

Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri Açısından Etkinliği: 2006-2018 Döneminin Değerlendirilmesi¹

Dilek ÖZDEMİR*
Özlem TOPÇUOĞLU**
Ömer Faruk KİŞİOĞLU***

Öz

Vergi harcamaları, devletin ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek için vergilerin bir kısmının tahsilinden gönüllü olarak vazgeçmesidir. Ekonomik büyüme ve istikrar için vergi indirimlerini savunan “arz-yanlı iktisat” yaklaşımıyla beraber küresel düzeyde uygulama alanı giderek artmıştır. Çalışmada 2006-2018 döneminde Türkiye’de uygulanan vergi harcamalarının vergi gelirleri açısından etkinliği veri zarflama analizi ile tahmin edilmiştir. Çalışmanın analiz sonuçları değerlendirildiğinde 2007, 2008, 2011, 2012, 2014, 2015 ve 2016 yıllarının etkin, 2006, 2009, 2010, 2013, 2017 ve 2018 yıllarının ise etkin olmadığı görülmüştür. Bu yılların etkisiz çıkmasının en önemli nedenlerinin, vergi muafiyetleri, küresel düzeyde yaşanan ekonomik kriz ve durgunluk sonrası uygulanan genişletici mali politikalar olduğu düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Harcamaları, Vergi Gelirleri, Veri Zarflama Analizi

¹Çalışma Ömer Faruk KİŞİOĞLU’nun “Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri Açısından Etkinliği: 2006-2016 Döneminin Değerlendirilmesi” isimli yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

*Dr.Öğr.Üyesi, Atatürk Üniversitesi, İİBF, pdilek@atauni.edu.tr; <https://orcid.org/0000-0002-8048-7730>

** Dr.Öğr.Üyesi, Atatürk Üniversitesi, EMYO, ozlemgunduz@atauni.edu.tr; <https://orcid.org/0000-0002-9821-5856>

***Yüksek Lisans Öğrencisi, Erzurum Büyükşehir Belediyesi, turkman@hotmail.com; <https://orcid.org/0000-0002-4833-0469>

Makalenin Gönderilme Tarihi: 10.12.2018

Kabul Tarihi: 28.06.2019

***Effectiveness of Tax Expenditures in Terms of Tax Revenues:
Evaluation of the 2006-2018 Period***

Abstract

Tax expenditure is the voluntary abandonment of the collection of some of the taxes in order to realize the economic and social goals of the state. With the Supply-Side Economy approach defending tax cuts for economic growth and stability, its application area has increased at the global level. In this study, the effectiveness of tax expenditures in terms of tax revenues in Turkey during 2006-2018 was estimated by using a data envelopment analysis. When the analysis results of the study were evaluated, it was seen that the years 2006, 2007, 2008, 2011, 2012, 2015 and 2016 were effective, and the years 2009, 2010, 2013, 2014, 2017 and 2018 were not effective. The most important reasons for the ineffectiveness of these years are considered to be tax amnesty, the global economic crisis and the expansionary fiscal policies implemented after the recession.

Keywords: *Tax Expenditures, Tax Revenues, Data Envelopment Analysis*

JEL Classification Codes: *E62,G38, H76*

Giriş

Vergiler kamu giderlerinin karşılanmasında en önemli finansman aracıdır. Bunun yanı sıra iktisat politikalarının uygulanmasında ve ülke içinde sosyal adaletin sağlanmasında da önemli bir araç olarak kullanılırlar. Vergilerin kamu giderlerini karşılama biçimindeki mali amaç dışında, iktisadi ve sosyal amaç için de kullanılmasının bir yolu da vergi harcamalarıdır (Bilici ve Bilici, 2017:297). Vergi harcaması denilince akla ilk olarak vergi toplama çalışmaları sırasında yapılan kamu harcamaları gelmektedir. Ancak vergi harcamaları, vergilerin tahsiline yönelik yapılan masrafları ifade etmemektedir. Vergi harcamaları devletin belirli hedeflere ulaşmak için vazgeçilen, indirilen veya ertelenen vergi gelirleri anlamına gelmektedir (Pedük, 2006:115). İlk kez 15.11.1967’de, Prof.Dr. Stanley S. Surrey tarafından kullanılan vergi harcamaları kavramı resmi olarak ilk kez Amerika Birleşik Devletleri’nde 1974 yılı Bütçe Kanunu’nda tanımlanmıştır (Balkaya Akça, 2000:7). İlk kez o yıl bu harcamalar ABD bütçesinde 65- 80 milyar \$ tutarında ve kalem kalem yer almıştır.

Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin bir kısmının tahsilinden gönüllü feragat etmesinin vergi harcaması olarak anılmasının en önemli nedeni, bu harcamalar sayesinde kamu ekonomisindeki kaynakların özel sektöre üstü örtülü bir şekilde transferinin gerçekleşiyor olmasıdır (Saraç, 2010:263). Dolaylı transfer harcamaları olarak da bilinen vergi harcamaları, devlet bütçesi ile doğrudan gerçekleşen harcamaların yerine mükelleflerin vergi yüklerini azaltmak suretiyle kamu fonlarını ekonomiye yönlendirir.

Vergi harcaması denildiğinde akla ilk gelen kavramlar olan “vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri” vergi harcamaları tanımı için yeterli olmayacaktır. Çünkü vergi sisteminde uygulanan her muafiyet, istisna ve indirim vergi harcaması olarak kabul edilmemektedir. Burada önemli olan nokta bunların standart vergi yapısı hükümlerinden (Benchmark) sapma gösterip göstermediğidir. Standart vergi yapısı, kısaca normatif vergi yapısını ifade eder ve vergi harcamalarının yapısını ve kapsamını belirlemede bir referans noktası olarak kabul edilir (Güven, 2016:4-18). Örneğin artan oranlı bir vergi sisteminde düşük gelirli kişiler daha yüksek gelirli kişilerden, daha düşük oranda vergi öderler. Bu durum düşük gelirli kişiler lehine bir vergisel ayrıcalık olarak kabul edilebilir. Ancak artan oranlı marjinal vergi oranı, vergi sisteminin standart unsuru olarak kabul edildiği için vergi harcaması oluşturmayacaktır (Erdem vd., 2011:86-87). Bununla birlikte vergi harcaması uygulamalarının diğer önemli özelliği, bu harcamalardan genel bir mükellef grubunun değil ayrıcalıklı bir kesimin yararlanabilmesidir.

Stiglitz vergi harcamalarını vergi sistemindeki kaçakların, deliklerin (loopholes) kibarca adlandırılması olarak ele alır. Ona göre, bu davranış vergi harcamalarını doğrudan nakit sübvansiyonların ya da transfer ödemelerinin yerine geçiren politik bir tercihi yansıtır. Devlet belirli grup ya da faaliyete mali bir avantaj sağlarken bunu kamu parasını harcayarak yapıyor görünmektense dolaylı bir şekilde yapmayı tercih etmektedir. Zira vergi harcamalarının izlenmesi, denetlenmesi ya da soruşturulması görelili olarak çok daha zordur (Stiglitz, 2000:679).

Musgrave’ler, vergi harcamasını belirli bir grup vergi mükellefi ya da belirli bir iktisadi faaliyete, vergi yükümlülüğünü ve böylece ödenecek vergiyi tamamen ortadan kaldıracak ya da azaltacak şekilde mali ya da vergisel avantajlar sunulması şeklinde tanımlamışlardır. Diğer bir ifadeyle vergi harcaması teşvik edilecek grup ya da faaliyete doğrudan nakit sübvansiyonları (cash subsidies) vermek yerine dolaylı olarak vergisel bir teşvik ya da sübvansiyon verilmesidir. (Musgrave ve Musgrave, 1980:367).

Vergi harcaması kavramı için standart vergi yapısından ayrılan uygulamalar tanımı tüm ülkelerin iştirak ettiği bir görüştür. Ancak ülkeler arasında standart vergi yapısının neler olduğu konusunda bir belirsizlik vardır. Bir ülke için herhangi bir konuda yer alan vergi istisnası veya muafiyetler vergi harcaması olarak kabul edilirken diğer bir ülkede aynı konuda yer alan istisna ve muafiyetler standart vergi sisteminin bir unsuru olarak gösterilmektedir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:4-8). Örneğin Fransa’da aileler için yapılan birtakım indirimler vergi harcaması olarak kabul edilirken benzer uygulamalar Almanya’da standart vergi yapısının bir parçası olarak kabul edilmektedir (Ferhatoğlu, 2001:109).

Vergi harcamaları kavramı genel olarak bir vergi sistemindeki standart vergi yapısı içerisinde yer almayan düzenlemeler yoluyla belirli amaçlara ulaşmak için devletin bazı mükelleflere ayrıcalık tanımak suretiyle alması

gereken vergilerden feragat etmesi şeklinde ifade edilebilir. Böylece hükümetler, vergi harcama uygulamaları ile ekonomik ve sosyal hayata müdahale etme imkânı elde etmektedir.

Vergi harcamaları sosyal veya ekonomik amaçlarla gerçekleştirilmektedir. Sosyal devlet ilkesi gereği birey ve toplumun refahını sağlamakla görevli olan devlet, sosyal amaçlı vergi harcamaları ile vergi yüküne karşı korunması gereken birey veya kurumlara vergi kanunları önünde pozitif ayrıcalıklar sağlamaktadır. Ekonomik amaçlı vergi harcamaları ise vergi indirimleri yoluyla kişilerin elinde fon bırakarak tasarrufu teşvik etmeyi ve bu tasarruf artışları ile birlikte yatırımlar için yeterli sermaye birikimine katkıda bulunmayı amaçlamaktadır (Balkaya Akça, 2000:52). Birçok amaç için uygulanmakta olan vergi harcamaları ile arzu edilen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığı konusunda ciddi tartışmalar olmasına rağmen günümüzde gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin genelinde vergi harcamalarının her geçen yıl artış eğilimi gösterdiği görülmektedir.

2017 yılında anayasa değişikliğiyle yeni yönetim sistemi olan Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ya da Başkanlık Sistemi ile toplanacak verginin miktarı ve hangi alanlara harcanacağı dolayısıyla kamu hizmetlerinin belirlenmesi hakkı kısaca “bütçe hakkı” Cumhurbaşkanının sorumluluğundadır ve siyasi sorumluluğu doğrudan halka karşıdır. Yürütmenin kuvvetlendirilmesi, karar alınırken hızlı ve esnek olunması amaç edinilirken 6771 sayılı Kanun’la getirilen değişiklikle bütçe komisyonun kaç kişiden oluşacağı ve siyasi temsilin nasıl olacağı hususunda bir düzenleme yoktur. Bu durum vergi harcama kalemlerinin nitelik ve niceliğinin nasıl belirleneceği, vergi gelirleri üzerindeki olumlu ya da olumsuz etkileri bakımından da önem arz etmektedir.

Türkiye’de 2006 yılından itibaren yayınlanmaya başlanan vergi harcaması tahminleri dikkate alınarak küresel düzeyde kamu harcamalarının önemli bir alternatifi olarak görülen vergi harcamalarının vergi gelirleri üzerine etkilerini incelemek çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Bu kapsamda ilk bölümde vergi harcamalarının özellikleri ve hesaplama yöntemlerinden bahsedilmektedir. İkinci bölümde dünyada ve Türkiye’de vergi harcaması uygulamaları anlatılmakta ve literatür özetine yer verilmektedir. Üçüncü bölümde ise 2006-2018 döneminde Türkiye’de uygulanan vergi harcamalarının vergi gelirleri açısından etkinliği analiz edilmektedir. Sonuç bölümü ile genel bir değerlendirme yapılarak politika önerilerinde bulunulmaktadır.

1. Vergi Harcamalarının Özellikleri ve Hesaplanma Yöntemleri

Bu bölümde vergi harcamalarının temel özelliklerine ve hesaplanma yöntemlerine yer verilmiştir.

1.1. Vergi Harcamalarının Özellikleri

Vergi harcamalarının özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:2):

- Vergi harcamaları; belirli ekonomik faaliyetlere, bölgeye veya belli bir mükellef grubuna destek olmak amacı taşımaktadır.
- Vergi harcamaları; vergi indirim, istisnası ya da muafiyeti uygulayarak hedeflerini gerçekleştirir.
- Vergi harcamaları aynı zamanda kamu harcamalarının bir alternatiftir.
- Devlet, vergi harcamalarını ülkenin kalkınması ve belirli bir refah düzeyine erişebilmesi için bir maliye politikası aracı olarak kullanmaktadır.
- Vergi harcamaları aynı zamanda sosyal nitelikli birtakım vergi ayrıcalıkları tanıyarak sosyal adaletin gerçekleşmesine ve gelir dağılımının iyileşmesine katkıda bulunur.

Belirtilen bu özelliklerin vergi harcaması olarak kabul edilebilmesi için yer aldığı vergi sisteminin genel yapısından sapma niteliğinde hükümler olması gerekmektedir (Balkaya Akça, 2000:189). Standart vergi yapısından ayrılan bu hükümler her ülkenin vergi sisteminde farklılık arz etmekte, bir ülke için standart olarak kabul edilen vergi indirimleri, diğer bir ülke için alışılmamış vergi yapısından sapma olarak görüldüğünden vergi harcaması olarak kabul edilmektedir. Türk vergi sistemi ele alındığında, standart vergi yapısının unsurları; vergiyi doğuran olay ve verginin konusu, verginin mükellefi veya sorumlusu, kanunen kabul edilen giderler, muhasebe düzeni, vergilendirme dönemi, oran/tarife, uluslararası mali zorunluluklar ve vergi idaresi ile ilgili hükümler, Türk vergi sistemi için olmazsa olmaz unsurlar olarak sayılabilir (Pedük, 2006:41).

Vergi harcamalarının belirgin iki önemli etkisi söz konusudur: Devlet gelirleri üzerindeki etkisi ve vergi adaleti üzerindeki etkisi. Arz yönlü iktisatçılara göre, üretim sektöründen daha az alınacak vergi üretimi, istihdamı, satışları, tüketimi, dolayısıyla da gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergileri artırır. Böylece kamu gelirlerinde bir artış gözlemlenir. Ancak 1981 ve 1986 yıllarında arz yönlü iktisat anlayışı çerçevesinde ABD’de yapılan iki büyük vergi reformu sonucunda vergi gelirlerinde ortaya çıkan belli bir artışın nedeninin gelir vergisi oranının %70’den %28’e düşürülmesi ve vergi harcamalarının azaltılarak vergi matrahının genişletilmesinin olduğu da bilinmektedir.

Ana akımın diğer kanadında yer alan Keynesyen yaklaşıma göre ise vergi harcamaları vergi gelirlerinin belirleyicisi durumundaki iki unsurdan biri olan vergi matrahını daraltır, bu da vergi geliri kaybına neden olur. Örneğin ABD’de bu nedenle 1980’li yıllarda yılda en az 250 milyar dolarlık bir vergi kaybının olduğu bilinmektedir (Durmuş, 2003:271).

Sosyal amaçlı vergi harcamaları bir gelir transferi niteliğinde olup, toplumun düşük gelirli kesimlerine hitap ederken ekonomik amaçlı olanlar bir tür teşvik aracı olarak toplumun yüksek gelirli sermaye sahiplerine daha

çok hitap etmektedir (Saraç, 2010:271). Gerek ekonomik gerekse sosyal amaç için kullanılan vergi harcamalarının en temel özelliği vergi alınıp doğrudan kamu harcaması yapmak yerine vergiden vazgeçme yoluyla kaynak aktarımı sağlanmasıdır (Balkaya Akça, 2000:1). Vergi harcamaları dolaylı transfer harcaması olarak da nitelendirilebilirken vergi harcamaları ile transfer harcamaları arasındaki belirleyici fark transfer harcamalarında doğrudan bireye devlet tarafından bir ödeme gücü transferi olurken vergi harcaması (dolaylı transfer harcaması) ile bireyin vergi sonrası kullanılabilir gelirinin artmasıdır (Ferhatoğlu, 2001:33-34).

Vergi harcamalarının genel özellikleri göz önünde bulundurularak ekonomik ve sosyal hayata yapmış olduğu olumlu ve olumsuz yönler şu şekilde sıralanabilir (World Bank, 2003): Sosyal programlar için özel sektörün katılımını teşvik etmesi, hükümetin ekonomik kararlarına özel sektörün katılımını sağlaması, bu harcamaların daha az devlet denetimi gerektirmesi ve daha hızlı sonuç alınması olumlu yönlerini oluşturmaktadır. Diğer taraftan yararlananların hiçbir faaliyette bulunmamasına rağmen ödemeden faydalanmaları, ek bir faaliyeti teşvik etmemesi, vergi oranı indirimleri ile vergi matrahının daraltılması, kapsamının sınırlandırılması, vergi gelirlerinde planlamayı zorlaştırması, vergi kanunlarını daha karmaşık hale getirmesi, uygulama maliyetlerini artırması, şeffaf olmayan devlet harcaması olması sebebiyle çoğu zaman bütçe incelemesinden uzak olması olumsuz yönlerini oluşturmaktadır.

Faydalarının yanısıra birçok olumsuz özelliği bulunan vergi harcamaları genelde karmaşık bir yapıya sahip olduğundan istenen sonuçlar her zaman planlandığı gibi gerçekleşmeyebilir. Ayrıca vergi harcamaları bir kere kanunlaştıktan sonra çıkar gruplarının baskılarıyla birlikte süreklilik kazanabilir. Sosyal yardım amacıyla kullanılan vergi harcamaları bile özellikle siyasi bağlantılara sahip kişiler tarafından istismar edilerek eş dost kayırmacılığı gibi etik dışı amaçlar için de kullanılabilir. Böylece kişisel çıkarlar için vergi kanunlarının esir alınması söz konusu olmaktadır (Horpedahl ve Pizzola, 2012:6-7).

Vergi harcamalarının en fazla eleştirildiği özelliklerden biri de bir vergi indirim mekanizmasının kullanılmasında kesintiler, muafiyetler veya istisnalar yolu ile yapılan vergi harcamalarında ters etki “upside-down” görülmesidir. Bu durumda bu harcamalardan daha düşük gelirli vergi mükelleflerinden ziyade daha yüksek gelirli mükellefler yararlanacaktır (Surrey ve McDaniel, 1976:693). Sermaye ve yatırımlara yönelik teşviklerden yüksek gelir gruplarının daha fazla yarar elde etmesi nedeniyle oluşan bu ters etkinin gelir dağılımını yüksek gelir gruplarının lehine değiştirdiği eleştirileri sıkça yapılırsa da vergi harcamalarının uzun dönemdeki getirileri sayesinde yatırımların artması sağlanarak başlangıçta gelir dağılımı üzerinde istenilmeyen etkiler ortaya çıkarmasına rağmen ekonomik kalkınma ile birlikte kişi başına düşen milli gelirin yükselmesinden toplumun her kesimi faydalanacaktır (Balkaya Akça, 2000:182).

Vergi harcamalarının karmaşık yapısı, kamu harcamalarına göre yönetim ve kontrolünü de zorlaştırmaktadır. Bu yönetim ve kontrolün olmazsa olmaz şartı vergi harcama tutarlarının en az hata payı ile gerçeğe en yakın bir şekilde hesaplanabilmesinden geçmektedir. Aksi takdirde uygulamaya konulan bir vergi harcama programının etkin olup olmadığı bilinmesi veya alternatifi olan kamu harcaması ile kıyaslanması mümkün olmayacaktır. Vergi harcamalarının verimliliği ve etkinliğinin belirlenmesi, ayrıca alternatif harcama yöntemleri ile mukayese edilmesi için hesaplanan tahmini değerlerin düzenli ve ayrıntılı bir şekilde raporlanması ve son olarak bu raporların yıllık bütçe içerisinde kamuoyunun bilgisine sunulması gerekmektedir.

Vergi harcamalarının eksiksiz olarak ölçülebilmesi mümkün değildir. Vergi harcaması tahminlerinin tüm vergi çeşitleri için tam olarak hesaplanabildiği bir örnek şu ana kadar hiçbir ülkede rastlanmamıştır. ABD ve Almanya gibi yaklaşık altmış yıllık vergi harcamaları raporlama geçmişi olan ülkeler de buna dahildir. Hangi uygulamaların vergi harcaması olarak kabul edildiği, hangilerinin standart vergi uygulamaları olduğu konusunda net bir ayırım söz konusu değildir. Ancak vergi harcama tahminlerinin sağlıklı olarak yapılması ve düzenli bir şekilde raporlanması, hangi vergi harcamasının ne ölçüde etkin ve verimli olduğu konusunda kamuoyuna yol göstermesi bakımından faydalı olacaktır (McDonald, 2010:172).

1.2. Vergi Harcamalarını Hesaplama Yöntemleri

Vergi harcama tahminlerinin hesaplanmasında OECD ülkeleri tarafından üç yöntem kullanılmaktadır. Bunlar; vazgeçilen gelir yöntemi, kazanılan gelir yöntemi ve eşdeğer harcama yöntemidir.

1.2.1. Vazgeçilen Gelir Yöntemi (Gelir Kaybı Yöntemi)

Genel olarak OECD ülkeleri tarafından en çok tercih edilen ve hesaplanması en basit yöntemdir. Vergi harcamalarının vergi gelirlerinde sebep olduğu kayıpların ölçülmesine dayanır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:7). Diğer bir deyişle, vergi harcamalarının bulunmadığı vergi kanunlarına göre elde edilen gelir ile vergi harcamalarının bulunduğu vergi kanunlarına göre elde edilen gelir arasındaki farkın ölçülmesine dayanır. Bu yöntem diğer kanun ve vergi kanunları ile mükellef davranışlarının değişmediğini varsaymaktadır (Uğurlu, 2013:28). Türkiye'nin de aralarında bulunduğu birçok OECD ülkesi bu yöntemi kullanmaktadır. Gelir kaybı yönteminin en büyük avantajı vergi harcamasının olmadığı durumlarda farklı alternatif yollar önerilebilmesidir (Giray, 2002:40).

1.2.2. Kazanılan Gelir Yöntemi (Gelir Sağlama Yöntemi)

Vergi harcamaları olmadığı zaman ne kadar gelir sağlanacağını tahminine dayanır. Bu yöntem vazgeçilen gelir yönteminden farklı olarak davranışsal değişiklikleri dikkate alır. Sınırlı bir şekilde uygulanan bu yöntem genelde OECD ülkeleri arasında rağbet görmemektedir (Giray, 2002:40).

1.2.3. Eşdeğer Harcama Yöntemi

Aynı fayda düzeyini elde etmek için vergi harcamalarının alternatifi olarak kullanılacak kamu harcaması tutarının tahmin edilmesidir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:7). Ancak bu yöntem, kamu harcamalarından yararlananların elde ettikleri kaynaklar için nasıl tasarrufta bulunacakları hakkında varsayımlar yapmayı gerekli kıldığı için zordur ve pek tercih edilmez. Bu yöntem günümüzde ABD tarafından uygulanmaktadır (Giray, 2002:40).

Dünya Bankası, IMF ve OECD gibi kuruluşlar vergi harcamalarının, kamu harcamaları ile beraber aynı zaman diliminde bütçede yer alması gerekliliğini dile getirmişlerdir. Türkiye’de de ilk olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 15’inci maddesiyle vergi harcamalarının her yıl Bütçe Kanununda yer alması hükmü getirilmiş ve 2006 yılından itibaren bütçenin ekli “B Cetveli” ile vergi harcaması olarak düşünülen kalemler listelenmeye başlanmıştır. Ancak ABD, Kanada ve Avustralya gibi ülkelerde örneği görüldüğü şekilde Türkiye’de henüz tam anlamıyla fonksiyonel sınıflandırma bütçede yer almamakta, vergi harcamaları tahminleri; gelir, kurumlar, katma değer, özel tüketim ve diğer vergi kanunu şeklinde sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır.

2. Vergi Harcaması Uygulamaları ve Örnekleri

Vergi harcamalarının gelişimi ve ülke uygulamaları gelişmiş ülke ve Türkiye özelinde ayrı ayrı incelenmiştir.

2.1. Dünyada Vergi Harcaması Uygulamaları ve Örnekleri

Modern devlet anlayışı içerisinde sosyal devletin öneminin artması ile beraber toplumun en alt gelir grubunda yer alan kesimlere bizzat devlet eliyle yapılan sosyal ve ekonomik yardımlar artık devletin asli görevleri arasında sayılmıştır. Vergi harcamaları ve transfer harcamaları gibi karşılıksız sosyal ödemelerin kamu giderleri içerisindeki payında önemli derecede artış meydana gelmeye başlamıştır. Her ülke için vergi harcamalarının kullanım amaçları arasında benzerlikler görülse de gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomiler için farklı hedefler söz konusudur. Örneğin gelişmekte olan ülkeler vergi harcamaları ile ekonomik kalkınma ve büyüme, yabancı yatırımları özendirme, bölgelerarası gelişmişlik farklarını giderme, istihdam ve verimlilikte artış, teknolojik gelişme ve sanayileşmeyi hedeflemekte iken gelişmiş ülkelerin sermaye birikimini ilerletmek ve kaçışımı engellemek, verimlilik artışını devam ettirmek, işsizliği azaltmak, rekabet gücünü korumak ve teknolojiyi sürdürüp daha ileri noktalara taşımak gibi amaçları olduğu görülmektedir (McDonald, 2010:43). Gelişmiş ülkelerin vergi harcama uygulamaları ile ilgili özet bilgiler Tablo 1’de sunulmuştur.

Tablo 1: Vergi Harcama Uygulamalarının Gelişmiş Ülke Örnekleri

Ülkeler	Vergi Harcaması Tanımı	Vergi Harcama Raporunun Hazırlanma Amacı	Hesaplama Yöntemi/ İlk Yılı	Sınıflandırma/ En Yüksek Bütçeli Vergi Harcaması (2016)
ABD	Özel bir dışlama, muafiyet veya gayrisafi gelirden kesinti sağlayan ya da özel bir kredi, tercihli bir vergi rejimi veya bir tecil sorumluluğu sağlayan federal vergi kanunlarının hükümlerine atfedilen gelir kayıpları	Vergi reformlarını sağlıklı bir şekilde gerçekleştirebilme ve bütçe açıklarını azaltmak	Vazgeçilen Gelir Eşdeğer Harcama ve Bugünkü Değer Yöntemleri	Fonksiyonel Sınıflandırma Esasına Göre/Ticaret ve Konut Edindirme (%41)
Kanada	Vergi sisteminin yapısal unsurlarından sapmalar	Parlamentoyu ve kamuoyunu bilgilendirmek	Vazgeçilen Gelir Yöntemi	Fonksiyonel Sınıflandırma Esasına Göre/Kayıtlı Emeklilik Planları (%30)
Avusturya	Belirli bir faaliyet ya da mükellef grubuna yarar sağlayan vergi ayrıcalığı	Vergi harcama tahmini değerinin ölçülmesi ve kamuoyunun bilgilendirilmesi	Vazgeçilen Gelir Yöntemine İlave olarak Kazanılan Gelir Yöntemi	Fonksiyonel Sınıflandırma/Ana İkamet Muafiyeti-İndirim Bileşeni (%28)
Birleşik Krallık	Belirli şartlar ve faaliyetlere bağlı olarak vergi yükümlülüğünü azaltması veya ertelenmesi şeklinde oluşturulan, belirli mükellef veya faaliyet konularının kapsandığı, sosyal ya da ekonomik uygulamalar	Bütçe görüşmelerini geliştirip, hızlandırmak	Vazgeçilen Gelir Yöntemi	Vergi Kanunlarına Göre Sınıflandırma/ Katma Değer Vergisi Kanunu (%48)
Almanya	Almanya'da vergi harcamaları yasal olarak tanımlanmamıştır. Vergi harcama raporları bütçe içerisinde sübvansiyon raporu adı verilerek hazırlanır.	Sübvansiyonları ve harcamaları azaltmak suretiyle bütçe tasarrufu sağlamak	Vazgeçilen Gelir Yöntemi	Vergi Kanunlarına Göre Sınıflandırma Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Ticaret Vergisi, Katma Değer Vergisi, Tüketici Koruması, Gıda ve Tarım

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, Vergi Harcama Raporu, 2016 ve ilgili ülkelerin Hazine ve Maliye Bakanlıklarının internet siteleri: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/Tax-Expenditures-FY2016.pdf> (Erişim Tarihi: 25.12.2017) <https://www.fin.gc.ca/taxexp-depfisc/2017/taxexp-depfisc17-eng.pdf> (Erişim Tarihi: 21.10.2017) <https://static.treasury.gov.au/uploads/sites/1/2017/06/Tax-Expenditure-Statement-2016.pdf> (Erişim Tarihi: 20.12.2017) https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/579720/Dec_16_Main_Reliefs_Final.pdf (Erişim Tarihi: 24.12.2017)

Tablodan da görüldüğü üzere Amerika Birleşik Devletleri vergi harcamaları listesinde en büyük payı konut sektörü almaktadır. Bu durum ABD için sosyal amaçlı vergi harcamalarının önemini göstermektedir. Kanada’da vergi harcamalarının en yoğun olarak uygulandığı alanın emeklilik sisteminde yer alan teşvikler olduğu görülmektedir. Avustralya’da vergi harcama tahminlerine göre ilk sıralarda konut sektörü için düzenlenen vergi avantajları gelmektedir.

Birleşik Krallık’da vergi harcama tahminleri vergi kanunlarına göre sınıflandırıldığından hangi sektör için ne kadar vergi harcaması kullanıldığı konusunda net bir bilgi mevcut değildir. Birleşik Krallık’da çoğu vergi harcaması birçok ülkenin aksine belirli bir süre ile sınırlandırılmıştır. Bu süre sonunda eğer yenilenmezler ise harcama sona ermektedir. Vergi harcamaları yasal bir zorunluluk olmamakla beraber bütçe öncesi raporlama sürecinde Hazine Bakanlığı tarafından yılda iki kez gözden geçirilir (OECD, 2010:128).

ABD mevcut vergi harcama uygulamalarının birçoğunu kalıcı uygulamalara dönüşmemesi için belli bir süre ile sınırlandırmıştır. Ayrıca siyasi olarak hükümete karşı sorumlu ancak yönetsel olarak bağımsız Kongre Bütçe Ofisi tarafından bütçe açığını kontrol altında tutabilmek için olası vergi politikası değişikliklerini içeren bir çalışma iki yılda bir hazırlanmaktadır. Bu çalışmada başarısız vergi harcamalarının kaldırılması veya yenilenmesi dahil birçok konu yer almaktadır (OECD, 2010:136). Bu sayede ABD’de vergi harcamaları sürekli olarak güncellenmektedir. Kanada’da şu anda belli bir süre ile sınırlı sadece üç vergi harcaması hükmü bulunmaktadır. Bunlar; imalat ve temiz enerji teknolojisi için hızlandırılmış amortisman ve mineral madenleri arama şirketlerine vergi avantajları sağlayan yatırımcılar için vergi kredisidir. Yaşlılara yapılan sosyal ödemeler, istihdam sigortası ve Kanada çocuk vergisi yardımı gibi bireylere yapılan önemli transferlerden hiçbiri belli bir süre ile sınırlandırılmamıştır. Bu durum Kanada’da uygulanan vergi harcamalarının bir kez yasalaştıktan sonra süreklilik arz ederek kalıcı hale geldiğini göstermektedir (OECD, 2010:80).

2.2. Türkiye’de Vergi Harcaması Uygulamaları ve Örnekleri

Türkiye’nin mali geçmişine bakıldığında vergi muafiyet, istisna ve indirimlerinin pek çok defa uygulandığı görülmekle beraber vergi harcamaları kavramı ilk olarak VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planında yer alan “İstisna, Muafiyet ve Vergi İndirimi gibi vergi harcamaları ekonomik ve sosyal politikalar çerçevesinde yeniden düzenlenecek, vergi harcamaları yoluyla alınmasından vazgeçilen tutarlar Bütçe Kanunu kapsamında ayrıntılı bir şekilde raporlanacaktır” ifadesi ile gündeme gelmiştir. Bu gelişme sonrasında 2001 yılında Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından Türkiye’de ilk defa vergi harcama raporu yayınlanmıştır. Söz konusu raporda vergi harcama tutarlarının tahminlerine yer verilmemiş sadece vergi harcaması olarak kabul edilen uygulamalar listelenmiştir

(Pedük, 2006:111). 2001 yılında yayınlanan bu rapordan sonra 2007 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından ilkine göre daha geniş kapsamlı bir rapor yayınlanmıştır. 2016 yılında yayınlanan vergi harcama raporunun önceki iki rapora göre kapsamı oldukça genişletilmiş ve bu raporda bazı kalemler için tahmini tutarlara yer verilmiştir.

Vergi harcamalarının ülkemizdeki gelişiminde diğer önemli bir süreç ise 10.12.2003 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'dur. Bu Kanun ile vergi harcamaları kanunlarımızda resmi olarak yer almıştır. Kanun'un 18'inci maddesinde "...Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Tasarısına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi sırasında dikkate alınmak üzere vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli, eklenir." hükmüne yer verilerek vergi harcamalarının bütçe ekleri içerisinde yer alması kanun ile zorunlu hale getirilmiştir. Böylece ilk olarak 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'na ekli (B) Cetvelinde vergi harcama listesi ve vergi türlerine göre vergi harcaması tahminlerinin yer almasıyla birlikte vergi harcamaları her yıl bütçe ekinde düzenli olarak yayınlanmaya başlamıştır. Tahmin edilen vergi türleri; gelir, kurumlar, katma değer, özel tüketim ve diğer vergi kanunlarından oluşmaktadır.

Birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de vergi harcamaları yasama faaliyeti kapsamında olmasına rağmen Anayasa'nın 73'üncü maddesinin son fıkrası; "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisna ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir*" ifadesiyle birlikte yasama tarafından verilen yetki kısmen de olsa yürütmeye bırakılmaktadır.

Türkiye açısından da kullanım alanı giderek artan vergi harcama tutarlarının bütçe eklerinde ilk kez yer aldığı 2006 yılından 2018 yılına kadar yapılan tahminlerin kamu harcamaları, vergi gelirleri ve GSYH büyüklükleri içerisindeki payları Tablo 2'de verilmiştir.

Tablo 2: Yıllar İtibarıyla Türkiye'de Vergi Harcamaları

Yıllar	Vergi Har./Kamu Har. (%)	Vergi Har./Vergi Geliri (%)	Vergi Har./GSYH(%)
2006	3,39	6,25	1,09
2007	3,11	5,79	1,01
2008	3,79	7,40	1,25
2009	3,84	8,52	1,47
2010	3,40	6,82	1,24
2011	3,68	6,92	1,26
2012	3,26	6,43	1,14
2013	3,52	6,87	1,24
2014	3,40	6,78	1,17
2015	3,26	6,40	1,12
2016	3,19	6,53	1,15

Yıllar	Vergi Har./Kamu Har. (%)	Vergi Har./Vergi Geliri (%)	Vergi Har./GSYH(%)
2017	9,42	19,05	3,29
2018	11,02	21,27	3,53

Kaynak: <http://www.bumko.gov.tr/> GSYH (2009 bazlı) alınmıştır.

Ülkeler arasında vergi harcamalarının karşılaştırılması için önemli bir kıstas vergi harcamalarının kamu harcamalarına oranıdır. Bu oran vergi harcamaları ile kamu harcamaları arasındaki tercihi göstermesi açısından önemlidir. Kamu harcamalarının önemli bir alternatifi olan vergi harcamalarının 2006-2016 yılları arasında Türkiye’de kamu harcamalarına oranının %3-4 gibi düşük bir seviyede, 2017 ve 2018 yıllarında ise %9-11 aralığında olduğu görülmektedir. Bu oran ABD’de %36, Birleşik Krallık’da %20, Avustralya’da %32 ve Kanada’da %45 gibi yüksek seviyelerde yer almaktadır. Böylece bu ülkeler için vergi harcamalarının kamu harcamaları için etkin bir alternatif olduğunu söylenebilir. OECD ülkeleri içerisinde sadece Almanya %1,6’lık bir oranla Türkiye’nin gerisinde kalmaktadır (Güven, 2016:90).

Ülkemizde tam anlamıyla vergi harcama hesaplamalarının yapılamamasından dolayı diğer OECD ülkelerinde ortalama olarak %30 civarında görülen toplam vergi harcamalarının toplam vergi gelirlerine oranı Türkiye’de 2006-2016 yılları aralığında %6-8 oranında düşük bir seviyede kalmaktadır. Ancak 2017 ve 2018 yıllarında bu oran %19-21 seviyesine çıkmıştır. 2017 ve 2018 yıllarındaki artış göz önüne alınmakla birlikte oranların OECD ülke ortalamasının altında kalmasının sebepleri damga vergisi ve harçlar gibi önemli istisnalar içeren uygulamaların vergi harcama listelerinde yer almaması, vergi anlaşmalarında yapılan stopaj oran indirimlerinin bir tür vazgeçilen vergi geliri olarak kabul edilmemesi ve vergi harcama listesinde vergi, resim ve harç istisnası tanınan diğer kanunlardan da söz edilmemesi olarak sayılabilir (Batirel, 2013:15).

Ülkeler için vergi harcamalarının devlet bütçesi içerisinde büyüklüğünü göstermesi açısından önemli bir gösterge de vergi harcamalarının GSYH’ye oranıdır. Türkiye için 2006-2016 yılları arasında GSYH’nin %1-1,5’inin, 2017-2018 yıllarında ise %3-3,5’inin vergi harcamalarına ayrıldığı görülmektedir. Özellikle ABD’de (%7,5), Birleşik Krallık’da (%6,2), Avustralya’da (%8,5) ve Kanada’da (%18,1) olduğu gibi bazı OECD ülkelerindeki oranlara kıyasla Türkiye için vergi harcamaları/GSYH oranı ülke ekonomisi açısından vergi harcamalarının yeterince aktif olarak kullanılmadığını göstermektedir (Güven, 2016:90).

Vergi harcamalarını daha ayrıntılı inceleyebilmek açısından vergi harcamalarının aynı vergi türünden tahsilatları ve oranları 2006-2018 yılları aralığında Tablo 3’de verilmiştir.

Tablo 3: Yıllar İtibarıyla Vergi Harcamalarının Aynı Vergi Türünden Tahsilata Oranı

Yıllar	Vergi Harcaması Tutarı (Milyon TL)				Vergi Tahsilat Tutarı (Milyon TL)				Vergi Harcaması/Tahsilat (%)			
	GV	KV	KDV	ÖTV	GV	KV	KDV	ÖTV	GV	KV	KDV	ÖTV
2006	2,53	5,39	436	230	28,98	11,15	41,33	36,93	8,74	48,33	1,06	0,62
2007	2,79	5,31	482	254	34,44	13,75	43,28	39,11	8,13	36,68	1,11	0,65
2008	7,77	2,85	426	213	38,02	16,90	46,77	41,83	20,46	16,90	0,91	0,51
2009	9,73	2,43	857	260	38,44	18,02	46,98	43,62	25,31	13,54	1,83	0,60
2010	9,16	2,85	803	244	40,39	20,92	62,53	57,28	22,67	13,62	1,28	0,43
2011	10,81	3,96	947	289	48,80	26,99	78,64	64,18	22,17	14,70	1,21	0,45
2012	12,71	2,15	896	339	56,49	29,01	81,57	71,70	22,51	7,43	1,10	0,47
2013	14,01	4,77	1,24	375	63,76	28,98	100,72	85,46	21,98	16,48	1,23	0,44
2014	16,31	4,31	1,24	410	73,90	32,30	102,53	91,09	22,08	13,35	1,22	0,45
2015	18,09	4,13	1,80	462	85,75	33,38	121,07	105,92	21,10	12,37	1,49	0,44
2016	20,49	4,44	2,28	525	96,60	42,96	130,82	120,40	21,21	10,35	1,74	0,44
2017	37,71	15,11	23,49	14,71	112,40	52,90	155,68	138,34	33,55	28,56	15,09	10,63
2018	54,24	17,65	32,82	18,86	138,98	78,67	178,46	133,90	39,03	22,44	18,39	14,09

Kaynak: Vergi Harcamaları Listeleri ve Merkezi Yönetim Bütçesi Gelir Tahmin ve Gerçekleşmeleri, 2006-2018

Vergi harcamalarının vergi kanunlarına göre dağılımına bakıldığında ilk sırada gelir vergisi yer alırken onu 2016 yılına kadar kurumlar vergisinin, 2017 ve 2018 yıllarında ise KDV vergisinin takip ettiği görülmektedir. Vergi harcamalarının en kapsamlı olarak artan oranlı gelir vergisinde uygulanmasının nedeni vergi harcamaları ile gerçekleştirilmek istenilen amaçlara bu verginin yapısının diğerlerine nazaran çok daha uygun olmasıdır (Balkaya Akça, 2000:34).

Vergi harcamalarının 2006-2018 yılları arasında artış trendi gösterdiği, özellikle 2017 ve 2018 yıllarında bu artışların ciddi boyutlara ulaştığı görülmektedir. Gelir vergisi harcaması/tahsilat oranının 2006-2007 yıllarında %8, 2008-2016 yılları arasında %20-%25, 2017-2018 yıllarında ise %33-39 seviyelerine çıktığı anlaşılmaktadır. Gelir vergisi harcamalarında artışın önemli bir kısmının ücret artışları dolayısıyla asgari geçim indiriminden kaynaklandığı düşünülmektedir.

Kurumlar vergi harcaması/tahsilat oranının 2006-2007 yıllarında yaklaşık %37-%48, 2008-2016 yılları arasında %7-17, 2017-2018 yıllarında ise %22-28 seviyelerinde değiştiği görülmektedir. KDV vergi harcaması/tahsilat oranı 2006-2016 yılları arasında %1 civarında kalırken 2017-2018 yıllarında %15-%18 çıkması, ÖTV harcaması/tahsilat oranının ise 2016 dahil %1'e bile ulaşmadığı ancak 2017-2018 yıllarında %10-%14'e çıktığı görülmektedir. Özellikle 2017 ve 2018 yıllarında toplanan vergi gelirlerinin

önceki yıllara göre büyük bir bölümünden vergi harcaması şeklinde vazgeçildiği anlaşılmaktadır.

2.3. Literatür Özeti

Bu bölümde vergi harcamaları ile ilgili ulusal ve uluslararası alanda yapılmış olan belli başlı araştırmalara yer verilmektedir.

Balkaya Akça'ya (2000) ait çalışma, vergi harcama teorisi üzerine Türkiye'de yapılmış ilk çalışmalar arasındadır. Çalışmada vergi harcamaları gelir vergisi açısından incelemiş, çalışma sonucunda vergi harcamalarının tıpkı doğrudan harcamalar gibi fayda-maliyet analizi yapılarak etkinliğinin sağlanabileceği değerlendirilmiştir.

Giray (2002), Türkiye'de harcama vergilerinde yer alan vergi harcamalarının gelir kaybı yöntemine göre maliyetlerinin analizini incelemiştir. Çalışma sonucunda harcama vergilerinde vergi harcamalarının gelir ve servet vergilerindeki vergi harcamalarına göre beklenenden daha büyük olarak gerçekleştirilebileceği değerlendirilmiştir.

Ferhatoğlu (2001), Türk kurumlar vergisi sisteminde yer alan vergi harcama tahminlerini kurumlar vergisi beyanname özetleri yardımıyla hesaplamaya çalışmıştır. Yapılan çalışma sonucunda 1997-2001 yıllarını kapsayan dönem için elde edilen her 1 lira kurumlar vergisi gelirin karşılık aynı dönem için 2,7 lira kurumlar vergisi hasılatından vazgeçildiği sonucuna ulaşmıştır. Sonuç itibarıyla söz konusu dönemde tahsil edilen vergi gelirinden daha fazla vazgeçilen vergi geliri ortaya çıkmıştır.

Bračić (2006), vergi harcama tanımlarını, hesaplanma yöntemlerini, vergi indirim, muafiyet ve istisnaları gibi çok çeşitli vergi harcama unsurlarını incelemiştir. Çalışmanın sonucunda, doğrudan harcamaların vergi harcamalarına göre daha az maliyetli, daha etkili ve daha şeffaf bir finans politikası aracı olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Altshuler ve Dietz (2008), vergi harcama tahmininin metodolojisini ele aldıkları çalışmalarında mevcut sistemin karmaşık özelliklerinin analizini yapmışlardır. Önemli vergi harcamaları için ilgili gelir tahminleri sunmak, negatif vergi harcaması raporlanması, kavramsal olarak bağlantılı vergi harcamalarını gruplandırmak, süreli ve süresiz vergi harcama hükümleri için ek bir rapor oluşturmak gibi öneriler sunulmuştur.

Eissa ve Hoynes (2008), ortaya koydukları bir çalışmada, Kazanılmış Gelir Vergisi Kredisinin (Earned Income Tax Credit (EITC)) dağıtımsal ve davranışsal etkilerini incelemiştir. Çalışmada Eissa vd. (2008) yaklaşımı uygulanarak iş temininin yaygın sınırları ile ilişkili etkinliğin analizi yapılmıştır. Çalışma ile EITC sisteminin etkinliğinin artırılması temel alınmıştır.

Saraç (2010), vergi harcamalarının mikro ve makro düzeyde iktisadi etkilerini incelediği çalışmasında, vergi harcamalarının mikro ekonomik açıdan doğrudan kullanılabilir geliri etkilediği, makroekonomik açıdan ise ulusal gelir üzerinde artış sağlayabildiği sonucuna ulaşmıştır.

McDonald (2010), vergi harcamalarını, vergi sistemlerindeki önemi bakımından incelemiştir. Çalışma sonucunda vergi harcamalarının düzenli aralıklarla raporlanıp, bütçe sürecine dâhil edilmesinin daha etkin bir vergi sisteminin oluşturulmasında önemli bir rol oynayacağı vurgulanmıştır.

Horpedahl ve Pizzola (2012), bireyler ve şirketler için uygulanan Birleşik Devletlerdeki en büyük on vergi harcamasını incelemişler, çalışmalarının sonucunda vergi harcamalarının birtakım olumsuz etkilerinin ortadan kaldırılması için bu harcamaların sonlandırılması yerine etkili bir vergi reformunu önermişlerdir.

Batirel (2013), vergi harcamalarını mali saydamlık ilkesi kapsamında incelemiştir. Çalışmanın sonucunda, özellikle Damga Vergisi ve Harçlar Kanunları ile vergi kanunları dışındaki kanunlarda yer alan ve vergi harcaması olarak değerlendirilebilecek uygulamaların bütçede yer almadığı ve mali saydamlık ilkesine aykırı hareket edildiği tespit edilmiştir.

Kolçak (2014), Türkiye ve OECD ülkeleri arasındaki vergi harcamalarının mukayese edildiği çalışmada, Türkiye'deki vergi harcamalarının yıllar itibarıyla artış göstermesine rağmen GSYH'ye oranının birçok OECD ülkesinin gerisinde kaldığını belirtmiştir.

Güven (2016), vergi harcamaları hakkında ilk çalışmaları yapan OECD ülkeleri ile Türkiye'de vergi harcamalarının kamu ekonomisindeki yerine dair değerlendirmeler yapmıştır. Çalışma sonucunda, vergi harcamalarının etkin kullanımı için vergi harcama raporlarının kapsamlı bir şekilde hazırlanarak vergi harcamalarının amaç ve hedef kitesinin açıkça ortaya konulması gerekliliği vurgulanmıştır.

Vergi harcamalarıyla ilgili yapılan çalışmalarda genel kanı; önemli bir kamu harcaması olan vergi harcamalarının, örtülü harcama olmaktan çıkarılarak kamuoyunun bilgisi için mali saydamlığın sağlanması gerekliliğidir.

3. Ampirik Analiz

Vergi harcamalarının vergi gelirleri açısından etkinliğinin incelendiği bu çalışmada parametrik olmayan performans ölçüm tekniklerinden Veri Zarflama Analizi (VZA) modeli kullanılmıştır. VZA modeli ile birçok girdi ve birçok çıktı arasındaki ilişkinin ölçümü yapılabilmektedir. Bu durumda vergi harcamalarının vergi gelirleri üzerindeki etkinliğinin ölçülebilmesi için VZA modelinin en uygun model olduğu ifade edilebilir.

3.1. Veri Seti ve Model

2006-2018 dönemini kapsayan analizde girdi olarak gelir, kurumlar, katma değer ve özel tüketim vergisi üzerinden yapılan vergi harcama değişkenleri kullanılmıştır. Çıktı olarak ise ilgili dönemler için toplam vergi gelirleri değişkeni kullanılmıştır. Vergi harcama rakamları vergi harcama listelerinden, vergi gelirleri ise Merkezi Yönetim Bütçesi Gelir Tahmin ve Gerçekleşmeleri 2006-2018 Raporundan alınmıştır. Çalışmada her bir yıl, VZA için birer Karar Verme Birimlerini (KVB) ifade etmekte ve dolayısıyla

her bir KVB arasındaki kıyaslama yıllara göre etkinlik değerlerini ortaya koymaktadır.

Modelin girdiye yönelik çözüm değerleri, Excel tabanlı DEA-Frontier programından elde edilmiştir. VZA hesaplamasında girdi odaklı model tercih edilmiştir. Çünkü girdi miktarının değiştirilip çıktı miktarının sabit olması, genel olarak yöneticiler tarafından istenen ve kontrolü daha kolay olan bir durumdur. Ayrıca, ölçeğe göre sabit getiri varsayımı altında elde edilen etkinlik değerleri (CCR) ve ölçeğe göre değişen getiri varsayımı altında elde edilen etkinlik değerleri (BCC) ile ölçek etkinliği (ÖE) değerleri hesaplanmıştır. Çalışmanın analiz kısmında ayrıca potansiyel iyileştirme oranları hesaplanmış ve önerilerde bulunulmuştur.

3.2. Yöntem

Veri zarflama analizi birçok girdi ve çıktıyı içeren durumlarda karar verme birimlerinin göreceli etkinliklerini kıyaslayarak ölçüm yapmaya yarayan matematiksel bir ölçüm yöntemidir (Gedik, 2011:338). VZA, karar verme birimlerinin etkinliklerini matematiksel programlama yardımıyla ölçen bir analiz yöntemi olarak ilk kez Charnes, Cooper ve Rhodes (CCR) tarafından 1978 yılında yapılan çalışma ile literatüre girmiş, farklı yöntem ve uygulama alanları ile kullanımı giderek yaygınlaşmıştır (Ray, 2004:2).

VZA modeli ile etkinliğin ölçülmesi temelde iki aşamadan oluşur (Baysal vd., 2004:438).

- Karar verme birimleri için en az girdiyi kullanarak en çok çıktı bileşimini üreten en iyi gözlem değerleri belirlenir.

- Belirlenen en iyi gözlem değerleri sınır “referans” kabul edilerek etkin olmayan karar birimlerinin bu sınıra olan uzaklıkları ve etkinsizlikleri ölçülerek iyileştirme aşamasına geçilir.

VZA yöntemi matematiksel olarak karar verme biriminin ağırlıklandırılmış çıktılar toplamının, ağırlıklandırılmış girdiler toplamına oranı şeklinde ifade edilebilir (Ramanathan, 2003:40).

$$\text{Max } e_j = \frac{\sum_{r=1}^s u_r Y_{rj}}{\sum_{i=1}^m v_i X_{ij}}$$

Formülde;

e_j : j karar verme biriminin etkinliği

Y_{rj} : j karar verme birimine ait çıktı faktörleri miktarı

X_{ij} : $r = 1, \dots, s$ ve kullandığı girdi faktörleri miktarı

V_{ij} : $i = 1, \dots, m$ iken karar verme birimi j'nin girdi faktörlerine yüklediği ağırlığı

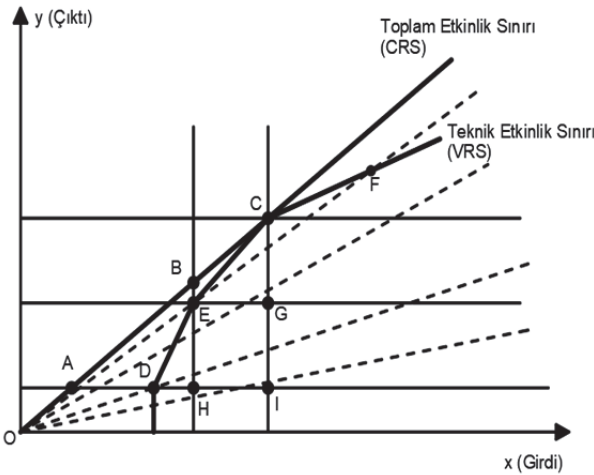
U_{rj} : $i = 1, \dots, m$ iken karar verme birimi j'nin çıktı faktörlerine yüklediği ağırlığı ifade etmektedir.

Veri zarflama analizinin ölçüm yöntemi, karar verme birimlerinin seçilmesi, girdi ve çıktılarının belirlenmesi, uygun veri zarflama modelinin belirlenmesi, göreceli etkinlik ölçümü ile referans kümesinin belirlenmesi ve sonuçların genel değerlendirilmesi aşamalarından oluşmaktadır (Topçuoğlu, 2016:56).

3.2.1. Veri Zarflama Analizi Modelleri

En çok kullanılan VZA modelleri, Charnes-Cooper-Rhodes (CCR) modeli ile Banker-Charnes-Cooper (BCC) modelleridir. Literatürde daha az kullanılmakla beraber toplamsal ve çarpımsal olmak üzere 2 model daha vardır (Kuşkonmaz, 2014:83). CCR modeli ölçeğe göre sabit getirili modelde kullanılırken BCC modeli ölçeğe göre değişken getirili VZA modelinde kullanılmaktadır. Her iki model de girdiye ve çıktıya yönelik olarak ayrı formüllerle gösterilmektedir (Baysal vd., 2004:438). CCR modeli tarafından üretilen etkinlik, Teknik Etkinlik (TE) iken BCC modeli tarafından üretilen etkinlik değeri Saf Teknik Etkinlik (STE) olarak tanımlanmaktadır. Teknik etkinlik ile saf teknik etkinlik arasındaki fark Ölçek Etkinliği (ÖE) olarak adlandırılmaktadır (Özer ve Topçuoğlu, 2017:149).

Şekil 1: VZA Modelinin Grafikselsel Gösterimi



Kaynak: Tarım, 2001.

Şekil 1’de A, B, C, D, E, F, G, H ve I karar birimlerinin tek girdi ve çıktılı bir modelde üretim süreci incelenmektedir. Şekilde görüldüğü üzere A, B ve C karar verme birimleri en yüksek verimlilik düzeyine sahip olduğundan dolayı ölçek etkin oldukları kabul edilir. D, E, C ve F karar verme birimleri üretim sınırını oluşturduklarından teknik etkin olarak kabul edilir. E karar verme birimi teknik etkin olmasına rağmen ölçek etkin olarak kabul edilmemektedir. E karar verme birimi teknik etkin sınır üzerinde kalmak kaydıyla C karar verme birimini örnek kabul edip, hareket ederse verimliliğini artırarak optimum ölçek büyüklüğüne ulaşır. Bu durumda ölçeğe göre artan getiri söz konusu olmaktadır. Benzer bir şekilde F karar verme birimi, C karar verme birimini örnek kabul edip hareket ederse verimliliğini artıracaktır. Bu durumda ölçeğe göre azalan getiri söz konusu olacaktır. Ölçeğe göre artan veya azalan getiri olması durumu BCC

modelinin geçerli olduğuna işaret etmektedir. Şekildeki C karar verme birimi ise hem teknik hem de ölçek etkinliğe sahip olduğu için ölçeğe göre sabit getiri varsayımı altında toplam etkinliğe ulaşmış olur. Son olarak G, H ve I karar verme birimleri kullandıkları girdi miktarına göre az miktarda çıktı elde ettikleri için etkinlik sınırının altında kalmaktadırlar (Özata, 2004:94-95).

CCR modeli 1978 yılında Charnes, Cooper ve Rhodes tarafından ölçeğe göre sabit getiri varsayımı ile geliştirilen ilk veri zarflama modelidir (Topçuoğlu, 2016:49). En etkin çıktı düzeyine ulaşmak için çıktı düzeyini değiştirmeden girdi seviyesinin ne kadar değiştirilmesi gerektiğini araştıran model, girdiye yönelik CCR modeli olarak tanımlanmaktadır. Bu modelde çıktı/girdi oranı maksimum seviyeye yükseltilmek suretiyle etkinlik hesaplanır (Baykul, 2015:190). En etkin çıktı düzeyine ulaşmak için mevcut girdi düzeyini değiştirmeden kullanan model çıktıya yönelik CCR modeli olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifade ile girdi seviyesi sabit tutularak çıktı seviyesinin ne kadar değişebileceği araştırılmaktadır. Bu modelde girdi/çıkıtı oranı maksimum seviyeye yükseltilmek suretiyle etkinlik hesaplanır (Karaemir, 2013:44). CCR formülasyonları aşağıdaki şekildedir:

Tablo 4: Girdi ve Çıktıya Yönelik CCR Modelleri

Girdiye Yönelik CCR Modelleri	
Girdiye Yönelik Primal Model	Girdiye Yönelik Dual Model
$\max e_0 = \sum_{r=1}^s u_r y_{r0}$ <p>Kısıtlar: $\sum_{i=1}^m v_i x_{i0} = 1$ $-\sum_{i=1}^m v_i x_{ij} + \sum_{r=1}^s u_r y_{rj} \leq 0$ $j = 1, \dots, n; i = 1, \dots, m; r = 1, \dots, s$</p>	$\min \theta_0$ <p>Kısıtlar: $\sum_{j=1}^n \lambda_j x_{ij} - \theta_0 x_{i0} \leq 0$ $y_{r0} - \sum_{j=1}^s \lambda_j y_{rj} \leq 0$ $j = 1, \dots, n; i = 1, \dots, m; r = 1, \dots, s$</p>
Çıktıya Yönelik CCR Modelleri	
Çıktıya Yönelik Primal Model	Çıktıya Yönelik Dual Model
$\min e_0 = \sum_{i=1}^m v_i x_{i0}$ <p>Kısıtlar: $\sum_{r=1}^s u_r y_{rj} = \sum_{i=1}^m v_i x_{ij} - \sum_{r=1}^s u_r y_{rj} \leq 0$ $v_i \geq 0$ $u_r \geq 0$ $j = 1, \dots, n; i = 1, \dots, m; r = 1, \dots, s$</p>	$\min \theta_0$ <p>Kısıtlar: $\sum_{j=1}^n \lambda_j x_{ij} - x_{i0} \leq 0$ $\emptyset_0 y_{r0} - \sum_{j=1}^s \lambda_j y_{rj} \leq 0$ $j = 1, \dots, n; i = 1, \dots, m; r = 1, \dots, s$</p>

Kaynak: Sathye, 2003:666.

Girdiye yönelik primal formüle göre $\sum_{r=1}^s u_r y_{r0} = 1$ ise KVB etkindir.

Girdiye yönelik dual formüle göre $\theta_0 = 1$ ise KVB etkindir.

Çıktıya yönelik primal formüle göre $\sum_{i=1}^m v_i x_{i0} = 1$ ise KVB etkindir.

Çıktıya yönelik dual formüle göre, $\emptyset_0 = 1$ ise KVB etkindir.

Formülasyonlarda yer alan;

n: KVB sayısı

s: Çıktı sayısı

m: Girdi sayısı

u_r : Gözlemlenmiş KVB tarafından r. çıktıya verilen ağırlık değeri

v_i : Gözlemlenmiş KVB tarafından i. girdiye verilen ağırlık değeri

x_{i0} : Gözlemlenmiş KVB'nin kullandığı i. girdi miktarı

y_{r0} : Gözlemlenmiş KVB'nin elde ettiği r. çıktı miktarı

x_{ij} : j. KVB'nin kullandığı i. girdi miktarı

y_{rj} : j. KVB'nin elde ettiği r. çıktı miktarı

θ_0 : KVB'ye ait girdilerin büzülme katsayısı

λ_j : j. KVB'nin aldığı yoğunluk değeri

ϕ_0 : KVB'ye ait çıktıların ne kadar artırılabilirliğini belirleyen genişleme katsayısı

u_0 : KVB'ye ait serbest işaretli değişkeni ifade etmektedir.

BCC modeli ilk veri zarflama modeli olan CCR modelinden altı yıl sonra Banker, Charnes ve Cooper tarafından ölçeğe göre değişken getiri varsayımı ile geliştirilmiştir (Topçuoğlu, 2016:53). Girdiye yönelik CCR modelinde olduğu gibi girdiye yönelik BCC modeli de çıktı seviyesini sabit tutmak koşuluyla girdi seviyesinin ne kadar değişebileceğini ölçmektedir (Baykul, 2015:196). Çıktıya yönelik BCC modeli ise, mevcut girdilerle üretilebilecek en etkin çıktı düzeyini belirleyen modellerdir (Baykul, 2015:198). BCC formülasyonları aşağıdaki şekildedir:

Tablo 5: Girdi ve Çıktıya Yönelik BCC Modelleri

Girdiye Yönelik BCC Modelleri	
Girdiye Yönelik Primal Model	Girdiye Yönelik Dual Model
$\max e_0 = \sum_{r=1}^s u_r y_{r0} - (u_0)$ <p>Kısıtlar: $\sum_{i=1}^m v_i x_{i0} = 1$</p> $-\sum_{i=1}^m v_i x_{ij} + \sum_{r=1}^s u_r y_{rj} - (u_0) \leq 0$ <p>$v_i \geq 0 \quad u_r \geq 0 \quad u_0$ sınırsız $i = 1, \dots, m; \quad r = 1, \dots, s$</p>	$\min \theta_0$ <p>Kısıtlar: $\sum_{j=1}^n \lambda_j x_{ij} - \theta_0 x_{i0} \leq 0$</p> $y_{r0} - \sum_{r=1}^s \lambda_j y_{rj} \leq 0 \quad \sum_{j=1}^n \lambda_j = 1$ <p>$i = 1, \dots, m; \quad r = 1, \dots, s; \quad J = 1, \dots, n$</p>
Çıktıya Yönelik CCR Modelleri	
Çıktıya Yönelik Primal Model	Çıktıya Yönelik Dual Model
$\min e_0 = \sum_{i=1}^m v_i x_{i0} - (v_0)$ <p>Kısıtlar: $\sum_{r=1}^s u_r y_{rj} = 1$</p> $\sum_{i=1}^m v_i x_{ij} - \sum_{r=1}^s u_r y_{rj} - (v_0) \leq 0$ <p>$v_i \geq 0 \quad u_r \geq 0 \quad v_0$ sınırsız $i = 1, \dots, m; \quad r = 1, \dots, s; \quad J = 1, \dots, n$</p>	$\max \phi_0$ <p>Kısıtlar: $\sum_{j=1}^n \lambda_j x_{ij} - x_{i0} \leq 0$</p> $\phi_0 y_{r0} - \sum_{r=1}^s \lambda_j y_{rj} \leq 0 \quad \sum_{j=1}^n \lambda_j = 1$ <p>$i = 1, \dots, m; \quad r = 1, \dots, s; \quad J = 1, \dots, n$</p>

Kaynak: Sathye, 2003:666.

Girdiye yönelik primal formüle göre $\max \sum_{r=1}^s u_r y_{r0} - (u_0) = 1$ ise KVB etkindir.

Girdiye yönelik dual formüle göre $\theta_0 = 1$ ise KVB etkindir.

Çıktıya yönelik primal formüle göre $\min \sum_{i=1}^m v_i x_{i0} - (v_0) = 1$ ise KVB etkindir.

Çıktıya yönelik dual formüle göre $\phi_0 = 1$ ise KVB etkindir.

CCR modelinin etkinlik değeri BCC modelinin etkinlik değerinden küçük veya ona eşittir. Bunun sebebi BCC etkin sınırının istisnasız bir şekilde CCR sınırının altında yer almasıdır (Topçuoğlu, 2016:53).

3.3. Analiz Sonuçları

Yıllara göre girdi odaklı CCR ve BCC modelleriyle hesaplanan etkinlik değerleri ve ÖE değerleriyle ölçüğe göre getiri (ÖG) sonuçları Tablo 6'da yer almaktadır.

Tablo 6: Girdi Odaklı CCR, BCC, ÖE ve ÖG Değerleri

No	KVB	CCR	BCC	ÖE	ÖG
1	2006	0,994	1,000	0,994	Artan
2	2007	1,000	1,000	1,000	Sabit
3	2008	1,000	1,000	1,000	Sabit
4	2009	0,777	1,000	0,777	Artan
5	2010	0,993	1,000	0,993	Artan
6	2011	1,000	1,000	1,000	Sabit
7	2012	1,000	1,000	1,000	Sabit
8	2013	0,996	1,000	0,996	Azalan
9	2014	1,000	1,000	1,000	Sabit
10	2015	1,000	1,000	1,000	Sabit
11	2016	1,000	1,000	1,000	Sabit
12	2017	0,541	0,971	0,557	Azalan
13	2018	0,461	1,000	0,461	Azalan

Elde edilen CCR modeli sonuçlarına göre etkinlik değeri (2, 3, 6, 7, 9, 10, 11 no'lu) 1 olan 2007, 2008, 2011, 2012, 2014, 2015 ve 2016 yılları tam etkin olan yıllardır ve ölçek etkinliği sabit yapıda, yani girdi miktarındaki artış çıktı miktarındaki artışa eşittir. Etkinlik değeri (1, 4, 5, 8, 12 ve 13 no'lu) 1'in altında olan 2006, 2009, 2010, 2013, 2017 ve 2018 yılları ise etkin olmayan yıllardır ve 2006, 2009, 2010 yılları ölçek etkinliği girdi miktarındaki artışın çıktı miktarındaki artıştan az olması sebebiyle artan yönde gerçekleşmiştir. 2013, 2017 ve 2018 yılları ölçek etkinliği ise girdi miktarında ki artışın çıktı miktarında ki artıştan fazla olması sebebiyle azalan yöndedir. Bu sonuçlara göre etkin olan 2007, 2008, 2011, 2012, 2014, 2015 ve 2016 yılları için vergi harcamalarının vergi gelirleri üzerinde etkin olduğu gözlemlenmektedir. 2006, 2009, 2010, 2013, 2017 ve 2018 yıllarının etkisiz çıkması ise söz konusu yıllar için vergi harcamalarının vergi gelirleri üzerindeki etkisizliğini göstermektedir.

2006 yılında kurumlar vergisinde oran indirimi yapılarak vergi oranının %30'dan %20'ye indirilmiş olması, gelir vergisi tarifesinde yapılan değişiklikle dilim sayısının dörde, en yüksek vergi oranının %35'e indirilmiş olması bu yıldaki vergi gelirlerini azaltmıştır. 2006 yılında yapılan vergi yapısındaki değişim etkisizliğin kaynağını oluşturmaktadır.

Türkiye ekonomisi açısından 2008 küresel finans krizinin etkilerinin 2009 yılında görüldüğü bilinmektedir. 2009 ve 2010 yıllarında vergi harcamalarının vergi gelirleri açısından etkisiz çıkmasının nedeni; 2008 küresel finansal krizin etkilerinin bertaraf edilmesi için yapılan vergi harcamalarındaki artış olabilir. Finansal krizin etkilerinden arınmak için toplam talebi artırmak hedeflenmiştir. 2009 yılına özel bazı konutlar için KDV oranı, motorlu taşıtlar için ÖTV indirimi, beyaz eşya ve bazı elektrikli aletlerde ÖTV'nin sıfırlanması, ev, işyeri, ofis mobilyalarının, bilişim ve büro makinelerinin satışından alınan KDV oranında indirimle gidilmesi, 14.11.2008 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'inci maddesinin (1) (2) (3) numaralı fıkralarında yer alan gelirlerden uygulanacak vergi oranının %10'dan %0'a indirilmesi vergi harcamalarının vergi gelirleri açısından etkisiz olmasına neden olduğu düşünülmektedir. Türkiye ekonomisinin 2009 yılında büyüme oranının -4,8 olduğu, yani ekonominin küçüldüğü bir durumda amacın vergi gelirlerini artırmaktan ziyade toplam talebi artırmak olduğu gözden kaçmamalıdır. Yapılan vergi harcamalarının 2010'da devam etmesi mevcut yapının değişmemesi dolayısıyla 2010 yılında da etkisizliğin devam ettiği şeklinde yorumlanabilir.

2013 yılında vergi harcamalarının vergi gelirleri açısından etkisiz çıkmasının nedeni ise 2012 yılında yaşanan ekonomik durgunluk sebebiyle azalan dış talep ve yetersiz olan iç talebi canlandırmaya yönelik vergi harcamalarının artırılma politikasıdır. Bu kapsamda 15.06.2012 yılında çıkarılan Yatırım Teşvik Kanunu ile Türkiye altı farklı bölgeye ayrılarak vergi indirimi, sigorta prim desteği, KDV istisnası ve iadesi, gümrük vergisi muafiyeti, faiz desteği, gelir vergisi stopajı gibi pek çok vergi harcaması yapılmıştır.

2017 yılında büyümeyi artırmaya yönelik bazı sektörlerde KDV ve ÖTV indirimlerinin olması ve bu indirimlerin 2018 yılında da devam etmesi, vergi ve imar affı gibi düzenlemelerin yapılmasının bu yıllarda etkisizliğin sebebi olduğu düşünülmektedir. Harcamaların hangi amaçla (ekonomik-sosyal-siyasi) yapıldığının bilinmesi, şeffaflık ve hesap verilebilirlik açısından vergi harcamalarında fonksiyonel sınıflandırılmaya gidilmesi bu açıdan önem arz etmektedir.

Karar birimlerinin etkin olup olmadıkları aylak değişken değerlerine bakılarak belirlenir. Modelinin optimal çözüm elemanları olan $\theta_0, \lambda_0, s^-, s^+$ elemanlarından girdiye karşılık gelen aylak değişken $(s^-) = 0$ ve çıktıya karşılık gelen aylak değişken $(s^+) = 0$ 'a karşılık geliyorsa $\theta_0 = 1$ durumu sağlanmış olur ve girdide fazlalık olmaz ya da çıktıda eksiklik olmaz ise

karar biriminin etkin olduğu kararı verilir. Girdi odaklı CCR ve BCC modelleriyle elde edilen girdi ve çıktıya yönelik aylak değişkenlerden yararlanılarak elde edilen potansiyel iyileştirme oranları Tablo 7’de raporlanmıştır. Oranların önündeki negatif işaret ilgili girdide/çıktıda yüzde oranı miktarınca azalış yapılmasının gerekliliğini ortaya koymaktadır. Benzer şekilde negatif işaret olmayan değişkenlerde yüzde oranınca artış yapılması gerektiğini ifade etmektedir. Potansiyel iyileştirme oranı 0 ise ilgili değişkende herhangi bir değişikliğe gerek olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Tablo 7: Potansiyel İyileştirme Oranları

Potansiyel İyileştirme Oranları						
No	KVB	Girdiler				Çıktılar
		Gelir Vergisi Harcaması	Kurumlar Vergisi Harcaması	KDV Harcaması	ÖTV Harcaması	Vergi Gelirleri
1	2006	-0,602	-11,277	-0,602	-0,602	0.000
2	2007	0,000	0,000	0,000	0,000	0.000
3	2008	0,000	0,000	0,000	0,000	0.000
4	2009	-22,271	-22,271	-22,271	-22,271	0.000
5	2010	-0,655	-0,655	-0,655	-0,655	0.000
6	2011	0,000	0,000	0,000	0,000	0.000
7	2012	0,000	0,000	0,000	0,000	0.000
8	2013	-0,371	-0,371	-0,371	-0,371	0.000
9	2014	0,000	0,000	0,000	0,000	0.000
10	2015	0,000	0,000	0,000	0,000	0.000
11	2016	0,000	0,000	0,000	0,000	0.000
12	2017	-45,876	-45,876	-92,692	-95,108	0.000
13	2018	-53,946	-53,946	-93,934	-95,700	0.000

Potansiyel iyileştirme oranları hesaplamasından elde edilen sonuçlara göre etkin olmayan her bir yıl için kullanılan tüm girdilerde yüzde oranı miktarınca azalış gerekmektedir. Çıktı miktarlarında herhangi bir değişikliğe gerek olmadığı belirlenmiştir. Tablo 7’ye bakıldığında 2006, 2009, 2010, 2013, 2017 ve 2018 yıllarında girdi olan vergi harcamalarında belirtilen yüzdelerde azalış yapılması gerektiği anlaşılmaktadır. Örneğin 2006 yılında gelir vergisi harcamalarında %0,6 oranında, kurumlar vergisi harcamalarında %11,27 oranında, KDV ve ÖTV harcamalarında %0,6 oranında azalma yapılması gerektiği belirlenmiştir. Ancak 2006 yılında yapılan vergi harcamalarının fazlalığından ziyade yapılan düzenlemelerle toplanan vergi gelirlerinin azlığından böyle bir sonucun çıktığı düşünülmektedir. 2009 yılında vergi harcamalarının vergi gelirleri açısından etkin olabilmesi için vergi harcamalarının %22 oranında azaltılması gerektiği belirlenmiştir. Ancak 2009 yılında ekonominin küçüldüğü ve 2008 küresel finans krizinin etkilerinin yansıdığı yıl olarak dikkate alındığında, ilgili yıl için öncelikle

vergi harcamalarını azaltmaktan ziyade toplam talebin artırılarak ekonominin yeniden canlanması amaçlanmıştır. 2017 ve 2018 yıllarında ise gelir vergisi harcamalarının %45-53, KDV ve ÖTV harcamalarının %92-%95 aralığında azaltılması gerekmektedir. 2017 ve 2018 yıllarının diğer yıllara göre vergi harcamalarının vergi gelirleri açısından etkinsizliğinin daha yüksek olduğu dikkat çekmektedir.

Etkin olmayan yılların kendi içerisinde potansiyel iyileştirme oranları değerlendirildiğinde etkinsizliğin en az olduğu yılların sırasıyla 2013, 2010, 2006, 2009, 2017 ve 2018 olduğu görülmektedir.

Sonuç

Modern ekonomi politikaları yaklaşımlarından biri olarak kabul edilen vergi harcamaları; muafiyet, istisna ve vergi indirimi gibi araçlarla belirli mükellef veya mükellef gruplarına fayda sağlayan ve bir vergi sisteminin alışlagelmiş vergi yapısından ayrılan hükümler olarak ifade edilebilir.

Vergi harcamalarının, vergi gelirleri açısından etkinliğinin incelendiği çalışmada VZA tekniği ile etkinlik araştırması yapılmış olup, girdi olarak 2006-2018 döneminde her bir yıl için tahmin edilen vergi harcamaları, çıktı olarak ise aynı yıllar için toplam vergi gelirleri kullanılmıştır. 2006-2018 dönemi için her yıl karar verme birimi olarak belirlenmiş ve yıllara göre CCR-BCC etkinlik değerleri ile ölçüğe göre getiri sonuçları hesaplanmıştır. Çalışma sonucunda 2006, 2009, 2010, 2013, 2017 ve 2018 yılları hariç olmak üzere geriye kalan tüm yıllar için vergi harcamalarının vergi gelirleri açısından etkin olduğu belirlenmiştir. Söz konusu etkin olmayan yıllar için ise yukarıda belirtildiği üzere birkaç özel durum geçerlidir. Bunların en başında bu yılların ekonomik kriz ve durgunluk sonrası dönemler olması sebebiyle hükümetlerin genişletici ekonomi politikalarıyla iç talebi canlandırmak hedefiyle, vergi gelirlerinden daha fazla feragat ettiği söylenebilir. Ancak özellikle 2017 ve 2018 yıllarında yapılan vergi harcama kalemlerinin yeniden gözden geçirilmesi ve daraltılması gerektiği düşünülmektedir. Yapılan harcamalarla hedeflerin ne ölçüde örtüşüğünü izleyebilmenin vergi harcamalarının olumlu etkisinin vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilmesi ve vergi gayretinin belli bir düzeyin üzerine çıkmasıyla mümkün olacağı anlaşılmaktadır.

Çalışmanın sonucuna göre Türkiye’de uygulanan vergi harcamalarının vergi gelirleri açısından etkinliğinin arz yanlı iktisat yaklaşımının, vergi indirimlerinin vergi gelirlerini artırarak ekonomik gelişme ve istikrarın sağlanacağı görüşüyle her zaman uyummadığı söylenebilir. Özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde vergi harcamalarının hangi amaçla yapıldığının belirlenmesi, uygulanan vergi harcamalarının ekonomik gelişme üzerindeki etkisinin artırılması için vergi harcama raporlarının her yıl düzenli olarak yayınlanmasının devam etmesi, vergi harcama tahminlerinin vergi kanunlarına göre değil sektörler bazında fonksiyonel olarak sınıflandırılması ve bu sayede vergi harcamaları için daha sağlıklı fayda-

maliyet analizi yapılarak mali saydamlık ilkesinin sağlanması büyük önem arz etmektedir. Böylece etkin olmayan vergi harcamalarının sonlandırılması veya etkin olanlarla değiştirilmesi mümkün olabilecektir. Sonuç olarak verimliliği artırılan vergi harcamalarının daha fazla tasarrufa, yatırıma, üretime ve vergi gelirlerinin artışına, kısaca ülke ekonomisinin gelişmesine katkısı daha fazla olacaktır.

Kaynakça

- Altshuler, R. ve Dietz, R.D. (2008), *Reconsidering Tax Expenditure Estimation: Challenges and Reforms*, Rutgers University, 1-57.
- Balkaya Akça, F.N. (2000), *Gelir Vergisi'ndeki Vergi Harcamaları ve Türk Gelir Vergisi'ndeki Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi* (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Batirel, Ö.F. (2013), "Vergi Harcamaları, Mali Saydamlık İlkesi ve Anayasaya Uygunluk", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* (24), 13-20.
- Baykul, A. (2015), *Teknoloji Geliştirme Bölgesi Yönetici Şirketlerinin Etkinliklerinin Veri Zarflama Analizi ile Değerlendirilmesi* (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Baysal, M.E., Uygur, M. ve Toklu, B. (2004), "Veri Zarflama Analizi ile TCDD Limanlarında Bir Etkinlik Ölçümü Çalışması", *Gazi Üniversitesi Mühendislik Mimarlık Fakültesi Dergisi*, 19(4), 437-447.
- Bilici, N. ve Bilici, A. (2017), *Kamu Maliyesi*, Ankara: Savaş Yayınevi.
- Bratić, V. (2006), "Tax Expenditures: A Theoretical Review", *Financial Theory and Practice*, 30(2), 113-127.
- Durmuş, M. (2003), *Maliye Politikaları, Teori ve Uygulamalarının Değerlendirilmesi*, Yaklaşım Yayınları.
- Eissa, N. ve Hoynes, H. (2008), "Redistribution and Tax Expenditures: The Earned Income Tax Credit", *Working Paper 14307*, <http://www.nber.org/papers/w14307>
- Eissa, N., Kleven, H.J. ve Kreiner, C.T. (2008), "Evaluation of Four Tax Reforms in the United States: Labor Supply and Welfare Effects for Single Mothers", *Journal of Public Economics*, 92(3), 795-816.
- Erdem, M., Şenyüz, D. ve Tatlıoğlu, İ. (2011), *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Ferhatoğlu, E. (2001), *Vergi Harcaması Kavramı ve AB Uygulaması* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gedik, M.A. (2011), "Vergi Rekabeti Etkinlik Değerlendirmesi: OECD Üyesi Ülkeler İçin Veri Zarflama Analizi Uygulaması", *Maliye Dergisi*, 160, 328-350.

- Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü (2007), *Vergi Harcamaları Raporu*, Ankara: GEP.
- Giray, F. (2002), “Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi”, *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(1), 27-52.
- Güven, M.A. (2016), Türkiye ve Bazı OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Karşılaştırmalı Analizi (2006-2015), (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Tokat: Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü (2016), *Vergi Harcamaları Raporu*. Ankara: GEP.
- Horpedahl, J. ve Pizzola, B.M. (2012), “A Trillion Little Subsidies: The Economic Impact of Tax Expenditures in the Federal Income Tax Code”, Mercatus Center at George Mason University 24, 1-36.
- Karaemir, Ç. (2013), Eğitim Merkezlerinde Etkinlik Analizleri: Veri Zarflama Analizi Kullanarak Performans Analizi (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kolçak, M. (2014), “Türkiye ve OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi”, *Azerbaycan'ın Vergi Journalı*, 3(117), 57-72.
- Kuşkonmaz, S. (2014), Türkiye’de Yaşanan Finansal Krizlerin Borsa İstanbul’da İşlem Gören Şirketlerin Mali Performansı Üzerindeki Etkilerinin Veri Zarflama Analizi Yoluyla Belirlenmesi (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Mcdonald, H. (2010), Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamalarının Etkinlik ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Musgrave, R. ve Musgrave, P. (1980), *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill Kogakusha Ltd.
- OECD (2010), *Tax Expenditures in OECD Countries*.
- Özata, M. (2004), Sağlık Bilişim Sistemlerinin Hastane Etkinliğinin Artırılmasında Yeri ve Önemi (Veri Zarflama Analizine Dayalı Bir Uygulama), (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özer, H. ve Topçuoğlu, Ö. (2017), “Türk Çimento Sektöründe Mülkiyet-Etkinlik İlişkisi: VZA ve Tobit Model Uygulaması”, *Verimlilik Dergisi*, (4), 141-168.
- Pedük, T. (2006), *Vergi Harcamaları*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Ramanathan, R. (2003), *An Introduction to Data Envelopment Analysis: A Tool for Performance Measurement*, Sage Publications, New Delhi.

- Ray, S.C. (2004), *Data Envelopment Analysis: Theory and Techniques for Economics and Operations Research*, Cambridge University Press, New York.
- Saraç, Ö. (2010), “Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri”, *Maliye Dergisi*, 159, 262-277.
- Sathye, M. (2003), “Efficiency of Banks in a Developing Economy: The Case of India”, *European Journal of Operational Research*, 148.
- Stiglitz, J.E. (2000), *Economics of the Public Sector*, W.W. Norton & Company.
- Surrey, S.S. ve Mcdaniel, P.R. (1976), “Tax Expenditures Concept and the Budget Reform Act of 1974”, *Boston Collage Law Review*, 22(5), 679-725.
- Tarım, A. (2001), *Veri Zarflama Analizi: Matematiksel Programlama Tabanlı Göreli Etkinlik Ölçüm Yaklaşımı*, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, 15, Ankara.
- The World Bank (2003), “Why Worry about Tax Expenditures?”, *PREM Notes Economy Policy* (77), <http://www1.worldbank.org/prem/PREMNotes/premnote77.pdf> (Erişim Tarihi 03.09.2018)
- Topçuoğlu, Ö. (2016), *Özelleştirmenin Etkinlik ve Verimliliğe Yansıması: Çimento Sektörü Üzerine Bir Uygulama (Yayınlanmamış Doktora Tezi)*, Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uğurlu, H. (2013), *Vergi Harcaması Uygulamaları ve Etkilerinin Analizi (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*, Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.