

Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri

Özgür SARAÇ*

Özet

Ulusal vergi otoritelerinin ulaşmak istediği sosyo-ekonomik amaçlar doğrultusunda tahsilinden vazgeçtiği vergiler “vergi harcaması” olarak anılır. Vergi toplama maliyetlerinden farklı olan bu harcamalar, kamu ekonomisi açısından bir tür gelir kaybı anlamına gelir. Günümüzde birçok ulusal vergi otoritesi vergi harcamalarını etkili birer politika aracı olarak kullanmaktadır. Vergi harcamalarının politika aracı olarak kullanılması, bu harcamaların sahip olduğu iktisadi etkiler üzerinden şekillenir. Vergi harcamalarının iktisadi etkileri ise bireysel davranışlara odaklı mikro iktisadi etkiler ve gelirin yeniden dağıtımına odaklanan makro iktisadi etkilerden oluşur. Teorik çerçeveyi ortaya koyan bu çalışma, vergi harcamalarının iktisadi etkilerini ele almaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Harcaması, Tahminleme Yöntemleri, İktisadi Etkiler

Tax Expenditures and Economic Effects

Abstract

Taxes that national tax authorities abdicate to collect in accordance with socio-economic purposes, are called tax expenditures. In terms of public economy, these expenses different from the tax collection costs are loss of income. Many national tax authorities use the tax expenditures as an effective political instrument. Using of tax expenditures as a political instrument is due to the economic effects of these expenditures. The economic effects of tax expenditures consist of the micro economy effects that focus on the individual behaviour and the macro economy effects that focus the re-distribution of income. This study stating the theoretical framework studies the economic effects of the tax expenditures.

Key Words: Tax Expenditure, Estimating Methods, Economic Effects

JEL Classification Codes: H2, H3, H5, H6

* Yrd.Doç.Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, ozgur.sarac@deu.edu.tr

Giriş

Literatürde devlet-toplum etkileşimi bağlamında “kamu ekonomisi” ve “özel ekonomi” ayrımı yapılır ve kamu maliyesinin temel işleyişi kamusalılık ön ekine bağlı olarak; (i) ihtiyaçlar, (ii) mal ve hizmetler, (iii) harcamalar ve (iv) gelirler şeklinde formüle edilir. Dolayısıyla, oluşturulan ikili ekonomik yapı ve bu yapının tarafları arasında ortaya çıkan etkileşim kapsamında kamusal faaliyetlere “yeniden dağıtıcı işlevler” yüklenir. Kamusal harcamalar ve gelirler düzleminde ele alındığında, kamusal faaliyetlerin oluşturduğu yeniden dağıtıcı işlevler netleşir. Bu bağlamda, kamusal harcamalar kamu ekonomisinden özel ekonomiye yapılan transferleri -dolayısıyla özel ekonomi açısından oluşan faydayı- kamusal gelirler ise özel ekonomiden kamu ekonomisine çekilen fonları -dolayısıyla yine özel ekonomi açısından ortaya çıkan maliyetleri- yansıtır.

Vergi, kamusal faaliyetlerin finansmanında öne çıkan bir araçtır ve ilk tespitite vergi, yukarıda bahsedilen etkileşime bağlı olarak özel ekonomiden kamu ekonomisine çekilen fonları temsil eder. Vergileme sürecinde devlet açısından oluşan gelirler -diğer kamusal harcamalardan farklı- iki tür maliyet kalemi oluşturur. Bunlardan ilki, vergileme sürecinde ortaya çıkan vergi toplama maliyetleridir. Toplama maliyetleri, devlet açısından oluşan “idari maliyetler” (administrative costs) ve mükelleflerin üstlendiği “uyum maliyetleri” (compliance costs) ile oluşur. Vergileme sürecinde ortaya çıkan ve içerik olarak toplama maliyetlerinden tamamen ayrılan diğer bir maliyet kalemi ise vergi harcamaları (tax expenditures) denilen örtük harcamalardır. Vergi harcamaları, adından da anlaşılacağı üzere, “vergi” ve “harcama” gibi birbirine tezat kavramların bir arada kullanıldığı karmaşık bir kavramdır (Ferhatoğlu, 2005:80) ve bu kavram, genel olarak devletin vazgeçtiği vergi gelirlerini ima eder.

Tahsilinden vazgeçilen vergilerin vergi harcaması olarak anılmasının en önemli nedeni, bu harcamalar sayesinde kamu ekonomisinden özel ekonomiye üstü örtük bir fon transferinin gerçekleşiyor olmasıdır. Ayrıca, bütçeleme süreci açısından düşünüldüğünde vergi harcamalarının bir tür “görünmez harcama” olması ve bütçe ile ilişkilerinin doğrudan kurulamaması da özel bir öneme sahiptir. Son yıllarda vergi harcamaları konusunda oluşan duyarlılık da aslında bu eksene oturmuştur. Kamusal faaliyetlerin “şeffaflaşması” sürecinde vergi harcaması raporları etkili birer araç olarak düşünülmektedir. Vergi harcama raporları ile kamusal faaliyetlerin şeffaflaşacağı düşüncesi ise neden-sonuç ilişkisi gereği bu harcamaların etkilerini belirlemeyi gerektirir. Çalışma, bunu hedef almıştır.

1. Vergi Harcaması Kavramının Teorik Çerçevesi

Literatürdeki kullanılışı 1960'lara rastlarsa da, günümüzde vergi harcamalarını tüm yönleriyle ele alan ve üzerinde fikir birliği sağlanan bir tanım yoktur. Tanımlama sorunu olarak adlandırılan bu durum, vergi harcamalarına dair uygulamaların ülkeden ülkeye değişmesinden kaynaklanır (Bratic, 2006:113). Ancak, böyle olmakla birlikte, vergi harcaması kavramı; tanımlama sorununu da kapsayacak şekilde unsurları, türleri ve hesaplama yöntemleri bağlamında teorik açıdan incelenebilir. Ayrıca, söz konusu teorik çerçeve, vergi harcamalarının hukuki kapsamı, bu harcamaların bütçeleme sürecine alınması ve vergileme ilkeleriyle ilişkisi ortaya konularak, genişletilebilir.

1.1. Tanım

Vergi harcaması tanımı vermeden önce “kamu harcaması” kavramının hatırlanması birçok yönden faydalıdır. Bilindiği üzere, kamu harcaması dar ve geniş anlamda tanımlanabilir. Dar anlamda kamu harcaması; devletin yaptığı harcamalar toplamının parasal değeri olarak bütçede belirtilen tutarıdır. Oysa kamu harcamalarının bütçede görülmeyen ve toplam harcama düzeyini dolaylı olarak etkileyen türleri de vardır. Bunlar dikkate alındığında geniş anlamda kamu harcaması tanımına ulaşır ve bu anlamda kamu harcamaları, devletin her tür faaliyetinden kaynaklanan harcamaların toplamı olur. Bu hatırlatma dikkate alındığında, vergi harcamalarının bütçede görünmeyen ve toplam harcama düzeyini dolaylı olarak etkileyen harcamalar olduğu açıklık kazanır.

Vergi harcamaları tanımlanırken, genelde iki yöntem izlenir. Bunlar; “teorik” ve “yasal” tanımlama yöntemleridir. Daha önce de ifade edildiği gibi, vergi harcamaları teorik düzlemde tüm yönleriyle ve üzerinde fikir birliği sağlanan türde tanımlanmış değildir. Ancak böyle olmasına rağmen işleyişini ortaya koymak açısından vergi harcamaları; belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için oluşturulan ve gelir kayıplarını içeren, standart vergi yapısından sapmalar olarak tanımlanabilir (Giray, 2002:28). Tanımda geçen “belirli ekonomik ve sosyal amaçlar” ifadesi dikkate alındığında, vergi harcamalarının mali politika aracı olma özelliği ortaya çıkar.

Vergi harcamalarının yasal olarak tanımlanmasında tanım, doğası gereği tanımı yasallaştıran ülkeye göre değişir. Örneğin; ABD, vergi harcamalarını “federal vergi kanunlarının brüt gelirden özel bir hariç bırakma, muafiyet veya indirim izni veren veya özel bir istisna, ayrımcı vergi oranı veya vergi yükümlülüğünün ertelenmesi olanağı sağlayan imtiyazlara atfedilebilen gelir kayıpları” olarak tanımlamıştır. Kanada ise benzer şekilde “özel muafiyetler, indirimler, düşük vergi oranları, iadeler, mahsuplar ve vergi ertelemeleri nedeniyle uğranılan ve vergi tutarını azaltan gelir kayıpları” tanımını kullanmıştır (Gönül, 2002:79). Avusturya’da “bir kısım hakiki ve hükmü şahısların faaliyetlerine ayrıcalık tanınması için genel vergileme normuna istisna getirerek vergi geliri kaybedilmesi” şeklinde tanımlanan vergi harcamaları Hollanda’da “hukuki durumdan kaynaklanan ve temel vergi sistemiyle ahenk sağlamayan vergi gelirlerindeki kayıplar” olarak tanımlanmıştır. Finlandiya ise daha açık ve kolay bir tanım getirerek, vergi harcamasını “normal temel vergileme yapısından belli amaçları desteklemek için ayrılma halidir” şeklinde tanımlamıştır (Kulu, 2000:24). Türkiye’de de benzer bir tanıma gidilmiş ve vergi harcamaları, “belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için, kanunun öngördüğü temel yükümlülük sistemi ile uyumlu olmayan ve kanuni bir hükümden kaynaklanan vergi geliri kaybı veya ertelenmesi şeklindeki kamu harcamaları” olarak belirtilmiştir (T.C. Maliye Bakanlığı, 2007:5).

1.2. Unsurları

Gerek teorik, gerekse yasal tanımlar incelendiğinde vergi harcamalarının bazı ortak özelliklerine rastlanır. Esasen bir kamu harcamasının vergi harcaması olabilmesini sağlayan bu özellikler, vergi harcamalarının unsurlarıdır. Vergi harcamalarının iki unsuru bulunur.

Bunlar;

(i) Bu harcamaların varlık nedenini açıklayan “belirli bir sosyal ve/veya ekonomik amacın varlığı” ile

(ii) Ortaya çıkaracakları etkilerin oluşmasını sağlayan ve ayrıcalık oluşturma pahasına gerçekleştirilen “tahsilattan vazgeçme” unsurlarıdır.

Vergi harcamalarının ilk unsuru irdelendiğinde, esasen vergi harcamalarının birer mali politika aracı olduğu anlaşılır. Bu kapsamda vergi harcamaları, ulaşılmak istenen amaca göre, (a) “sosyal amaçlı vergi avantajlarına konu olan vergi harcamaları” ile (b) “ekonomik amaçlı vergi avantajlarına konu olan vergi harcamaları” şeklinde ayrılır. İkinci unsur olan tahsilattan vazgeçme ise, bu harcamalar sayesinde oluşturulacak etkinin ön şartıdır ve ülkeler bu şartı “standart vergi sisteminden sapmalar” ifadesiyle yasallaştırmıştır. Bu unsurlar dikkate alındığında, vergi harcamalarının mükelleflerin vergiden kaçınma ve/veya vergi kaçırma faaliyetlerine zemin hazırlayan uygulamalar olmadığı açıklık kazanır.

1.3. Türleri

Vergi harcamasına yol açan vergi ayrıcalıkları, kapsam ve işleyiş bakımından farklılıklar arz eder ve günümüzde değişik türlerle ulusal vergi sistemlerine dahil edilir.

Bunlar;

- Normalde vergiye tabi olması gereken bir konunun vergileme kapsamından çıkartılmasını sağlayan kanuni tasarruf; vergi istisnası (örnek, iştirak kazançları istisnası),

- Normalde vergiye tabi olması gereken bir gerçek veya tüzel kişinin vergileme kapsamından çıkartılmasını sağlayan kanuni tasarruf; vergi muafiyeti (örnek, diplomat muafılığı),

- Vergiye tabi gelirin (matrahın) hesaplanmasında gayrisafi gelir toplamından eksiltilecek kalemleri ortaya koyan kanuni tasarruf; indirimler (örnek, hızlandırılmış amortisman),

- Mükellefler açısından vergi miktarının farklılaştırılmasını sağlayan kanuni tasarruf; oran indirimleri (örnek, indirilmiş KDV oranı),

- Tahsil edilen verginin ilgili mükellefe geri ödenmesini sağlayan kanuni tasarruf; vergi iadesi (örnek, KDV iadesi),

- Ödenecek hale gelen verginin tahsil edilmeyip gelecek döneme bırakılmasını sağlayan kanuni tasarruf; vergi erteleme ve

- Bazı vergilerin tahsilatında iktisadilik sağlayan kanuni tasarruf; terkin, şeklinde sıralanabilir.

Vergi harcamalarına neden olan bazı vergi ayrıcalıkları hakkında bunların neden vergi harcaması olduklarının izah edilmesi ve ayrıca, vergi harcaması oluşturmayan bazı benzer araçların da bunlardan ayrıştırılması, anlam karmaşasının engellenmesi için önemlidir. Vergiye tabi gelirin tespitinden, ödenecek verginin hesaplanmasına kadar geçen sürecin aşamaları dikkate alındığında, vergi harcamalarının durumu belirginleşir.

Öncelikle, indirimler bahsiyle ilgili olarak “indirimler” ile “oran indirimleri” denilen uygulamalar, kesinlikle birbirinden ayrılmalıdır. İndirimler denildiğinde anlaşılması gereken, gayrisafi gelir toplamından eksiltilmesine izin verilen kalemlerdir. Bu kalemlerin vergi harcamasına neden olabilmesi, standart vergi sistemine ayrıcalık oluşturması şartına bağlıdır. Amortismanlar bu konudaki en tipik örnektir. Bilindiği gibi, amortisman, özel sektör yatırım mallarına yenilenme kolaylığı sağlamak bakımından belirli bir iktisadi karşılık ayrılmasına ve bu karşılığın yıllık gayrisafi gelirden eksiltilmesine izin veren uygulamadır. İlk bakışta,

amortismanına tabi yatırım malı sahiplerine ayrıcalık tanıyan bu uygulamaların, vergi harcaması olduğu düşünülebilir. Ancak bu durum, tartışmalıdır. Çünkü sanıldığı gibi aksine amortismanlar yatırım malı sahiplerine kendi aralarında herhangi bir ayrıcalık oluşturmaz. Kaldı ki, birçok sistemde otorite amortismandan yararlanabilmeyi “yatırım malına sahip olmak” şeklinde genel bir kurala bağlamış ve bu bağlamda, ayrıcalık oluşturan herhangi bir tasarrufa gitmemiştir. Ancak bu uygulama, “hızlandırılmış amortisman” olarak tasarlandığında tamamen farklılaşır. Yatırım malları sahipleri arasında ayrıcalık oluşturan hızlandırılmış amortisman uygulaması, devlet açısından vergi harcaması niteliğindedir. Çünkü bu sayede, yatırım malı için ayrılan karşılığın normalde ayrılması gerekenden fazla olması ve dolayısıyla gayrisafı gelirden daha fazla bir eksiltme yapılması mümkündür. Bu ise, oluşturduğu matrah daraltıcı etkiye bağlı olarak, vergi hasılatını azaltır.

Oran indirimleri açısından düşünüldüğünde vergi harcaması olma durumlarının tartışmalı olduğu söylenebilir. Oran indiriminin, standart vergi sisteminde topluca yapılan bir değişimi ifade ettiğinde, vergi harcaması sayılması söz konusu değildir. Kaldı ki, “bir dönemden diğerine geçişte daha az vergi oranı tespit edildiği için daha az vergi tahsil edilecektir” şeklinde bir akıl yürütülebilir ve bu kapsamda oluşan kayıplar vergi harcaması sanılabilir. Ancak bu hatalıdır. Çünkü bir kaybın vergi harcamasına bağlanabilmesi için öncelikle ayrıcalık unsurunun oluşması gerekir. Oran indirimleri, sistem kapsamında topyekûn yapıldığında bunun gerçekleşmediği açıktır. Diğer yandan, yapılan akıl yürütme şekli de hatalıdır. Çünkü oran indirimleri oluşturdukları “matrah genişletici etki” sayesinde, vergi hasılatının düşmesine değil, aksine artmasına da sebep olabilir.

Vergi iadesi müessesi de, vergi harcaması sayılması bakımından tartışmalıdır. Şöyle ki, vergi iadesi, otoritenin vergi belge düzenine uyumu teşvik amacıyla geliştirdiği bir kurumdur. Bu haliyle uygulandığında vergi iadesi elbette ki, devlet açısından bir tür vergi harcamasıdır. Ancak, her vergi iadesi uygulaması için aynı sonuca ulaşılması kanaatimizce hatalıdır. Örneğin, ihracatta uygulanan vergi iadesi düşünüldüğünde yapılan iade işlemi, vergi harcaması sayılmamalıdır. Bilindiği gibi katma değer vergisi (KDV) işleyiş bakımından mal üretiminin her aşamasında oluşturulan ilave (katma) değeri konu alır. KDV’de ödenen vergi, fiyat mekanizması ile yansıtılıp, mal nihai aşamada tüketen üzerine yüklenir. İhracat konu olduğunda malın nihai tüketicisi, doğal olarak yabancılarıdır. Dolayısıyla, ihracatı yapan ülke otoritesinin bu kişiler üzerinde vergileme yetkisini kullanması olanaksızdır. Verginin nihai kullanıcıya yüklenemediği bu durumda vergiyi yüklenen kişi, ihracatçı olacaktır. Dolayısıyla, ihracatın gerçekleşebilmesi için öncelikle ihracatı yapanın bu yükten kurtarılması gerekir. İşte ihracatta yapılan vergi iadesinin yüklendiği işlev de budur. Dikkat edilecek olursa, ihracatta vergi iadesi devletin herhangi bir sosyo-ekonomik amaçla vazgeçtiği bir vergi olmaktan öte, ulusal vergileme yetkisinin uluslararası alanda kullanamamasına bağlı olarak ortaya çıkan idari bir tasarruftur.

Vergi ertelemeşi şeklinde gerçekleşen vergi harcamaları ise, diğer durumlarda gerçekleşen vergi harcamalarından ayrılması ile dikkat çeker. Vergi ertelemeşi ile oluşan vergi harcamaları sadece ertelemenin geçerli olduğu dönem içinde oluşur ve ilgili vergi harcaması tutarı, erteleme dönemi sonlandıktan sonra vergi gelirine dönüşür. Diğer vergi ayrıcalıklarının hiçbirinde böyle bir durum söz konusu değildir. Bazı uzmanlar vergi ertelemeşi şeklindeki vergi harcamaları sayesinde oluşan gelir transferini, devletin özel teşebbüslere faizsiz borç vermesi şeklinde yorumlar (Giray,

2002:29). Bu durumda devlet açısından vazgeçilen vergi, vazgeçilen faize dönüşür ve vergi harcaması tutarının erteleme dönemi öncesi ve sonrasında oluşan reel gelir farkı olarak hesaplanması gerekir.

Vergi harcaması türlerine dahil edilen diğer bir kurum ise, mahsuptur. Ancak, mahsup işleminin vergi harcamalarına konu olması da kanaatimizce hatalıdır. Mahsup müessesesinin oluşturulma nedeni çifte vergilemeyi engellemeye yöneliktir. Buna göre, mahsup işlemi genellikle verginin vergiden indirilmesine izin veren yasal bir işlemdir. Esasen mükelleflerin aynı dönemde ve aynı vergi konusu üzerinden ödediği vergiler, devlet açısından zaten tahsil edilmiş gelir anlamına gelir. Dolayısıyla, mahsup işlemi yapılarak olası bir çifte vergilendirmenin engellenmesi gerekir. Bu nedenle, mahsup işleminde -şayet çifte vergilendirme yapılmıyacaksa- devlet açısından tahsilinden vazgeçilen herhangi bir kamu geliri bulunmadığından, vergi harcaması oluşması imkânsızdır. Türkiye’de uygulanmakta olan “geçici vergi” uygulaması dikkate alındığında, konu netlik kazanır. Bilindiği gibi, ticari kazançlara uygulanan geçici vergi işleminde mükellefin gelecek dönemde ödeyeceği verginin bir bölümü cari dönemde tahsil edilir. Tahsil edilen bu tutar, gelecek dönem gerçekleştiğinde devlet açısından vergi hasılatında kayba sebep olamayacak şekilde çifte vergilemenin engellenmesi amacıyla ödenecek vergiden mahsup edilir.

1.4. Tahminleme Yöntemleri

Vergi harcamalarına ait verilerin en önemli özelliği, bu verilerin tamamen tahmini olmasıdır. Çünkü vergi harcaması tahminleri başka alanlarda yapılan gelecek dönem analizlerinden farklı olarak, ilgili dönemin sona ermesiyle kesinlik kazanmaz ve tahmini olma özelliklerini her daim korur. Ayrıca tahminler, yeni getirilen ve uygulamasından vazgeçilen -istisna, muafiyet, indirim gibi- kalemlere göre zaman içinde kolaylıkla değişir. Ancak böyle olmakla birlikte, vergi harcaması tahminlerinin raporlanması ve özellikle vergi harcamalarının bütçe sürecine dahil edilmesi, kamu harcamaları analizleri açısından önemli faydalar sağlar. Bu faydalar; kamusal faaliyetlerde şeffaflığın artması başta olmak üzere vergi reformlarının planlanması, rasyonel vergi sistemlerinin oluşturulması, vergi yükünün dengeli dağılımının sağlanması vb. şeklindedir (Giray, 2002:38).

Günümüzde vergi harcamalarının tahminlenmesinde üç farklı yöntem kullanılır. Bunlar; (i) gelir kaybı yöntemi, (ii) gelir eldesi yöntemi ve (iii) eşdeğer harcama yöntemidir. Gelir kaybı yöntemi, belli bir durumda gerçekleşmiş kayıp gelirlerin tahminlenmesini esas alır. Gelir eldesi yöntemi, ayrıcalıkların kaldırılması halinde, beklenen gelirlerin ne olacağına ölçümüdür. Bu yöntem, davranışsal tepkilerin değişimini tahminlemenin zorunluluğundan dolayı gelir kaybı yönteminden ayrılır. Eşdeğer harcama yöntemi ise, davranışsal tepkinin değişmediği varsayımı altında, vergi harcaması yerine doğrudan transfer harcaması ile oluşacak maliyetin tahmin edilmesine dayanır (Kulu, 2000:25). Günümüzde Türkiye de dahil, birçok ülke vergi harcamalarının tahminlenmesinde davranışsal tepkilerin tahminindeki güçlükler nedeniyle, gelir kaybı yöntemini kullanır.

1.5. Raporlama

Vergi harcamalarının tahminlenmesi ve raporlanarak yayınlanması, devlet aygıtının şeffaflaşması açısından gerek ulusal, gerekse uluslararası düzlemde özel önem verilen bir konudur. Uluslararası Para Fonu (IMF), mali saydamlık hakkındaki görüşlerini 2001 yılında hazırladığı “Mali Saydamlık Kılavuzu” adlı raporla

yayınlanmış ve raporun ikinci bölümünde, “vergi harcamalarını açıklayan raporlar bütçe dokümanlarına entegre edilmelidir” ifadesini kullanmıştır (IMF, 2001:2).

Raporlama gereğinin, esasen vergi harcamalarının bütçede yer almayan gizli harcamalar olma özelliğinden kaynaklandığı söylenebilir. Buna göre, raporlamanın yapılmadığı bir ülkede kamu ekonomisinden özel ekonomiye yapılan gelir transferi tam olarak kavranamamakta ve kaynak tahsisi ile yeniden dağıtım fonksiyonları eksik ve/veya hatalı yorumlanabilmektedir. Kaldı ki, vergi harcamalarından kaynaklanan ilave maliyetlerin bilinmediği bir ortamda izlenen mali politikalar da araç bakımından yetersiz kalabilir. Diğer yandan, vergi harcamalarına dair raporların geleneksel kamu harcamaları ile vergi harcamalarını bir bütün olarak değerlendirmeye imkân tanımayan, farklı türden veriler içermesi ve raporların vergi harcamalarına dair fayda hesaplamalarını değil de sadece devlet açısından oluşan maliyet hesaplamalarını içermesi önemli bir eksikliktir (Harris ve Hicks, 1992:34). Ayrıca vergi harcamalarına ait raporların bütçeleme sürecine entegre edilebilmesi için olası mikro ve makro etkilerinin analizi gerekir. Oysa vergi harcaması verileri genellikle yıllık vergi beyannamelerinin geçmiş yıla ait verilerinden sağlanır. Bu ise, zamanlama açısından vergi harcamalarının bütçelenmesini zorlaştırır (Craig ve Allan, 2002:8).

Ülkelerin vergi harcama raporları oluşturması ve bunları kamuoyu ile paylaşması süreci 1960’ların sonunda başlamış ve bu süreçte ABD ile Almanya öncü ülkeler olmuştur. 1970’li yıllarda Avusturya, Kanada, İspanya ve İngiltere; 1980’li yıllarda ise Avustralya, Belçika, Finlandiya, Fransa, İrlanda, İtalya, Hollanda ve Portekiz, anılan bu sürece dahil olmuştur. Günümüzde vergi harcama raporları hazırlanma sıklığı ve bütçe ile ilişkilendirilmesi bakımından ülkeler farklılık gösterir. Örneğin, yukarıda anılan on dört OECD ülkesinden yedisinde (Avusturya, Belçika, Fransa, Almanya, Portekiz, İspanya ve ABD) vergi harcamalarının raporlanması yasal açıdan zorunludur. Diğer yedi ülke için yasal bir zorunluluk yoktur. Raporların hazırlanma sıklığı açısından Almanya iki yılda bir, İtalya ve Hollanda ise düzensiz sıklıkta raporlama yapmaktadır. Benzer farklılıklar, raporların bütçe ile ilişkilendirilme şekilde de görülür. Buna göre Avusturya, Belçika, Finlandiya, Fransa, Portekiz ve İspanya’da vergi harcaması raporları bütçe hazırlama süreci ile doğrudan ilişkilendirilmişken, diğer ülkelerde herhangi bir ilişkilendirme yoktur (Cavalcanti ve Li, 2000:13).

Türkiye’deki vergi harcamaları hakkındaki ilk resmi yayın, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün “Vergi Harcamaları 2001 Yılı” raporudur. Vergi harcamaları hakkında genel bilgiler içeren bu raporda, yürürlükteki kanunlar itibarıyla vergi harcaması oluşturan muafiyet ve istisnalara ilişkin bir de liste bulunur. Ancak bu raporda herhangi bir döneme ilişkin vergi harcaması tahminlemesi yoktur (T.C. Maliye Bakanlığı, 2001). Türkiye’de vergi harcamaları yoluyla vazgeçilen vergi miktarının bütçe kanunu kapsamında raporlanacağı ilk olarak “VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı” kapsamında ifade edilmiş (DPT, 2001:230) ve vergi harcaması tahminleri 2005 yılından itibaren kamuoyu ile paylaşılmıştır.

1.6. Hukuki Kapsam

Vergi harcamalarının ortaya çıkış sürecinin vergi kanunları ve bu kanunları hazırlama yetkisi bulunan siyasi otoritenin tasarrufuna bağlı olarak kendiliğinden oluştuğu söylenebilir. Buradaki “kendiliğinden” ifadesi ile anlatılmak istenen, gider bütçesinin hazırlanması sürecinde normal kamu harcamalarının hesaplanması için

kullanılan yöntemlerin vergi harcamaları için kullanılmamasıdır. Bilindiği gibi, günümüzde gider bütçelerinin hazırlanması birçok ülkede sorumlu harcamacı birimler -ki, Türkiye gibi üniter yapıli ülkelerde bakanlıklar- tarafından üstlenir. Oysa vergi harcamaları söz konusu olduğunda, bunlardan sorumlu herhangi bir harcamacı birim yoktur. Vergi harcamaları, ilgili kanunları(nı) düzenleyen otoritenin tasarrufuna ve bu kanunların hükmettiği yasal ayrıcalıklara muhatap olan mükelleflerin durumuna göre kendiliğinden oluşur.

Kavramın literatüre geçmesinde önemli katkıları olan Surrey, vergi harcamalarını, “gelir mevzuatına yerleştirilmiş harcama programları” olarak nitelendirir (Surrey 1970:737’den aktaran Roin, 2002:10). Surrey’in bu tespiti, vergi harcamalarının hukuki kapsamını belirlemeye yardımcıdır. Buna göre, tespitite geçen “yerleştirilmiş” ifadesi, kanun koyucunun tasarrufuna yapılan vurguyu ifade eder. Günümüzde ülkelerin vergi harcamalarını anayasalarındaki hükümlerle gelir mevzuatına yerleştirdiği görülür. Örneğin, Türkiye Anayasasının vergileme yetkisini düzenleyen “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesinin 4. fıkrası, yürütme organına vergi harcaması yapma yetkisi verir:

“Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilebilir.”

Bu hüküm gereği Türkiye Anayasası’nın ülkedeki vergi harcamalarının hukuki kapsamını belirleyen en üstün hukuki tasarruf olduğu netleşir. Dolayısıyla, kanun koyucunun bu tasarrufu ortadayken vergi harcamaları ile ulaşılmak istenen sosyo-ekonomik amaçlar da meşruiyet kazanır.

1.7. Bütçe Sürecine Dahil Edilme

Vergi harcamalarının bütçeleme sürecine dahil edilmesi, kamu ekonomisinin büyüklüğünü göstermesi bakımından önemlidir. Bu harcamaların bütçeye dahil edilmemesi halinde ulusal ekonomi içinde kamu ekonomisinin büyüklüğü belirsizleşir. Bu, vergi harcamalarının “görünmez harcama” olma özelliğinden kaynaklanır. Vergi harcamalarının bu özelliği, politikacılara gerçekte genişleyen yerine daralan bir kamu ekonomisi izlenimi verme imkânı da tanıyabilir.

Kural olarak, herhangi bir kamu harcamasının merkezi yönetim bütçesi vasıtasıyla yapılması o harcamanın harcamalar toplamı içine girmesini ve hesaplara kamu harcamalarını artıran bir kalem olarak ilave edilmesini gerektirir. Bu harcamanın vergi harcaması olması durumunda ise, bu kural zorunlu bir dönüşüme uğrar. Buna göre, vergi harcamaları tahsilinden vazgeçilen vergiler olduğundan, bunların bütçenin harcama bölümünde gösterilmesi uygun değildir. Kaldı ki, vergi harcamalarının doğası gereği tahmini olması ve miktar bakımından kesinlik taşımaması da, bu harcamaların bütçede gösterilmesini zorlaştırır. Vergi harcamalarının bütçeleme sürecine gelir bütçesi vasıtasıyla dahil edilmesi de mümkün değildir. Çünkü vergi harcamaları vazgeçilen vergiler olması nedeniyle “gelir” değil, aksine “gider” karakterlidir.

Vergi harcamalarının bütçeleme sürecine dahil edilmesinin önündeki en büyük engel olan bu harcamaların “görünmez harcama” olma özelliği, maliye disiplinindeki “tahsis ilkesi” benzerliği ile kısmen açıklanabilir. Bilindiği gibi “belirli bir kamu gelirinin belirli bir kamu hizmetinde kullanılması” anlamına gelen tahsis ilkesi geçerli olduğunda, geliri elde eden kamu kurumu bu geliri hizmet sunumu için kullanır ve eğer varsa artan kısmı genel bütçeye aktarır. Tahsis ilkesi

çalışma mantığından dolayı genel bütçenin daralmasını sağlar ve genel bütçe açısından bu türden kamu harcamalarına “görünmez harcama” özelliği kazandırır. Vergi harcamaları açısından da geçerli olan bu özellik, Cavalcanti ve Li (1999:389)’de “ilk tahsil edilen gelir akışına sahip olmaları” nedeniyle, vergi harcamalarına özgü bir özellik olarak düşünülmüştür.

1.8. Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirme

Toplumsal hayatın düzenlenmesinde belirli bir hiyerarşik yapı hakimdir. Bu yapının özünde temel ilkeler vardır. Temel ilkeler, “belirli bir hukuksal ilişkiyi düzenlemek üzere devlet tarafından yaptırım gücüyle kuvvetlendirilen kurallar” haline geldiğinde, hukuk ilkelerine dönüşür. Hukuki yapının en üst aygıtı anayasadır. Halk iradesini temsil eden anayasa, hukuki ilkelere göre şekillenen çerçeve hükümler içerir. Bu hükümlerin uygulamaya konulduğu yasalar ise bir anlamda hükümetin iradesidir. Bu yüzden, yasalar kural gereği anayasasına ters düşmemelidir. Hukuki ilkelerin öne çıkardığı kurallar normatif (amaçsal) hukuka özgüdür. Normatif hukuk, toplumsal düzenin sağlanması amacı doğrultusunda, bireylerin birbirleriyle ve devletle olan ilişkilerini düzenleyen bir normlar setidir. Vergi hukuku, normatif bir hukuk dalıdır (Aksoy, 1991:181). Bu nedenle, vergi kanunlarının özü de vergileme ilkelerden oluşmalıdır.

Vergileme ilkeleri, vergi sisteminden ve o sistemi oluşturan vergilerden beklenen mali, ekonomik ve sosyal işlevlerin gerçekleştirilmesi için önerilen ve sahip olunan iktisadi düşünce sistemi içinde olması gerekeni gösteren temel kurallardır (Devrim, 1998:226). Vergileme ilkeleri toplumsal hayata eşlik eder. Bu bağlamda, ilkeler toplumsal hayattaki gelişime göre istikrarlı bir şekilde gelişir. Vergileme alanında akla gelen ilk ilke, adalettir. Ulusal otoriteler, genele yayılan ve bunu yaparken de bireylerin mali gücünü dikkate alan adalet ilkesini belirlilik, uygunluk, iktisadilik, etkinlik, esneklik gibi diğer ilkelerle destekleyerek; ideal bir vergi sistemi oluşturma uğraşı verir.

Vergi harcamalarının vergileme ilkeleri karşısındaki durumu müphemdir. Ulusal hassasiyet ve öncelikler, sahip olunan dünya görüşünün de etkisiyle vergileme ilkeleri arasında tercihte bulunmayı gerektirir. Ayrıca adalet ve etkinlik ilkeleri açısından değerlendirildiğinde, bu ilkeler doğaları gereği çatışkılıdır. Bu nedenle, vergi harcamalarının ilkeler karşısındaki durumunu inceleyen birinin objektif olabilmesi zordur. Örneğin, adalet öncelikli bir tez, etkinlik öncelikli bir anti-tezle karşılaştırıldığında, bahsedilen çatışkı nedeniyle senteze ulaşılamayabilir. Dolayısıyla, konuyu değerlendirenlerin tezlerini savunmadan önce tercihlerini belirtmeleri gerekir.

Kanaatimizce öncelikli vergileme ilkesi adalettir. Vergi harcamalarının adalet ilkesi açısından analizi, bunların adalet ters düşüp düşmediğinin sorgulanmasını gerektirir. Çünkü vergi harcamaları, bazı mükellefler açısından genellik ilkesine aykırı olarak vergisel ayrıcalıklar oluşturur. Dolayısıyla, ortaya çıkan saptırıcı etkiler bağlamında bu harcamaların etkinlik ilkesine zarar verdiği iddia edilebilir. Bizce, vergi harcamalarının neden var edildiği sorusu buradaki tartışmanın başlangıcı olmalıdır. Daha önce de ifade edildiği gibi, vergi harcamalarının varlık nedeni sosyo-ekonomik amaçlardır. Bu bağlamda, sosyal amaçlı vergi avantajlarına konu olan vergi harcamalarının “gelir transferi”, ekonomik amaçlı vergi avantajlarına konu olanların ise “teşvik tedbiri” olduğu görülür. Vergi teşvikleri özel yatırımlara avantaj sağlayarak, bu kesimde birikime yol açar (Ataç vd. 2004:255). Ayrıca gelir

transferini amaçlayan vergi harcamaları düşük gelir gruplarını (genelde emekçileri) hedef alırken; teşvik amaçlı vergi harcamaları, iktisadi açıdan güçlü olan sermaye sahiplerini hedef alır. Dolayısıyla iki araç, birbirine koştur iki amaç açısından kullanıldığından bir tercih sorunu ortaya çıkar. Örneğin, etkinlik açısından dolaysız vergiler yerine dolaylı vergilere yönelen bir sistem, eşyanın tabiatı gereği kaçınılmaz olarak adaletten uzaklaşır.

Her ne amaçla olursa olsun, vergisel ayrıcalıkların dolayısıyla da vergi harcama kalemlerinin sayısal olarak artması, vergi sistemini karmaşıktırır. Basitlik ilkesinin ihmal edildiğini ortaya koyan karmaşıklık aynı zamanda anlaşılabilirlik ve belirlilik ilkelerinin de yıpranmasına yol açar. Ayrıca, vergi toplama maliyetleri artar. Bu maliyetlerden biri olan idari maliyetlerin yükselmesi devletin vergi harcamaları nedeniyle oluşan kaybının artması anlamına gelir. Diğer yandan uyum maliyetlerinin yükselmesi ise vergi harcamaları sayesinde mükellefler açısından ortaya çıkan kazancı azaltır. Vergi harcamaları, idari ve uyum maliyetleri yönünden tasarruf sağlayıcı da olabilir. Vergileme ilkelerinden iktisadilik ilkesine göre vergi toplarken, yapılan harcamalar (maliyetler) toplanan vergilerden (gelirlerden) düşük olmalıdır. Küçük çaplı ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesinde yapılan idari harcamalar, toplanan vergileri aşabilmektedir. İktisadi açıdan marjinal maliyetin marjinal faydayı aşması ile ilişkilendirilerek açıklanan bu durum, devlet açısından rasyonaliteden sapma anlamına gelir. Dolayısıyla devlet, ya adaletten uzaklaşmaya neden olan götürü vergilemeyi seçecek ya da bu faaliyetlerin vergilendirmesinden çeşitli vergi ayrıcalıkları vasıtasıyla vazgeçecektir. Ancak tüm bunların varlığı, başlangıçta belirttiğimiz tercih sorununu ortadan kaldırmaz ve adaleti hedef alan bir sistem, tüm bu olumsuzluklara rağmen vergi harcamalarını mali politika aracı olarak daha yoğun şekilde kullanır. Esasen geçmiş dönem uygulamaları ele alındığında, idari ve uyum maliyetlerini azaltmak ve sebep oldukları rahatsızlığı ortadan kaldırmak amacıyla çok az gelir sağlayan vergilerin -vergi harcamaları vasıtasıyla- kaldırılmasının ülkelere önemli faydalar sağladığı görülmüştür (Goode, 1980:266).

2. Vergi Harcamalarının İktisadi Etkileri

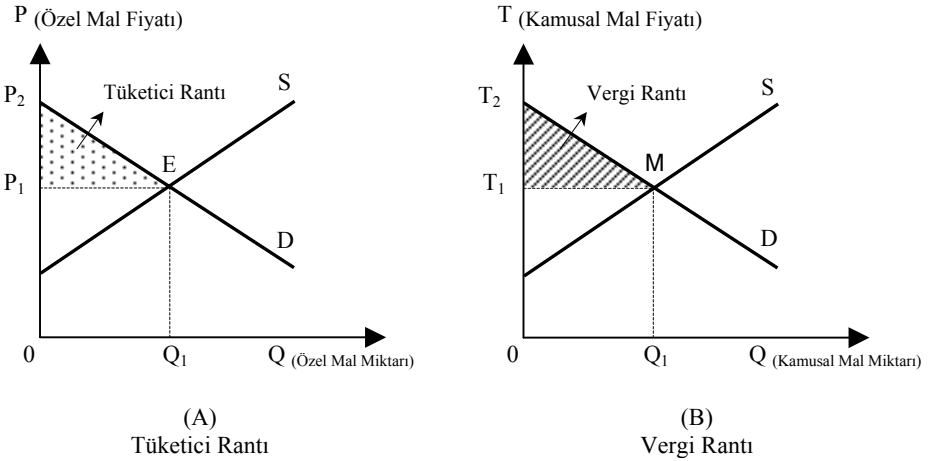
Vergi harcamalarının iktisadi etkileri mikro ve makro ölçekte incelenebilir. Mikro özellikli etkiler, bu harcamalar sayesinde oluşan ilave gelirin kullanımı ile ilgilidir. Daha önce de ifade edildiği üzere, vergi harcamalarının varlık nedeni sosyo-ekonomik gerekçelere dayanır. Bu bağlamda, sosyal amaçlı vergi harcamaları gelir transferi anlamına gelirken, ekonomik amaçlı olanlar, bir tür teşvik aracı özelliği kazanır. Dolayısıyla, vergi harcamalarının mikro iktisadi etkileri, yapılan vergi harcamasının hedeflerine göre değişir. Vergi harcamaları toplumun geneline değil, sadece mükelleflere yönelen harcamalardır. Bu özelliği dikkate alındığında, vergi harcamalarının mikro iktisadi etkilerinin belirleyicisi birbirinden kolaylıkla farklılaşabilen mükellef davranışlarıdır. Vergi harcamalarının bir bütün olarak meydana getirdiği makro iktisadi etkilerse doğrudan ulusal gelirle alakalıdır. Kamu ve özel ekonomi ayrımı kapsamında değerlendirildiğinde, vergi harcamaları kamu ekonomisinden özel ekonomiye yapılan bir tür transfer anlamına gelir ve bir tür çarpan etkisi oluşturur.

2.1. Mikro İktisadi Etkiler

Nasıl ki, vergiler ve kamu harcamaları mikro ekonomi sürecinden başlayıp sosyo-ekonomik hayata doğrudan müdahale ediyorsa, vergi harcamaları da aynı etki

kanalı üzerinden işlevsel hale gelir. Mikro ekonomik etkilerden kasıt, bireyler ve piyasalar üzerinde oluşan etkilerdir. Bu bağlamda, vergi harcamasına neden olan çeşitli uygulamalar, bireyler üzerinde farklı etkiler oluşturur. Çünkü bu harcamalar, mükellefler açısından bir tür ilave gelir anlamına gelir. Dolayısıyla, oluşacak etkinin tespitinde söz konusu ilave gelirin kullanım şekli belirleyicidir.

Vergi harcamaları sayesinde mükellefler açısından oluşan ilave gelir, mikro iktisadın tüketici rantına (consumer surplus) dair geliştirdiği izah ile açıklanabilir. Tüketici rantı, tüketiciler bir malı belli bir fiyattan almaya razı iken arzın fazlalığı ya da talebin düşüklüğü nedeniyle malın fiyatı ödemeye razı oldukları fiyatın altına düştüğünde sağladıkları maddi avantajdır. Vergi harcamaları da mükellefler açısından benzer bir avantaj sağlar. Konu, aşağıdaki şekil yardımıyla incelenebilir.



Şekil 1: Vergi Harcamaları Sayesinde Oluşan İlave Gelirin İzahı

Şeklin A paneli, tüketici rantı kavramını açıklar. Buna göre, piyasadaki bazı tüketiciler P2 fiyatından ödeme yapmaya hazırken, arz ve talep koşullarının dengelenmesi sayesinde fiyat, P1 olarak gerçekleşir ve Q1 miktarı için bu tüketiciler P1-P2-E üçgeni kadar “tüketici rantı” yani ilave gelir sağlar. Benzer durum, B panelinde gösterilen vergi harcamaları için de geçerlidir. Ancak buradaki fark, söz konusu malın kamusal mal ve karşılığının kamusal fiyat anlamına gelen vergi olmasıdır. Bu bağlamda, bazı mükellefler sunulacak kamusal mal karşılığında T2 seviyesinde vergi ödeyebilecekken devlet, izlediği sosyo-ekonomik amaçlar kapsamında bu mükelleflerin yükünü T1 oranına çeker ve bu mükellefler için T1-T2-M üçgeni kadar vergi rantı yani ilave gelir sağlar.

Vergi harcamaları sayesinde elde edilen bu ilave gelirin kullanımına yönelik mükellef tercihi oluşacak mikro ölçekli etkilerin belirleyicisidir. Bilindiği üzere, kişilerin elde ettiği kullanılabilir gelir, tüketim ve tasarruf eğilimleri doğrultusunda kullanılır. Dolayısıyla, vergi harcamaları sayesinde oluşan ilave gelirin kullanımı da mükelleflerin tüketim ve tasarruf eğilimleri tarafından belirlenir. Bireyden bireye

değişen ve dolayısıyla toplum genelinde belirlenemeyen bu değişkenler, vergi harcamalarının makro etkilerini açıklamada -eşyanın tabiatı gereği- yetersiz kalır.

Varoluş nedenleri hatırlanacak olursa, vergi harcamaları ya “gelir transferi” ya da “teşvik tedbiri” olarak uygulanır. Bu durum dikkate alındığında, şöyle bir genellemeye ulaşılabilir. Buna göre, gelir transferi amacıyla yapılan vergi harcamaları toplumda tüketim eğilimi yüksek (dar gelirli) bireyleri hedef aldığımda, ilave gelirin kullanım yeri muhtemelen tüketim ve nihayetinde talep cephesi olacaktır. Buna karşın, vergi harcamalarının teşvik tedbiri olarak kullanımında, ilave gelirin kullanım yeri üretim yani arz cephesi olur ve vergi harcamaları, tasarruf eğilimi yüksek bireyler için sermaye birikimi anlamına gelir.

Vergi harcamaları tüketim, tasarruf ve yatırım kararları üzerinde “piyasa bozucu” etkiler de barındırır. Vergi harcamalarının piyasa bozucu etkisi, her şeyden önce bu harcamaların kamusal olma özelliğinden kaynaklanır. Piyasa bozucu etki, piyasa aktörlerinin iktisadi faaliyetlerini vergi harcamalarına göre şekillendirmeleri ve kararlarını bu harcamalardan sağladıkları çıkar doğrultusunda biçimlendirmeleri doğrultusunda gerçekleşir. Piyasa bozucu etki, vergi harcamalarının neden olduğu bir tür dışsallık veya sosyal maliyet olarak düşünülebilir.

Vergi harcamalarının mikro iktisadi etkileriyle ilgili olarak üzerinde durulması gereken diğer bir konu da, vergi harcamasına neden olan araçlardan özellikle oran indirimlerinin, tüketim vergileri açısından değerlendirilmesidir. Tüketim vergilerinde yapılan oran indirimlerinin sağladığı ilave gelirin sahibi, piyasa yapısına bağlı olarak değişebilir. Örneğin, vergi otoritesi izlediği politika gereği toplam talepte meydana gelen daralmaları dolaylı vergi indirimleri vasıtasıyla, mal fiyatlarını ucuzlatarak, engellemeye çalışır. Ancak bu politika, fiyatların -aşağı- esnek olmadığı bir ekonomide, talep yaratmak açısından etkisiz kalır. Çünkü böyle bir ekonomide, malın fiyatına kaynaşık olan vergi oranında yapılan indirim, fiyatlara, dolayısıyla tüketicilere yansımazken, doğrudan doğruya malı üreten ve/veya satan kesimin kârına eklenir. Bu durum, mikro açıdan sosyal (gelir transferi) amaçlı bir vergi harcamasının ekonomik (teşvik) amaçlı olanına dönüşümü anlamına gelir.

2.2. Makro İktisadi Etkiler

Vergi harcamalarının makro iktisadi etkileri, ulusal gelir üzerinden oluşan “yeniden dağıtım” etkisi ile de açıklanabilir. Ülkelerin farklı vergi sistemlerine sahip oluşu, vergi harcamaları üzerinden oluşan makro etkilerin farklılaşmasına nedendir. Kaldı ki, etkilerin farklılaşmasında bütçeleme sürecinde vergi harcamaları üzerinden farklı sosyo-ekonomik amaçların geliştirilmesi de etkili olabilir.

Kamu sektöründen özel sektöre yapılan örtük transferleri konu alan vergi harcamalarının ulusal gelir üzerinde etkiler yaratmasının koşulu, neden oldukları transferlerdir. Bu nedenle, vergi harcamalarının makro etkileri işleyiş bakımından transfer harcamalarına benzer. Dolayısıyla, vergi harcamalarının makro etkilerinin ortaya çıkış mantığı, “transfer harcamaları çarpanı” ile açıklanabilir. Bilindiği üzere, transfer ödemelerinin gelir akımı içindeki etkisi, mal ve hizmet alımı için yapılan reel kamu harcamalarından oldukça farklıdır. Bu bağlamda, transfer ödemelerinin net etkisi “marjinal tüketim eğilimi” tarafından belirlenir. Marjinal tüketim eğilimi ise transfer ödemelerine muhatap olan bireylere aittir. Ancak, çarpan mekanizmasının ortaya konulabilmesi için bu eğilim genel olarak tasarlanmalıdır. Bu ise, toplum için tek bir marjinal tüketim eğiliminin varsayıldığı anlamına gelir.

Transfer harcamaları da mal ve hizmet alımına yönelik harcamalar gibi toplam kamu harcamalarının bir ögesidir ve transfer harcamaları kişisel gelirlere yapılan ilavelerdir. Transfer harcamalarındaki değişim, çarpan mekanizması aracılığıyla ulusal geliri etkiler ve burada bahsi geçen transfer harcamaları çarpanı şu şekilde formüle edilir:

$$ktr = \frac{\Delta Y}{\Delta Tr} = \frac{ctr}{1 - c}$$

Transfer ödemesi olmalarından dolayı işleyiş bakımından transfer harcamaları çarpanına benzeyen vergi harcamaları, vergi çarpanı üzerinden ulusal gelir üzerinde genişletici etkiye neden olur. Ancak, vergi harcamalarının bu etkisi, vergi harcamasına dönüşen vergi teşvik tedbirlerinin türüne göre değişir. Konjonktür açısından değerlendirildiğinde ise, vergi harcamalarının transfer harcamalarına göre konjonktürü daha geriden takip ettiği söylenir. Çünkü, transfer harcamalarının aksine, vergi harcamaları etkisini vergileme dönemini izleyen süreçte gösterir. Bu durum, vergi harcamalarının vergi borcunun doğduğu zaman yerine ödenme zamanında ortaya çıkmasından kaynaklanır (Ferhatoğlu, 2005:86).

İşleyiş mantığı açısından transfer harcamaları çarpanına benzeyen vergi harcamaları sebebiyle ulusal gelirden meydana gelen etkiyi ortaya koyan vergi çarpanı mekanizması şöyle bulunabilir:

Kapalı bir ekonomide ulusal gelir şu şekilde formüle edilir:

$$Y = C + I + G$$

Formüldeki (C) tüketimi, (I) yatırımı ve (G) kamu harcamalarını simgeler. Burada geçen tüketim yani (C)'nin açılımı ise şöyledir:

$$C = C_0 + cY_d$$

Bu açılımdaki (C₀) otonom tüketimi, (c) marjinal tüketim eğilimini ve (Y_d) ise harcanabilir geliri simgeler. Formülde geçen yatırımlar ve kamu harcamaları, basitleştirme açısından otonom kabul edilmiştir. Buna göre;

$$I = I_0 \text{ ve } G = G_0 \text{ 'dır.}$$

Harcanabilir gelir (Y_d)'nin açılımı ise şöyledir:

$$Y_d = Y - T + Tr$$

Buradaki (T) gelirden alınan safi vergi yükünü, (Tr) ise transfer harcamalarını simgelemektedir. Safi vergi yükü (T)'nin açılımı ise şudur:

$$T = T_b - T_e$$

Burada geçen (T_b) gayrisafi vergi yükünü, (T_e) ise vergi harcamalarını simgeler. Gayrisafi vergi yükünün (T_b)'nin açılımı ise şöyledir:

$$T_b = T_0 + tY$$

Buradaki (T₀) otonom vergileri (gelirden bağımsız tüm vergileri), (t) ise vergileme eğilimini simgelemektedir. Vergi harcamaları (T_e)'nin açılımı ise şudur:

$$T_e = \alpha T_b$$

Buradaki (α) vergi harcaması eğilimini göstermektedir. Bu aşamadan sonra başlangıçtaki ulusal gelir formülüne sırasıyla şöyle ulaşılır:

Gayrisafi vergi yükü (Tb), vergi harcamaları (Te) formülündeki yerine konduğunda;

$$T_e = \alpha T_0 + \alpha tY \text{ olur.}$$

Gayrisafi vergi yükü (Tb) ve vergi harcamaları (Te), vergiler (T) formülünde yerine konur ve gerekli işlemler yapılırsa;

$$T = (T_0 + tY) - (\alpha T_0 + \alpha tY)$$

$$T = T_0 + tY - \alpha T_0 - \alpha tY$$

$$T = (1 - \alpha)T_0 + (1 - \alpha)tY$$

$$T = (1 - \alpha)(T_0 + tY) \text{ olur.}$$

Elde ettiğimiz vergiler (T) formülü, harcanabilir gelir (Yd) formülünde yerine konduğunda;

$$Y_d = Y - (1 - \alpha)(T_0 + tY) + T_r \text{ olur.}$$

Ulaştığımız harcanabilir gelir (Yd) formülü, ulusal gelir (Y) formülünde yerine konur ve gerekli işlemler yapılırsa;

$$Y = C_0 + c [Y - (1 - \alpha)(T_0 + tY) + T_r] + I_0 + G_0$$

$$Y = C_0 + I_0 + G_0 - c(1 - \alpha)T_0 + [c - c(1 - \alpha)t]Y + cT_r$$

$$Y - [c - c(1 - \alpha)t]Y = C_0 + I_0 + G_0 - c(1 - \alpha)T_0 + cT_r$$

$$[1 - c + ct(1 - \alpha)]Y = C_0 + I_0 + G_0 - c(1 - \alpha)T_0 + cT_r$$

$$Y = \frac{[C_0 + I_0 + G_0 - c(1 - \alpha)T_0 + cT_r]}{[1 - c + ct(1 - \alpha)]}$$

elde edilir. Bu denklem, mal piyasası dengesini vermektedir. Otonom harcamalardaki küçük değişmelerin denge gelirini nasıl etkilediğini görmek için denklemin diferansiyeli alınır:

$$dY = \frac{[dC_0 + dI_0 + dG_0 - c(1 - \alpha)dT_0 + c dT_r]}{[1 - c + ct(1 - \alpha)]}$$

Artık bundan böyle sağ taraftaki her bir otonom değişken için çarpan katsayıları tek tek yazılabilir. Örneğin, otonom vergiler için çarpan katsayısı bize diğer değişkenler sabit iken, otonom vergilerde bir birim artış olduğunda denge gelirinin ne kadar değişeceğini gösterir ve aşağıdaki gibi yazılabilir. Buna göre;

$$dC_0 = dI_0 = dG_0 = dT_r = 0$$

olduğundan otonom vergi çarpanı şu şekilde bulunur:

$$\frac{dY}{dT_0} = \frac{-c(1 - \alpha)}{[1 - c + ct(1 - \alpha)]}$$

Dikkat edilecek olursa, elde edilen bu vergi çarpanında vergi harcamaları modele dahil edilmiştir. Vergi harcamaları modele dahil edilmemiş olsaydı, yani ($\alpha=0$) aynı

anlama gelmek üzere ($T=T_b$) alınsaydı, yine aynı türetmeler sonucunda vergi çarpanı şu şekilde bulunurdu:

$$\frac{dY}{dT_0} = \frac{-c}{[1 - c + ct]}$$

Şimdi, vergi harcamalarının model dahil edilmediği bu çarpan ile vergi harcamalarının dahil edildiği ilk çarpanın sonuçlarını karşılaştırmak için bir örnek geliştirelim. Örneğimize göre, toplum için öngördüğümüz marjinal tüketim eğilimi ($c=0,9$), vergileme eğilimi ($t=0,4$) ve vergi harcamalarını belirleyen parametre ($\alpha=0,1$) olsun. Buna göre:

I. Durum	II. Durum
$\frac{dY}{dT_0} = \frac{-c}{[1 - c + ct]}$	$\frac{dY}{dT_0} = \frac{-c(1-\alpha)}{[1 - c + ct(1-\alpha)]}$
$= \frac{-0,9}{[1 - 0,9 + 0,9 * 0,4]}$	$= \frac{-0,9(1 - 0,1)}{[1 - 0,9 + 0,9 * 0,4(1 - 0,1)]}$
$= -1,9565$	$= -1,9104$

Görüldüğü üzere, vergi harcamalarının dikkate alınmadığı birinci durumda -1,9565 olarak bulunan çarpan, vergi harcamaları dikkate alındığında artmakta ve -1,9104 olmaktadır. Her iki çarpan formülü düşünüldüğünde vergi harcamalarının dahil edildiği çarpan her zaman diğerinden değer olarak büyüktür. Bu, vergi çarpanının vergi harcamaları sayesinde ulusal geliri daraltıcı etkisinin azaldığını gösterir. Elde ettiğimiz bu sonuç, teorik izaha da uygundur. Şöyle ki; daha önce de ifade ettiğimiz gibi vergi harcamaları devletin sosyo-ekonomik amaçlarla tahsilden vazgeçtiği vergilere karşılık gelen ve bir yönüyle transfer harcamalarına benzeyen harcamalardır. Dolayısıyla, vergi harcamalarında meydana gelen artışlar, transfer harcamalarında olduğu türden etkiler yaratır. Bu ise elde ettiğimiz her iki çarpan katsayısı arasındaki fark (0,0461) kadar ulusal gelirin arttığını ve vergi harcamalarının makro ekonomik etkisinin de ulusal gelir artışları ile sonuçlanacağını gösterir. Son tahlilde bu durum, “vergi harcamaları devlet eliyle yaratılan kayıt dışılıktır” iddiasını çürütür.

Sonuç

Kamu harcamalarının bir ögesi olan vergi harcamaları, normal kamu harcamaları gibi bütçe dengesi başta olmak üzere kaynak tahsisi ve verimlilik gibi makro unsurları etkiler. Çünkü vergi yapısının bir bileşeni olan vergi harcamaları, başta vergi gelirlerini azaltmak suretiyle, bütçe dengesini zorlaştırır. Vergi harcamaları, vergi tabanından finanse edildiğinden mali tahsisi de etkiler ve kamusal kaynak tahsisinde etkinliği ve verimliliği azaltır. Vergi sisteminde karmaşa yaratan bu harcamalar, vergi yönetimini de zorlaştırır ve mali disipline olumsuz etkilerde bulunur. Ancak sayılan bu olumsuzluklara rağmen vergi harcamaları sosyo-ekonomik birer politika aracı olmaları konusunda önem kazanır.

Mali politika aracı olma özellikleri dikkate alındığında, vergi harcamalarının varlık nedeni vergi sisteminden sapmalar olarak somutlaşır. İlk tahlilde oluşan

sapmaların vergilemede genellik ilkesine aykırı olduğu ise bir gerçektir. Ancak, bu gerçekliğin meşruluk kazanmasında, politika yapıcı ve kanun koyucunun iradesi önem kazanır. Çünkü mikro etkiler kapsamında doğrudan kullanılabilir geliri etkileyen vergi harcamaları, makro ekonomik etkiler bağlamında, ulusal gelir üzerinde artış sağlayabilir. Ulusal gelir artışı yanı sıra bölüşüm ilişkilerini de etkileyen bu harcamalar, adil vergi sistemlerinin tesisinde kullanılabilir.

Kaynakça

- Aksoy, Ş. (1991), Kamu Maliyesi, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Ataç, B., Önder, İ. ve Turhan, S. (2004), Maliye Politikası, Anadolu Üniversitesi Yayını, No:1580, Eskişehir.
- Bratic, V. (2006), “Tax Expenditures: A Theoretical Review”, Financial Theory and Practice, Vol 30, Issue 2.
- Cavalcanti, C. B. ve Li, Z. (1999), “Tax Expenditures Programs in Poland”, Ninety Second Annual Conference on Taxation, Atlanta.
- Cavalcanti, C. B. ve Li, Z. (2000), “Reforming Tax Expenditure Programs in Poland”, World Bank Policy Research Working Paper, No:2465.
- Craig, J. ve Allan W. (2002), “Fiscal Transparency, Tax Expenditures and Budget Processes: An International Perspective”, <http://www.eclac.cl/de/noticias/paginas/0/9200/3Allan.pdf> (Erişim Tarihi: 01/09/2010).
- Devrim, F. (1998), Kamu Maliyesine Giriş, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Üçüncü Baskı, Anadolu Matbaacılık, İzmir.
- DPT (2001), “Makro Ekonomik Politikalar, Hedefler ve Tahminler”, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Özelleştirme İdaresi Yayınları, No:2517-ÖİK:535, Ankara.
- Ferhatoğlu, E. (2005), “Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi”, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 5, Sayı: 2.
- Giray, F. (2002), “Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi”, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt XXI, Sayı 1.
- Goode, R. (1980), “Vergilemenin Sınırları”, Çağdaş Vergilemedeki Son Gelişmeler içinde, Çeviren ve Derleyenler: Nadaroğlu, H., Batirel, Ö. F., Alganer, Y., Berksoy, T. ve Özbudun, M. A., İİTİA Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları, No:2, İstanbul.
- Gönül, H. H. (2002), “Vergi Harcamaları I”, Yaklaşım, Sayı 111.
- Harris, J. E. ve Hicks, S. A. (1992), “Tax Expenditure Reporting: The Utilization of an Innovation”, Public Budgeting and Finance, Volume 12, Issue 3.
- IMF (2001), Manual on Fiscal Transparency, Washington.
- Kulu, B. (2000), “Vergi Harcaması ve Uygulama Örnekleri”, Vergi Dünyası, Sayı 228.
- Maliye Bakanlığı (2007), Vergi Harcamaları Raporu, Ankara.
- Roin, J. (2002), “Truth in Government: Beyond the Tax Expenditure Budget”, Chicago Public Law and Legal Theory Working Paper, No. 32.
- Surrey, S. S. (1970), “Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy: A Comparison with Direct Government Expenditures” Harvard Law Review, Issue 83.