında değiliz. Menkul sermaye iradı açısından ayrıcalıklı vergi oranı uygulaması, iratların çoğu için beyanname verilmesi gerekmediğinden, devlete maliyeti yüksek olabilecek bir vergi harcaması olarak gözükmektedir. Ancak bu yargıda, beyanname verilmemesi halinde oldukça yüksek bir oranda belirlenen indirimden yararlanılamamasının etkisi de gözönüne alınmalıdır. İndirim uygulanıp genel vergi tarifesine tabi tutulan menkul sermaye iradının vergi yükü, düşük orandaki stopajın nihai vergi olduğu iradın vergi yükünden farklılaşmayabilir veya daha düşük düzeyde olabilir. Menkul sermaye iradına yönelik vergi ayrıcalıkları önemli bir ekonomik teşvik niteliğindedir. Günümüzde, ülkeler arasında menkul değer transferleri çok fazla sınırlamaya tabi tutulmadığından, en fazla avantaja sahip olan yerlere akış olmaktadır. Tüm ülkeler açısından yerli sermayeyi kaçırmamak, hatta mümkünse yabancı sermayeyi çekmek son derece önemli hale gelmiştir. Yatırımların, dolayısıyla kalkınmanın kaynağı olan sermayeye tanınan vergisel avantajlar tüm vergi sistemlerinde yer almaktadır. Vergi ödeme gücüne aykırı olduğu için eleştirilen bu uygulamaların, çoğu zaman bir zorunluluk olduğu da gözden uzak tutulmamalıdır. Devlet borçlanma araçlarının sağladığı getirinin % 0 oranında stopaja tabi tutulması(26) devletin borçlanma maliyetini düşürmektedir. Çünkü vergi alınması halinde, çok daha yüksek oranda bir faiz önerilmesi gerekmektedir.

(26) % 0 oranında stopaja tabi tutmak vergi alınmayacağı anlamına gelmekle beraber, vergi tekniği açısından, bir vergi istisnası değildir.

II-TÜRK GELİR VERGİSİNDEKİ VERGİ HARCAMALARININ YASAL DÜZENLENİŞ ŞEKLİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Devletin yapmakla zorunlu olduğu görevleri için gerekli olan gelir, ülke üzerinde egemenliğin bir sonucu olan hukuki ve fiili gücün uygulanmasıyla elde edilir. Devletin vatandaşlarını ya da vatandaşı olmamakla beraber ülke kaynaklarını kullanan kişi ve kuruluşları, kamu harcamalarını karşılamak amacıyla katkıda bulunmaya zorlaması, vergilendirme yetkisinden kaynaklanmaktadır. Devletin, mali alandaki yetkilerinden(harcama, borçlanma, bütçe yapma gibi) biri de vergilendirme yetkisidir(27). Devletin egemenliği kavramının değişimine bağlı olarak günümüzde bu yetki, önceki dönemlere göre, sınırlanmış durumdadır. Egemenliğin sınırları anayasayla çizildiğinden, anayasalardaki vergilendirmeye ilgili kurallarla da vergilendirme yetkisi kısıtlanmaktadır. Ayrıca, uluslararası hukuktan kaynaklanan, bir başka deyişle devletler arasında yapılan vergilendirme anlaşmalarının, uluslararası kuruluşlara üyeliğin getirdiği kısıtlamalar da söz konusu olabilmektedir(28). Vergilendirme yetkisi güçler ayrılığı prensibinin bir sonucu olarak yasama organınca, yasa çıkarılarak kullanılmaktadır. Gerçek ve tüzel kişilerden devlete kaynak aktarımı, kaynaklara müdahale niteliği taşıdığından keyfilikten uzak, hukuksal çerçevede içinde yapılmak zorundadır. Vergilerin yasallığı olarak adlandırılan bu durum belirsiz, yasa dışı uygulamalardan kişilerin korunmasını sağlamaya yöneliktir. Vergi harcaması açısından da muafiyet, istisna, indirim, vergi erteleme, ayrıcalıklı vergi oranı uygulamalarının yasayla konulması, değiştirilmesi, kaldırılması gerekmektedir. Devletin

(27) ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN: a.g.e., 33.

(28) Özhan ULUATAM- Yaşar METHİBAY: *Vergi Hukuku*, İmaj Yayıncılık, (Ankara, 1999), 17.

gelirinden vazgeçmesi de vergilendirme yetkisi kapsamında olduğundan, yasal temele oturtulmalıdır. Düzenlemelerin yasama organı, uygulamanın ise yürütme organına ait olduğu şeklindeki güçler ayrılığı ilkesindeki dengenin günümüzde, yürütme lehine değiştiği, belirli sınırlar dahilinde yürütme organına da vergilendirme yetkisi tanındığı görülmektedir. Bunun nedeni, sosyal ve müdahaleci devlet kavramlarının getirdiği çabuk ve etkin müdahale zorunluluğunun, yürütmenin güçlendirilmesini gerekli kılmasıdır(29). T.C. Anayasasının 73. maddesinde, vergi, resim, harç vb. mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar, indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Yürütme organı, aşağı ve yukarı sınırlar içinde vergileme yetkisini kullanırken, uygulama esas ve yöntemleri de Maliye Bakanlığı ve Bakanlıkla beraber başka kuruluşlarca ortak olarak belirlenmektedir. Gelir vergisindeki vergi harcamaları uygulamasında Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin sınırları ele alınacak olunursa; hem artış hem azalışın söz konusu olduğu düzenleme vergi tevkifatına aittir. Gelir Vergisi Kanununun 94.maddesinde düzenlenen vergi tevkifatında, Bakanlar Kurulu yasal oran olan % 25'i her bir gelir türü için ayrı ayrı sifıra kadar indirip, % 50' ye kadar çıkarmaya yetkili kılınmıştır. Gelir Vergisi Kanunun ek 3.maddesinde yer alan yatırım indiriminde ise sadece artışa yetki verilmiş, 4369 Sayılı Kanunla getirilen değişiklik sonucu % 40 olarak belirlenen yatırım indirimi oranının, kalkınma planı ve yıllık programlarda özel önem taşıdığı belirtilen sektörlerdeki yatırımlar için % 100'e, 250 milyon ABD \$ karşılığı TL.yi aşan sinai yatırımlar için % 200'e kadar artırılması için Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Genel oran olan % 40'dan ve organize sanayi bölgeleri-kalkınmada öncelikli yöreler için uygulanan oran olan % 100'den daha düşük oran saptayabilmek için yetki verilmemiştir.

(29) ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN: a.g.e., 36.

Kanunda oran olarak değil, parasal miktar olarak belirlenmiş vergi harcamaları için yürütmeye verilen yetki, artış yönünde bir başka unsurla sınırlanmıştır. Özel indirim ve dolayısıyla bu indirimin katları şeklinde belirlenmiş sakatlık indirimi, asgari ücrete bağlanmış, özel indirim tutarının sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücret tutarına kadar artırılmasına(30) Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Ayrıca, vergi harcamalarından yararlanabilmek için belirlenmiş parasal nitelikli koşullarla ilgili düzenleme yapma yetkisi de yürütme organına tanınmıştır. 4369 Sayılı Kanunla düzenlenen mükerrer 123.maddede, yatırım indiriminde en az yatırım tutarı ile ticari kazançlardaki basit usule tabi olmanın genel ve özel şartlarında söz konusu olan parasal değerlerin her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacağı, bu şekilde saptanmış had ve tutarların Bakanlar Kurulunca yarısına kadar artırabileceği veya indirebileceği belirlenmiştir. Aynı madde, gayrimenkul sermaye iradı istisnası ve ücretlerle ilgili bir istisnada(31) da belirtilen şekilde Bakanlar Kurulunca düzenleme yapılabileceğini hükme bağlamıştır. Muafiyetler açısından, 4369 Sayılı Kanundan sonra gelir vergisinde sadece esnaf muafılığı ve bazı serbest meslek erbabının çeşitli koşullarla vergi dışı bırakılması uygulamaları kalmış ve muafiyetle ilgili koşullarda düzenleme yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmemiştir. Vergi ertelemesiyle ilgili olarak da, araştırma-geliştirme harcamalarını geçmemek koşuluyla, ödenmesi gereken verginin % 20'sinin üç yıl için ertelenmesinde oranlarla ilgili değişiklik yapma yetkisi söz konusu değildir.

(30) Özel indirimin asgari ücretin büyüklüğünde saptanması, asgari ücretin vergilendirilmemesi anlamındadır. Vergi reform önerilerinde sık sık yer alan asgari ücretin vergi dışı bırakılması Bakanlar Kurulunun yetkisinde olmakta, bu nedenle ayrı bir yasa çıkarmaya gerek kalmamaktadır.

(31) Hizmet erbabına işverence yemek verilmesi nedeniyle sağlanan menfaat, ücret olarak nitelendirilmiş ve vergiden istisna tutulmuştur. Eğer yemek verilemiyorsa, bir günlük yemek bedelinin ücretliye ödenmesi halinde belli bir miktarı aşmaması koşuluyla vergi dışı bırakılacağı belirtilmiştir. Bu miktarın saptanmasında Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

Vergi harcamalarıyla ilgili olarak Bakanlar Kuruluna verilen yetki sosyal amaçlarla, özel indirim ve bağılı olarak sakatlık indirimi, ayrıcalıklı vergi oranı uygulanmasını sağlayan vergi tevkifatında kullanılabilmektedir. Ekonomik amaçları gerçekleştirmek için ise yatırım indirimi ve vergi tevkifatının menkul sermayeye yönelik unsurlarında düzenleme yapılabilmektedir.

III- TÜRK GELİR VERGİSİNDEKİ VERGİ HARCAMALARININ GELİR VERGİSİ YAPISI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Gelir Vergisi Kanunu geliri, çeşitli kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımladığından, vergilendirme de bu net değer üzerinden yapılmaktadır. Çeşitli gelir unsurlarından elde edilen gelirin toplanacağı belirtildiğinden gelir vergisi üniter niteliklidir. Üniterliğin bir sonucu, belirlenmiş toplam gelire tek bir vergi tarifesinin uygulanmasıdır. Uygulanan tarife, vergi ödeme gücünü en iyi şekilde kavrayıp, vergilendirmek, dolayısıyla vergide adaleti sağlamak için artan oranlı olarak saptanmıştır. Gelir vergisi şahsi bir vergi olduğundan, kişiselleştirmeyi sağlayacak, mükellefin durumunu vergiye yansıtmak düzenlemeleri de içermektedir.

Gelir vergisindeki vergi harcamaları ayrıcalıklı uygulamalar olarak, verginin yapısı ya da özellikleri olarak nitelendirilebilecek unsurlar üzerinde etkili olmakta, bu yapının gerçekleştirmeye çalıştığı amaçlara bazen uyum sağlamakta, bazen aksi sonuçlar yaratmaktadır.

A- Üniterlik Üzerindeki Etkiler

Gelir Vergisi Kanunu belirlenmiş faaliyetlerden elde edilen gelirin toplanarak beyan edileceğini, dolayısıyla, diğer kazanç ve iratlar gelir

unsurundaki zarar hariç zarar indirimi ve diğer mahsupların elde edilen gelir türünden bağımsız olarak yapılabileceğini düzenlemiştir. Bu şekilde belirlenmiş matraha tarife uygulanarak, ödenecek vergi miktarı bulunmaktadır. Gelirlerin toplanması, tek bir vergi tarifesiyle uygulanması üniter yapıdaki gelir vergisinin unsurlarıdır. Bu yapı verginin ödeme gücüne göre saptanmasını sağladığından, vergide adalet açısından uygun görülmektedir. Ancak gelir vergisi uygulama örneklerinde, gelir unsurlarının kendi içinde ayrı düzenlemelere sahip olduğu sedüler nitelikte olanlar da bulunmaktadır. Sedüler gelir vergisinde her bir gelir türü birbirinden bağımsız şekilde vergiye tabi tutulduğundan, mükellefin toplam vergi ödeme gücü ve kapasitesi göz önüne alınamamaktadır. Bu açıdan eleştirilen sedüler gelir vergisinin diğer yönden, korumak, teşvik edilmek istenilen gelir türleri için ayrımcı uygulamalara üniter sistemden daha fazla olanak sağlayabilmesi gibi üstünlüğü de vardır. Bir başka deyişle, bu tip uygulamalar zaten sedüler sistemin yapısında vardır. Geliri unsurlarına ayırmak, bu unsurlara farklı işlem yapma isteğinden kaynaklanmaktadır. Sedüler yapı içinde, her bir sedülde vergi ödeme gücüne uygun vergilendirmeyi sağlamak amacıyla düzenlemeler yapılabilir. Hatta bileşik gelir vergisinde olduğu gibi, sedüller itibarıyla vergilendirmeden sonra kalan gelir belli bir miktarı aşıyorsa, tekrar vergi uygulanabilir. Amaç, vergilendirmede, ödeme gücünü yakalayabilmektir. Dolayısıyla, çoğu zaman vergide adaletle uygun düşmediği belirtilen sedüler nitelikli uygulamada, adaleti sağlamaya yönelik düzenlemeler de yapılabilir. Bu nedenle kanımızca, üniter sistemin koşulsuz olarak vergide adaletle uygun olduğu, diğerinin de koşulsuz aykırı olduğu yargıları oldukça önemli yanlışları taşımaktadır.

Türk gelir vergisinde yer alan vergi harcamalarıyla, bir kısım gelir vergi dışı bırakılmakta, diğerleri vergilendirilmekle beraber, başka gelir unsurlarıyla toplanmadığından kendi başına bir matrah oluşturmakta ve vergilendirmede çoğunlukla, genel tarifiedeki orandan farklı oran uygulanmaktadır. Bu haliyle gelir vergisi sedüler bir yapıda görünmektedir. Geliri ayırıp, farklı vergi oranı

uygulanmasının gerçekten sedüler yapı yaratıp, yaratmadığının belirlenmesinde dikkate alınacak tek kıstas, bu vergilemenin nihai nitelikte olup, olmadığıdır. Bir başka deyişle, yıl içinde diğer gelirler nazaran farklı uygulamalar yapılmakla beraber, yıl sonunda tüm gelirler toplanıp, genel tarifeye göre vergi belirlendikten sonra yıl içinde ödenen vergi düşülüyorsa, gelir vergisi sedüler değil, üniter yapıdadır. Türk gelir vergisinde, yıl içinde yapılan stopajın nihai vergi olduğu gelir unsurları ücretler, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlardır. Ücretler açısından, 4444 Sayılı Kanunun getirdiği değişiklik sonrası tabi olunan tarife diğer gelirler uygulanan tarifeden farklı olduğundan ayrıcalıklı bir durum yaratılmakta, dolayısıyla vergi harcaması oluşmaktadır. Ayrıca, ücretlerde beyanname verme zorunluluğu, miktarı ne olursa olsun, kaç işverenden elde edilirse edilsin kaldırıldığından stopaj nihai nitelikte olmaktadır. 1.1.2000 tarihinden itibaren ücretler, 1.7.1998'den önce olduğu gibi diğer gelirler uygulanan tarifeye tabi olacak, bugün için sedül niteliğinde olan yapısını kaybedecektir. Mesken niteliğinde olmayan gayrimenkullardan elde edilen gayrimenkul sermaye iradından da % 15 oranında stopaj yapılmakta, 1999 yılında 3,5 milyar TL.yi aşmayan irat için beyanname verilmemektedir. Belirlenen miktarı aşmayan irat stopajla nihai olarak vergilendirilmiş olmakta, stopaj oranı genel tarifenin başlangıç oranı % 20'den daha düşük olduğundan, bu uygulama bir vergi harcaması yaratmaktadır. 3,5 milyar TL.yi aşan irat için beyanname verileceğinden, diğer gelirler varsa onlarla toplanıp, artan oranlı olarak vergilendirilecektir. Stopaja tabi tutulan menkul sermaye iradında da kesinti oranları tarifeden düşük olduğundan ve iratların çoğu için beyanname verilmesi gerekmediğinden, uygulama vergi harcaması niteliğindedir. 4444 Sayılı Kanunda mevduat faizleri, repo gelirleri, özel finans kuruluşlarından sağlanan kar payları için miktarı ne olursa olsun beyanname verilmeyeceği hükme bağlandığından, beyana tabi menkul sermaye iradı oldukça sınırlanmıştır. Sadece, hisse senedi kar payı, iştirak hisselerinden doğan kazançlar,

kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları, nama ve hamiline yazılı tahvil faizleri gibi stopaja tabi menkul sermaye iratları için, 1999'da 3,5 milyar TL.yi aşıyorlarsa beyanname verme zorunluluğu vardır. Beyanname verildiği takdirde, beyannamede gösterilecek iradın belirlenmesinde enflasyonun etkisini gideren indirim uygulanacaktır. Artan oranlı tarifeye rağmen, bu indirimin uygulanmış olması nedeniyle, iradın vergi yükü aynı miktardaki diğer gelir türlerine nazaran daha düşük olabilir. Zirai kazançlarda kanuni ölçülerin aşılmaması, bir başka deyişle gerçek usule tabi olunmaması halinde, mükellefler kendi istekleriyle bu usulü seçmemişlerse, beyanname verilmeyeceğinden, zirai hasılatı yapılan stopaj nihai vergi olacaktır. Kesinti gayrisafi tutardan yapıldığı için, oranların düşük olmasına rağmen, gerçek vergi yükü giderin büyüklüğüne bağlı olarak diğer gelir unsurlarından farklılaşmayabilir.

4369 Sayılı Kanunla gelir vergisindeki istisna ve muafiyetlerin oldukça sınırlandırılmasına rağmen, 4444 Sayılı Kanunun getirdiği değişiklikler sonucu ücretler ve bazı menkul sermaye iratları için beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması, ücretlere diğer gelirlere uygulanmayan bir tarifenin uygulanması nedeniyle, bugünkü yapısıyla gelir vergisi üniter niteliğinden uzaklaşmış görülmektedir. Özellikle 1999 yılı için ücretlere ayrı bir tarife uygulanıyor olması, bu gelir unsuruna bir sedül niteliği kazandırmaktadır. Oysa 4369 Sayılı Kanunda, ücretler ve çoğu menkul sermaye iradı için belli bir sınırın aşılması halinde beyanname verilmesi, telif kazançları istisnasının belli bir miktarda kazanç için uygulanabilmesi gibi gelir vergisinin üniter yapısını pekiştirici nitelikte düzenlemeler yer almaktaydı.

B- Net Gelirin Vergilendirilmesindeki Etkiler

Gelir vergisi toplam net geliri vergilendirmeyi amaçlamaktadır. Geliri elde edildiği anda vergileyen stopajın matrahını gayrisafi gelir

oluşturmaktadır. Stopaja tabi tutulmuş gelir için beyanname verilmesi gerekmiyorsa, kesilen vergi nihai nitelikte olduğundan, sonuçta gayrisafi gelir vergilendirilmiş olmaktadır. Net değeri üzerinden vergilendirilen bir başka gelir unsuruyla aynı büyüklükte olduğu halde vergi yükü farklılaşabilmektedir. Ayrıcalıklı vergi oranları stopajla uygulandığından, giderler dikkate alındığında ayrıcalıklı oranların tarifedeki oranlara yaklaşması, devletin bu vergi harcaması nedeniyle katlandığı gelir kaybının gözükenenden daha düşük olması sonucunu yaratmaktadır. Farklı vergi oranı uygulanan gelirler için beyanname verilmesi halinde, uygulama vergi harcaması niteliğini kaybetmekte, ayrıca, net gelir üzerinden vergilendirme yapılmış olmaktadır.

Vergi harcaması kapsamında ele alınan indirim, gelirin netliğini değil, belirli gelir türlerini korumaya, böylece sosyal ve ekonomik amacı gerçekleştirmeye yöneliktir. Menkul sermaye iradında beyanname verilmesi halinde uygulanan indirim ise, bir vergi harcaması oluşturmamakta, gelirin gerçekliğini sağlama amacını taşımaktadır. Ancak, diğer gelirler için enflasyondan arındırma işleminin yapılmamasının, bu uygulamaya ayrıcalıklı bir nitelik kazandırıyor olması nedeniyle, vergi harcaması kapsamında düşünülebilir. Aslında, indirim uygulaması vergilendirilecek gelirin gerçekliğini sağlamaya yönelik yapısal bir uygulamadır. Dolayısıyla vergi harcaması yaratmamaktadır.

C- Vergilemede Sübjektifliğin Sağlanması Üzerindeki Etkiler

Gelir vergisi şahsi bir vergi olarak, mükellefin kendisinin ve ailesinin durumunu vergilemede dikkate almak zorundadır. Bunu sağlamaya yönelik en önemli uygulama en az geçim indirimidir. Mükellefin kendisi, eşi,

çocukları için belirli bir indirimin tanındığı bu uygulama 1986'dan beri gelir vergimizde yer almamaktadır. Sosyal amaç taşıyan tüm vergi harcamaları gelir vergisinin sübjektifliğini sağlamaya yöneliktir. Ücretlilerin yanında bazı koşullarla basit usule tabi ticari kazanç sahipleri ve serbest meslek erbabının yararlandığı sakatlık indirimi, mükellefin kendisinin özörlü olması veya ücret, serbest meslek kazancı elde edenler için bakmakla yükümlü olunan böyle bir kişi bulunması halinde uygulanmaktadır. Böylece aynı gelire sahip oldukları halde özörlü olan-olmayan mükellef arasında vergi yükü farklılaştırılmış olmaktadır. Gelir elde etmede diğerlerine göre daha fazla zorlanan özörlü mükelleflerde olduğu gibi, zor koşullarda yaşamını sürdüren veya çalışan gelir sahipleri de vergi yasasıyla korunmaktadır. Toprak altında çalışanların, gemi adamlarının, hizmetçilerin ücretlerinin, şehit dul-yetimlerine bu sıfatları nedeniyle yapılan ödemelerin vergi dışı bırakılması örnek olarak verilebilir. Vergilemede sübjektifliği sağlamaya yönelik bir başka vergi harcaması, mükellefin kendisine, eşine ve çocuklarına ait hayat, sağlık, sakatlık, tahsil, kaza, hastalık gibi şahıs sigorta primlerinin beyan edilecek gelirden indirilmesidir.

Gelir vergisinde gelirin toplanarak beyan edilmesi halinde, verginin şahsileştirilmesi daha kolay bir şekilde yapılabilir. Bu nedenle de üniter sistemin daha adaletli olduğu savunulmaktadır. Her bir gelir türü için ayrı bir uygulama ve vergi oranının olduğu sedüler sistemde vergiyi kişiselleştirmeye yönelik düzenlemeler yapılabilir. Beraber, bu uygulamanın etkinliği üniter sisteme göre daha sınırlı kalmaktadır.

Türk gelir vergisinde, ayrıcalıklı vergi oranı uygulama şeklindeki vergi harcaması stopajla uygulanmakta, bazı hallerde kesilen vergi nihai olmaktadır. Stopajla vergilendirilen ve genel tarifedeki oranların uygulandığı(1999 yılında ayrı bir tarifenin uygulanmaktadır) ücret gelirleri açısından, düzenli olarak aynı kaynaktan gelir elde edildiğinden, vergi sorumlusu da sürekli aynı kişi veya kuruluş olduğundan kişisel durumun

stopaj matrahına yansıtılması daha kolay olmaktadır. Diğer stopaja tabi gelir türlerinde beyanname verilmiyorsa, kişisel ve ailevi durumu matraha yansıtmak olanaksızdır. Bu nedenle gelir vergisi objektif bir karakter kazanmaktadır. Vergiden muaf esnafın, gerçek usule tabi olmayan çiftçilerin ve gelir miktarına bağlı olmaksızın beyanname verilmesi gerekmeyen irat elde eden ya da belli bir sınırın aşılması halinde beyanname verilme yükümlülüğü olan iratlarda bu sınırın altında gelir elde eden menkul sermaye iradı sahipleri için gelir vergisi objektif niteliktedir.

D-Vergide Adalet Üzerindeki Etkiler

Vergide adalet, bireylerin vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesini gerektirir. Vergi ödeme gücünün mükellefin kendisi ve ailesinin geçinmesine yetecek gelirin üzerinde başladığı kabul edilmektedir. Gelir vergisinde sübjektifliği sağlamaya yönelik uygulamaların yanısıra, sınırlı kazanca sahip küçük sanat erbabı ve serbest meslek erbabının vergi dışı bırakılması da vergilemede adaleti hedefleyen düzenlemelerdir. Vergide adaletin bir gereği de geliri aynı olanların aynı, farklı olanların farklı düzeyde vergi ödemeleridir. Gelir türleri arasında ayrıcalıklı uygulamalar yapılması, aynı miktarda geliri farklı unsurlardan elde edenler arasında vergi yükünün farklılaşmasına neden olmaktadır. Ekonomik amaçla gelir vergisinde yer alan vergi harcamaları vergi adaletine aykırı sonuçlar yaratabilmektedir. Bir anlamda, vergide adaletten fedakarlık edilerek üretimin, yatırımın, istihdamın artmasına, ülke içinde bölgesel gelişmişlik farkının azaltılmasına, ekonomik kalkınmanın sağlanmasına çalışılmaktadır. Bu amaçla yapılan düzenlemeler geliri, dolayısıyla tasarrufu yüksek olan mükelleflerin vergi yükünü azaltarak, teşvik etmektedir. Devletin vergilemeyle gelir-servet dağılımını adaletli hale getirme ve vergilemeyle ekonomik kalkınmayı sağlama hedefleri arasında bir

uzlaşmazlık vardır. Tek bir hedefe yönelme diğerinin tamamen gözardı edilmesine neden olmaktadır. Her iki hedefi belli ölçüde gerçekleştirmek amaçlandığında ise, belirli alanlarda birinden fedakarlık edilmesi gerektiğinden, ekonomik teşvik niteliğindeki vergi harcamaları uygulandığı alanda vergide adaleti zedeleyecek, sosyal amaçlı vergi harcamaları vergide adaleti sağlayıcı etki yaratırken, tasarrufları, yatırımı ve üretimi teşvik edemeyecektir. Vergi harcamalarıyla kamu harcaması kapsamındaki sübvansiyon aynı nitelikte, birbirinin alternatif olan uygulamalardır. Sübvansiyonda da seçilmiş bazı faaliyetler, unsurlar desteklenmekte, belirlenenlerin dışında kalanlar herhangi bir yarar elde edememektedir. Bir başka deyişle, yararlanmada eşitsizlik ortaya çıkmaktadır. Hangi alanda olursa olsun bir seçici, ayrımcı uygulama daima eşitsizlik ve adaletsizlik sonucunu yaratacaktır.

Gelir vergisinde yer alan yatırım indirimi ve menkul sermayeye yönelik uygulamalar birer yatırım teşvik önlemleridir. 4369 Sayılı Kanunla yatırım indirimine getirilen, izleyen yıl yapılması öngörülen yatırım için cari yıl kazancından indirimine izin verilmesi bu müesseseyi daha da cazip hale getirmektedir. Kalkınmada öncelikli yörelerde indirimin % 100 olarak uygulanması, bölgesel gelişmişlik farkını azaltmaya yönelik önemli bir düzenlemedir. 250 milyon ABD \$ karşılığı TL. tutarındaki yatırımlara % 200 yatırım indirimi oranı uygulanabilmesi, büyük ölçekli yatırımları ve yabancı sermaye yatırımı cezbedecek niteliktedir. Harcama miktarının iki katı tutarındaki indirim, harcamayı aşan kısım için devletten sübvansiyon verilmesi anlamındadır. Menkul sermaye iradındaki stopaj oranları % 0-12-13 olarak uygulanmaktadır. Kamu borçlanma araçlarının % 0 stopaja tabi tutulması borçlanma maliyetini azaltmak için gerekli bir uygulama olarak gözükmemektedir. 4369 Sayılı Kanunla tarifedeki oranlar düşürüldüğünden, stopajdaki ayrıcalıklı vergi oranlarıyla tarifedeki oranlar arasındaki fark, önemli ölçüde azalmıştır. Ancak, 4444 Sayılı Kanunun tarifedeki oranları beşer puan artırarak yeni bir tarife düzenlemesi nedeniyle, stopajla genel tarife arasındaki oran farkı açılmıştır. Tarifedeki oranların artırılması, çoğu

menkul sermaye iradı için beyanname verme yükümlülüğünün miktara bağlı olmaksızın kaldırılması sonucu devlet gelirlerinde hızlı bir azalışın olmaması amacıyla, mevduat faizleri ve repo gelirlerine uygulanan stopaj oranları artırılmıştır. İratlara uygulanan en yüksek stopaj oranı ile tarifenin ilk oranı arasında % 7 büyüklüğünde bir açıklık vardır. Oysa 4369 Sayılı Kanundaki düzenlemeler, menkul sermaye iradının vergi yükünün diğer gelir türlerinin vergi yüküne yaklaşmasını sağlayıcı nitelikteydi. Bazı iratlar için belli bir miktar aşılnca beyanname verildiğinden, iratlar açısından artan oranlı vergilendirme yapılabiliyordu. Bu durumda sermayeye tek teşvik, enflasyonla ilgili indirimle olanak sağlanmasaydı. 4369 Sayılı Kanunun getirdiği düzenlemeler eskisine göre, sermayenin vergi yükünü belli bir düzeyde artırıcı nitelikteydi. Bu nedenle, sermayenin vergilendirilmesine yönelik düzenlemelerin gelir vergisi sistemimizde adaletsizliğe neden olduğu eleştirileri, bir ölçüde haklılığını yitirmişti. 4444 Sayılı Kanunun sermaye lehine getirdiği değişiklikler vergide adaleti zedeler nitelikte görülmektedir. Ancak, tam anlamıyla eşitliği sağlamak, sermaye kaçışı gibi bir çok sakıncaları beraberinde getirebilir. Tüm vergi sistemlerinde genellikle en çok korunan gelir unsuru sermaye olduğundan, az veya çok eşitlikten uzaklaşmaktadır.

Türk Anayasa Yargısında, ayrıcalıklı vergi oranı uygulanması şeklindeki vergi harcaması vergide adaletin sağlanması için gerekli bir uygulama olarak ele alınmıştır. Anayasa Mahkemesine açılan bir iptal davası üzerine, ücretlere ve diğer kazançlara uygulanan stopaj tarifesinin farklılığı vergide adalet ilkesi açısından incelenip, karara bağlanmıştır. Gelir Vergisi Kanununun 2361 Sayılı Kanunla değişik 94. maddesine göre, ücretlilere uygulanan tarife % 25-50 arasında değişen oranlarda olup, bu oranlar Bakanlar Kurulu Kararıyla %10'a kadar indirilebilip, eski oranına kadar çıkarılabiliyorken, stopaj usulüne ve % 25 vergi oranına tabi diğer gelir unsurları için Bakanlar Kuruluna verilen yetki, bir katına kadar artırma ve sıfıra kadar indirebilme şeklinde olmuştur. Anılan maddeyle ücretler için stopajın ancak % 10'a kadar indirilebilmesine karşın, diğer gelirler için % 0'a kadar azaltılabilmemesinin,

Anayasanın 73. maddesinin "herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi" ilkesiyle "vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımı" ilkesine aykırı olduğu iddiasıyla iptal davası açılmıştır. Anayasa Mahkemesinin kararında ilgili düzenlemenin sözü edilen ilkelere ters düşmediği belirtilerek, iptal istemi reddedilmiştir. Mahkeme Kararında, gelir vergisine esas tarife üzerinden tabi tutulan ücret gelirinin, çoğu mükellef için devamlı gelir kaynağı olmasına karşın, stopaja tabi diğer gelirlerin bir kısmının geçici gelir kaynağı olduğu belirtilerek; farklı nitelikteki gelirlerin ayrı vergilendirme yöntem ve oranlarına tabi tutulmasının vergide adaletin sağlanması için gerekli görüldüğü vurgulanmıştır. Ayrıca, çağdaş devletlerin; sermaye birikiminin teşvik edilmesi, kalkınma hızının artırılması, enflasyonun durdurulması, işsizliğin önlenmesi, ödemeler dengesi açığının giderilmesi ve tüketim yapısının islah edilmesi gibi temel sosyo-ekonomik amaçlara ulaşmak için kullandığı en etkin araçlardan biri olarak, çeşitli gelirlere uygulanan vergi oranlarının indirilip artırılması görülmüştür. Eşitlik-adalet ilkesinin, haklı nedenlerin varlığı halinde, vergilemede farklılık yaratılmasına engel olmayıp, tam tersine bu ilkeyi gerçekleştirmek için gerekli olduğu şeklinde bir değerlendirme yapılmıştır. Yine aynı iptal isteminde, ücretler dışındaki gelirlere uygulanan stopaj oranlarının sıfıra kadar indirilebilmesinin verginin kaldırılması anlamına geldiği belirtilerek, Anayasanın 73. Maddesindeki "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" hükmüne göre Anayasaya aykırılık iddia edilmiştir. Anayasa Mahkemesinin Kararında ise, bir vergi oranının sıfıra indirilmesinin hiçbir zaman o verginin kaldırıldığı anlamına gelmediği; verginin kurum olarak devam ettiği; Bakanlar Kurulunun ekonomik şartlara göre, istediği zaman bu oranı yeniden, kanunla belirlenen orana düzeye çıkarabileceği ifade edilerek, aykırılık iddiası reddedilmiştir(32).

(32) Anayasa Mahkemesi Kararı Esas Sayısı: 1986/5, Karar Sayısı: 1987/7, Karar Tarihi: 19.3.1987. Ancak, üye Yılmaz ALİFENDİOĞLU bu görüşe katılmamıştır. Karşılıklı yazısında Bakanlar Kurulunu stopaj oranlarını sıfıra kadar indirme yetkisinin ücretler açısından tanınmadığı, bu nedenle ücretlerle diğer gelirlere yönelik stopaj arasında büyük eşitsizlik doğduğu; emek gelirinin sermaye gelirlerine göre düşük oranda vergilendirilemediği belirtilerek, bu düzenleme eşitlik ve adalet ilkesine aykırı bulunmuş, iptali gerektiği bildirilmiştir. Erdal SÖNMEZ-Garip AYAZ: **Anayasa Mahkemesi Kararları Vergi (1962-1999)**, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası Birliği Yayınları-77, (Ankara,1999), 82-83, 105-106, 117-118.

Vergilemede adaleti sağlamaya yönelik ayırma kuramı açısından, Türk gelir vergisinde ücretlere, özel indirim adı altında belirli miktarın gelirden indirimi uygulaması yer almaktadır. Ancak bu indirim, sermaye gelirin'e göre emek gelirinin vergi yükünü önemli ölçüde farklılaştırıcı nitelikte değildir. Ücretliler açısından dikkate değer bir düzenleme 4444 Sayılı Kanunla yapılmış, daha düşük oranlı bir tarifenin 1999 yılı için ücret gelirlerine uygulanması sağlanmıştır. 1999 tarifesinde yıl içinde değişiklik yapılması sonucu, yılın ilk sekiz ayında tabi olunan tarife ücretler açısından kalan dört ay da geçerli olacaktır. Diğer gelirler için 1999 geliri 2000 yılında beyan edileceğinden, bu gelirlere beşer puan artırılmış tarife uygulanacaktır. Yasadaki değişiklik sonucu 1999 yılı gelirlerine farklı tarifelerin uygulanması, ayırma kuramına yönelik bir düzenleme olarak ele alınabileceği gibi, henüz beyan edilmemiş, yıl içinde vergilendirilmemiş gelirin başka bir tarifeye tabi tutulmasının kolaylığı nedeniyle teknik bir düzenleme olarak da değerlendirilebilir. Hangi amaçla yapılmış olursa olsun, ülkemizdeki vergi yüküyle ilgili araştırmaların çoğunda yer alan ücretlerin vergi yükünün azaltılması için düşük oranlı bir tarifeye tabi tutulması gerektiği şeklindeki öneriler, bu şekilde hayata geçirilmiş olmaktadır. Ancak uygulama, sadece 1999 yılı için geçerli olduğundan, daha sonra herhangi bir değişiklik yapılmazsa, ücretler 2000 yılında yeni tarifeye tabi olacaktır. Türk vergi sistemi içinde ayırma kuramı daha ziyade, sermayeyi vergilendirmeye yönelik olarak uygulanan ayrı bir vergi, kurumlar vergisiyle başarılmaya çalışılmaktadır.

Vergide adaleti sağlamaya yönelik sonuç yaratan bir başka unsur artan oranlı vergilemedir. Bu tarife, geliri farklı olanların oransal olarak da farklı vergi vermelerini sağlama amacındadır. Vergi harcamalarının artan oranlı tarife üzerindeki etkisi bir alt başlıkta incelenecektir.

E-Tarifenin Artan Oranlılığı Üzerindeki Etkiler

Gelir vergisi tarifesi % 20-45 arasında beşer puan artışlarla altı dilimden oluşmaktadır. Artan oranlılık vergi ödeme gücüne ulaşmada önemli bir unsurdur. Vergi harcamalarının vergi dışı bıraktığı gelirler nedeniyle, tarifiedeki artan oranlılığın etkisi azalmaktadır. İstisna tutulan, indirilen gelir matraha dahil edilmediğinden, ödeme gücü arttığı halde matrahın artmaması, uygulanacak vergi oranlarının değişmemesine neden olmaktadır. Oysa bu miktarlar matraha dahil edilseydi, bir üst gelir dilimine çıkılıp, daha yüksek vergi oranına tabi olunabilirdi.

Artan oranlılığın etkisini yıpratın bir başka vergi harcaması ayrıcalıklı oran uygulamalarıdır. Bu durumda adeta ikinci bir tarife oluşmakta, beyanname vermek zorunda olmayanlar bu tarifieden vergilendirilmiş olmaktadır. Aynı miktarda olan değişik gelir unsurlarının vergisi, stopaja tabi olup, olunmamasına göre farklılaşabilmektedir. Menkul sermaye iratlarının düşük orandan stopaja tabi tutulması nedeniyle, genel tarifiede yüksek orandan vergilendirilen gelirle aynı miktardaki iradın vergi yükü oldukça farklılaşacaktır. İrat için beyanname verilmesi durumunda, artan oranlı tarifeye tabi olunduğu halde, uygulanan indirim sonucu matrah önemli ölçüde azaltılmış olduğundan, düşük dilimlere girilerek, artan oranlılığın gelir üzerindeki etkisi sınırlanmaktadır. Sonuç olarak, stopaj uygulamasının getirdiği ayrıcalıklı yapı, menkul sermaye iradı ile genel tarifeye tabi gelir unsurları arasında ve beyanname verme zorunluluğuna bağlı olarak da menkul sermaye iradının kendi içinde ortaya çıkmaktadır.

IV- TÜRK GELİR VERGİSİNDEKİ VERGİ HARCAMALARININ VERGİ MALİYETİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi maliyetiyle ilgili olarak, vergi yönetiminin katlandığı idari maliyet, mükellefin katlandığı uyum maliyeti vardır. Vergilemeyle ilgili herhangi bir düzenleme her iki tarafa maliyet yükleyebileceği gibi, diğerinin lehine tek tarafın maliyetini de artırabilir. İdeal olan, iki tarafın da vergiyle ilgili işlemler için en az maliyetle karşılaşmasını sağlamaktır. Bu nedenle herhangi bir düzenleme yapılırken, diğer unsurların yanısıra vergi maliyetini nasıl etkileyeceğinin de dikkate alınması gerekmektedir. Vergi harcamalarının vergi maliyeti üzerindeki etkisi hem idare hem de mükellef açısından incelenebilir.

A-İdari Maliyet Açısından

İdari maliyet, net vergi hasılatının saptanması açısından oldukça önemlidir. Ayrıca, maliyetin elde edilen vergi gelirinе göre düşük olması idarenin etkinliğini, mevzuatın yeterliliğini ortaya koymaktadır. Ancak, idari maliyeti hesaplamak, gelir idaresinin kaynaklarının ne kadarını vergileme için kullandığının belirlenmesindeki güçlük nedeniyle oldukça zordur. Vergilemede idari etkinliği konu alan bir yüksek lisans tezinde, Gelirler Genel Müdürlüğünce, 1980 yılındaki iktidar değişikliğinden sonra gelen taleple 1980-1986 yılları için vergi maliyeti üzerine çalışma yapıldığı, bu çalışmada 1980 yılı öncesinin kapsamadığı gibi, vergi çeşitleri açısından da bir ayrımın yer almadığı belirtilmiştir. Çalışmada, vergi gelirleriyle gelir idaresinin harcamaları kıyaslanarak 100 TL. vergi toplamak için yapılan harcama 1980'de 0,92 TL., 1981'de 0,95 TL., 1982'de 0,90 TL., 1983'de 0,86 TL., 1984'de 0,91 TL., 1985'de 1,10 TL. ve 1986 için 1,03 TL. olarak

belirlenmiştir(33).

Vergi harcaması olarak adlandırılan uygulamalar, belirli amaçları gerçekleştirmek uğruna katlanılan gelir kaybının bir kamu harcaması niteliğinde olduğunu belirtmektedir. Bu açıdan vergi harcamaları, gelir idaresince yapılan kamu harcaması, bir başka deyişle idarenin maliyetidir. Personel, demirbaş, kırtasiye gibi vergilemeyle ilgili masrafların yanında bir gider unsuru olarak değerlendirilebilir. Bu unsurun diğer masraflar üzerindeki etkisi onu azaltma, yoketme şeklinde ortaya çıkabilir. Ancak, vergi harcamasıyla ayrıcalıklı uygulama yapıldığından, hedeflenenlerin dışında kalanların yararlanması engellenmeye çalışılır. Bu da, vergilemenin bir başka gider kalemi olan denetim masraflarını artırabilir.

Muafiyet, istisnaların vergi sisteminde yer alma gerekçelerinden biri, belirli gelir unsurları için yapılacak vergileme masraflarının vergi hasılatını aşmasıdır. Dolayısıyla, bu uygulamalarla idari maliyetten tasarruf sağlanmış olmaktadır. Gelir yaratma kapasitesi düşük faaliyetlerle geçimini sağlayan kişilerin vergi dışı bırakılmasına örnek olarak, küçük sanat ve ticaret erbabına yönelik esnaf muafılığıyla, köylerde veya nüfusu 5000'in altındaki yerlerde çalışan ebe, sünnetçi, arzuhalci, sağlık memuru gibi serbest meslek erbabına yönelik muafiyeti verebiliriz. Ücretler, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradındaki istisna ve indirimlerin sosyal fonksiyonu olmakla beraber, verginin idari maliyetinden de önemli tasarruf sağlamaktadır. Stopaj, vergiyi doğduğu anda tahsil etmeye yönelik bir yöntem olarak, idari maliyeti de azaltıcı etki yaratmaktadır. Vergi sorumluları, genellikle, birden fazla kişinin vergisini kesip, tek bir beyannameyle vergi idaresine bildirerek ödemektedir. Böylece, herşeyden önce ilgilenilecek beyanname sayısı azaltılmış olmaktadır. Ayrıca, vergiden muaf esnafın vergi sorumlularına yaptığı satışta ve hizmet karşılığında, telif kazancında vergi kesildiğinden, istisna-muaf tutularak maliyetten tasarruf edilmiş mükellefler vergilendirilerek hasılat artırılmış olmaktadır. Ayrıcalıklı oranların uygulanmasında stopaja

(33) Mustafa MUHTAROĞLU: **Vergilendirmede İdari Etkinlik**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, (İstanbul, 1987), 90.

başvurulması, düşük oran nedeniyle ortaya çıkan gelir kaybının yanında, ayrıca bir maliyetin ortaya çıkmasını önlemektedir. Gerçek usule tabi olmayan zirai kazançlar, menkul sermaye iradının büyük çoğunluğu, telif kazancı için beyanname verilmesi gerekmediğinden, bu gelirleri koruyup, teşvik ederken ek maliyet yaratılmamış olmaktadır.

B-Uyum Maliyeti Açısından

Mükellefin veya kendisi mükellef olmamakla beraber vergilendirmeye ilgili görev verilmiş olanların görevlerini yerine getirmek amacıyla katlandığı maliyet açısından, sadece maddi nitelikte olanlar değil, endişe, korku, sıkıntı gibi psikolojik maliyetin de dikkate alınması gerektiği teorisyenlerce belirtilmektedir. Ölçülebilir olmamasına rağmen, vergilemeyle ilgili düzenlemelerde gözardı edilmemelidir. Vergi harcamaları devletin masrafları olduğundan, uyum maliyeti üzerinde artırıcı etki yaratmaz. Hatta vergi harcamasının olmadığı uygulamaya göre, mükellefin maliyetini azaltabilir. İstisna haddini aşmayan konut kiralarda olduğu gibi, vergi harcaması nedeniyle beyanname verme zorunluluğunun kalkması buna örnektir. İstisna, muafiyet uygulamasında mükellef, hem verginin kendisinden hem de şekli görevlerini yerine getirmek için yapacağı harcamadan tasarruf eder. Vergi dışı bırakıldığı halde stopaj uygulanıyorsa, vergi ödenmekle birlikte, vergilendirmeye ilgili görevler için harcama yapılmaz. Eğer stopajla ayrıcalıklı vergi oranı uygulanıyorsa, düşük orandan vergilendirilme nedeniyle verginin kendisinden de tasarruf sağlanır.

Vergi sorumlusu kendi varlığından vergi ödememekte, başkalarının gelirlerinden vergi kesmekle görevlendirildiği için uyum maliyetiyle karşılaşmaktadır. Kesilen vergiyle ilgili hesaplar yapıp, belge düzenlenmesi, beyanname verilmesi nedeniyle katlandığı maliyetin değerlendirilmesinde, kesilen verginin idareye ödeninceye kadar faizsiz kredi olarak kullanılması olanağı da gözönüne alınmalıdır. 4369 Sayılı Kanunun geçici 5. maddesinde

düzenlenmiş olan ve kesilen verginin ödenmesini erteleyen uygulamaya göre, vergi sorumlusu sıfatıyla kesilen verginin idareye ödenmesi iki yıl geciktirilmektedir. Sendikalı işçi istihdamını amaçlayan bu düzenleme, işverene kullanabileceği kredi yarattığından vergi maliyetini de azaltmaktadır.

V- MALİYE POLİTİKASI AÇISINDAN GELİR VERGİSİNDEKİ VERGİ HARCAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Maliye politikasının amaçlarından biri olan ekonomik kalkınmayı sağlamak için, vergi sistemlerinde sermaye ve yatırıma yönelik teşvikler yer almaktadır. Yatırım indirimi, planlı dönemden itibaren gelir vergisinde varolan önemli teşviklerden biridir. Önceleri yatırım indiriminden yararlanabilmek için yatırımın özkaynaklardan karşılanması şart koşulmuşken, zamanla vazgeçilerek, borç ve diğer kaynaklarla yatırımın finanse edilmesi halinde de indirimden yararlanılması sağlanmıştır. Yatırım ve sermayeye tanınan vergi teşvikleri başlangıçta oldukça az ve sınırlı bir haldeyken, benimsenen yeni ekonomik model nedeniyle, zamanla daha geniş kapsam ve nitelikte uygulanmaya başlanmıştır. 1980'lerin başından itibaren, dünyada giderek yaygınlaşan eğilim de izlenerek, ekonomide devletin payının azaltılması, bir başka deyişle devletin küçültülmesi, özel sektörün teşvik edilerek dışa açılmanın sağlanması yönünde bir ekonomi politikası oluşturulmaya çalışılmıştır. Devletin küçülmesi yatırımların, gelirlerin azaltılması anlamına geldiğinden, özel yatırımları artırmak amacıyla, zorunlu tasarruf modelinden gönüllü tasarruf modeline geçilmiş, kişilerin ellerinde, devletin alımından vazgeçtiği vergilerden oluşan bir fon bırakılarak, bu tasarrufların özel yatırımları artırması hedeflenmiştir.

Kalkınmanın gerektirdiği büyük ölçekli yatırımlar genelde kurumlarca yapılabilir nitelikte olduğundan, kurumlar vergisindeki vergi harcamaları ve

vergi harcaması niteliğinde olmayan teşvikler amacı gerçekleştirmek açısından daha önemli olmaktadır. Gelir vergisi mükelleflerinin nispeten küçük yatırımları için sadece yatırım indiriminden yararlanılmaktadır. Hatta, indirime tabi yatırımların finansmanı için kurumlara finansman fonu ayırabilme olanağı tanınmışken, gelir vergisi mükellefleri için bu tür düzenleme yapılmamıştır.

Sermayeye yönelik teşvikler ise, menkul sermaye iratlarını, gelir vergisi tarifesinin % 25 ile başladığı dönemde % 0-% 12 arasında stopaja tabi tutarak sağlanmaya çalışılmıştır. Ayrıca diğer gelirler için beyanname verildiği durumda bile, menkul sermaye iratlarının beyana dahil edilmeyeceği hükme bağlanarak, stopajla kesilen verginin nihai vergi olması sağlanmıştır. Böylece, sermayenin vergi yükü, diğer gelir unsurlarına göre düşük düzeyde kalmıştır. Kamu kesiminde daralmayı hedefleyen politika 1980 ortalarına kadar başarılı olmuş, ekonomik büyüme ve bunun gerektirdiği altyapı yatırımları ve vadesi gelen dış borçlar nedeniyle, daha sonraları, kamu harcamaları artmış(34), vergi gelirleri de azaldığından kamu açığı ortaya çıkmıştır. Bu açıkların kapatılması amacıyla kısa vadeli ve yüksek faizli iç borçlanmaya gidilmiştir. Kamu borçlanma araçlarının getirileri vergilenmeyerek, bir başka deyişle % 0 oranında stopaja tabi tutularak, bu araçlar cazip hale getirilmiş, faizlerin vergiler nedeniyle daha da artması önlenmiştir. Ancak, devletin vergilendirme yerine borçlanmaya gitmesi, iç borç yükünün artmasına neden olmuş, 1996'da faiz ödemelerinin gelir vergisine oranı % 221 düzeyine ulaşmıştır. Bu tabloya göre, faiz ödemelerini karşılamak için, tahsil edilen gelir vergisini iki katına çıkarmak gerekmektedir(35). Kamu açıklarına bağlı olarak iç borçların artışı, sadece gelir vergisindeki vergi harcamalarının bir sonucu olarak görmek mümkün değildir. Fakat, bu sonucu oluşturan maliye politikasının kullandığı araçlardan biri de vergi harcamaları olmuştur. 4369 Sayılı Kanun, menkul sermaye

(34) Oğuz OYAN-Ali Rıza AYDIN: **Türkiye'de Maliye ve Fon Politikaları Alternatif Yönelişler**, Adım Yayıncılık, (Ankara, Ekim 1991), 19.

(35) Oğuz OYAN: **Türkiye Ekonomisi Nereden Nereye**, İmaj Yayıncılık, (Ankara, 1998), 79.

iradının beyana dahil edilmesi konusunda önemli bir adım atmıştır. Üstelik gelir vergisi tarifesindeki oranların düşürülmesine bağlı olarak, stopaj oranı-tarife oranı arasındaki açıklık çok daralmıştır. Bu düzenlemeler, diğer gelir unsurlarıyla menkul sermaye iradının vergi yükünün yaklaşmasını sağlayıcı niteliktedir. Ancak tasarrufların azalması, sermayenin düşük vergi yükü olduğu alanlara kaçışını önlemek için, bu tip uygulamalarda dikkatli olmak gerekmektedir.

4369 Sayılı Kanunun vergi yükünü artırıcı yönde getirdiği düzenlemeler oldukça fazla tepki toplamış, Dünya'daki ekonomik krizin olumsuz yansımaları da bahane edilerek yasanın değişmesi için hükümete baskı yapılmıştır. 4444 Sayılı Kanun bu koşullar altında hazırlanmış, önceki yasanın bir çok düzenlemesinin dört yıl için ertelendiği belirtilerek geri adım atılmıştır. Sermayenin stopajla ve düşük orandan vergilendirilmesine dönmüştür. Ancak günümüzde, ülkelerin çoğunun, sermayenin vergi yükünü diğer gelir unsurlarına nazaran daha düşük tuttukları da bir gerçektir.

Vergi teşviklerinin yatırımlar üzerindeki etkisinin saptanması çok güç olmakla beraber bazı ülkelerde yapılan çalışmalar, yatırımcıların kararını belirlemede vergilemenin önemli bir rol oynamadığını göstermiştir. Bu nedenle teşvikleri sınırlı tutmak, yatırımları artırmak için kredi politikasını düzenlemek, altyapı yatırımlarını tamamlamak daha etkili bir yöntem olarak gözükmemektedir(36).

4369 Sayılı Kanunla, istihdamı artırmayı teşvik eden bir vergi harcaması getirilmiştir. İşverenlerin, belli bir tarihe kadar işe aldığı işçilerden kestiği gelir ve damga vergilerinin işletmelerinde, işlerinde iki yıl faizsiz kredi olarak kullanabilmeleri olanağı sağlanmıştır. Çalışanlar da iş ve sosyal güvenceye sahip olmaktadır. İşverenin SSK payının yarısı Hazinece karşılanırken, diğer kanunlarla getirilen mali yükümlülükler de ertelenmektedir. Bu uygulama

(36) Özhan ULUATAM-Ramazan TAŞ-Meltem KAYIRAN DİLMEN:Türk Vergi Sisteminin Temel Sorunları ve Bir Reform Önerisi, Türk Harb-iş Sendikası İçin Hazırlanmış Rapor, Dosya Yayıncılık, (Ankara, Temmuz 1995), 71-72.

36 ay süreyle kesilen ve tahakkuk ettirilen vergilerin, beyanname verme zamanını izleyen 2. yılda ödenmesini içerdiğinden, bu süre içinde devletin istihdama katkısı sağlanacak, bunun karşılığında, yaratılan istihdamla beraber artan prim ödemeleri nedeniyle sosyal güvenlik kuruluşlarının da gelir artışı ortaya çıkacaktır.

Gelir vergisinde yer alan sosyal nitelikli vergi harcamalarının gelir dağılımında adaleti sağlamaya yönelik etkileri vardır. Ücretlere tanınmış istisnalar, özel indirim, ayrı bir tarife uygulanması, ücretliler yanında serbest meslek erbabının da yararlandığı sakatlık indirimi, esnaf muaflığı bu nitelikte uygulamalardır.

Ödeme gücüne göre vergilendirme, vergide adaletin sağlanmasında olduğu kadar, gelir dağılımında adalet açısından da önemlidir. Ayrıcalıklı vergi oranı nedeniyle vergi yükü düşük olan menkul sermaye iradı, ödeme gücü ilkesinden bir taviz niteliğindedir. 1988-1996 dönemi için ücretler ve sermaye gelirlerinin (kar+faiz+kira) milli gelirdeki paylarının gelir vergisindeki paylarına oranlanmasıyla bulunan gelir vergisi baskısını inceleyen bir çalışmada, ücretlerin gelir vergisindeki payının milli gelirdeki payının 2 katı, diğerlerinin ise 0,8 katı olduğu saptanmıştır. Bu oranların 1 çıkmasının, en eşit durum olduğu belirtilmektedir(37). Dolayısıyla, sermaye gelirlerinin payını biraz artırmak, ücretlerinkini ise daha fazla düşürmek gerekmektedir. Ücret gelirlerine ayrı bir tarife uygulanması vergi yükünün düşürülmesi açısından çok önemli olmakla birlikte, sadece 1999 yılı için bu uygulama gerçekleştirilmektedir. Ayrıca, 4444 Sayılı Kanunla önceki yasaya nazaran sermayenin vergi yükünü azaltacak düzenlemeler getirilmiştir. Sermaye ve emeğin vergi yükü arasındaki açıklıkta vergi harcamalarının yanında etkili olan unsurlar da vardır. Ücretler hariç diğer gelirler için, kayıt dışı kalarak vergi kaçırma, muhasebe teknikleriyle ve gelir-giderlerini ayarlayarak vergi yükünü azaltma, kayıt içinde olmakla beraber denetim oranının düşüklüğü nedeniyle yakalanmayacağı düşüncesiyle vergi kaçırma gibi unsurların etkisi gözardı edilmemelidir.

(37) OYAN: a.g.e., 119.

Sermayeye ve yatırıma yönelik teşviklerden yüksek gelir gruplarının daha fazla yarar elde etmesi nedeniyle gelir dağılımı olumsuz olarak etkilenmekle beraber, yatırımların artması sağlanıyorsa ekonomik kalkınma başarılmış olacaktır. Kalkınma, kişi başına düşen milli gelirin yükselmesi anlamına gelmektedir. Bir başka deyişle, teşvikler, başlangıçta gelir dağılımı üzerinde istenilmeyen etkiler ortaya çıkarmasına rağmen sonuçta, toplumdaki her kesimin gelirini artırabilir.

Vergi harcamaları vergide adalet açısından oldukça fazla eleştirilen unsurlar olarak, konuyla ilgili çalışmalarda yer almaktadır. Sağladığı faydaların net bir şekilde ölçülememesi, bu uygulamalar hakkında her türlü spekülasyonların yapılmasına olanak vermektedir. Gelir vergisinden sağlanabilecek gelirin artırılmasına yönelik önerilerin yer aldığı bir çalışmada, gelir vergisindeki tüm vergi harcamalarının kaldırılması gerektiği belirtilmektedir. Ancak ekonomik hedeflere ulaşma amacıyla uygulanması gerekli görülenlerin, sübvansiyon şekline dönüştürülmesi önerilmektedir(38). Sübvansiyonun, vergi harcamalarının alternatifi olduğu bir gerçektir, ancak, neden teşviğin kamu gelirleri sistemiyle değil, kamu harcaması sistemiyle yapılmasının önerildiği açık değildir. Amaç kamu gelirlerini artırmaksa, artan gelir, artık o hizmetin kamu harcamasıyla sağlanması nedeniyle, artan kamu harcaması sonucunu verecektir. Bir başka deyişle, kamu hesapları açısından değişen bir şey olmayacaktır. Gelir vergisinde adaletsizlik yaratıldığı savunuluyorsa, kaldırılmasıyla eşitlik sağlanacak, fakat kamu harcamasına dönüştüğünde yine kişilerin faydaları farklı olacağından, bu kez kamu harcamalarındaki adaletsizlikten mi söz edilecektir? Aynı uygulamayı bir sistem için adil, diğeri için adaletsiz bulmak mümkün değildir. Gelir vergisinin toplam vergiler içindeki payına göre, herhangi bir sübvansiyonun tamamının değil belli bir miktarının gelir vergisi mükelleflerince sağlanmış olması bu yargıyı etkileyemez. Bir başka

(38) Metin TAŞ: "Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Artırılmasına Yönelik Önlemler", **Kamu Kesimi Finansman Açıkları**, X. Türkiye Maliye Sempozyumu, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Yayın No:554/80, (İstanbul, 1996), 465.

deyişle, ayrıcalıklı uygulamaların özünde adaletsizlik, eşitsizlik vardır. Bu nitelik uygulandığı sistemden bağımsız bir özelliktir. Sorun, adaletsizliğin elde edilen faydayla dengelenip, dengelenmediği ya da sözü edilen dengenin, kamu geliri ve kamu gideri sistemlerinin hangisinde daha etkin olarak sağlanabildiğidir.

VI- TÜRK GELİR VERGİSİNDEKİ VERGİ HARCAMALARININ SİYASİ KARAKTERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi harcamaları ayrıcalıklı uygulamalar olarak tüm mükelleflere değil, belirli gelir ve mükellef grubuna yöneliktir. Uygulamaların ve hedeflenen kesimlerin belirlenmesinde etkili olan unsurlar ekonomik, sosyal olduğu kadar siyasidir. Partiler hitap ettikleri, oy aldıkları, dayandıkları seçmen grubunun çıkarlarını kollayarak, oy maksimizasyonunu sağlar. Ortak çıkarlara sahip olanlar oluşturdukları oy potansiyeliyle, lehlerine yapılacak düzenlemeleri siyasi organlara empoze eder. Yasamanın, yürütmenin siyasi karakteri yasada, bunların uygulanış şeklinde kendini göstermektedir. Vatandaşlar kendilerine yönelik kamu harcamalarının artırılmasını isterken, bunun finansmanına katılmayı mümkün olduğu kadar reddedip, diğerlerince karşılanmasını arzu eder. Devlete kaynak transferini sağlayan vergileme için bazı kesimlerin katılımı artırılırken, diğerlerini azaltmak bir siyasi tercih olmaktadır.

Gelir vergisindeki vergi harcamaları mükelleflerin vergi yükünü, bir başka deyişle kamu finansmanına katılımını azaltarak, ayrıcalıklı uygulamalar yaratmaktadır. Ülkemizde uzun yıllardır küçük çiftçi muaflığının kaldırılamaması, yeterince vergilendirilememesinin arkasındaki nedenler ekonomik, sosyal nitelikte olmakla beraber, tarım kesiminin geniş bir oy potansiyeline sahip olması ve meclisi oluşturan milletvekillerinin çoğunun kırsal kökenli olmasından da kaynaklanmaktadır. 4369 Sayılı Kanundan önce

de götürü usulün, belgesiz alan yaratması, vergi ödeme gücüne göre vergilendirmeyi önlemesi gibi sakıncaları sebebiyle kaldırılması çabaları olmuş, ancak, gelen tepkiler yüzünden, örneğin: Taksi şoförlerinin kontak kapatma tehditleri gibi, geri adım atılmıştır. Yasadaki düzenlemeyle götürülük kaldırılmakla beraber, ticari kazanç açısından bu usul yerine getirilen basit usule tabi tutulan mükelleflerin vergisinin artmaması amacıyla, ödenecek verginin üç yıl için, eski uygulamaya göre ödenecek götürü vergiden fazla olamayacağı belirlenerek, bir ara yol bulunmuştur. Üç yıl sonra ne olacağını bu günden kestirmek zor görünmektedir.

Yasamanın yürütmeye vergileme yetkisini belli sınırlar içinde devretmesinde de, iktidar parti/partileri zaten yasamada çoğunlukta olduğundan, sınırlar iktidarın arzu ettiği düzeyde belirlenmiş olmaktadır. Bu sınırlar içinde yetkinin kullanımı, siyasi nitelikte tercihleri yansıtmaktadır. Örneğin: Yatırım indiriminin yasal oranı % 40 olmasına rağmen Bakanlar Kurulunun bu oranı % 100'e çıkarma yetkisi vardır. Tek sınırlama, % 100 yatırım indirimi oranının kalkınma plan ve yıllık programlarda özel önem taşıyan sektörlerdeki yatırımlara tanınması gerektiğidir. Bu sektörler arasından hangisinin seçilip, diğerine göre daha yüksek orandan yararlandırılacağı siyasi tercihtir. Aynı şekilde Bakanlar Kuruluna vergi stopaj oranlarının belirlenmesinde de geniş yetki verilmiştir. Kanuni oran olan % 25 , gelir türleri açısından sifıra indirilebilir veya % 50'ye çıkarılabilir. Herhangi bir gelir unsuru % 1'den vergiye tabi tutulurken diğeri, gelir vergisi tarifesinin başlangıç oranından bile yüksek oranda stopaja tabi tutulabilir.

4369 Sayılı Kanunla değiştirilen, bağış ve yardımların gelirden indirimiyle ilgili düzenlemede, kültür ve sanatı geliştirmeye yönelik faaliyet gösteren kurum, kuruluşlara yapılan bağışların kapsama alınması, kanımızca, bir siyasi karar olarak son derece olumludur. Bu değişiklikte, herhalde oy maksimizasyonundan farklı motivasyonların olduğunu kabul etmek gerekir. Oysa, 4369 Sayılı Kanunla kaldırılan, sınırsız indirimi sağlayan düzenleme Refah-Yol iktidarında gerçekleştirilerek, çeşitli idarelere

bağışlanan okul, kreş, spor tesisleri yanına cami de eklenmiş, inşaatı için yapılan harcamalar ve bağışların tamamının gelirden indirilmesine olanak tanınmıştı. Kültür ve sanata yönelik bağışların indirilmesine olanak sağlayan yasayı hazırlayan iktidarın, 4369 Sayılı Kanunla telif kazancı istisnasını sınırlayarak, kazanç sahiplerine defter tutma, beyanname verme zorunluluğunu getirmesi oldukça çelişkili gözükmemektedir. Ancak başka bir bakış açısıyla; defter tutup, beyanname verildiğinde giderlere bağlı olarak vergi yükünün, stopaj vergi yükünden düşük olması olasılığı vardır. Çünkü stopaj oranı ile gelir vergisi tarifesinin ilk oranı arasında sadece 5 puan fark vardır. Düzenleme, yoğun baskı sonucu, 7 milyar TL.ye kadar beyanname verilmeyeceği şeklinde değiştirildi. Daha sonra 7 milyar TL.yi aşan kazançlar için beyanname vermek ihtiyari hale getirildi. 4444 Sayılı Kanunda da istisnaya yönelik sınırlama kaldırılarak, telif kazançları için beyanname verilmeyeceği, % 15'e çıkarılan stopaj oranıyla nihai olarak vergilendirileceği hükme bağlanmıştır. Telif kazançları konusunda art arda çıkarılan tebliğler ve 4444 Sayılı Kanundaki düzenleme, bir vergi harcamasından yararlanmanın kısıtlanması halinde nasıl tepkilerle karşılaşılacağını ve bu tepkiler nedeniyle uygulamadan nasıl taviz verileceğini gösteren ilginç bir örnektir. 4369 Sayılı Kanunun, menkul sermaye iradının vergilendirilmesindeki ayrıcalıklı yapıyı kısmen ortadan kaldırmak amacıyla getirdiği, belli miktarı aşan irat için beyanname verilmesi zorunluluğu, önemli bir miktarda indirimin sağlanmış olmasına rağmen tepkiyle karşılanmıştır. Daha sonra çıkarılan yasayla beyanname verme zorunluluğu olan iratlar oldukça daraltılmış, stopaj oranları artırılarak, stopajın nihai vergi olacağı belirlenmiştir. Vergi harcaması teorisyenleri, vergi harcamalarının uygulanmaya başladıktan sonra mükelleflerce kazanılmış bir hak gibi görüldüğünü ve bu yüzden herhangi bir kısıtlama yapılmasının çok güç olduğunu belirtmektedir. Diğer yandan ekonomik krizin ekonomimizi, dolayısıyla mükellefleri olumsuz etkilediği de bir gerçektir. 4444 Sayılı Kanunun gerekçesinde de, vergi sisteminin ekonomik koşullardan bağımsız düşünülmemeyeceği, bu sistemin temel fonksiyonunun ekonomik koşulları değiştirmek değil, uyum sağlamak olduğu

vurgulanmıştır. Bu yasayla 4369 Sayılı Kanunun temel ilkelerinden vazgeçilmediği, sadece hedefe ulaşmada yöntemlerin değiştirildiği, başka bir deyişle, önceki yasadaki yöntemlerin uygulanmasının bir süre ertelendiği belirtilmektedir(39). Ekonominin bir bütün olarak vergide kapsanabilmesi için, kayıt dışı ekonomiyi önlemeye yönelik düzenlemelerin ileride çıkarılacak yasalarda özellikle yer alması gerektiği kanısındayız.

VII- TÜRK GELİR VERGİSİNDEKİ VERGİ HARCAMALARININ BÜTÇE OLUŞTURULMASI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi harcamaları nedeniyle devletin gelir kaybını, bir başka deyişle ayrıcalıklı uygulamaların devlete olan maliyetini saptamak ve izleyebilmek, ancak vergi harcamalarının bütçelenmesiyle mümkündür. Vergi harcamalarının bütçeye dahil edilmesi, alternatifi olan dolaysız kamu harcamalarıyla beraber bir teşviğin devlete ne kadara malolduğunun belirlenmesi açısından da önemlidir. Bütçeyle gizli niteliğinden sıyrılıp, açık hale gelen vergi harcamalarının, uygulama amacına hizmet edip, etmediği, etkin bir araç olup, olmadığı hakkında karar verilmesi ve yetersizliği halinde, gecikmeden uygulamadan kaldırılması mümkün olabilecektir.

Ülkemizde de gereklilikleri, yeterlilikleri konusunda yoğun tartışmalar yapılan vergi harcamalarının, bütçelenmesi halinde bu tartışmalar bir sonuca ulaşabilir. Böylece, her vergi reformu çalışmalarında ele alınan ilk konu olması, yarattığı gelir kaybı hakkında abartılı, keyfi tahminler yapılması önlenabilir. ABD'de vergi harcaması bütçelemesinin başlangıç dönemlerinde olduğu gibi, geçmiş yıla ait rakamlar saptanılarak, bir rapor haline getirilebilir. Gelir idaresi büyük ölçüde otomasyona geçtiğinden,

(39) DORUKKAYA-AYKUTLU: a.g.e., 85.

beyannamelerin bilgisayara yüklenmesiyle başlangıçta çok sınırlı bile olsa, vergi harcaması rakamlarına ulaşılabilir. Bu raporun izleyen yıl bütçe tasarısına eklenmesi halinde Meclis görüşmelerinde ele alınması da mümkün olacaktır. En azından bu konuda bilgi vererek, baskı gruplarının vergi harcamalarının artırılması yönündeki taleplerinin daha sağlıklı değerlendirilmesini sağlayabilir. Vergi harcamalarının raporlanmasıyla başlatılan süreçte tecrübe kazanılması, gelir idaresinin tamamen elektronik kayıt ortamına geçmesinden sonra, bütçe anlamıyla uygun olarak izleyen yıllara ait vergi harcaması tahminleri, projeksiyonları yapılabilir. Bütçedeki fonksiyonlar itibarıyla, dolaysız kamu harcamalarının yanına vergi harcamaları da eklenebilir. Devletin sosyal güvenlik için yaptığı harcamalarda mükelleflerin sosyal güvenlik kuruluşlarına ödedikleri primlerin gelirlerden indirimleri ve kıdem tazminatlarının vergilendirilmemesi nedeniyle ortaya çıkan gelir kaybı; karşılıksız transferlerde gayrimenkul sermaye iradı istisnası, bağışların indirimi, vergiden istisna edilmiş tazminat-yardımlar, özel indirim ve sakatlık indiriminin yarattığı gelir kaybı; sağlık fonksiyonunda mükelleflerin hastalık-sakatlık-doğum-ölüm-kaza sigortası primlerini gelirlerinden indirmelerinin yarattığı gelir kaybı; eğitim- öğretim-kültür fonksiyonunda resmi, özel kurum ve şahıslar hesabına Türkiye’de, yurtdışında tahsilde bulunanlara verilen paraların, alan kişinin geliri olarak vergilendirilmemesi, telif kazançları istisnası ve ilim-fen-güzel sanatları teşvik amacıyla verilen ikramiyelerin vergi dışı bırakılmasının yarattığı gelir kaybı; uluslararası ilişkiler fonksiyonunda dar mükelleflerin sergi, panayırılarda elde ettiği gelirin vergilendirilmemesinin ve diplomat muaflığının yarattığı gelir kaybı; ekonomik teşvikler fonksiyonunda yatırım indiriminin sebep olduğu gelir kaybı; savunma fonksiyonunda harp malulleri, şehit dul ve yetimlerine yapılan ödemelerin vergi dışı bırakılmasının yarattığı gelir kaybı; tarım fonksiyonunda tarım ve hayvan yetiştiriciliğini teşvik etmek amacıyla verilen ikramiyelerin vergilendirilmemesinin yarattığı gelir kaybı tahminleri yapılabilir.

Türk bütçesinin gider kısmında yer alan, cari, yatırım, transfer harcamaları şeklindeki sınıflandırma esas alınacak olunursa; yatırım

harcamasına yatırım indirimi ve sermayeye tanınan teşvikler, transfer harcamalarının faiz dışı transferler kısmına sosyal güvenlik için özel sigorta primlerinin gelirden indiriminin ve diğer sosyal nitelikli vergi harcamalarının yarattığı gelir kaybı dahil edilebilir. Ancak, vergi harcaması bütçesi hazırlama görevi gelir idaresine verilirse, bu görev idarenin vergilendirme nedeniyle katlandığı maliyet olan idari maliyeti artırabilir. Her şeyden önce, yoğun olan iş yükü daha da artacaktır. fakat, katlanılan maliyetin karşılığında, vergi harcamalarıyla ilgili düzenlemeler ve uygulamalarda etkinliği sağlayabilmek için önemli bir olanak elde edilecektir. Gelir idaresi vergi harcaması niteliğindeki bir düzenlemeyi hazırlarken veya varolan uygulamada bir değişiklik tasarlarken, devlete yaratacağı gelir kaybını da dikkate almakta, kabaca bile olsa bir hesaplama yapmaktadır. Gerçekleşen gelir kaybı ise beyannamelerin bilgisayarda izlenmesiyle elde edilebilir(40). Bu nedenle vergi harcamalarının bütçelenmesinin ülkemiz koşullarında olanaksız olmadığı kanısındayız.

(40) Gelir idaresi yetkilileriyle yaptığımız görüşmede, gelir azaltıcı değişiklik önerileri hazırlanırken, çok sağlıklı olmasa bile, tahminler yapıldığı belirtilmiştir. Beyannamede yer alabilecek nitelikteki vergi harcamalarının bilgisayar kayıtlarına geçirilmesine rağmen, bu bilgilerin sistemli bir şekilde birleştirilmediği bildirilmiştir. Veri elde etme çabalarımız sonucu tek bir yıla ait birkaç vergi harcaması rakamları alınabilmiştir. Gelir idaresinin yetkilileri, yıllar itibarıyla veri alabilmek için ayrıca bir bilgisayar çalışması yapılması gerektiğini, bu çalışmaya ayırabilecek personel ve kaynaklarının olmadığını belirtmiştir. Tez çalışmamızın başlangıcında, bölgesel düzeyde bile olsa vergi harcaması büyüklüğüne yer vermeyi planlamıştık. İleride yapılacak araştırmalarda, idarenin de katkısıyla gelir vergisindeki vergi harcamalarının yarattığı gelir kaybının saptanarak, yıllar itibarıyla kıyaslamaların yapılabileceğini ümit ediyoruz. Tek bir yıla ait ve çok az sayıda olması nedeniyle çalışmamızın içinde kullanmadığımız vergi harcaması rakamları; 1996 gelirlerine yönelik 1997'de verilen beyannamelerde, matrahın saptanmasında indirilen bağış, yardım miktarı yaklaşık 480 milyar TL., şahıs sigorta indirimi yaklaşık 300 milyar TL. olarak bildirilmiştir. Gelir Vergisi Kanununun 89.maddesinde yer alan araştırma-geliştirme harcamalarıyla ilgili vergi erteleme uygulamasından yararlanan gelir vergisi mükellefinin olmadığı belirtilmiştir.

SONUÇ

Belirli amaçları gerçekleştirmek için vergi yasalarında yer alan vergi harcamaları, istisna-indirim-muafiyet tanınması, vergi yükümlülüğünün ertelenmesi ve ayrıcalıklı vergi oranı uygulanmasından oluşmaktadır. Herhangi bir uygulamanın vergi harcaması yaratıp, yaratmadığının saptanmasında belirli kriterler vardır. Öncelikle uygulamanın, yer aldığı verginin genel yapısından sapma niteliğinde olması gerekmektedir. Vergilerin genel yapısı verginin konusu, mükellefi, tarifesi vergilendirme usulleri, vergilendirmeye ilgili şekli görevlerin belirlenen özelliklerinden oluşmaktadır. Bu özelliklerden, yapıdan sapma niteliğindeki uygulamaların yasal bir temeli olmalı, hukuksal çerçevede devletin amaçladığı bir unsur olarak yer almalıdır. Bir diğer kıstas, bu uygulamaların devlet açısından gelir kaybına neden olmasıdır. Genel düzenlemeden farklı yapıda olmakla beraber, gelir kaybı yaratmayan düzenlemeler vergi harcaması oluşturmamaktadır. Bu özellik kamu harcaması anlamında, gelirden vazgeçme yoluyla gelirin harcandığını belirtmektedir. Vergi sistemindeki harcamalar olarak uygulamaların bir maliyeti vardır ve vergi maliyetinin diğer unsurlarıyla artırıcı veya azaltıcı yönde etkileşimi olmaktadır. Bu uygulamaların kamu harcaması niteliğinde olması, vergi harcamalarının izlenmesini, değerlendirilmesini, kısaca etkinlik arayışına konu edilmelerini gerektirir. Etkinliği sağlamanın yöntemi, vergi harcamalarının bütçe haline getirilip, araştırmacıların ve kamuoyunun bilgisine sunulması, tartışılması ve etkin olmadığının belirlenmesi halinde, devlet açısından kaynak israfına yol açmamak için kaldırılmasıdır. Bütçeleme, harcamaları izleme kolaylığı yanında, vergi harcamalarının dolaysız kamu harcamalarıyla birlikte değerlendirilip, belli bir faaliyet için hem gider hem de gelir sisteminde ne kadar harcamanın yapıldığının ve iki sistem

arasında bir koordinasyon olup, olmadığının belirlenmesine olanak sağlar. Vergi harcamalarıyla ilgili bir kriter de bu uygulamaların ayrıcalıklı bir yapıya sahip olması, faydalarının tüm mükelleflere değil belirlenmiş mükellef gruplarına yönelik olmasıdır.

Ayrıcalıklı uygulamalardan oluşan vergi harcamaları, bu yapısı nedeniyle eleştirilere konu olmaktadır. Yararları ve etkilerinin belirlenmesindeki güçlükler, objektiflikten uzak yargı ve varsayımların ileri sürülmesine fırsat vermektedir. Bu yargılara karşı vergi harcaması yaklaşımının amacı, vergi harcamalarını her koşulda haklı ve doğru olarak göstermek değil, teori ve uygulama açısından incelenmesini, alternatifi olan dolaysız kamu harcamalarıyla kıyaslanmasını, eksiklik ve yetersizliklerinin ortaya çıkarılmasını sağlamaktır. Her koşulda adaletsiz olarak belirtilen, eleştirilen bu uygulamalar, hangi sistemde olursa olsun ayrıcalıklı durum, sonuç yaratan tüm düzenlemelerin adil olamayacağı gerçeğinin reddedilmesi anlamını taşımaktadır. Bu nedenle, hem gelir vergisi yasasıyla belirli gelir gruplarının korunmasını istemek, hem de bu önlemleri adaletsizliğe neden oluyor diye ele almak çelişkili bir durum olarak ortaya çıkmaktadır. Özünde, yapısında eşitsizlik olan bu uygulamalar belirli bir unsura ekonomik, sosyal amaçla farklı muamele yaparak, o unsuru teşvik etme eğilimindedir. Dolayısıyla, eleştiriler adaletsizliği üzerinde değil, yapılan harcamayla, elde edilen faydanın tutarlı olup, olmadığı konusunda olmalıdır.

Türk gelir vergisindeki vergi harcamaları açısından, 4369 Sayılı Kanundan sonra sistemde sadece diplomat, küçük esnaf ve bazı serbest meslek erbabının muaflığı kalmakla beraber, bu kişilere vergi sorumlularınca yapılan ödemelerden vergi kesilmekte olduğundan, sınırlı bir muafiyet olarak değerlendirmek daha isabetli olmaktadır. İstisna olarak ücretlerde, gayrimenkul sermaye iradında, serbest meslek kazancında uygulamalar bulunmakla beraber, yasada istisna olarak düzenlenmediği halde bu nitelikte

olan uygulamalar da vardır. 4444 Sayılı Kanunla tekrar düzenlenen "diğer kazanç ve iratlar"da yer alan değer artış kazancı, arızı kazançlarda bazı gelirlerin vergilendirilebilmesi için 3,5 milyar TL.lik sınır getirilmiş olması, bu miktara kadar olan gelirin vergi dışı kalmasını sağlamaktadır. Menkul sermaye iradında ise, % 0 oranında stopaja tabi tutulan unsurlar açısından, irat vergilendirilmemekle birlikte, yasadaki düzenleniş şekli itibarıyla istisna niteliğinde değildir. Kanun koyucu bazı menkul sermaye iradını vergi dışı bırakmak isteseydi, yasada bu yönde bir düzenleme yapardı. Stopaja tabi gelirler içinde sayılarak sıfır oranından vergilendirileceğini açıklamak, o unsuru vergilendirme olanağının elde tutularak, belli bir dönem için vergilendirilmeyeceği anlamına gelmektedir. İndirim olarak, ücretlilere yönelik özel indirim; özürü ücretlilerin yanında özürü serbest meslek erbabı ve basit usule tabi ticari kazanç sahiplerinin yararlandığı sakatlık indirimi, ücretliler ve serbest meslek erbabının bakmakla yükümlü oldukları özürü kişilerin olması halinde uygulanan sakatlık indirimi; bir ekonomik teşvik olarak vergi sisteminde yer alan yatırım indirimi; mükelleflerin kendisine, eşine çocuğuna ait sigorta primlerinin, belirli kuruluşlara yapılan bağışın matrahtan indirimi uygulamaları vardır. Stopaja tabi tulmuş menkul sermaye iradının beyan edilmesi halinde uygulanan indirim, bu kazançlardaki enflasyonun etkisini gidermeye yönelik olduğundan vergi harcaması olarak nitelendirilmemektedir. Ancak diğer gelir unsurlarına bu amaçla bir indirimin tanınmamış olması, menkul sermaye iradına yönelik düzenlemeyi ayrıcalıklı hale getirmektedir. Bu indirim nedeniyle devlet gelir kaybına uğradığı halde, vergilendirilecek gelirin gerçekliğini sağlamaya yönelik olması, uygulamanın verginin genel yapısına uygun olduğunu göstermektedir. Başka bir deyişle, indirim, genel yapıdan sapma niteliğinde olmadığından vergi harcaması yaratmamaktadır. Araştırma, geliştirme harcamalarını geçmemek üzere, ödenmesi gereken verginin % 20'sinin üç yıl süreyle ertelenmesi nedeniyle devletin zaman farkından kaynaklanan gelir kaybı, vergi erteleme olarak vergi harcaması oluşturmaktadır. 4369 Sayılı Kanunla getirilen, belirli tarihler arasında işe alınan kişilerin ücretlerinden

kesilen gelir ve damga vergilerinin beyan edilmekle beraber, işveren tarafından iki yıl sonra gelir idaresine ödenmesi, istihdamı teşvik etmeye yönelik bir vergi erteleme olarak görülmektedir. Ayrıca, amortisman tabi değerlerin satılması halinde elde edilen gelirin yenileme fonunda tutularak, üç yıl içinde yeni değer alınmamışsa matraha dahil edilmesi de vergi erteleme niteliğinde bir düzenlemedir. Ayrıcalıklı vergi oranları ise, gelir vergisi tarifelerinin karşısına adeta başka bir tarife olarak çıkan stopaj oranlarıyla gerçekleştirilmektedir. Geliri doğduğu anda vergilemeye yönelik bir yöntem olan stopajda, tarifedeki başlangıç oranının yanında daha düşük oranların uygulandığı gelirler de yer almaktadır. Düşük oranda stopaja tabi olan ve çoğunluğunu menkul sermaye iratlarının oluşturduğu bu gelirler açısından uygulama, ekonomik amaçlı bir teşvik niteliğinde olmakta, kişilerin tasarrufa, tasarrufların da yatırıma yöneltmesi hedeflenmektedir. Gelir vergisindeki vergi harcamalarının dışında, başka yasalarda yer alan ve gelir vergisindeki uygulamaları genel yapıdan sapma olarak gelir kaybı yaratan, bu nedenle vergi harcaması niteliğinde görülen terkin, uzlaşma, cezada indirim, vergi affı gibi uygulamalar da vardır.

Gelir vergisinde yer alan vergi harcamalarının yarattığı gelir kaybı, 4369 Sayılı Kanun ve 4444 Sayılı kanun çerçevesinde incelenebilir. Öncelikle, muafiyet ve istisna düzenlemelerinin çoğu, geliri-mükellefi mutlak anlamda vergi dışı bırakmamaktadır. Çünkü bu unsurlar stopaja tabi tutulmaktadır. Stopajda uygulanan ayrıcalıklı oranlar açısından ise, 4369 Sayılı Kanunla vergi tarifelerindeki oranların düşürülmesi sonucu aradaki farkın azalmasına bağlı olarak önemli bir gelir kaybı yaratmamaktaydı. 4444 Sayılı Kanun ise beşer puanlık artışlarla yeni bir tarife uyguladığından, tarifedeki oranlar-stopaj oranları aralığı tekrar açılmıştır. Stopaj oranları artırılmakla beraber, artış düşük düzeyde kaldığından gelir kaybını azaltıcı etki yaratabileceği tahmin edilmemektedir. İki kanun düzenlemeleri arasından örnek verilecek olunursa; 4369 Sayılı Kanuna göre, mevduat faizi % 12 stopaj oranına tabi olduğunda genel tarifenin başlangıç oranı % 15'ti.

4444 Sayılı Kanunla stopaj oranı % 13'e çıkarılmış, tarifenin başlangıç oranı % 20 olmuştur. Önceki uygulamadaki üç puanlık fark yedi puana çıkmıştır. Repo gelirleri için, 4369 Sayılı Kanunda % 6 olarak uygulanan stopaj oranı daha sonraki kanunda % 12'ye çıkarılmıştır. Genel tarife oranı-stopaj oranı farkı dokuz puandan sekiz puana inmekle birlikte, 4444 Sayılı Kanun repo gelirlerinde beyanname verme zorunluluğunu kaldırmıştır. Miktarı ne olursa olsun, repo gelirleriyle birlikte mevduat faizi ve özel finans kuruluşlarından sağlanan kazançlar için stopaj nihai vergi olacaktır. Bir başka bakış açısıyla, 4444 Sayılı Kanunun beyanname verilecek iratları çok sınırlaması, beyanname verilmesi halinde uygulanacak olan indirimin iratlar üzerindeki azaltıcı etkisinin de sınırlandırmasını sağlamıştır. İndirim uygulamasının yarattığı kamu geliri kaybı azalmış olmaktadır. Menkul sermaye iradına yönelik uygulamaları eleştirmekle birlikte, bu gelir unsurunun niteliğinden dolayı, vergi yükünü artırıcı düzenlemelerin yapılmasındaki güçlükleri kabul ediyoruz. Ayrıca, yatırımların kaynağı olarak bu gelirlerin korunması da bir gerekliliktir. Vergi ertelemesine yönelik düzenleme belirli sınırları içerdiğinden ve araştırma-geliştirme faaliyetinde bulunan gelir vergisi mükellefi az sayıda olduğundan, bu uygulamaların önemli bir gelir kaybı yaratmadığı kanısındayız.

Vergi harcamalarının Türk gelir vergisinde yarattığı gelir kaybının yanında, maliyet olarak nitelendirilebilecek etkileri de vardır. Ayrıcalıklı vergi oranlarının yer aldığı stopaj uygulamasında nihai vergileme yapıldığından, bu durum gelir vergisinin üniter yapısı üzerinde olumsuz etki yaratmaktadır. Üniter yapıdan uzaklaşma, ödeme gücüne göre vergilendirmenin yapılması ve vergide şahsiliğin sağlanması açısından sorunlar yaratabilir. Gerçi sedüler gelir vergilerinde de sedüller itibarıyla ödeme gücüne göre vergilendirme ve mükellefin durumunu vergiye yansıtmaya yönelik uygulamalar yapılmaktadır, fakat, bu uygulamaların etkinliği üniter yapıdakilere göre sınırlı kalmaktadır. Stopaja tabi tutulan çoğu gelir için beyanname verme zorunluluğu

olmamasının bir başka sakıncası, tarifiedeki artan oranlılığın gelire yansıtılmasını engellemesidir. Önemli olan, ortaya çıkan sorunların, elde edilen faydalar karşısında katlanılabilir nitelikte olup, olmadığıdır. Bu açıdan, dolaysız kamu harcamalarında olduğu gibi fayda-maliyet ilişkisinin ele alınıp, sözü edilen uygulamalar hakkında değerlendirmeler yapılması gerekir. Uygulamaların fayda-maliyetini belirlemeye yönelik çalışmalar niceliksel olarak önemli güçlüklerle karşılaşabilir. Ancak, kamu harcamaları açısından da bu güçlükler söz konusu olmaktadır. Kamu harcamaları için yapılan inceleme ve değerlendirmelere, kamu gelirlerindeki uygulamaların da konu edilmeleri gerekmektedir. Ancak bu şekilde, vergi harcamaları hakkında objektif olmayan olumlu-olumsuz yargılar önlenebilir. Böylece vergi reformu kavramından, her koşulda bu uygulamaların kaldırılmasının anlaşılması engellenebilir.



KAYNAKÇA

AKDENİZ, Gıyasettin. "Az Gelişmiş Memleketler ve Vergi Adaleti", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 19. Seri, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, 1969, 47-51.

AKDOĞAN, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**. Gazi Kitabevi, Ankara, Kasım 1997.

----- **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**. Gazi Kitabevi, Ankara, 1998.

AKTAN, Coşkun Can. "Anayasal İktisadın Felsefi ve Teorik Temelleri", **Ekonomik Anayasa Sempozyumu**, Takav Matbaası, İzmir, 1992. 67-73.

----- **Politik Yozlaşma ve Kleptokrasi 1980-1990 Türkiye Deneyimi**. AFA Güncel Olaylar Dizisi No:8, İstanbul, Temmuz 1992.

ALM, James ve Ray BAHLMatthew N. MURRAY. "Tax Base Erosion in Developing Countries", **Economic Development and Cultural Change**, 39, 4 (July 1991), 851-864.

ALTUNTAŞ, Muhiddin. "Telif Kazançlarının Vergilendirilmesinde Son Durum", **Yaklaşım**, 7, 77 (Mayıs 1999), 135-139.

ANIL, Haluk. "Devlet Bütçesinde Gelir Planlaması Üzerine", **A.İ.T.İ.A. Bankacılık Yüksek Okulu Dergisi**, 1, 1, Ankara 1981, 1-8.

BAKER, Samuel ve Catherina ELLIOT. **Readings in Public Sector Economics**. D.C. Heath and Company, Lexington Massachusetts, 1990.

BANNOCK, Graham. **Taxation in The European Community**, London, 1990.

BENKER, Karen. "Tax Expenditure Reporting: Closing The Loophole in State Budget Oversight", **National Tax Journal**, XXXIX, 3 (September 1986), 403-415.

BERKSOY, Turgay. **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti**. İstanbul: Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayın No:411/362, 1984.

- BEZDEK, H. Roger ve Ernest M. ZAMPELLI. "State and Local Government Tax Expenditures Relating to The Federal Government", **National Tax Journal**, XXXIX, 4 (December 1986), 530-541.
- BITTKER, Boris. "Accounting for Federal "Tax Subsidies" in The National Budget", **National Tax Journal**, XXII, 2 (June 1969), 244-261.
- BRANNON, M. Gerard. "Tax Expenditures and Income Distribution: A Theoretical Analysis of The Upside-Down Subsidy Argument", **The Economics of Taxation**, ed. Henry J. AARON ve Michael J. BOSKIN. The Brookings Institution Press, Washington, 1980. 77-98.
- BREAK, F. George. "The Tax Expenditure Budget- The Need for A Fuller Accounting", **National Tax Journal**, XXXVIII, 3 (September 1985), 256-263.
- BROWN, C. V. ve D. M. JACKSON. **Public Sector Economics**. Oxford, 1990.
- BRUCE, Neil. **Public Finance and The American Economy**. Addison-Wesley Educational Publishers Inc., November 1998.
- BULUTOĞLU, Kenan. **Kamu Ekonomisine Giriş**. Temat Yayınları, İstanbul, 1977.
- CROSS, R. B. ve G. K. SHAW. "The Evasion-Avoidance Choise: A Suggested Approach", **National Tax Journal**, XXXIV, 4 (December 1981), 487-452.
- ÇAĞLAYAN, Toper. "Gelir Vergisi Alternatifleri: Tüketim Vergisi ve Düz Oranlı Vergi", **Maliye Dergisi**, 76 (Temmuz-Ağustos 1985), 58-64.
- DAMAR, Emrullah. "4369 Sayılı Kanun'a Göre Bağış ve Yardımda Bulunanlara Vergi İndirimi", **Yaklaşım**, 7, 74 (Şubat 1999), 112-116.
- DAVIE, F. Bruce. "Tax Expenditures in The Federal Excise Tax System", **National Tax Journal**, XLVII, 1 (March 1994), 39-54.
- DAVIE, F. Bruce ve Bruce F. DUNCOMBE. **Public Finance**, Holt Rinehart and Winston Inc., USA, 1972.
- DILNOT, Andrew ve Paul JOHNSON. "Tax Expenditures: The Case of Occupational Pensions", **Fiscal Studies**, 14, 1 (1993), 42-56.
- DORUKKAYA, Şakir ve Fercan AYKUTLU. **Yorum ve Açıklamalarıyla Vergi Yasalarında 4444 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler**, Yaklaşım Dergisi Eki, 7, 81 (Eylül 1999).

- DRIESSEN, A. Patrick. "A Qualification Concerning The Efficiency of Tax Expenditures", **Journal of Public Economics**, 33 (1987), 125-131.
- DUE, John. **Public Finance**. Prentice Hall Inc. Foundations of Modern Economic Series, New Jersey, 1964.
- EDEN, Lorraine. **Retrospectives on Public Finance**, Duke University Press, Durham London, 1991.
- ERDEM, Hayrettin. "Bütün Yönleriyle Yenileme Fonu ve Uygulaması", **Yaklaşım**, 5, 59 (Kasım 1997), 92-96.
- EYÜPGİLLER, Saygın. "221 ve 223 Seri No.lu Tebliğler Çerçevesinde Telif Kazançlarında Vergilendirme", **Yaklaşım**, 7, 76 (Nisan 1999), 138-147.
- FELDSTEIN, Martin. "A Contribution to The Theory of Tax Expenditures: The Case of Charitable Giving", **The Economics of Taxation**, ed. Henry J. AARON-Michael J. BOSKIN. The Brookings Institution Press, Washington, 1980. 99-122.
- , "The Income Tax and Charitable Contribution II The Impact on Religious Education and Other Organizations", **National Tax Journal**, XXVIII, 2 (June 1975), 215-221.
- GİRAY, Filiz. **Teoride ve Uygulamada Gelirden Alınan Vergilerde Vergi Sığınakları**. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi, Bursa, 1994.
- GOODE, Richard. "Tax Arbitrage", **Options for Tax Reform**, ed. Joseph A. PEACHMAN. The Brookings Institution Press, Washington, 1984. 16-18.
- , "Tax Preferences", **Options for Tax Reform**, ed. Joseph A. PEACHMAN. The Brookings Institution Press, Washington, 1984. 20-22.
- GORDON, H. Roger ve Gilbert E. METCALF. "Do Tax-Exempt Bonds Really Subsidize Municipal Capital?", **National Tax Journal**, XLIV, 4 (December 1991), 71-79.
- GORDON, Richard. "Income Tax Compliance and Sanctions in Developing Countries", **Taxation in Developing Countries**. ed. Richard M. BIRD-Oliver OLDMAN. The John Hopkins University Press, Baltimore, 1990. 450-461.
- GÖKBUNAR, Ramazan. "Anayasal Vergi Politikası Yaklaşımı", **Maliye Yazıları**, 41 (Ekim-Aralık 1993), 82-97.

- GRAETZ, J. Michael. "Can The Income Tax Continue to be The Major Revenue Source?", **Options for Tax Reform**, ed. Joseph A. PEACHMAN. The Brookings Institution Press, Washington, 1984. 64-65.
- GUVERTNEY, James ve James LONG. "How Tax Shelters Work", **Fiscal Policy and Capital Formation in The United States**, ed. Dwight R. LEE. Pasific Research Institution for Public Policy, California, 1986. 112-115.
- GÜRSOY, Bedri. **Kamusal Maliye Cilt:2 Bütçe**. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayın No:481, 100. Doğum Yılında Atatürk'e Armağan Dizisi No:23, 1981.
- HACIOSMANOĞLU, Çetin. "Özel Kıyas Yöntemine Alternatif Şahsi Harcama Vergisi", **Vergi Dünyası**, 172 (Aralık 1995), 3-20.
- HANSON, D. Gregory ve Vernon R. EIDMAN. "Agricutral Income Tax Expenditures- A Microeconomic Analysis", **American Journal of Agricultural Economics**, 67, 2 (June 1985), 271-278.
- HEALD, David. **Public Expenditures**. Martin Robertson and Company Limited, Oxford, 1993.
- HERBER, D. Bernard. **Modern Public Finance**. Richard D. Irwin Inc., Homewood Illinois, 1983.
- HILDRED, M. William. "Passive Tax Expenditure Estimates: A Communication", **Journal of Economic Issues**, XXV, 4 (December 1991), 1167-1168.
- HILDRED, M. William ve James V. PINTO. "Estimates of Passive Tax Expenditures 1984", **Journal of Economic Issues**, XXIII, 1 (March 1989), 87-98.
- , "Passive Tax Expenditures: Estimates of States' Revenue Loses Attributable to Federal Tax Expenditures", **Journal of Economic Issues**, XX, 4 (December 1986), 941-952.
- HOCKLEY, C. Graham. **Fiscal Policy An Introduction**. Routledge and Kegan Paul Limited, London, 1992.
- HULTON, R. Charles ve Robert M. SCHWAB. "A Haig-Simons-Tiebout Comprehensive Income Tax", **National Tax Journal**, XLIV, 1 (March 1991), 67-72.
- HYMAN, N. David. **Public Finance A Contemporary Application of Theory to Policy**. CBC College Publihing, The Dryden Press, New York, 1983.

- **Public Finance A Contemporary Application of Theory to Policy.** The Dryden Press, Orlando, 1990.
- JAMES, Simon ve Christopher NOBES. **The Economics of Taxation.** Philip Allan Publishing Limited, Oxford, 1988.
- **The Economics of Taxation.** Prentice Hall International (UK) Limited, Trowbridge Wiltshire, 1992.
- KALDOR, Nicholas. **An Expenditure Tax.** George Allen-Unwin Limited, London, 1955.
- KARDÜZ, Ali Rıza. ""Flat Tax" Tek Vergi-Tek Vergi Oranı", **Sabah Gazetesi** (30 Ocak 1996), 9.
- KELLEY, L. Patrick. "Is An Expenditure Tax Feasible?", **National Tax Journal**, XXIII, 3 (September 1970), 237-253.
- KIESLING, H. J.. "Henry Simons, Equality and The Personal Income Tax", **National Tax Journal**, XXXIV, 2 (June 1981), 257-259.
- LAWRENCE, B. David ve Massoud M. SAGHAFI. "The Flat-Rate Income Tax, Tax Burden and Charitable Contributions", **National Tax Journal**, XXXVIII, 4 (December 1984), 569-574.
- MADEO, A. Silvia ve Lawrence A. MADEO. "Some Evidence of The Equity Effects of The Minimum Tax on Individual Taxpayers", **National Tax Journal**, XXXIV, 4 (December 1981), 457-465.
- MAKTOUF, Lotfi ve Stanley S. SURREY. "Tax Expenditure Analysis in Less Developed Countries", **Taxation in Developing Countries**, ed. Richard M. BIRD ve Oliver OLDMAN. The John Hopkins University Press, Baltimore, 1990. 203-209.
- McDANIEL, Paul. "Identification of The "Tax" in "Effective Tax Rates", "Tax Reform" and "Tax Equity"", **National Tax Journal**, XXXVIII, 3 (September 1985), 273-278.
- MUHTAROĞLU, Mustafa. **Vergilendirmede İdari Etkinlik.** İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1987.
- MUSGRAVE, Richard ve Peggy MUSGRAVE. **Public Finance in Theory and Practice.** McGraw-Hill Book Company, USA, 1989.

MUSGRAVE, Richard ve Peggy MUSGRAVE-Richard BIRD. **Public Finance in Theory and Practice**. Ottawa, 1987.

NADAROĞLU, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**. Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1992.

NALKESEN, Lütfü. "Vergi Gayreti ve Ölçülmesi", **Maliye Dergisi**, 18 (Kasım-Aralık 1975), 34-41.

NOTO, A. Nonna ve Dennis ZIMMERMAN. "Limiting State-Local Tax Deductibility: Effects Among The States", **National Tax Journal**, XXXVII, 4 (December 1984), 539-547.

OECD. **Tax Expenditures Recent Experiences**. Paris, 1996.

ORTAÇ, F. Rifat. "Gelir Vergisi Kanunu'nda Gelirin Yeni Tanımı ve Diğer Kazanç ve İratlar", **Yaklaşım**, 6, 70 (Ekim 1998), 36-42.

OYAN, Oğuz. **Türkiye Ekonomisi Nereden Nereye**. İmaj Yayıncılık, Ankara, 1998.

OYAN, Oğuz ve Ali Rıza AYDIN. **Türkiye'de Maliye ve Fon Politikaları Alternatif Yönelişler**. Adım Yayıncılık, Ankara, Ekim 1991.

ÖNCEL, Mualla ve Ahmet KUMRULU-Nami ÇAĞAN. **Vergi Hukuku**. Ankara, Turhan Kitabevi, Ekim 1998.

ÖZER, İlhan. **Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi**. Güneş Matbaacılık Yayın No:1974-161, Ankara, 1974.

PEACHMAN, A. Joseph. "Comprehensive Income Tax Reform", **Tax Policy: New Directions and Possibilities**, ed. Joseph A. PEACHMAN. Center for National Policy, Washington DC., November 1984. 13-19.

----- **Federal Tax Policy: Studies of Government Finance**. The Brookings Institution Press, Washington D.C., 1983.

PEHLİVAN, Osman. "Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi", **Vergi Dünyası**, 137 (Ocak 1993), 44-60.

PRESSMAN, Steven. "Tax Expenditures for Child Exemptions: A Poor Policy to Aid America's Children", **Journal of Economic Issues**, XXVII, 3 (September 1993), 699-719.

PREST, A. R. ve N. A. BARR. **Public Finance in Theory and Practice**. Weidenfeld and Nicholson, London, 1979.

PYLE, D. J.. "The Economics of Taxpayer Compliance", **Current Issues in Public Sector Economics**, ed. Peter M. JACKSON. The MacMillan Press Limited, London, 1993. 58-66.

ROSEN, S. Harvey. **Public Finance**. Richard D. Irwin Inc., Homewood Illinois, 1988.

ROTH, A. Jeffrey ve John T. SCHOLZ. **Taxpayer Compliance I**. University of Pennsylvania Press, Pennsylvania, 1989.

-----, **Taxpayer Compliance II**. University of Pennsylvania Press, Pennsylvania, 1989.

SARISU, Ekrem. "Telif Kazancı Elde Edenlerden Defter Tutmayacak Olanlar", **Yaklaşım**, 7, 76 (Nisan 1999), 169-171.

SAYGILIOĞLU, Nevzat. "Ülkemizde Vergi Kayıplarının Boyutları ve Ölçülebilirliği I", **Vergi Dünyası**, 107 (Temmuz 1990), 12-19.

-----, "Ülkemizde Vergi Kayıplarının Boyutları ve Ölçülebilirliği II", **Vergi Dünyası**, 108 (Ağustos 1990), 15-23.

SCHNITZER, Martin ve Yung Ping CHEN, **Public Finance and Public Policy Issues**, Intext Educational Publishers, USA, 1972.

SÖNMEZ, Erdal ve Garip AYAZ. **Anayasa Mahkemesi Kararları Vergi (1962-1999)**, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası Birliği Yayınları-77, Ankara, 1999.

STIGLITZ, E. Joseph. **Kamu Kesimi Ekonomisi**, Çev. Ö. Faruk BATIREL. İstanbul: Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayın No:549/396, 1994.

SURREY, S. Stanley ve Paul McDANIEL. "The Tax Expenditure Concept and The Legislative Process", **The Economics of Taxation**, ed. Henry J. AARON ve Michael J. BOSKIN. The Brookings Institution Press, Washington, 1980. 123-144.

SURREY, S. Stanley ve William F. HELLMUTH. "The Tax Expenditure Budget- Response to Professor Bittker", **National Tax Journal**, XXII, 4 (December 1969), 528-537.

ŞENER, Orhan. **Kamu Ekonomisi**. Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1996.

ŞENGÜL, Selami. "Yolsuzluk Cennetinde Vergi Reformu", **Ekonomide Durum**, Bahar 1998, 142-164.

TANZI, Vito. **Public Finance in Developing Countries**. Edward Elgar Publishing Company, Vermont, 1991.

- TANZI, Vito ve Parthasarathi SHOME. "A Primer on Tax Evasion", **IMF Staff Papers**, 40 (December 1993), 807-827.
- TAŞ, Metin. "Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Artırılmasına Yönelik Önlemler", **Kamu Kesimi Finansman Açıkları**. X. Türkiye Maliye Sempozyumu, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, 1996. 455-471.
- T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü. **Bir Reformun Anatomisi Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?** Ankara, 1998.
- TODER, Eric ve Thomas S. NEUBIG. "Revenue Cost Estimates of Tax Expenditures The Case of Tax-Exempt Bonds", **National Tax Journal**, XXXVIII, 3 (September 1985), 394-402.
- TUNCER, Selahattin. "Yatırım Fonları ve Yatırım Belgelerinin Vergilendirilmesi", **Yaklaşım**, 6, 70 (Ekim 1998), 77-81.
- TURHAN, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**. Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993.
- TÜRK, İsmail. **Maliye Politikası**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1994.
- ULUATAM, Özhan. "Vergi Sistemi Yeniden Biçimlendiriliyor", **Ekonomide Durum**, Bahar 1998, 107-117.
- ULUATAM, Özhan ve Yaşar METHİBAY. **Vergi Hukuku**. İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999.
- ULUATAM, Özhan ve Ramazan TAŞ-Meltem KAYIRAN DİLMEN. **Türk Vergi Sisteminin Temel Sorunları ve Bir Reform Önerisi**. Türk Harb-İş Sendikası İçin Hazırlanmış Rapor, Dosya Yayıncılık, Ankara, Temmuz 1995.
- WEINBERG, H. Daniel. "The Distributional Implication of Tax Expenditures and Comprehensive Income Taxation", **National Tax Journal**, XL, 2 (June 1987), 251-258.
- WILLIS, J. R. M. ve P. J. W. HARDWICK. **Tax Expenditures in The United Kingdom**, Heinemann Educational Books, London, 1978.
- WITTE, F. John. **The Politics and Development of The Federal Income Tax**, The University of Wisconsin Press, London, 1985.
- YERELİ, A. Burçin ve Metin MERİÇ. "Vergilendirme Yetkisi ve Kamu Kaynaklarının Etkin Kullanımı", **Maliye Yazıları**, 35 (Nisan-Haziran 1992), 63-73.

YILDIRIM, Refia. "Maliye Politikası Açısından Arz Ekonomisi", **Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 3, 1 (1989), 96-97.

[http// www.magnet.state.ma.us/bb/fyggh 1/tax expenditures part 1.htm](http://www.magnet.state.ma.us/bb/fyggh 1/tax expenditures part 1.htm).



Ö Z E T

Kamu gelirlerinin harcanma yöntemlerinden biri olarak vergi harcamaları, vergi yasalarındaki ayrıcalıklı uygulamalardan oluşmaktadır. Hemen hemen tüm vergi sistemlerinde yer alan bu uygulamalar ihracat, üretim, yatırım gibi ekonomik davranışları teşvik etmek ya da aileler, özürllüler, düşkünler, emekliler gibi bazı sosyal grupları vergi yükü açısından rahatlatmaya yöneliktir. Tasarrufları, yatırımları teşvik eden vergi harcamaları yüksek gelirliilere daha fazla fayda sağladığından, gelir dağılımı üzerinde olumsuz etkiler yaratabilmektedir. Ancak, bu tür teşviklerle yatırımların artması sağlanabilirse, ekonomik kalkınma gerçekleştirilip, kişi başına düşen gelir yükseleceğinden, sonuçta düşük gelir gruplarına da yönelik bir fayda yaratılmış olacaktır.

Genellikle, gelir vergisindeki vergi harcamaları şeklindeki ayrıcalıklı uygulamaları diğer düzenlemelerden ayırmak için, "gelir vergisinin kabul edilmiş genel yapısı" referansı gözönüne alınmakta, bu referanstan sapmalar devlete gelir kaybı da yaratıyorsa, vergi harcaması olarak nitelendirilmektedir. Gelir vergisinin genel yapısı vergilendirilecek gelirin tanımı, vergi tarifesi, indirimi zorunlu ödemeler, muhasebe düzeni, verginin yönetimiyle ilgili düzenlemelerden oluşmaktadır. İstisna, muafiyet, indirim, ayrıcalıklı vergi oranı uygulanması ve ödenecek verginin ileri bir tarihe bırakılması şeklindeki vergi ertelemeleri birer vergi harcaması unsurudur. Yarattığı gelir kaybı yanında, vergi yapısında bozulmalara sebep olabilmesi de bu uygulamaların bir maliyeti olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu maliyet, vergi harcamalarının büyüklüğüyle ilgili hesaplamalar, tahminlerin herhangi bir resmi belgede gösterilmemesi nedeniyle gizli nitelikte olmaktadır. Kamu kaynakları kullanıldığı halde büyüklüğünün bilinmemesi, bu uygulamaların isabetli ve yeterli olup olmadığı hakkında bir değerlendirme yapılamamasına, herhangi bir hizmet için sadece kamu gideri sistemindeki harcamaların dikkate alınması nedeniyle o faaliyet için harcanan toplam kamu kaynaklarının

saptanamamasına neden olmaktadır. Üstelik bu gizli olma niteliği sebebiyle, toplumun tepkisini çekmemek amacıyla siyasi organlarca bu uygulamaların daha fazla tercih edilmesi sonucu, kamu gelirlerinin israf edilmesi de söz konusu olabilmektedir. Vergi harcaması yaklaşımı, vergi yasalarındaki ayrıcalıklı düzenlemelerin bir kamu harcaması olduğunu ve bu nedenle bütçe içinde gösterilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Başta ABD olmak üzere, çoğu gelişmiş ülke, vergi harcaması miktarını yıl sonunda bir rapor haline getirip, yasama organına sunmaktadır. Hatta ABD'de gelecek yıl bütçe tasarısına vergi harcaması tahminleri de eklenmekte, böylece bu uygulamaların gizli olma niteliği kaldırılmakta, toplumda tartışılması sağlanmaktadır.

Türk gelir vergisindeki vergi harcamalarından istisna, muafiyetler çok düşük orandan bile olsa stopaja tabi tutulduğundan, tam anlamıyla vergi dışı bırakılmış olmamaktadır. Ayrıcalıklı vergi oranları ise stopajla uygulanmakta, kesilen verginin nihai vergi olması halinde, gelir unsuru üzerindeki vergi yükü stopaj oranından biraz fazla olabilmektedir. Çünkü, gayrisafi gelir üzerinden ödenen vergi, net gelir dikkate alındığında daha yüksek oranda olabilmektedir. Vergi ertelemesi olarak, araştırma-geliştirme faaliyetlerini teşvik amacıyla bir düzenleme yapılmıştır. Ayrıca 4369 Sayılı Kanunla getirilen, belirli tarihler arasında istihdam edilen sendikalı işçilerden kesilen damga ve gelir vergisinin idareye ödenmeyerek, iki yıl süreyle faizsiz kredi olarak kullanılmasına olanak sağlayan düzenleme ve amortismanına tabi değerlerin satışından elde edilecek gelirin matraha dahil edilmeyip, ayrı bir hesapta tutulması da bu nitelikte uygulamalar olmaktadır. Vergi harcaması kapsamındaki düzenlemelerin devletin gelir kaybı üzerindeki etkisi, vergi dışı bırakılmış gelirlerin düşük orandan bile olsa stopajla vergilendirilmesi, vergi ertelemesine gelir vergisi mükelleflerince fazla başvurulmaması nedeniyle önemli boyutta gözükmemektedir. Gelir kaybı üzerinde en etkili olan unsur menkul sermaye iradına yönelik düzenlemelerden kaynaklanmaktadır. Ancak günümüzde, ülkelerin çoğunda en çok korunan, teşvik edilen gelir türü sermaye olmaktadır.

ABSTRACT

The tax expenditures which have been one of spending methods of public revenue, arise from privilege provisions in tax acts. These provisions exist almost tax system and aim to encourage some economic activities(i.e. exporting, investment, production) or to provide relief some group's tax burden. The high income owners obtain more benefit from tax expenditures which encourage investment and saving. Thus they create negative impact on income distribution. However, if investment can be augmented by these expenditures, economic development can be realized and per capita income can be increased.

Generally, in order to distinguish preferential provisions in income tax acts which are identified as "tax expenditures" , from other provisions, it is taken into consideration a benchmark that is "generally accepted structure of income tax". If the deviations from this benchmark generate also revenue loss, these are described as tax expenditures. The benchmark concerned with definition of taxable income, tax schedule, deductibility of compulsory payments, accounting conventions and provisions to facilitate administration. Tax expenditures' components are exemptions, allowances, credits, rate reliefs and tax deferrals. Tax expenditures' cost is not only public revenue loss, also tax expenditures may cause distortion at tax structure. This cost is hidden. Because accounting and estimation of theirs quantity aren't shown in any official documents. Although public resources are used, amounts of subsidy can't be known. So evaluation of the provisions which are whether or not sufficient and appropriate, can't be realized. At the same time, public expenditures which are created by only public spending system, have taken into consideration for any public services. Therefore, total spending from public resources in order to realize any public services can't be determined. Because of tax expenditures' hidden cost, the politicians tend to prefer tax expenditures to direct subsidy. As a result, public resources may be wasted.

The tax expenditure approach emphasizes that tax preferences are kinds of public expenditures and so, their amounts must be shown at public budget. In most of developed countries(especially USA), amounts of tax expenditures are reported and this report is presented to legislation. Also, tax expenditures' estimates are participated to next year public budget project in USA. The reporting or budgeting of tax expenditures are removed their hidden cost, so they can be discussed.

The tax expenditures in Turkish income tax can be examined in the following: the most of exemptions which constitute tax expenditures in Turkish personal income tax, are subjected to stoppage. Therefore they aren't entirely exempted from income tax. Tax rate relief is applied with stoppage at sources, namely withholding tax. If withholding tax is final tax, tax burden on personal income may be heavier than withholding rate. If net income is taken into consideration, the paid tax on gross income may be higher. As a tax deferral, there is a provision to encourage research and development activities. At the same time, some rules of 4369 Numbered Act allow tax deferrals. The stamp tax and withholding tax on employee's income can be paid to tax office with two years delay by employers. So employers can use it as a credit without interest. This provision will be applied for employed person among certain dates. This provision aims to increase employment. Another tax deferral is related to sale of goods which are subjected to amortization. The profit, which arises from sale, isn't added to tax base and is held in another account. This amount must be used to buy new goods. If it is spent in other ways, the amount must be added to tax base. The revenue losses, which are caused by tax expenditures in Turkish personal income tax, aren't appeared as an important quantity. Because a little revenue is gained by withholding tax on exempted tax subjects and income tax payers rarely apply for tax deferrals. The only one provision, which creates positive impact on revenue losses, is belong to stocks and bonds. But today, most of countries try to decrease tax burden on stocks and bonds. So this is provision that creates more revenue losses than others.