

TÜRKİYE'DE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLEN VERGİ HARCAMALARI

TAX EXPENDITURES ASSESSED UNDER
THE SPECIAL CONSUMPTION TAX IN TURKEY



İrem DİDİNMEZ*

ÖZ

Vergiler devletlerin en önemli gelir kaynaklarından biridir. Her ne kadar vergilerin asıl amacı kamu harcamalarının/hizmetlerinin finansmanın sağlanması olsa da toplum ihtiyaçlarının artması ve değişmesi ekonomik ve sosyal amaçlarla da vergilerin toplanmasına ve bu alanda farklı vergisel düzenlemeler yapılmasına neden olmuştur. Ekonomik ve sosyal hedeflere ulaşmak için başvurulmuş düzenlemelerden biri vergi harcamalarıdır. Vergi harcamaları standart vergi sisteminden sapmalardır. Her bir vergi türü için ayrı ayrı uygulanabilen vergi harcamalarının tahminler ve raporlandırma yoluyla bütçelerle ilişkilendirilmesi önem taşımaktadır. Çalışmada Türkiye’de vergi gelirleri içerisindeki payı her geçen artan özel tüketim vergisi kapsamındaki vergi harcamalarını analiz etmek hedeflenmiştir. Sonuç olarak vergi harcamalarının tahmin edilmesinin ve raporlanmasının daha gerçekçi bütçe

ABSTRACT

Taxes are one of the most important income sources of the states. Although the main purpose of taxes are to finance public expenditures/services, the increase and change in the social needs caused taxes to be collected for economic and social purposes and different tax regulations in this area. One of the Regulations applied to achieve economic and social goals is tax expenditures. Tax expenditures are deviations from the standard tax system. It is important that tax expenditures that can be applied separately for each tax type are associated with budgets through estimations and reporting. In this study, it is aimed to analyze the tax expenditures within the scope of the special consumption tax, whose share in tax revenues is increasing in Turkey. As a result, estimating and reporting tax expenditures contributes to making more realistic budget estimates, increasing

* Hacettepe Üniversitesi, Maliye Bölümü, Dr. Öğretim Üyesi

M.G.T.: 19.06.2018 / M.K.T.: 24.07.2018

tahminleri yapılmasına, şeffaflık, verimlilik ve etkinliğin artmasına katkı sağlarken; çok sayıda vergi harcama kaleminin bulunmasının vergi sistemlerini karmaşıktırdığı ve mükelleflerin vergiye karşı algı, tutum ve davranışlarını etkilediği değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Harcamaları, Özel Tüketim Vergisi, Türkiye

transparency, efficiency and effectiveness; the existence of a large number of tax expenditure structures complicated the tax systems and affected the taxpayers' perception, attitude and behavior towards the taxation.

Keywords: Tax expenditures, special consumption tax, Turkey

1- GİRİŞ

1929'da tüm dünyayı etkileyen Büyük Buhran'dan sonra devletlerin ekonomi içerisindeki payı artmış; 1970'lerden sonra ise önemli boyutlara ulaşmıştır. Günümüzde devlet bütçelerinde yer alan en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Vergilerin bu denli önemli bir gelir kaynağı olması farklı vergisel düzenlemeler yoluyla hem vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmak için mükellefler üzerindeki vergi yükünün azalmasına hem de maliye politikası hedeflerinin gerçekleştirilmesine katkı sağlayacak uygulamaların benimsenmesine neden olmuştur.

İlk dönemlerde vergi sübvansiyonu (tax subsidy) olarak ifade edilen vergi harcamaları sosyal, ekonomik ve mali amaçlarla vazgeçilen vergi geliri niteliği ile ön plana çıkmıştır. Bu niteliği ile bir çeşit vergi ayrıcalığı olarak kabul edilen vergi harcamaları devlet bütçelerinin gerçeğe daha yakın öngörülebilmesi için bütçelerle ilişkilendirilmektedir. Maliye politikası hedeflerine ulaşmak ve vergi ilkelerine uygun bir vergi sistemi benimseyebilmek için vergi harcamalarının bütçelerde gösterilmesi önem taşımaktadır. Böylece vergi politikalarının etkileri gerçeğe daha yakın bir şekilde görülebilmektedir. Avrupa Birliği (AB) ülkeleri ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ülkelerinin büyük çoğunluğu başta olmak üzere pek çok ülkede vergi harcamaları raporlanmakta ve bütçelerde ya doğrudan ya da ekler ile gösterilmektedir. Türkiye'de de 2003 yılında 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu (KMYKK) ile vergi harcamaları mevzuat-taki yerini almıştır. Ayrıca Maliye Bakanlığı tarafından 2007 yılından itibaren kapsamlı vergi harcamaları raporları hazırlanmaya başlamıştır.

Vergi harcamaları bütün vergi türleri içinde uygulama alanı bulabilmektedir. Ancak başta Stiglitz tarafından ortaya atılan daha sonra pek çok araştırmacı tarafından kabul edilen görüş harcama vergileri alanında vergi harcaması düzenlemelerinin daha uygun olacağıdır. Genel olarak literatürdeki çalışmalar incelendiğinde vergi harcaması çalışmalarının gelir vergileri ya da harcama vergilerinden katma değer vergisi üzerine yoğunlaştığı görülmektedir. Bu nedenle çalışmada vergi gelirleri arasındaki payı gün geçtikçe artan özel tüketim vergisi (ÖTV) alanındaki vergi harcamaları ele alınmıştır.

Çalışmada ilk olarak vergi harcaması kavramından bahsedilmiş; daha sonra vergi harcamasının tahmini ve raporlanması üzerinde durulmuş; Türkiye'de vergi harcamalarının hesaplanmasında esas alınan kriter açıklanmış; son olarak Türkiye'de özel tüketim vergisi kapsamındaki vergi harcaması kalemleri ele alınmıştır.

2- VERGİ HARCAMASI KAVRAMI

Toplumsal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla hareket eden devletler bu ihtiyaçların karşılanması için bazı harcamalar yapmaktadır. Her ne kadar ilk dönemlerde kamu harcamalarının büyük bir kısmı

mülk gelirleri ile karşılanmış olsa da değişen süreç içerisinde vergiler en önemli kamu gelirlerinden biri haline gelmiştir.¹ özellikle son dönemlerde ülkelerin btçeleri incelendiğinde vergi gelirlerinin payının %70-80'lere ulaştığı görülmektedir.²

Zamanla toplum ihtiyaçlarının artması; devletin üstlendiği görevlerin artmasına ve sosyal, ekonomik ve mali hedeflere ulaşmak için düzenlemelerin yapılmasına neden olmuştur. Bu amaçla maliye politikasının önemli araçlarından biri olan vergilerin zaman zaman oranlarında değişiklikler yapılmış, muafiyet ve istinalar getirilmiş, bazı vergiler kaldırılmış, bazı yeni vergiler uygulanmıştır. Yani düzenlemelerin bir kısmı ile toplanabilecek vergi gelirlerinin bir kısmından vazgeçilmiştir. Vergi gelirlerinden vazgeçilerek belirli hedeflere ulaşmak için başvurulan uygulamalardan biri vergi harcamalarıdır. Vergi harcamaları hem devletin maliye politikası amaçlarına ulaşmada kullanılan özel nitelikli ayrıcalıkları içermekte hem de vergi kayıp ve kayıp kaçaklarının önüne geçebilmek için belirli durumlarda uygulanması gereken hukuki düzenlemeleri kapsamaktadır. Vergi mevzuatlarında hukuka uygun bir şekilde ortaya çıkan genel nitelikteki kayıplar vergi geliri kaybı olarak kabul edilmekte ve kamu harcamalarından farklı bir nitelik taşımaktadır.

Vergi harcaması uygulamaları bakımından ülkeler arasında birlik bulunmuyor olsa da muafiyet, istina, indirim, mahsup ve iade, indirimli vergi oranı ile vergi ertelemesi vergi harcamaları kapsamında değerlendirilmektedir.^{3,4} Muafiyet, vergi mükellefinin; istisna, vergi konularının kısmen veya tamamen vergi dışında bırakılmasıdır.⁵ İndirim, vergilendirilebilir geliri hesaplarırken matrahtan düşülen miktar; mahsup ödenecek vergiden yapılan indirim tutarıdır.⁶ İndirimli vergi oranı hukuki düzenlemeler ile bir grup vergi mükellefine tanınan normalden daha düşük vergi oranı; vergi ertelemesi ise hesaplanmış ve ödeme durumuna gelmiş verginin bir süre denmemesidir.⁷ Vergi harcaması kavramına ilk defa resmi olarak yer verilen 1974 yılı Amerika Birleşik Devletleri (ABD) bt kanununda vergi harcamaları; federal bt kanunda vergi gelir kaybı olmasına neden olan vergisel yükümlülüklerin azalmasına imkân sağlayan istisna, indirimli vergi oranı vb. uygulamalar şeklinde ifade edilmiştir.⁸

Vergi harcaması uygulamaları bakımından genel bir görüş birliğinin sağlanamaması vergi harcamalarının tanımlanmasında da farklı yorumlamaların ortaya çıkmasına ve tanımların kapsamının değişmesine yol açmıştır. Bu nedenle vergi harcaması çeşitli yazarlar tarafından farklı unsurlar ön plana çıkarılacak tanımlanmıştır. Örneğin, vergi harcamaları James ve Nobes'e⁹ göre belirli konu ve kişiilere tanınan sübvansiyonlar dışındaki nakit mali ayrıcalıklardır. Benzer şekilde Hildred ve Pinto¹⁰ ile

¹ H. Nadaroğlu, (1992). Kamu Maliyesi Teorisi. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım, s. 218

² A. Akdoğan, (2009). Kamu Maliyesi. Ankara: Gazi Kitabevi, s. 109

³ Bu konuda literatürde uzlaşma sağlanamamıştır. Bazı lkeler bu unsurları vergi sisteminin bir parçası olarak değerlendirirken bazı ülkelerde vergi sisteminden sapmalar şeklinde değerlendirilmektedir.

⁴ R.F. King, (1964). Tax Expenditures and Systematic Public Policy: An Essay on the Political Economy of the Federal Revenue Code, Public Budgeting & Finance, Spring, s.16-17

⁵ N. Bilici, (2015). Türk Vergi Sistemi. Ankara: Savaş Yayınevi

⁶ OECD (1996). Tax Expenditures, s. 9

⁷ Maliye Bakanlığı (2017). Vergi Harcamaları Raporu 2017. Ankara: Gelir Politikaları Genel Mdrlğ, s. 5

⁸ S. Surrey, (2011). The Tax Expenditure Concept and Budget Reform Act of 1974, Boston, s. 683

⁹ S. James, C. Nobes, (1992). The Economics of Taxation. Trowbridge Wiltshire: Prentice Hall International (UK) Limited, s. 36

¹⁰ W.H. Hildred, J. Pinto, (1986). Passive Tax Expenditures: Estimates Of States'Revenue Losses Attributable to Federal Tax Expenditures, Journal of Economic Issues, Vol: XX, No:4, s.942

Benker'e¹¹ göre vergi harcamaları belirli bir grup vergi mükellefine yönelik özel faydadır. Pechman'a¹² göre ise vergi harcamaları özel bir nitelik taşımaktadır. Bu özel nitelik Rosen ve Gayer¹³ tarafından vergi harcamalarının bütçenin gelir tarafında yer almasına rağmen taşıdığı nitelik nedeniyle harcama olarak kabul edilen özel bir uygulama şeklinde ifade edilmiştir. Bu bakış açısıyla değerlendirildiğinde vergi harcamaları vergi tabanından hariç tutulması nedeniyle vergi hasılatında ortaya çıkan kayıplar olarak değerlendirilmektedir. Bu özelliği ile vergi harcamaları McIntyre'in¹⁴ deyimiyle kamu gelirleri sistemi arasında yer alan harcamalardır.

Bazı yazarlar ise vergi harcamalarını kamu harcamalarına benzeterek ele almışlardır. Thuroyni¹⁵ ile Richard A. Musgrave ve Peggy B. Musgrave'e¹⁶ göre vergi harcamaları, vergisel düzenlemeler arasında yer alan; fakat nitelik olarak farklılık arz eden ve kamu harcamaları içerisinde gizlenmiş uygulamalardır. Bu bakış açısıyla vergi harcamalarını değerlendiren araştırmacılar zaman zaman sosyal devlet ilkesine ulaşmada vergi harcamalarını kamu harcamalarının bir alternatifi olarak değerlendirmişlerdir. Genel olarak literatürdeki çalışmalar incelediğinde vergi harcamaları ve kamu harcamalarının bazı avantaj ve dezavantajlarına vurgu yapılmıştır. Bu çerçevede vergi harcamaları kamu harcamalarına kıyasla basit, vergileme ilkelerinin yerleştirilmesi bakımından elverişli ve toplum tarafından daha kolay kabul edilebilir. ¹⁷ Bu avantajlara rağmen vergi harcamaları mali saydamlığı ve şeffaflığı olumsuz etkilemekte, vergi sistemlerini karmaşıklaştırmakta, etkinlik kaybına yol açabilmekte ve belirli bir grup vergi mükellefine yönelik olduğu için eşitsizlik yaratabilmektedir. ¹⁸

Zamanla vergi harcamalarının pek çok ülkenin mevzuatında yer alması uluslararası bazı kuruluşların da (Uluslararası Para Fonu (IMF), Dünya Bankası, OECD vb.) bu alanda çalışmalar yapmasına neden olmuştur. OECD¹⁹ ve Dünya Bankası²⁰ vergi harcamalarını standart durumdan sapmalar şeklinde ortaya çıkan vergisel düzenlemeler olarak ele almıştır IMF'ye²¹ göre ise vergi harcamaları yönetim yetkisini elinde bulunduranların elde etmekten vazgeçtiği vergi geliridir.

Genel olarak yapılan tanımlamalar ve uygulamalar incelendiğinde ise vergi harcamalarını standart vergi sisteminden²² (benchmark) sapmalar olarak değerlendirmek mümkündür.²³ Bu yönü ile alındı-

¹¹ K. M. Benker, (1986). Tax Expenditure Reporting: Closing the Loophole in State Budget Over Sight, National Tax Journal, 39 (4), s.403

¹² J. A. Pechman, (1983). Federal Tax Policy: Studies of Government Finance. Washington D. C.: The Brookings Institution Press, s. 341

¹³ H. S. Rosen, T. Gayer, (2008). Public Finance. New York: McGraw-Hill Companies Inc, s.397

¹⁴ R. S. McIntyre, (1996). The term "hidden entitlements". Citizens for Tax Justice, s. 59

¹⁵ V. Thuroyni, (1988). Tax Expenditures: A Reassessment, Duke Law Journal, December, s. 1155

¹⁶ R. A. Musgrave, P. B. Musgrave, (1989). Public Finance in Theory and Practice. McGraw-Hill International Editions, Fifth Edition, s.352

¹⁷ F. Giray, (2002). Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: XXI, Sayı: 1, s. 35-36

¹⁸ L. Villela, A. Lemgruber, M. Jorratt, (2010). Tax Expenditures Budgets, Concepts and Challenges for Implementation, IDB Working Paper Series, 131, s.12

¹⁹ OECD (2010). Implementing the Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions.

²⁰ World Bank (2003). Why worry about tax expenditures?, Premnotes Economic Policy, January Number:77.

²¹ IMF (2007). Manual on Fiscal Transparency. Washington: International Monetary

²² Standart vergi sistemi bazı kaynaklarda "benchmark vergi sistemi" veya " normatif vergi yapısı" olarak da adlandırılmaktadır. Standart vergi sistemi çerçevesinde değerlendirilen vergi uygulamaları verginin konusu, vergi oranları, verginin mükellefi, muhasebe kuralları, uluslararası vergisel düzenlemeler ve vergi yönetiminin sağlanması için gerekli hükümlerdir (McDaniel, 2004, s.1).

²³ Maliye Bakanlığı (2016). Vergi Harcamaları Raporu 2016. Ankara: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, s.5

ğında vergi harcamaları sosyal, siyasi, ekonomik vb. hedeflere ulaşmada bir araç olarak kullanılan ve bütçeler ile ilişkilendirilmesi gereken bir unsurdur.²⁴

3- VERGİ HARCAMALARININ TAHMİNİ ve RAPORLANMASI

Vergi harcamaları uygulamaları bakımından birlik sağlanamamış olması vergisel düzenlemelerin standart vergi sistemi içerisinde yer alıp almadığı ayrımının yapılmasını gerektirse de bu ayrımı yapmak oldukça zordur. Maliye Bakanlığı'na²⁵ göre eğer bir düzenleme devletin sosyal, ekonomik, mali vb. amaçlarına ulaşabilmek için hukuka uygun olarak vazgeçtiği bir vergi geliri veya bazı mükelleflere vergi ödememek için tanınan bir özel durumu ifade ediyorsa bu uygulama vergi harcaması olarak değerlendirilmektedir.²⁶ Bazı unsurların vergi dışı bırakılması vergi kaybına yol açtığından devlete olan maliyetinin ne kadar olduğunun bilinmesi; makro ekonomik politikalar açısından önem taşımaktadır.²⁷ Bu nedenle vergi harcamalarının tahmin edilmesi için çalışmalar yapılmaktadır.

Vergi harcamalarının kapsamı ile ilgili net bir sınır çizilmemiş olması ve ülkeler arasında uygulama konusunda tek bir sistemin benimsenmemiş olması bütçeler içerisindeki payı her geçen yıl artan vergi harcamalarının hesaplanması konusunda sorunlar ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Taşıdığı özellikler nedeniyle klasik bütçe ödeneklerinden farklı olan vergi harcamaları muafiyet, istisna, indirimli vergi oranları, mahsuplar, ertelenen vergi vb. dikkate alınarak tahmin edilmektedir.²⁸ Böylece ortaya çıkacak vergi gelir kaybı belirlenmeye çalışılmaktadır. Vergi harcaması tahminleri genellikle kamu harcama tahminlerine benzer yöntemler kullanılarak gerçekleştirilmektedir.²⁹ Bu nedenle vergi harcaması tahminlerinde karşı karşıya kalınan sorunlar kamu harcaması tahminlerinde yaşanan sorunlarla benzer niteliktedir. Vergi harcamalarının tahmin edilmesinde yeterli veri bulunmaması, standart vergi sisteminin belirlenmesinde kesin bir görüşün benimsenmemiş olması, harcama vergilerde vergi harcamalarının hesaplanmasında karşılaşılan zorluklar ve bütün kamusal faaliyetlerin hesaplamalara dahil edilememesi vb. sorunlarla karşılaşıldığından geleneksel hesaplama yöntemlerinden yararlanılamamaktadır.³⁰ Bu konuda belli bir standart ortaya koyabilmek için bazı vergi harcaması tahmini yöntemleri ile hesaplamalar gerçekleştirilmektedir. OECD'ye³¹ göre vazgeçilen gelir yöntemi (initial revenue loss), kazanılan gelir yöntemi (final revenue loss) ve eşdeğer harcama yöntemi (outlay equivalence) olmak üzere üç yöntem ile vergi harcamaları tahmin edilmektedir. Vazgeçilen gelir yönteminde, ayrıcalıklar uygulanmadığında ve vergilerin mükellefler üzerinde bozucu etkilerinin olmadığı durumda elde edilebilecek vergi miktarı hesaplanmaktadır. Kazanılan gelir yönteminde ise vergi harcamalarının uygulanmadığı durumda vergi mükelleflerin vergiye karşı aldıkları tutum göz önünde bulundurularak gelirden meydana gelecek artış hesaplanmaktadır. Vazge-

²⁴ M. Schnitzer, Y. P. Chen, (1972). Public Finance and Public Policy Issues. USA: Intext Educational Publishers, s. 275

²⁵ Maliye Bakanlığı, a.g.e.

²⁶ Bu konuda terkin-tecil uygulaması ve vergi iadesine yönelik özellikli durumlar söz konusu olabilmektedir. Daha ayrıntılı bilgi edinmek için bakınız: (Maliye Bakanlığı, 2017).

²⁷ Maliye Bakanlığı (2007). Vergi Harcamaları Raporu 2007. Ankara: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü.

²⁸ OECD (1996). Tax Expenditures, s.16

²⁹ R. Bird, O. Oldman, (1990). Taxation in Developing Countries, The Johns Hopkins University Press, Fourth Edition, s.203

³⁰ J. Craig, W. Allan, (2002). Fiscal Transparency, Tax Expenditures and Budget Processes: An International Perspective, National Tax Association Proceedings, s. 259

³¹ OECD (2010). Implementing the Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions, s. 13-14

çilen gelir yöntemi ve kazanılan gelir yöntemi devlet tarafından hesaplamayı ifade etmektedir. Son olarak eşdeğer harcama yönteminde ise mükellefler için vergi harcamasına denk fayda sağlayacak harcamaların yarattığı maliyet hesaplanmaktadır. İlk iki yöntemin aksine eşdeğer harcama yönteminde hesaplama mükellefler için yapılmaktadır. Genel olarak ülkeler incelendiğinde belirli bir gruba vergisel ayrıcalık tanıyan vergi harcamalarının genellikle vazgeçilen gelir yöntemiyle tahmin edildiği görülmektedir. Vergi harcamalarının tahmin edilmesinin ardından bütçe ile ilişkilendirilmesinin sağlanması için bu tahminler raporlanmaktadır. Vergi harcamalarının raporlanmasında vergi harcama kavramının tanımlanması, ardından vergi harcamalarının yol açtığı maliyetlerin belirlenmesi; bunların bir belge haline getirilmesi³² son olarak da bu uygulamaların vergi çeşitleri itibarıyla hukuka uygun şekilde bütçelerle ilişkilendirilmesi yapılmaktadır.³³

Vergi harcamalarının raporlanması konusunda uluslararası kabul görmüş bir sistem söz konusu olmadığından farklı raporlama sistemleri uygulanmaktadır. Dünya Bankası'na³⁴ göre bazı ülkeler hukuki bir zorunluluk olarak, bazı ülkeler gerektiği durumlarda, bazı ülkeler analitik veri elde etmek amacıyla vergi harcaması raporu hazırlamaktadır. OECD'ye³⁵ göre ise vergi harcamalarının tahmin edilmesi ve bütçelere veya bütçe eklerine dahil edilmesi gerekmektedir.

Kamu harcamaları ve kamu gelirlerine bütçelerde doğrudan yer verilmesine rağmen vergisel ayrıcalıklar bütçelerde doğrudan gösterilmemektedir. IMF tarafından 2007 yılında hazırlanan "Mali Saydamlık Kılavuzu"nda (Manual on Fiscal Transparency) mali bilgilerin kamuoyu ile paylaşılması, vergi harcamalarının bütçe sürecine dahil edilmesi ve bu uygulamaların hukuki zorunluluk olarak benimsenmesi gerektiğine vurgu yapılmıştır. Bu nedenle vergi harcamalarının neden olduğu gelir kayıplarının ortaya koyulması önem taşımaktadır. Çünkü vergi harcamaları bütçe sürecine dahil edilmediğinde bütçenin meclis ve kamuoyu tarafından denetlenmesi zorlaşmakta ve çıkar gruplarının yarattığı baskı nedeniyle devlet bütçeleri şeffaflıktan uzaklaşmaktadır.³⁶

İlk olarak ABD'de Hazine Bakanı olarak görev yapan Stanley SURREY muafiyet, istisna, indirimler vb. şekilde ortaya çıkan ve elde edilebilecek vergi gelirlerinden vazgeçme niteliğinde olan harcamaların bütçelerde yer alması gerektiğine vurgu yapmıştır.³⁷ Mikesell'e³⁸ göre vergi harcamaları kamu harcama programlarından farklı niteliklere sahip vergi sistemi içerisinde gizlenmiş bir politika aracıdır. Bu çerçevede Almanya başta olmak üzere sırasıyla ABD, İspanya, İngiltere, Fransa, Kanada ve Hollanda vb. ülkelerde vergi harcamaları raporları yayınlamış ve zamanla Türkiye'nin de içinde yer aldığı pek çok ülkede vergi harcamalarının bütçe ile ilişkilendirilmesi hukuki bir zorunluluk olarak görülmeye başlanmıştır.

³² J. Harris, J. A. Hicks, (1992). Tax Expenditure Reporting: The Utilization of an Innovation, Public Budgeting & Finance 12, Fall 1992, s.33

³³ Z. L. Swift, (2003). Why worry about tax expenditures?, Zhicheng Li Swift ECSPE, s.9-10

³⁴ World Bank (2004). Tax Expenditures-Shedding Light on Government Spending through the Tax System Lessons from Developed and Transition Economics, World Bank, s. 6

³⁵ OECD, a.g.e.

³⁶ B. Bittker, (1969). Churches, Taxes and the Constitution, Faculty Scholarship Series, 2422. http://digitalcommons.law.yale.edu/fss_papers/2422

³⁷ S. Surrey, W. F. Hellmuth, (1969). The Tax Expenditure, s. 528

³⁸ J. L. Mikesell, (2002): The Tax Expenditure Concept at the State Level: Conflict between Fiscal Control and Sound Tax Policy, National Tax Association Proceedings, 94 the Annual Conference on Taxation, s.265

Vergi harcamalarının raporlanması kamu faaliyetlerinde şeffaflığın sağlanmasına, ekonomik analizlerin yapılmasına, vergi sistemlerinin amaçlarına ulaşp ulaşmadığının tespit edilmesine, vergi yükü dağılımındaki değişikliklerin görülmesine, fayda-maliyet analizinin gerçekleştirilmesine, kamuoyunun bilgilendirilmesine, vergi reformlarının teşvik edilmesine ve gerçeğe daha yakın bütçelerin hazırlanmasına imkân sağlamaktadır.³⁹

4- TÜRKİYE'DE VERGİ HARCAMALARININ HESAPLANMASINDA ESAS ALINAN KRİTERLER

Vergi harcamaları pek çok OECD ülkesinde olduğu gibi Türkiye'de de vergisel düzenlemeler arasında yer almaktadır. Türkiye'de muafiyet, istisna, indirimli vergi oranı, vergi erteleme, mahsuplar vb. vergi harcamaları uygulamalarından yararlanılmaktadır. Maliye Bakanlığı⁴⁰ vergi harcamalarını geniş bir bakış açısıyla ifade etmiş ve şu şekilde tanımlamıştır.

"Bazı sosyal ve ekonomik amaçları gerçekleştirmek üzere vergi alınmaması yoluyla devlet için gelir kaybına sebep olan, bazı mükellefler veya mükellef olması gerekenler için ise tanıdığı ayrıcalıklı uygulamalar nedeniyle vergisel yükümlülük ve sorumlulukları azaltan veya ortadan kaldıran, kanunlar, düzenlemeler ve uygulamalardır."

Türkiye'de ilk defa Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) tarafından 2002 yılında hazırlanan VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı'nın makro ekonomik politikalar kısmında vergi harcamalarına yer verilmiştir. Buna göre

"İstisna, muafiyet, vergi indirimi gibi vergi harcamaları ekonomik ve sosyal politikalar çerçevesinde yeniden düzenlenecek, vergi harcamaları yoluyla alınmasından vazgeçilen tutarlar bütçe kanunu kapsamında ayrıntılı bir şekilde raporlanacaktır."

2000'li yıllardan itibaren Türkiye'de gündeme gelen vergi harcamaları 10 Aralık 2003'te kabul edilen ve 24 Aralık 2003'te 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun (KMYKK) "Gelir ve Giderleri Etkileyecek Kanun Tasarıları" kısmında vergisel düzenlemeler arasındaki yerini almıştır. 5018 sayılı KMYKK'nin 14. maddesine göre;

"Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri; kamu gelirlerinin azalmasına veya kamu giderlerinin artmasına neden olacak ve kamu idarelerini yükümlülük altına sokacak kanun tasarılarının getireceği malî yükü, orta vadeli program ve malî plan çerçevesinde, en az üç yıllık dönem için hesaplar ve tasarılar eklerler..."

Bahsi geçen kanunun "Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu" kısmında yer alan "Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Kapsam ve Düzeni" başlıklı 15. maddesine göre;

"Merkezî yönetim bütçe kanununda; yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri, varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı, açığın nasıl kapatılacağı veya fazlanın nasıl kullanılacağı, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri, borçlanma ve garanti sınırları, bütçelerin uygulanmasında tanınacak yetkiler, bağlı cetveller, malî yıl içinde gelir ve giderlere yönelik olarak uygulanacak (...) hükümler yer alır. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin her birinin gelir-gider tahminleri, merkezî yönetim bütçe kanununda ayrı bölüm veya cetvellerde gösterilebilir."

³⁹ Swift, a.g.e. s. 3; Harris ve Hicks, a.g.e. s.32; World Bank, a.g.e. s.6

⁴⁰ Maliye Bakanlığı (2017). Vergi Harcamaları Raporu 2017. Ankara: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü.

2006 yılından itibaren ise 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK), 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) ve diğer kanunlarda yer alan düzenlemeler göz önüne alınarak her bir vergi türü itibarıyla vergi harcamaları raporlanmaya başlamıştır.⁴¹

İlk olarak 2001 yılında çıkarılan vergi harcamaları raporunun ardından 5018 sayılı KMYKK göz önüne alınarak 2007 yılında vergi harcamaları raporu yeniden hazırlanmıştır. Bunlara ek olarak Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü 2016 yılında kapsamlı bir vergi harcamaları raporu hazırlayarak Türkiye'nin yanı sıra bazı OECD ve (AB) ülkelerindeki uygulamalara raporda yer vermiştir. Son olarak 2017 yılında hazırlanan vergi raporu ile güncel düzenlemeler ele alınmıştır.

Türkiye'de vergi harcaması tahminleri yıllara göre bir önceki yıl gerçekleşmesi çerçevesinde nominal makro büyüklükler dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Vergi harcaması miktarı hesaplanırken bazı kalemlerde ideal olan hesaplama metodolojisinden; bazı kalemlerde uygulanabilir en iyi hesaplama yönteminden yararlanılmaktadır.⁴² Ayrıca Türkiye'de vergi harcaması tahminleri pek çok OECD ve AB ülkesinde olduğu gibi vazgeçilen gelir yöntemi ile hesaplanmaktadır.⁴³

Türkiye'de Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Eklerinde yer alan vergi harcaması tahminleri ve gerçekleşmesi vergi kanunları ve kararnamele dikkate alınarak 2015-2019 yılları itibarıyla hesaplanmış ve aşağıdaki Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1: 2015-2019 Dönemi Vergi Harcaması ve Gerçekleşmesi Tahminleri

Kanun Adı (Milyon TL)	2015	2016	2017	2018	2019
Gelir Vergisi	30.353	33.699	37.714	42.134	46.851
Kurumlar Vergisi	12.298	13.529	15.110	16.881	18.771
Katma Değer Vergisi	16.865	20.992	23.493	26.247	19.185
Özel Tüketim Vergisi	10.980	12.444	14.711	16.504	17.879
Motorlu Taşıtlar Vergisi	534	588	658	735	817
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	8.521	9.374	10.491	11.721	13.033
Özel İletişim Vergisi	31	34	38	42	47

Kaynak: (Maliye Bakanlığı 2016, s. 275)

Tablo 1'de de görüldüğü gibi Türkiye'de vergi harcamaları vergi türleri itibarıyla tek tek tahmin edilmekte ve raporlanmaktadır. Uygulama bakımından her ne kadar ilk olarak gelir vergilerinde vergi harcamalarına yer verilmiş olsa da Türkiye'de bütçe gelirleri içerisinde önemli bir paya sahip olan harcama vergilerindeki vergi harcamalarının miktarı da oldukça yüksektir. Literatürde vergi harcamalarının harcama vergilerine uygulanmasının daha uygun olduğu görüşünün genel kabul görmüş olması⁴⁴ nedeniyle bir sonraki bölümde Türkiye'de vergi gelirleri arasındaki payı son dönemlerde giderek artan harcama vergilerinden özel tüketim vergileri kapsamındaki vergi harcamalarına odaklanılacaktır.

⁴¹ Maliye Bakanlığı (2016). Vergi Harcamaları Raporu 2016. Ankara: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, s.2

⁴² Maliye Bakanlığı, a.g.e. s.270-274

⁴³ Maliye Bakanlığı (2017). Vergi Harcamaları Raporu 2017. Ankara: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, s.2

⁴⁴ J.E. Stiglitz, M. J. Boskin, (1977). Some Lessons From the New Public Finance, American Economic Review, 67 (1), s.297

5- TÜRKİYE'DE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNE YÖNELİK VERGİ HARCAMALARI

Bu bölümde ilk olarak harcama vergilerine yönelik vergi harcamalarının belirlenmesinde başvuru- rulan sınıflandırma tekniklerinden bahsedilecek daha sonra Türkiye'de özel tüketim vergilerine yöne- lik vergi harcamaları ele alınacaktır.

5.1- Harcama Vergilerine Yönelik Vergi Harcamalarının Belirlenmesi

Harcama vergilerine yönelik vergi harcamaları ile ilgili üzerinde durulması gereken iki önemli husus vardır. Bunlardan ilki vergiden muaf mükelleflerin vergiden muaf oldukları verginin konusuna giren mal ve hizmetlerden daha fazla tüketmeleri nedeniyle vergi harcama kalemlerinin harcama vergilerinden beklenenden daha büyük vergi gelir kaybına yol açmasıdır. İkincisi ise gelir vergileri ile harcama vergilerinin birbirini etkilemesidir. Bu iki temel nokta genellikle harcama vergilerine yönelik gelir kalemlerinin tahmininde sorunlarla karşılaşılmasına yol açmaktadır. Tahmin konusunda ortaya çıkan sorunları azaltabilmek amacıyla zaman zaman harcama vergileri sınıflandırılmaktadır. Böylece hem harcama vergilerinin hem de harcama vergilerine yönelik vergi harcamalarının maliye politikası amaçlarına ulaşmada hedeflerde sapma yaratmadan kullanılmasına imkan sağlanmaktadır.

Harcama vergilerine yönelik vergi harcamalarının analizinin sınıflandırılmasından önce harcama vergilerinin sınıflandırılmasının üzerinde durmakta fayda vardır. Harcama vergileri literatürde farklı şekillerde sınıflandırılrsa da genel kabul gören sınıflandırma Davie'e⁴⁵ aittir. Davie⁴⁶ tarafından yapılan sınıflandırmada harcama vergileri dokuz gruba ayrılmaktadır. Bunlar,

- *Hasılat vergileri:* Vergilerin fiskal amacına odaklanan bu vergilerde dikkate alınan tek unsur vergi hasılatının artmasıdır.
- *Yeniden dağıtıcı vergiler:* Daha üst gelir gruplarından daha alttaki gelir gruplarına gelirin yeniden dağıtımını sağlayan harcama vergileridir.
- *Kısıtlayıcı vergiler:* Alkol ve sigara gibi negatif dışsallığı bulunan ve devlet tarafından tüketimi kısıtlanmak istenen mal ve hizmetlerden alınan harcama vergileridir.
- *Fayda teorisi vergileri:* Harcama vergilerinin büyük çoğunluğu fayda teorisine dayalı olarak alın- maktadır. Bu vergiler belli bir kamu hizmeti veya kamu harcamasının sağladığı faydaların devlet tarafından vatandaşlara dağıtıldığı vergilerdir.
- *Tahhüt vergileri:* Devletin uyguladığı programlar dolayısıyla ortaya çıkan maliyetlerin sorumlusu olduğu düşünülen belirli bir vergi mükellefine yönelik bahsi geçen maliyetlerin karşılanması ama- cıyla alınan vergidir.⁴⁷
- *Arızı kâr vergileri:* Devletin bazı durumlarda özel şirketlere zarar verebilecek olan "arızı kâr" önlemek için dışsal olaylara tepki vermek amaçlı uyguladığı harcama vergileridir.
- *Sınır vergileri:* Benzer nitelikteki hammadde ve aramaları ülke içerisinde üretildiğinde yerli üre- ticiyi korumak amacıyla ithal edilen hammadde ve aramaların ithalatçılarından alınan vergidir.
- *Dışsallıkları düzeltici vergiler:* Piyasa başarısızlıkları nedeniyle ortaya çıkan ve fiyatlandırılama- yan maliyetlerin azaltılması veya ortadan kaldırılması için başvuru- lan vergilerdir.

⁴⁵ B. F. Davie, (1994). Tax Expenditures in the Federal Excise Tax System. National Tax Journal, 47 (1), 39-62

⁴⁶ Davie, a.g.e. s. 42-45

⁴⁷ N. A. Noto, L. A. Talley, (1993). Excise Tax Financing of Federal Trust Funds. Congressional Research Service. Report No. 93-6 E.

- *Düzenleyici vergiler:* Bu vergilerde genellikle amaç doğrudan devlet bütçelerine gelir sağlamak değildir. Bazı finansal işlemlerin yasaklanması veya caydırılması amacıyla uygulanan vergilerdir.

Harcama vergilerinin yanı sıra bazı ülkelerde vergi harcamalarının sınıflandırılması yoluna gidilmektedir (Örneğin, ABD, Kanada, Almanya vb.). Vergi harcamalarının sınıflandırılması vergi türleri itibariyle; fonksiyonel olarak; vergi kanunlarındaki düzenlemeler dikkate alınarak; sektörel uygulamalar ve gözetilen amaçlar doğrultusunda yapılabilmektedir.⁴⁸ Türkiye’de vergi harcamaları vergi türleri itibariyle 2016 ve 2017 yıllarında vergi harcamaları raporlarında fonksiyonel olarak aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır.⁴⁹

- İş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılması,
- İşgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdam,
- Eğitim, kültür, spor ve sanat,
- Sağlık ve sosyal amaçlı harcamalar,
- Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri,
- Yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleştirilmesi,
- Altyapı, enerji ve ulaştırma,
- Tarıma yönelik vergisel kolaylıklar.

5.2- Türkiye’de Özel Tüketim Vergisine Yönelik Vergi Harcamaları

ÖTV belirli mal ve hizmetlerden alınan bir harcama vergisidir ve Türkiye’de 2017 yılı Vergi Harcamaları Raporu’nda ÖTV kapsamında 19 vergi harcaması kalemi yer almaktadır.

Özel tüketim vergisi kapsamındaki vergi harcamalarından bazıları 6 Haziran 2002 tarihinde 24783 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 4760 sayılı ÖTVK’nın 7. maddesinde diğer istisnalar başlığı altında yer almakta ve genel olarak sosyal ve ekonomik nitelik taşımaktadır. Bu maddede yer alan vergi harcamaları, petrol arama ve üretim faaliyetleri istisnası, engellilere yönelik araç alım istisnası, Türk Hava Kurumu’nun hava taşıt alımı istisnası, başbakanlık merkez teşkilatı araç alım istisnası, petrol arama faaliyetlerinde kullanılacak araçlar ve şehit yakınlarının araç alımları için istisnadır. Bahsi geçen kanunun 7/A maddesinde ise taşımacılık alanında teşvik sağlamak amacıyla ihraç malı taşıyan araçların kullandığı akaryakıt, vergi harcaması kalemi olarak yer almaktadır.

4760 sayılı ÖTVK’nın 8. maddesi verginin tecili başlığını taşımakta ve imalatçıların katlandığı maliyetlerden kaynaklanan vergi yükünü azaltma amacı taşıyan ve 1/B cetvelinde yer alan tecil-terkin uygulaması vergi harcamaları arasında değerlendirilmektedir. Geçici 5. madde ile elektrik üretiminde kullanılacak olan fuel oil ve motorine; geçici 7. madde ile ise ticari amaçlı yolcu veya yük taşımacılığında kullanılan taşıtların yenilenmesine ilişkin istisna getirilmiştir.

30 Temmuz 2002 tarihli ve 24831 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 2002/4482 sayılı ÖTVK’nın 12. maddesine ilişkin Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile havayolu taşımacılığında kullanılan yakıtların ÖTV tutarlarına ilişkin istisna getirilmiştir.

8 Ekim 2002 tarihli ve 28436 Resmi Gazete’de yayınlanan 2002/3792 Ekli “4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa Ekli (I) sayılı Listenin (B) Cetvelinde Yer Alan Mallarda Uygulanan Özel Tüketim

⁴⁸ OECD (1996). Tax Expenditures, s.16

⁴⁹ Maliye Bakanlığı (2016). Vergi Harcamaları Raporu 2016. Ankara: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü; Maliye Bakanlığı (2017). Vergi Harcamaları Raporu 2017. Ankara: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü.

Vergisi ile İlgili Karar” ile 4/12/2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu’nun 2. maddesinde yer alan madeni yağ tanımına giren mallar ile bu kapsamda kullanılan diğer malların imal edilmesi halinde bu kapsamdaki imalatlar için bu maddenin 1. fıkrasının uygulanmayacağı ifade edilmiştir.⁵⁰

1 Temmuz 2003 tarihli ve 25170 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 2003/5868 sayılı BKK’nin Eki’nin 1. maddesi ile deniz yolu ile gerçekleştirilen taşımacılığın teşvik edilmesi amacıyla aşağıdaki ifadeye yer verilmiştir.

“Türk Uluslararası Gemi Siciline ve Milli Gemi Siciline kayıtlı, kabotaj hattında münhasıran yük ve yolcu taşıyan gemilere, ticari yatlara, hizmet ve balıkçı gemilerine miktarı her geminin teknik özelliklerine göre tespit edilmek ve bu akaryakıtı kullanacak geminin jurnaline işlenmek kaydıyla verilecek akaryakıtın özel tüketim vergisi tutarı sıfıra indirilmiştir.”

22 Nisan 2005 tarihli 25794 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 2005/8704 sayılı BKK 4760 sayılı ÖTVK’nın 12. maddesine benzin üretiminde girdi olarak kullanılacak biyotanol için; 4 Ağustos 2006 tarihli ve 26249 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 2006/10798 sayılı “İhraç Edilecek Elektrik Üretiminde Kullanılacak Fuel Oil Teslimlerinde Uygulanacak Özel Tüketim Vergisi Tutarına İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı” ile ihraç kaydıyla üretilen elektrikte girdi olarak kullanılan fuel oil için; 4 Eylül 2008 tarih ve 152 numaralı 2008/14061 sirküler ile etilen üretimde girdi olarak kullanılan L.P.G. için; 2 Şubat 2001 tarihli ve 27857 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 2011/1435 sayılı “4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa Ekli (I), (II) ve (III) Sayılı Listelerde Yer Alan Mallarda Uygulanan Özel Tüketim Vergisi Tutarlarının Belirlenmesi ile Bazı Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Karar” ile nafta, petrol koku ve petrol bitümeni gibi ürünler için; 1 Aralık 2013 tarihli 28838 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 2013/5595 sayılı “4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa Ekli (I) Sayılı Listede Yer Alan Bazı Mallarda Uygulanan Özel Tüketim Vergisinin Belirlenmesine Dair Karar” ile biodizel harmanlamasıyla üretilen motorin için; 17 Ekim 2014 tarihli 29148 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 2014/6881 sayılı “Sıvılaştırılmış Petrol Gazının Aerosol Üretiminde Kullanılmış Olduğunun Tespiti Halinde Uygulanacak Özel Tüketim Vergisi Tutarının Belirlenmesine Dair Karar” ile aerosol üretiminde kullanılacak olan L.P.G. için istisna getirilmiştir.

Bahsi geçen vergi harcamaları hazırlanan vergi harcamaları raporlarında hem ayrı ayrı maddeler halinde hem de fonksiyonel olarak yer almaktadır. 2017 yılında Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan vergi harcamaları raporunda özel tüketim vergisi kapsamında yer alan vergi harcamalarının fonksiyonel sınıflandırması Tablo 2’de yer almaktadır.

⁵⁰ 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ekinin 1. maddesinde, ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde imalatçılar tarafından kullanılması halinde, imalatla kullanılan mallar için bahse konu maddede G.T.İ.P. numaraları itibarıyla karşılarında gösterilen oran ile (I) sayılı listenin (B) cetvelinde belirtilen ve daha önce uygulanan maktu vergi tutarının çarpılması suretiyle hesaplanan vergi tutarlarının uygulanacağı öngörülmüştür.

Tablo 2: ÖTV Kapsamındaki Vergi Harcamalarının Fonksiyonel Sınıflandırması

İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılması	ÖTVK 8/1: Tecil-terkin uygulaması (1/B) MTVK Madde 12 BKK 2014/6881: Aerosol üretiminde kullanılacak olan L.P.G. için getirilen istisna
İşgücü Piyasasının Geliştirilmesi, Ücretler ve İstihdam	-
Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat	-
Sağlık ve Sosyal Amaçlı (Engelli, Yaşlı, Emekli, Şehit Dul ve Yetimleri gibi Dezavantajlı Kesimlere Sağlanan) Harcamalar	ÖTVK Madde 7/2: Engellilere yönelik araç alım istisnası ÖTVK Madde 7-8: Şehit yakınlarının araç alımlarında istisna
Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetleri	-
Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleştirilmesi	-
Altyapı, Enerji ve Ulaştırma	ÖTVK 7/1-b: Petrol arama ve üretim faaliyetleri istisnası ÖTVK 7/3-a: Türk Hava Kurumu'nun hava taşıt alım istisnası ÖTVK 7/3-c: Petrol arama faaliyetlerinde kullanılacak araçlar için istisna ÖTVK 7/A: İhraç malı taşıyan araçların kullandığı akaryakıt için istisna ÖTVK Geçici Madde 5: Elektrik üretiminde kullanılacak olan fuel oil ve motorin için getirilen istisna ÖTVK Geçici Madde 7: Ticari amaçlı yolcu ve yük taşımacılığında kullanılan taşıtların yenilenmesine ilişkin istisna ÖTVK Madde 12 BKK 2002/4482: Havayolu taşımacılığında kullanılan yakıtların ÖTV tutarlarına ilişkin istisna ÖTVK Madde 12 BKK 2003/5868: Denizyolu taşımacılığı istisnası ÖTVK Madde 12 BKK 2005/8704: Benzin üretiminde girdi olarak kullanılacak biyotanol için getirilen istisna ÖTVK Madde 12 BKK 2008/14061: Etilen üretiminde girdi olarak kullanılan L.P.G. için getirilen istisna ÖTVK Madde 12 BKK 2011/1435: Nafta, petrol koku ve petrol bitümeni gibi ürünlere ilişkin ÖTV istisnası ÖTVK Madde 12 BKK 2013/5595: Biyodizel harmanlamasıyla üretilen motorin için getirilen istisna
Tarıma Yönelik Vergisel Kolaylıklar	-

Kaynak: Maliye Bakanlığı, 2017'den uyarlanmıştır.

Ayrıca ÖTV kapsamındaki vergi harcama kalemlerinin tahminleri ve bunların vergi harcaması içerisindeki payı da vergi harcama raporlarında sunulmaktadır. 2016 yılı özel tüketim vergisi kapsamındaki değerlendirilebilecek vergi harcaması kalemlerinden ilk 5'i aşağıdaki Tablo 3'te gösterilmektedir.

Tablo 3: 2016 yılı Özel Tüketim Vergisi İlk 5 Harcama Kalemi

Bin TL	Açıklama	2016	2016 yılı itibariyle payı (%)
Madde 12 BKK 2011/1435	Nafta, petrol koku ve petrol bitümeni gibi ürünlere ilişkin ÖTV istisnası	4.594.402	44,67
Madde 12 BKK 2002/4482	Havayolu taşımacılığında kullanılan yakıtların ÖTV tutarlarına ilişkin istisna	3.511.584	34,14
Madde 7-2	Engellilere yönelik araç alım istisnası	1.130.862	11,00
Madde 12 BKK 2003/5868	Denizyolu taşımacılığı istisnası	696.120	6,77
Madde 7/A	İhraç malı taşıyan araçların kullandığı akaryakıt	351.414	3,42
Toplam		10.284.382	100,00
İlk 5 ÖTV'ye ait vergi harcaması toplamı içerisindeki payı (%)		-	77,6

Kaynak: (Maliye Bakanlığı, 2017, s. 138)

Özel tüketim vergisine yönelik vergi harcamaları tahminleri incelendiğinde genel olarak tahmin kalitesinin iyi veya çok iyi olduğu görülmektedir. 2018-2020 dönemi Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'na eklenen ÖTVK vergi harcaması tahminler ise sırasıyla 18.863 milyon TL, 20.708 milyon TL ve 23.114 milyon TL'dir.

6- SONUÇ

Vergiler devletlerin kamu mal ve hizmetlerinin finansmanını sağlamak için başvurdukları temel finansman kaynağıdır. Bu ifade vergilerin mali fonksiyonuna vurgu yapmaktadır; ancak günümüzde toplum ihtiyaçlarının artması ile birlikte maliye politikası hedeflerinin farklılaşması mali fonksiyonun yanı sıra sosyal ve ekonomik fonksiyonların da önem kazanmasına neden olmuştur. 1982 tarihli T.C. Anayasası'nın vergi ödevi başlığını taşıyan 73. maddesinde vergilerin taşıdığı bu üç fonksiyona da vurgu yapılmış ve sosyal devlet görüşü benimsenmiştir.

Türkiye'de 2017 yılı bütçe gelirleri içerisinde vergilerin payı yaklaşık %84-85'e ulaşmıştır. Vergisel düzenlemeler vergilendirilmesi zorunlu olan ve gelir getirici özellik taşıyan uygulamalar ile belirli bir grup vergi mükellefine ayrıcalık tanıyan vergisel ayrıcalıklar⁵¹ olarak iki kısımda ele alınmıştır. Türkiye'de 2017 bütçe gelirleri içerisinde vergi türleri itibariyle gelir vergisinin payı %16,14; kurumlar vergisinin payı %6,84; dahilide alınan KDV'nin payı %8,46; ithalde alınan KDV'nin payı %12,41; ÖTV'nin payı %20,21 ve diğer vergi gelirlerinin payı %22,9 'dur. Vergisel ayrıcalıkların büyük bir kısmı vergi harcaması olarak adlandırılmakta ve kamu harcamalarından farklı bir nitelik taşımaktadır. Vergi

⁵¹ Vergisel ayrıcalıkların tamamı vergi harcaması olarak kabul edilmemektedir. Bir vergi ayrıcalığının vergi harcaması olarak kabul edilebilmesi için standart vergi sistemi dışında olması gerekmektedir (Giray, 2002, s.29).

harcamaları standart vergi sisteminden sapmalar olarak değerlendirilmektedir. Bir harcamanın vergi harcaması olarak kabul edilebilmesi için belirli bir mükellef veya mükellef grubuna yönelmiş, vergisel kolaylık sağlamak amacıyla tasarlanmış, vergi sistemlerine etkisi olan, vergi otoritesi tarafından hukuki olarak tanınmış olması gerekmektedir. Bunun için vergi harcamalarının tahmin edilmesi ve bu tahminlerin bütçelerle ilişkilendirilebilmesi için raporlanmasına başvurulmaktadır. Vergi harcamaları bakımından 2017 yılı vergi harcaması tahminlerinin gayrisafi yurtiçi hasılaya (GSYH) oranları ise gelir vergisi için %1,57; kurumlar vergisi için %0,63; KDV için %98; ÖTV için %0,61 ve diğer vergiler için %0,74'tür. Bütçelerde de doğrudan yer almayan vergi harcamaları vergi sistemleri ile tanınan vergisel avantajlardır. Vergi harcamalarının gerçeğe yakın bir şekilde tahmin edilmesi ve raporlanması devletlerin maliye politikası hedeflerine ulaşmasına imkân sağlamaktadır. Bu nedenle vergi harcamalarının bütçe süreçlerine entegre edilmesi önem taşımaktadır.

Vergi harcamalarının raporlanması vergi sistemleri ile vazgeçilen gelir kaybının hesaplanmasına imkân sağlayarak etkinlik, verimlilik ve şeffaflık vb. vergi ilkelerinin uygulanmasına katkıda bulunmaktadır. Gelir vergilerine ve harcama vergilerine uygulanan vergi harcamaları farklı özellikler taşımaktadır; fakat literatürde vergi harcamalarının harcama vergilerine yönelik olmasının daha uygun olacağı görüşü benimsenmiştir. Bu nedenle çalışmada vergi gelirleri içerisindeki payı 136,355 milyon TL ile %20,21'e ulaşan özel tüketim vergisine odaklanılmış ve özel tüketim vergisi kapsamında değerlendirilebilecek vergi harcama kalemleri ele alınmıştır. Diğer vergi gelirlerine kıyasla önemli bir gelir kaynağı olmasının yanı sıra özel tüketim vergisine yönelik vergi harcama kalemlerinin sayısının az olması ve diğer vergilere yönelik vergi harcama kalemlerine kıyasla GSHY'ya oranlandığında daha düşük bir orana sahip olması nedeniyle ÖTV kapsamında değerlendirilebilecek vergi harcama kalemleri tahminlerinin genellikle çok iyi veya iyi olduğu görülmüştür. Vergi harcamalarının gerçeğe yakın tahmin edilmesi ve raporlanması maliye politikasının hedeflerine ulaşmasına imkân tanımaktadır. Böylece mali saydamlık, şeffaflık ve bütçe kontrolüne katkı sağlanmakta; vergisel düzenlemelerin toplum tarafından kabul edilmesi kolaylaşmaktadır.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, A. (2009). Kamu Maliyesi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- BENKER, K. M. (1986). Tax Expenditure Reporting: Closing the Loophole in State Budget Oversight, *National Tax Journal*, 39 (4), 403-417.
- BİLİCİ, N. (2015). Türk Vergi Sistemi. Ankara: Savaş Yayınevi.
- BİTTKER, B. (1969). Churches, Taxes and the Constitution, *Faculty Scholarship Series*, 2422. http://digitalcommons.law.yale.edu/fss_papers/2422
- BİRD, R., OLDMAN, O. (1990). *Taxation in Developing Countries*, The Johns Hopkins University Press, Fourth Edition, 123-132.
- CRAIG, J., ALLAN, W. (2002). Fiscal Transparency, Tax Expenditures and Budget Processes: An International Perspective, *National Tax Association Proceedings*, 258-264.
- DAVİE, B. F. (1994). Tax Expenditures in the Federal Excise Tax System. *National Tax Journal*, 47 (1), 39-62.
- FERHATOĞLU, E. (2005). Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi, *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6 (2), 77-93.

- GİRAY, F. (2002). Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: XXI, Sayı: 1, 27- 52.
- James, S. ve Nobes, C. (1992). The Economics of Taxation. Trowbridge Wiltshire: Prentice Hall International (UK) Limited.
- HARRİS, J., HİCKS, J. A. (1992). Tax Expenditure Reporting: The Utilization of an Innovation, Public Budgeting & Finance 12, Fall 1992, 32-49
- HİLDRED W.H., PINTO, J. (1986). Passive Tax Expenditures: Estimates of States' Revenue Losses Attributable to Federal Tax Expenditures, Journal of Economic Issues, Vol: XX, No:4, 941-952.
- IMF (2007). Manual on Fiscal Transparency. Washington: International Monetary
- KİNG, R. F. (1964). "Tax Expenditures and Systematic Public Policy: An Essay on the Political Economy of the Federal Revenue Code", Public Budgeting & Finance, Spring 1964, 14-31.
- Maliye Bakanlığı (2007). Vergi Harcamaları Raporu 2007. Ankara: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü.
- Maliye Bakanlığı (2016). Vergi Harcamaları Raporu 2016. Ankara: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü.
- Maliye Bakanlığı (2017). Vergi Harcamaları Raporu 2017. Ankara: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü.
- McDaniel, P.R. (2004). Trade Agreements and Income Taxation: Interactions, Conflicts, and Resolutions, Boston: Boston College Law School Research Paper No:29.
- MCINTYRE, R. S. (1996). The term "hidden entitlements". Citizens for Tax Justice, 1996.
- MİKESELL, J. L. (2002). The Tax Expenditure Concept at the State Level: Conflict between Fiscal Control and Sound Tax Policy, National Tax Association Proceedings, 94 th Annual Conference on Taxation.
- MUSGRAVE R. A., MUSGRAVE, P. B. (1989). Public Finance in Theory and Practice. McGraw-Hill International Editions, Fifth Edition.
- NADAROĞLU, H. (1992). Kamu Maliyesi Teorisi. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.
- NOTO, N. A., TALLEY, L. A. (1993). Excise Tax Financing of Federal Trust Funds. Congressional Research Service. Report No. 93-6 E.
- OECD (1996). Tax Expenditures, OECD.
- OECD (2001). Increasing Efficiency and Reducing Complexity in the Tax System, OECD Economic Surveys: United States, 85-138
- OECD (2010). Implementing the Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions, <http://www.oecd.org/tax/transparency/implementingthetaxtransparencystandardsahandbookforassessorsandjurisdictions.html>
- PECHMAN, J. A. (1983). Federal Tax Policy: Studies of Government Finance. Washington D. C.: The Brookings Institution Press.
- ROSEN, H. S., GAYER, T. (2008). Public Finance. New York: McGraw-Hill Companies Inc.
- SCHNİTZER, M., CHEN, Y. P. (1972). Public Finance and Public Policy Issues. USA: Intext Educational Publishers.
- Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2000). Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı.

- STİGLITZ, J.E., BOSKIN, M. J. (1977). Some Lessons From the New Public Finance, American Economic Review, 67 (1), 295-301.
- SWİFT, Z. L. (2003). Why worry about tax expenditures?, Zhicheng Li Swift ECSPE, 1-20.
- SURREY, S.S. (1976). Tax Expenditures, Challenge, Vol:18, Issue:6, 53-54.
- SURREY, S. S. (2011). The Tax Expenditure Concept and Budget Reform Act of 1974. Boston.
- SURREY, S. S., HELLMUTH, W. F. (1969). The Tax Expenditure.
- THURONYİ, V. (1988). Tax Expenditures: A Reassessment” Duke Law Journal, December, 1155-1206.
- World Bank (2003). Why worry about tax expenditures ?. Premnotes Economic Policy, January Number:77, 1-4.
- World Bank (2004). Tax Expenditures-Shedding Light on Government Spending through the Tax System Lessons from Developed and Transition Economics, World Bank.
- VİLLELA, L., LEMGRUBER, A., JORRATT, M. (2010), “Tax Expenditures Budgets, Concepts and Challenges for Implementation”, IDB Working Paper Series, 131, 1-58.