



Türkiye’de Vergi Harcamalarının Gelişimi ve Gelir Kaybı Açısından Değerlendirilmesi (2006 - 2020 Yılları)

Prof. Dr. Adnan GERÇEK*

Öğr. Gör. Esra UYGUN**

Makale Geliş Tarihi: 25.01.2021,

Makale Kabul Ediliş Tarihi: 18.02.2021,

Makale Türü: Araştırma.

ÖZET

Kamu harcamalarının finansmanında temel gelir kaynağı olan vergiler, aynı zamanda devletin, ekonomik ve sosyal amaçlarını gerçekleştirmek için bir araç olarak da kullanılmaktadır. Devlet, vergiler ve vergi harcamaları yoluyla bir takım teşvik edici etkiler yaratmaya çalışmaktadır. Vergi harcamaları; vergi muafiyet ve istisnaları, vergi kredisi, düşük vergi oranları ve vergi ertelemesinden oluşmaktadır. Vergi harcamalarının yaygın olarak kullanılması devlet açısından ciddi boyutlarda gelir kaybına yol açmaktadır. Bu çalışmada devletin 2006-2020 dönemindeki vergi harcamaları ele alınarak, vergi türleri bazında yarattığı vergi kayıpları incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda vergi harcamalarının söz konusu yıllar itibarıyla artış eğiliminde olduğu görülmüştür. Özellikle 2017 yılı ve sonrasında bu artış oranı oldukça yüksektir. Bu durum özellikle son yıllarda vergi harcamalarına verilen önemin boyutunu göstermiştir. Dolayısıyla vergi harcamalarındaki artışın bütçe gelirlerinde yarattığı kayıp miktarı da yükseliş trendindedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Harcaması, Vergi Kaybı, Türk Vergi Sistemi, Vergi Kanunu

JEL Sınıflandırması: K34, H20, H26, H29, H61

EVALUATION OF INCOME LOSS AND DEVELOPMENT OF TAX EXPENDITURES IN TURKEY (YEARS 2006-2020)

ABSTRACT

Taxes, which are the main source of income in financing public expenditures, are also used as a tool to achieve the economic and social objectives of the state. The state is trying to create a number of stimulating effects through taxes and tax expenditures. Tax expenditures, the tax exemption and tax exemptions consist of tax credits, low tax rates and tax deferral. The widespread use of tax expenditures causes serious income loss for the state. In this study, the tax expenditures of the state in the period of 2006-2020 will be analyzed and the tax losses created by tax types will be analyzed. As a result of the study, it was seen that tax expenditures were in an increasing trend as

* Bursa Uludağ Üniversitesi, ORCID Numarası: 0000-0002-9495-2429

** Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, ORCID Numarası: 0000-0001-5332-0831

of the said years. Especially in 2017 and after, this rate of increase is quite high. This situation has shown the importance given to tax expenditures especially in recent years. Therefore, the amount of loss in budget revenues caused by the increase in tax expenditures is also in an upward trend.

Keywords: Tax, Tax Expenditure, Tax Gap, Turkish Tax System, Tax Law

Jel Classification: K34, H20, H26, H29, H61

GİRİŞ

Vergi harcamaları; devletin, ekonomik, mali ve sosyal amaçlarla tahsil edeceği vergilerden, kısmen veya tamamen, geçici ya da sürekli olarak feragat etmesini ifade etmektedir. Vergi harcamaları; vergi muafiyet ve istisnaları, vergi kredisi, düşük vergi oranları ve vergi ertelemesinden oluşmaktadır. Vergi harcamaları yoluyla vergiye tabi vergi mükellefinin veya konularının kısmen ya da tamamen, sürekli ya da devamlı olarak vergi dışında tutulması devlete gelir kaybı olarak dönebilir. Vergi harcamaları ile devletin gelir kaybı aslında yakın bir ilişki vardır. Vergi harcamaları ile oluşacak gelir kaybı, gelirin yeniden dağılımına ilişkin makroekonomik etkiler ve bireysel davranışlara ilişkin mikro ekonomik etkilerden oluşmaktadır. Vergi harcamaları ile azalan vergi gelirleri, bütçe dengesi, kaynak tahsisinde verimlilik ve etkinlik, dolayısıyla mali disiplini de bozmaktadır. Ancak olumsuz yönlerine rağmen, vergi harcamaları ekonomik ve sosyal politika aracı olarak kullanıldığı için önemlidir.

Dünya'da 1960'lı yılların sonunda ortaya çıkan vergi harcaması kavramı ülkemizde 2001 yılından itibaren önemli hale gelmiştir. 2001 yılında Maliye Bakanlığınca yayınlanan vergi harcaması raporu ile birlikte bu kavram mevzuatımıza girmiştir. 2003 yılında kabul edilip 2006 yılı itibariyle tüm maddeleri ile uygulamaya başlayan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK), 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV), 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) ve diğer kanunlarda bulunan indirim, istisna, muafiyet, vergi ertelemesi

gibi veri elde edilebilen vergi harcamaları listesi her yıl Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nda yer almaya başlamıştır.

Bu çalışmada 2006-2020 yıllarında Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nda yer alan vergi harcamaları ele alınarak yarattığı vergi kayıpları genel olarak ve vergi türleri bazında incelenecektir. Bu kapsamda öncelikle vergi harcaması kavramı ele alınacak ve Türk Vergi Sistemi'nde uygulanan vergi harcamaları vergi türleri itibariyle açıklanacaktır. Daha sonra Türkiye'de 2006-2020 yıllarındaki bütçe kanunlarında yer alan vergi tahminleri ortaya konularak değerlendirilecektir. Böylece elde edilen bulgulara göre vergi harcamalarının vergi türlerine göre yaratmış olduğu gelir kayıpları tartışılacaktır.

1. VERGİ HARCAMASI KAVRAMI

Vergi harcaması devletin bazı vergi konusu ve/veya vergi mükelleflerini desteklemek amacıyla alacağı gelirden vazgeçmesi olarak tanımlanabilir. Ayrıca vergi harcaması, devletin vergi sistemi aracılığı ile vazgeçtiği gelirdir¹. Vergi harcamaları kavramını ilk kez ele alan Stanley S. Surrey, vergi harcaması kavramını, vergi gelirinden çeşitli istisna, indirim ve muafiyet şeklindeki uygulamalar yoluyla vazgeçilmesi olarak tanımlamıştır². Surrey, vergi harcamalarını verginin iki bölümünden oluştuğunu ifade ederek açıklamaktadır. Birinci bölüm, verginin uygulanması için gerekli yapısal hükümleri yani, vergi matrahını, verginin konusu, vergi oranı, hesap dönemi, vergi tarifesi gibi unsurları içeren ve gelir yaratan bölümdür. İkinci bölüm ise genellikle vergi teşvikleri ve vergi sübvansiyonları olarak ifade edilen belirli bir mükellef grubu veya belirli bir faaliyet lehine düşünülmüş standart vergi sisteminden sapmalardır³.

Vergi harcamaları, kamu harcamaları gibi algılanmasına rağmen kamu harcamalarından ayırt edici özellikleri bulunmaktadır. Vergi harcamaları bazı vergi konularına ve/veya mükelleflerine uygulanan vergi destekleridir. Kamu harcamaları vergi mükellefi olma şartı aranmadan herkese kaynak sağlanmasıdır. Ancak, vergi harcamaları kamu harcamalarının yerine ikame edilebilme özelliğine sahiptir⁴. Vergi harcamalarının temel

- 1 Ahmet Tekin ve Özlem Sökmen Gürçam, "Vergi Harcamaları: Seçilmiş Bazı OECD Ülke Uygulamaları", AKÜ İİBF Dergisi, C.XVII, S.2, Aralık 2015, s.139.
- 2 Surrey S. Stanley, William, F. Hellmuth, "The Tax Expenditure Budget-Response To Professor Bittker", National Tax Journal, 22 (4), 1969, s.528.; akt. Bruce Bartlet, "The End Of Tax Expenditures as We Know Them?", No.84, Institute for Research on the Economics of Taxation, July 2001, www.iret.org.(27.12.2020).
- 3 Stanley ve Hellmuth, a.g.m., s.533.
- 4 Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya ve Erhan Gümüş, Kamu Maliyesi, Ekin Basım: 2018, Bursa, s. 210.

amacı olan ve varlık nedenini açıklayan “belirli bir sosyal ve/veya ekonomik amacın varlığı” ile devletin elde edeceği gelirden feragat ettiği için gösterdiği olan “tahsilattan vazgeçme” olmak üzere iki temel unsuru bulunmaktadır⁵.

Vergi harcama tahminleri, vergi harcamalarında fayda-maliyet ve etkinlik analizi için veri sağlamakta, vergi harcamalarının büyüklüğü bütçe harcamaları ve bütçe dengesi ve gelir kaybına olan etkilerinin ölçülmesine katkı sağlamaktadır. Aynı zamanda, orta vadeli bütçenin oluşturulması için de bilgi sağlamaktadır⁶. Kamu ekonomisinin büyüklüğünü göstermesi bakımından vergi harcamalarının Merkezî Yönetim Bütçesine dâhil edilmesi, önem arz etmektedir. Vergi harcamalarının Merkezî Yönetim Bütçesine dâhil edilmemesi GSYH içinde kamu ekonomisinin büyüklüğü tahminine de engel olmaktadır⁷.

Ülkemizde de Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 2007, 2016, 2017, 2018 ve 2019 yıllarında yayınlanan vergi harcama raporlarında gelecek yılları da kapsayan üçer yıllık vergi harcama tahminlerine yer verilmiştir. Ayrıca 2006 yılı itibarıyla Merkezî Yönetim Bütçe Kanunu’nda üçer yıllık vergi harcama tahminlerinin yer aldığı vergi harcama listesi de eklenmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Vergi Harcamaları Raporları ile Bütçe Kanunu’nda yer alan vergi harcama tahminleri incelenmiş olup rakamların birbiri ile uyumadığı görülmüştür. Bu makalede Merkezî Yönetim Bütçe Kanunu’nda yer alan tahminler kullanılacaktır.

2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE UYGULANAN VERGİ HARCAMALARI

Günümüzde OECD ülkelerinin büyük bir kısmında Vergi Harcamaları Raporu yayınlanmaktadır. Türkiye OECD üyesi bir ülkedir. OECD ülkelerinin büyük bir kısmında Vergi Harcamaları Raporu ve/veya tahminlerinin oluşturulması yasal olarak zorunlu olduğu için Vergi Harcamaları Raporları ile Merkezî Yönetim Bütçesi sürecine dahil edilmiştir. Türkiye’de ilk harcama raporu 2001 yılında T.C. Maliye Bakanlığı⁸ tarafından hazırlanmış olup vergi harcamalarının hesaplanması ile ilgili yasal dayanak 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile sağlanmıştır.

İlk “Vergi Harcamaları Raporu” Maliye Bakanlığı tarafından 2007 yılında yayınlanmıştır. 2008-2015 yılları arasında ise, vergi harcama tahminlerine sadece Merkezî Yönetim Bütçe Kanunları Ekleri’nde yer verilmiştir. 2016 yılından itibaren ise, Vergi Harcamaları Raporu Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından düzenli olarak her yıl yayımlanmaktadır. Merkezî Yönetim Bütçe Kanunları Ekleri’nde ve Vergi Harcama Raporları’nda verilen vergi harcama tahminleri 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, diğer vergi kanunları olarak sınıflandırılmıştır. Bu yüzden bu makalede aynı sınıflandırma şeklinin kullanılması tercih edilmiştir.

3. TÜRKİYE’DE VERGİ HARCAMALARININ ANALİZİ (2006-2020)

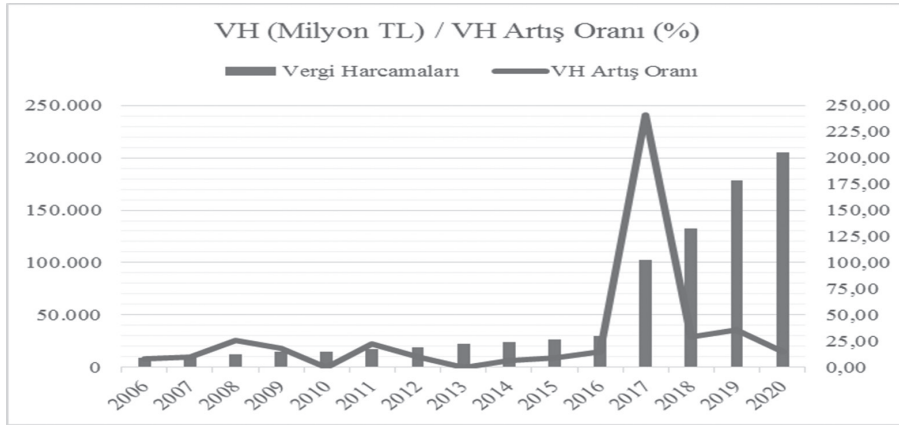
Grafik 1’de 2006-2020 yılları toplam vergi harcama tahminlerine ve bir önceki yıla göre artış oranlarına yer verilmiştir. Vergi harcamaları 2010 yılı hariç artış eğiliminde olmuştur. 2006’da %7.72, 2007’de %9.65, 2008’de %25.31, 2009’da %18.01’dir. 2010 yılında ise %2.20’lik azalış olmuştur. 2011 itibarıyla artış yeniden başlamıştır. 2011’de %22.29, 2012’de %9.47, 2013’de %16.57, 2014’de %6.56, 2015’de %9.31, 2016’da %14.74 olarak hesaplanmıştır. 2017’de ise artış oranda çok yüksek miktarda gerçekleşmiş ve % 241.1 olarak hesaplanmıştır. 2018, 2019 ve 2020 ise sırasıyla % 29.28, % 35.23 ve % 14.94 olarak hesaplanmıştır.

5 Özgür Saraç, “Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri”, Maliye Dergisi, S.159, Temmuz-Aralık, 2010, s.264.

6 Zhicheng Li Swift, “Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets”, World Bank Policy Research Working Paper 3927, Washington, DC, USA: The World Bank, May 2006. s.21; [http://documents.worldbank.org/curated/en/602361468341100836/pdf/wps3927.pdf..\(0401.2021\)](http://documents.worldbank.org/curated/en/602361468341100836/pdf/wps3927.pdf..(0401.2021)).

7 Saraç, a.g.m., s.262.

8 T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi Harcamaları 2001 Yılı, Ocak 2001, Ankara.

Grafik 1: 2006-2020 Yılları Toplam Vergi Harcama Tahminleri ve Artış Oranları

Kaynak: Merkezi Yönetim Bütçe Kanunları vergi harcama tahminleri esas alınarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 1'de Türkiye'de 2006-2020 yılları için Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla, merkezi yönetim bütçe gelirleri, vergi gelirleri, merkezi yönetim bütçe harcamaları ve toplam vergi harcamaları gibi çeşitli makroekonomik büyüklüklerinin rakamsal verilerine yer verilmiştir. Vergi harcamalarının ekonomideki büyüklüğünü değerlendirebilmek

açısından bu makroekonomik veriler önem arz etmektedir. Nitekim Tablo 2'de bu veriler kullanılarak toplam vergi harcamalarının Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla, merkezi yönetim bütçe gelirleri, merkezi yönetim vergi gelirleri ve merkezi yönetim bütçe harcamaları içindeki payı hesaplanarak değerlendirme yapılmıştır.

Tablo 1: 2006-2020 Dönemi Makroekonomik Büyüklükler (Milyon TL)

Yıllar	GSYH	Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri	Merkezi Yönetim Vergi Gelirleri	Merkezi Yönetim Bütçe Harcamaları	Toplam Vergi Harcamaları
2006	758.390	173.483	137.480	178.126	9.057
2007	843.178	190.360	152.835	204.068	9.931
2008	950.534	209.598	168.109	227.031	12.444
2009	952.558	215.458	172.440	268.219	14.685
2010	1.098.799	254.277	210.560	294.359	14.364
2011	1.297.713	296.824	253.809	314.607	17.566
2012	1.416.798	332.475	278.781	361.887	19.230
2013	1.567.289	389.682	326.169	408.225	22.417
2014	1.952.638	425.383	352.514	448.752	23.888
2015	2.350.941	482.780	407.818	506.305	26.113
2016	2.626.560	554.140	459.002	584.071	29.963
2017	3.133.704	630.490	536.617	678.269	102.216
2018	3.758.316	757.996	621.536	830.809	132.142
2019	4.320.191	875.280	673.860	1.000.027	178.696
2020	5.203.385	1.029.493	833.062	1.202.236	205.401

Kaynak: TÜİK, Merkezi Yönetim Bütçe Kanunları vergi harcama tahminleri ve Hazine ve Maliye Bakanlığı Bütçe Finansmanı istatistikleri 22.01.2021 tarihli verileri (<https://www.hmb.gov.tr/kamu-finansmani-istatistikleri>) esas alınarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 2’de Türkiye’de vergi harcamalarının bazı makroekonomik göstergeler içindeki paylarına yer verilmiştir. GSYH içindeki oranı vergi harcamalarının milli gelirdeki payını göstermesi açısından önemli bir göstergedir⁹. Türkiye’de vergi harcamalarının GSYH oranı 2006-2016 yıllarında birbirine yakın oranlarda gerçekleşmiş olup % 1 civarındadır. Bu durum, ekonomiyi canlandırmak amacıyla vergi harcamalarının aktif bir maliye politikası aracı olarak uygulandığını ortaya koymaktadır¹⁰. 2017 yılı itibarıyla ise artış yaşanarak % 3.26 olarak hesaplanmıştır. 2018’de bu oran % 3.52, 2019’da ise % 4.14, 2020’ de ise % 3.95 olarak hesaplanmıştır.

Tablo 2’de vergi harcamalarının merkezi yönetim bütçe gelirleri içindeki oranı da yer almaktadır. Bu oran 2006-2016 yılları itibarıyla yakın oranlarda hesaplanmış olup % 5-6 civarlarındadır. 2017 ve sonraki yıllarda ise ciddi bir artış yaşanmaya başlamıştır. 2017’de % 16.21, 2018’de % 17.43, 2019’da % 20.42 ve 2020 yılında ise % 19.95 olarak hesaplanmıştır.

Tablo 2’de vergi harcamalarının merkezi yönetim vergi gelirleri içindeki paylarına bakıldığında ise 2006-2016 yılları itibarıyla bu oranda büyük değişiklikler yaşanmamış olup, % 6.40 ile % 8.52 arasında küçük değişimler yaşanmıştır. Ancak vergi harcamalarının merkezi yönetim bütçe gelirlerine oranında olduğu gibi, vergi harcamalarının merkezi yönetim vergi gelirlerine oranında da 2017 ve sonrası ciddi bir artış görülerek % 19.05 ile % 26.52 arasında gerçekleşmeler yaşandığı görülmektedir.

Son olarak tabloda vergi harcamalarının merkezi yönetim bütçe harcamaları içindeki oranlarına da yer verilmiştir. Diğer makroekonomik verilerin oranlarında olduğu gibi bütçe harcamalarında da 2006-2016 yıllarında % 4-5 civarı olmak üzere daha düşük oranlarda seyrettiği ancak 2017 yılı itibarıyla ciddi bir artış yaşandığı görülmektedir. 2017’de %15.07, 2018’de % 15.91, 2019’da % 17.87 ve 2020’de ise % 17.09 olarak hesaplanmıştır.

Tablo 2: Toplam Vergi Harcamalarının Bazı Makro Ekonomik Göstergeler içindeki Payı (%) (2006-2020 Dönemi)

Yıllar	VH / GSYH (%)	VH / Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri (%)	VH / Merkezi Yönetim Vergi Gelirleri (%)	VH / Merkezi Yönetim Bütçe Harcamaları (%)
2006	1.19	5.22	6.59	5.08
2007	1.18	5.22	6.50	4.87
2008	1.31	5.94	7.40	5.48
2009	1.54	6.82	8.52	5.48
2010	1.31	5.65	6.82	4.88
2011	1.35	5.92	6.92	5.58
2012	1.36	5.78	6.90	5.31
2013	1.43	5.75	6.87	5.49
2014	1.22	5.62	6.78	5.32
2015	1.11	5.41	6.40	5.16
2016	1.14	5.41	6.53	5.13
2017	3.26	16.21	19.05	15.07
2018	3.52	17.43	21.26	15.91
2019	4.14	20.42	26.52	17.87
2020	3.95	19.95	24.66	17.09

Kaynak: TÜİK, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı verileri esas alınarak tarafımızca hesaplanmıştır.

⁹ Recep Emre Eriçok, "Türkiye’de Vergi Harcamalarının Gelişimi: 2015-2021", İstanbul İktisat Dergisi, S.69, 2019/2, ss. 321-355.; DOI: 10.26650/ISTJE-CON2019-0012.(25.12.2020).

¹⁰ Eriçok, a.g.m., s.341.

4. VERGİ TÜRLERİ AÇISINDAN VERGİ HARCAMALARININ VERGİ KAYBI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Tablo 3’de vergi harcamalarının vergi türlerine göre oransal dağılımına yer verilmiştir. Vergi harcamaları içinde en yüksek pay GVK kapsamındaki vergi harcamalarından oluşmaktadır. 2010-2020 yılları arasında GVK kapsamındaki vergi harcamalarının oranı en düşük % 36.90 ile 2017 yılında en yüksek oran ise 2015 yılında % 69.31 olarak gerçekleşmiştir. Gelir dağılımını iyileştirmek için uygulanan asgari geçim indirimi uygulamasının GVK vergi harcamaları içinde yer almasının oranın yükselmesinde etkisi büyüktür.

ikinci sırada KVK’ da uygulanan vergi harcamalarının yer almaktadır. Bu dönemde KVK vergi harcama oranları % 13.36 ile % 22.59 arasında he-

saplanmıştır. KDVK vergi harcamalarında ise 2010-2016 yılları arasında % 5-7 civarında olup 2017 yılı itibarıyla yaklaşık iki kat artış göstermiş ve % 14.39 olarak gerçekleşmiştir. 2018-2019-2020 yıllarında ise %24-27 arasında değişim göstermiştir.

ÖTVK vergi harcamalarında ise 2010-2016 yıllarında en düşük paya sahip olup % 1 civarında olmuştur. Ancak KDVK da olduğu gibi ÖTVK’ da 2017 yılı itibarıyla hızlı artış gerçekleşmiş ve yaklaşık 14 kat artış olmuştur. Diğer vergi kanunlarında ise çok büyük değişimler yaşanmamış olup 2010-2013 yıllarında % 8-9 civarı, 2014-2016 de %6-7 civarı gerçekleşmiştir. 2017 de en yüksek oran % 10.94 gerçekleşmiş ve takip eden yıllarda da azalma meydana gelmiştir. 2010-2016 döneminde vergi türlerine göre vergi harcamalarında yıllar itibarıyla büyük değişiklikler görülmemektedir.

Tablo 3: 2006-2020 Yılları Vergi Harcamalarının Vergi Türlerine Göre Dağılımı (%)

	GVK	KVK	KDVK	ÖTVK	Diğer	Toplam
2006	53.56	28.19	4.86	2.56	10.84	100.0
2007	53.56	28.19	4.86	2.56	10.84	100.0
2008	62.52	22.97	3.43	1.72	9.38	100.0
2009	66.26	16.55	5.84	1.77	9.51	100.0
2010	63.76	19.85	5.59	1.71	9.10	100.0
2011	61.59	22.59	5.40	1.65	8.78	100.0
2012	62.16	21.86	5.45	1.66	8.87	100.0
2013	62.53	21.31	5.54	1.68	8.94	100.0
2014	68.30	18.06	6.93	1.72	6.72	100.0
2015	69.31	15.82	6.91	1.77	6.19	100.0
2016	68.40	14.85	7.61	1.75	7.39	100.0
2017	36.90	14.78	22.98	14.39	10.94	100.0
2018	41.05	13.36	24.84	14.28	6.47	100.0
2019	38.20	15.69	27.87	13.94	4.31	100.0
2020	38.28	15.79	27.98	13.62	4.34	100.0

Kaynak: Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu verileri esas alınarak tarafımızca hesaplanmıştır.

Vergi türlerine göre vergi harcamalarının oranlarında en önemli gelişme, özellikle 2017 yılından sonra KDVK ve ÖTVK’ da meydana gelen artış ve GVK’ daki azalıştır. Değişimlerin nedeninin devletin ekonomiyi canlandırmak için uyguladığı harcamaları kapsamında yapılan değişiklikler olduğu düşünülmektedir. Türkiye’de vergi gelirleri içindeki dolaylı vergilerin payının daha fazla olduğu düşünüldüğünde¹¹ vergi harcamalarının büyük

bir kısmının gelir üzerinden alınan Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisinde olması dolaylı/dolaysız vergi dağılımında dengeyi değiştirmektedir.

4.1. Gelir Vergisinde Vergi Harcamaları ve Vergi Kaybı

Tablo 4’de 200-2020 yılları GVK harcama tahminlerinin GSYH, merkezi yönetim bütçe gelirleri, merkezi yönetim vergi gelirleri, merkezi yönetim

¹¹ Esra Uygun, “Türkiye’de Vergilemede Adalet Açısından Dolaylı ve Dolaysız Vergiler”, Vergi Raporu, Y.28, S.251, Ağustos 2020, ss. 222-235.

bütçe gelirleri, GV gelirleri gibi çeşitli makroekonomik göstergelere göre oranları hesaplanmıştır.

GVK harcama tahminlerinin GSYH ya oranları incelendiğinde 2006-2008 yıllarında % 0.63-0.82 arasında gerçekleşmiştir. 2009 yılında bu oran % 1.02 olarak gerçekleşmiştir. 2010-2016 yıllarında % 0.77 ile % 0.89 arasında gerçekleşmiştir. 2017'de % 1.20, 2018'de % 1.44, 2019'da % 1.58, 2020'de ise % 1.51 olarak hesaplanmıştır. Oran olarak küçük miktarda bir değişiklik olduğu görülse de GSYH'nın boyutu düşünüldüğünde aslında büyük değişim olduğu görülmektedir. Bu durum vergi harcamalarının boyutunun ve vergi harcamalarına verilen önemin arttığı ancak aynı oranda vergi gelirlerinde azalmanın yaşandığı söylenebilir. Dolayısıyla 2017 yılı ve sonrasında devletin ekonomiyi canlandırmak için vergi harcamalarını etkin bir araç olarak kullandığı düşünülmektedir.

Diğer makroekonomik gösterge ise, GVK harcama tahminlerinin merkezi yönetim vergi gelirlerine oranıdır. Bu oran 2010-2016 yıllarında % 3-5 arasında gerçekleşmiştir. 2017 yılı sonrasında GSYH ile oranında olduğu gibi artış yaşanmaya başlamış ve % 7.03 olarak hesaplanmıştır. 2018'de % 8.73, 2019'da da % 10.13 ve 2020'de % 9.44 olarak gerçekleşmiştir. 2006 ile 2020 yılı karşılaştırıldığında üç kattan fazla artış yaşandığı görülmektedir. GVK harcama tahminlerinin toplam vergi gelirlerine oranındaki benzer durum GVK harcama tahminlerinin toplam kamu gelirlerine oranında da görülmektedir. Bu oran da 2006-2016 yıllarında yakın seviyede gerçekleşmiş ancak 2017 ve sonrasında artış yaşanmaya başlamıştır. 2010-2020 karşılaştırıldığında ise yaklaşık üç kat artış gerçekleşmiştir. GVK harcama tahminleri-

nin toplam vergi gelirlerine oranı ile toplam kamu gelirlerine oranındaki artış vergi harcamalarının önem verildiğini ve artış gösterdiğini aynı ölçüde de vergi kaybına yol açmaktadır.

GVK harcama tahminleri ile GV gelirlerinin oranı ise 2006-2016 yıllarında %13.98 ile % 49.50 arasında olduğu görülmektedir. 2007'de %13.98 olan GV gelir oranı yani tahsilat oranı 2008'de % 17.51'e yükselmiştir. Gelir vergisi harcamalarındaki artışın önemli bir kısmının ücret artışları nedeniyle asgari geçim indirimden kaynaklandığı düşünülmektedir. Bu durum aynı zamanda GV açısından meydana gelen vergi kaybı oranını göstermektedir. Dolayısıyla gelir vergisinde son yıllarda vergi harcamaları nedeniyle oluşan vergi kaybı artış eğiliminde olduğunu söylemek mümkündür.

GVK harcamalarının bütçe harcamalarındaki oranına bakıldığında ise 2006-2016 yıllarında % 2-3 civarında iken, 2017 ve sonrasında ise % 5-6 civarında hesaplandığı görülmektedir. Kamu harcamalarının bir parçası olan vergi harcamaları, kamu harcamaları gibi bütçe dengesi, kaynak tahsisi ve verimlilik gibi makroekonomik unsurları etkilemektedir. Çünkü vergi harcamaları, vergi gelirlerini azaltmak suretiyle bütçe dengesini zora sokmakta, vergi yönetimini zorlaştırmakta, kaynak tahsisindeki etkinliği bozmakta ve verimliliği azaltmaktadır. Gelir vergisi açısından, GVK harcamalarının kamu harcamalarındaki oranı söz konusu makroekonomik etkileri 2006-2020 yılları itibarıyla % 2.61 - % 6.83 oranlarında etkilediğini söyleyebiliriz. Ancak bu olumsuzluklara rağmen vergi harcamalarının birer sosyal politika aracı olduğu düşünüldüğünde kabul edilebilir bir durum olarak algılanmaktadır.

Tablo 4: 2006-2020 Yılları Gelir Vergisi Harcama Tahminlerinin Çeşitli Makroekonomik Göstergelere Oranı (%)

	GVK Harcama / GSYH (%)	GVK Harcama/ Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri (%)	GVK Harcama/ Merkezi Yönetim Vergi Gelirleri (%)	GVK Harcama / GV Vergi Gelirleri (%)	GVK Harcama / Merkezi Yönetim Bütçe Harcamaları (%)
2006	0.64 %	2.80 %	3.53 %	15.29 %	2.72 %
2007	0.63 %	2.79 %	3.48 %	13.98 %	2.61 %
2008	0.82 %	3.71 %	4.63 %	17.51 %	3.43 %
2009	1.02 %	4.52 %	5.64 %	21.15 %	3.63 %
2010	0.83 %	3.60 %	4.35 %	18.55 %	3.11 %
2011	0.83 %	3.65 %	4.27 %	18.07 %	3.44 %
2012	0.84 %	3.60 %	4.29 %	17.16 %	3.30 %
2013	0.89 %	3.60 %	4.30 %	17.81 %	3.43 %
2014	0.84 %	3.84 %	4.63 %	17.92 %	3.64 %
2015	0.77 %	3.75 %	4.44 %	17.17 %	3.57 %
2016	0.78 %	3.70 %	4.47 %	16.57 %	3.51 %

2017	1.20 %	5.98 %	7.03 %	26.20 %	5.56 %
2018	1.44 %	7.16 %	8.73 %	30.93 %	6.53 %
2019	1.58 %	7.80 %	10.13 %	32.85 %	6.83 %
2020	1.51 %	7.64 %	9.44 %	49.50 %	6.54 %

Kaynak: TÜİK, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı verileri esas alınarak tarafımızca hesaplanmıştır.

4.2. Kurumlar Vergisinde Vergi Harcamaları ve Vergi Kaybı

Tablo 5’de Kurumlar Vergisi harcama tahminlerinin çeşitli makroekonomik göstergeler içindeki oranlarına yer verilmiştir. KVK harcamalarının GSYH içindeki oranları 2006-2020 yıllarını içinde % 0.17 ile % 0.65 arasında hesaplanmıştır. KVK harcama tahminlerinin merkezi yönetim vergi gelirlerine oranı % 0.97 ile % 4.16 arasında gerçekleşmiştir. Genel olarak artış eğilimi olmakla birlikte 2016 yılında ilk defa % 1’in altına düştüğü sonraki yıl ise % 2.82’ye yükseldiği görülmektedir. KVK harcama tahminlerinin merkezi yönetim bütçe gelirlerine olan oranında da benzer bir durum söz konusudur. 2015 yılına kadar % 1 civarlarında seyreden oran 2015 yılında % 0.86’a, 2016’da ise % 0.80 olarak hesaplanmıştır.

KVK harcama tahminlerinin KV gelirlerine oranına bakıldığında ise 2006-2016 yıllarında %11.16 ile % 20.51 arasında hesaplanan oran 2016’da % 9.49’a düşmüştür. 2017 yılında %26.11, 2018’de 20.98, 2019’da ise % 32.02 olarak gerçekleşmiştir. 2006 yılında KV oranında indirim yapılarak % 30’dan % 20’ye düşürülmüştür. Bu durum 2006’da %20.51 olan vergi gelirleri oranının 2007’de % 17.81 düşmesi ifade edilebilir. Oranlardaki değişimler incelendiğinde 2015-2016 yıllarında farklı ekonomik politikalar gerçekleştirilmiş olabileceği düşünülmektedir. KVK harcamalarının bütçe harcamaları içindeki payına bakıldığında ise Gelir Vergisi’ne kıyasla daha az olduğu dolayısıyla vergi kaybı ve gelir kaybı açısından etkisinin daha az görüldüğünü söyleyebiliriz.

Tablo 5: 2006-2020 Yılları Kurumlar Vergisi Kanunu Harcama Tahminlerinin Çeşitli Makroekonomik Göstergelere Oranı (%)

	KVK Harcama / GSYH (%)	KVK Harcama / Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri (%)	KVK Harcama / Merkezi Yönetim Vergi Gelirleri (%)	KVK Harcama / KV Vergi Gelirleri (%)	KVK Harcama / Merkezi Yönetim Bütçe Harcamaları (%)
2006	0.33 %	1.48 %	1.86 %	20.51 %	1.43 %
2007	0.33 %	1.47 %	1.84 %	17.81 %	1.37 %
2008	0.30 %	1.37 %	1.70 %	15.32 %	1.26 %
2009	0.25 %	1.13 %	1.41 %	11.74 %	0.91 %
2010	0.26 %	1.12 %	1.35 %	12.48 %	0.97 %
2011	0.31 %	1.34 %	1.56 %	13.57 %	1.26 %
2012	0.28 %	1.27 %	1.51 %	13.09 %	1.16 %
2013	0.31 %	1.23 %	1.47 %	15.20 %	1.17 %
2014	0.22 %	1.01 %	1.22 %	12.27 %	0.96 %
2015	0.18 %	0.86 %	1.01 %	11.16 %	0.82 %
2016	0.17 %	0.80 %	0.97 %	9.49 %	0.76 %
2017	0.48 %	2.40 %	2.82 %	26.11 %	2.22 %
2018	0.47 %	2.33 %	2.84 %	20.98 %	2.13 %
2019	0.65 %	3.20 %	4.16 %	32.02 %	2.80 %
2020	0.62 %	3.15 %	3.89 %	30.88 %	2.70 %

Kaynak: TÜİK, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı verileri esas alınarak tarafımızca hesaplanmıştır.

4.3. Katma Değer Vergisinde Vergi Harcamaları ve Vergi Kaybı

Tablo 6'da Katma Değer Vergisi harcama tahminlerinin GSYH, merkezi yönetim bütçe gelirleri, merkezi yönetim vergi gelirleri, KDV gelirleri ve merkezi yönetim bütçe harcamaları içindeki paylarına yer verilmiştir. KDVK vergi harcamalarının GSYH içindeki payı çok düşük olup 2006-2016 yılları arasında % 0.06-0.09 arasında hesaplanmıştır. 2017'de % 0.75, 2018'de % 0.87'dir. Ancak 2019 ve 2020 yıllarında ise artış göstererek sırasıyla % 1.15 ve % 1.10 olarak gerçekleşmiştir.

KDVK harcama tahminlerinin merkezi yönetim vergi gelirleri içindeki payı da 2017 yılına kadar % 1'in altında gerçekleşmiş, ancak 2017 yılı itibariyle artış göstermeye başlamıştır. 2017'de % 4.38, 2018'de % 5.28, 2019'da ise % 7.29 olarak hesaplanmıştır. Bu durum KDVK vergi harcamalarına verilen önemin 2017 yılı itibariyle artış göstermeye başladığı olarak ifade edilebilir. Toplam kamu gelirleri içindeki payında da benzer durum söz konusudur. 2017 yılına kadar % 1'in altında gerçekleşmiş olup 2017'de %3.73, 2018 yılında % 4.33, 2019'da ise % 5.69, 2020'de ise % 5.58 olarak hesaplanmıştır. KDVK harcamalarının KDV gelirleri içindeki payına bakıldığında ise 2006-2016 yıllarında yakın oranlarda gerçekleşmiştir. 2017 itibariyle ise önemli derecede artış göstermeye başlamıştır. 2017'e % 11.37, 2018'de % 13.09, 2019'de

18.43, 2020'de ise % 24.91 olarak gerçekleşmiştir. 2017 yılı ve sonrasında uygulanan KDVK' da yer alan harcamaların KDV gelirlerinde büyük bir gelir kaybı yaratmaya başladığı görülmektedir.

KDVK harcamalarının merkezi yönetim bütçe harcamaları içindeki payları 2006-2016 yılları arasında düşük olup % 1'in altında olduğu görülmektedir. Yine 2017 yılı itibariyle artış yaşanmaya başlamış ve %3-4 civarında gerçekleşmiştir. Sonuç olarak KDVK' da uygulanan vergi harcamalarının kapsamı 2017 yılı itibariyle genişletilmeye başladığı ekonomik göstergeler üzerinden açıkça anlaşılmaktadır. Dolayısıyla bu durum KDV gelirlerinde 2017 yılı itibariyle gelir kaybının hissedildiği anlamına gelmektedir.

2017 yılında etkili bu değişikliklerin 2016 vergi harcama raporlarında yer alan vergi harcamalarının kapsamının genişletilmesinden kaynaklanmaktadır. Ekonomik büyümeyi sağlamak ve piyasayı canlandırmak amacıyla 2017 yılında bazı sektörlerde uygulanan KDV ve ÖTV indirimleri, vergi affı, imar affı vb. gelir kaybının nedenlerindedir. Örneğin, mobilya sektöründe KDV oranı %' 18 den % 8'e düşürülmüştür. Konut satışlarında uygulanan KDV oranı da % 18'den % 8'e indirilmiştir. Tapu harçlarında da % 4 olan oran % 3 olarak uygulanmıştır. Ticari araçlarda % 18 olan KDV oranı % 1'e indirilmiştir. Söz konusu uygulamaların sonraki yıllarda da devam ettiği oranlardan anlaşılmaktadır.

Tablo 6: 2006-2020 Yılları KDVK Harcama Tahminlerinin Çeşitli Makroekonomik Göstergelere Oranı (%)

	KDVK Harcama/ GSYH (%)	KDVK Harcama/ Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri (%)	KDVK Harcama/ Merkezi Yönetim Vergi Gelirleri (%)	KDVK Harcama/ KDV Vergi Gelirleri (%)	KDVK Harcama/ Merkezi Yönetim Bütçe Harcamaları (%)
2006	0.06 %	0.25 %	0.32 %	0.87 %	0.25 %
2007	0.06 %	0.25 %	0.32 %	0.87 %	0.24 %
2008	0.05 %	0.20 %	0.25 %	0.71 %	0.19 %
2009	0.09 %	0.40 %	0.50 %	1.43 %	0.32 %
2010	0.07 %	0.32 %	0.38 %	1.06 %	0.27 %
2011	0.07 %	0.32 %	0.37 %	0.99 %	0.30 %
2012	0.07 %	0.32 %	0.38 %	1.02 %	0.29 %
2013	0.08 %	0.32 %	0.38 %	1.00 %	0.30 %
2014	0.06 %	0.29 %	0.35 %	0.96 %	0.28 %
2015	0.08 %	0.37 %	0.44 %	1.17 %	0.36 %
2016	0.09 %	0.41 %	0.50 %	1.35 %	0.39 %
2017	0.75 %	3.73 %	4.38 %	11.37 %	3.46 %
2018	0.87 %	4.33 %	5.28 %	13.09 %	3.95 %

2019	1.15 %	5.69 %	7.39 %	18.43 %	4.98 %
2020	1.10 %	5.58 %	6.90 %	24.91 %	4.78 %

Kaynak: TÜİK, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Gelir idaresi Başkanlığı verileri esas alınarak tarafımızca hesaplanmıştır.

4.4. Özel Tüketim Vergisi'nde Vergi Harcamaları ve Vergi Kaybı

Tablo 7'da ÖTVK harcama tahminleri GSYH, merkezi yönetim bütçe gelirleri, merkezi yönetim vergi gelirleri, ÖTVK gelirleri ve merkezi yönetim bütçe harcamaları içindeki paylarına yer verilmiştir. Tablo 7 verileri incelendiğinde ÖTVK harcamalarının GSYH içindeki oranının oldukça düşük olduğu görülmektedir. Merkezi yönetim vergi gelirleri içindeki oranı da 2006-2017 yıllarında % 1'in altında gerçekleşmiş ancak 2017 yılı itibarıyla artış yaşanmaya başlamıştır. Merkezi yönetim bütçe gelirleri içindeki oranında da benzer bir durum yaşanmıştır. 2010-2016 yıllarında % 0.10-0.13 olarak gerçekleşmiş 2017'de % 2.33, 2018'de % 2.49, 2019'da ise % 2.85 ve 2020'de ise % 2.72 olarak hesaplanmıştır. ÖTVK harcamalarının ÖTV gelirleri

içindeki payına bakıldığında ise 2006-2016 yılları arasında % 0.09 - % 0.13 arasında olduğu tespit edilmiş ancak 2017 yılı itibarıyla artış yaşanmaya başlamıştır. 2017'de % 2.17, 2018'de % 2.27, 2019'da ise % 2.49 ve 2020'de ise %2.33 olarak gerçekleşmiştir. KDVK da olduğu ÖTVK kapsamındaki vergi harcamalarına da 2017 yılı itibarıyla genişleme yaşandığı görülmektedir. Kamu harcamaları içindeki payı da 2017 yılı ve sonrasında artmaya başlamıştır. 2016'da yayınlanan vergi harcama raporunda ÖTVK kapsamında uygulanan vergi harcamalarının artırılması gelir kaybının nedenlerindedir. Örneğin, beyaz eşyada ÖTV oranları sıfırlanmıştır. 1600 cc altı motorlu araçlara ÖTV'de 15'er puanlık indirim uygulanmıştır. Motor silindir hacmi 250 santimetreküpü geçmeyen motosikletler ve bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli taşıtlardan alınan ÖTV sıfırlanmıştır.

Tablo 7: 2006-2020 Yılları ÖTVK Harcama Tahminlerinin Çeşitli Makroekonomik Göstergelere Oranı (%)

	ÖTVK Harcama / GSYH (%)	ÖTVK Harcama / Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri (%)	ÖTVK Harcama / Merkezi Yönetim Vergi Gelirleri (%)	ÖTVK Harcama / ÖTV Vergi Gelirleri (%)	ÖTVK Harcama / Merkezi Yönetim Bütçe Harcamaları (%)
2006	0.03 %	0.13 %	0.17 %	0.63 %	0.13 %
2007	0.03 %	0.13 %	0.17 %	0.65 %	0.12 %
2008	0.02 %	0.10 %	0.13 %	0.51 %	0.09 %
2009	0.03 %	0.12 %	0.15 %	0.60 %	0.10 %
2010	0.02 %	0.10 %	0.12 %	0.42 %	0.08 %
2011	0.02 %	0.10 %	0.11 %	0.45 %	0.09 %
2012	0.02 %	0.10 %	0.12 %	0.45 %	0.09 %
2013	0.02 %	0.10 %	0.12 %	0.44 %	0.09 %
2014	0.02 %	0.10 %	0.12 %	0.45 %	0.09 %
2015	0.02 %	0.10 %	0.11 %	0.43 %	0.09 %
2016	0.02 %	0.10 %	0.11 %	0.43 %	0.09 %
2017	0.47 %	2.33 %	2.74 %	10.60 %	2.17 %
2018	0.50 %	2.49 %	3.04 %	13.95 %	2.27 %
2019	0.57 %	2.85 %	3.70 %	16.80 %	2.49 %
2020	0.54 %	2.72 %	3.36 %	13.49 %	2.33 %

Kaynak: TÜİK, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Gelir idaresi Başkanlığı verileri esas alınarak tarafımızca hesaplanmıştır.

4.5. Diğer Vergilerde Vergi Harcamaları ve Vergi Kaybı

Diğer vergi kanunları ile Türk Vergi Sistemindeki GV, KV, KDV, ÖTV dışında kalan vergiler kastedilmektedir. Tablo 8’de 2010-2020 yıllarında GV, KV, KDV, ÖTV dışında kalan diğer vergiler kapsamında uygulanan vergi harcama tahminlerinin GSYH, merkezi yönetim bütçe gelirleri, merkezi yönetim vergi gelirleri, bütçe harcamaları içindeki payları verilmiştir.

Diğer vergilerdeki vergi harcamalarının GSYH içindeki oranları % 1’in altında gerçekleşmiştir. Merkezi yönetim bütçe gelirleri ve yönetim vergi

gelirleri içindeki payı 2006-2016 yıllarında % 1’in altında, 2017 ve 2018 yıllarında bir miktar artış yaşanmış ancak 2019 yılı itibarıyla tekrar azalmaya başlamıştır.

Vergi harcamalarının vergi gelirleri içindeki oranı ise 2006-2016 yıllarında % 3.61-6.93 arasında gerçekleşmiş, 2017’de % 19.26, 2018’de % 12.26, 2019’da % 9.51, 2020’de ise % 6.79 olarak hesaplanmıştır. Kamu harcamalarının içindeki payına bakıldığında ise oldukça düşük oranlarda olduğu görülmektedir. 2017 ve 2018 yıllarında % 1’in üzerine yükselmiş ancak 2019 ve 2020 yıllarında tekrar % 1’in altında gerçekleşmiştir.

Tablo 8: 2006-2020 Yılları Diğer Vergi Kanunlarındaki Harcama Tahminlerinin Çeşitli Makroekonomik Göstergelere Oranı (%)

	Diğer VK Harcama / GSYH (%)	Diğer VK Harcama / Toplam Kamu Gelirleri (%)	Diğer VK Harcama / Toplam Vergi Gelirleri (%)	Diğer VK Harcama / Diğer Vergi Gelirleri (%)	Diğer VK Harcama / Kamu Harcamaları (%)
2006	0.13 %	0.57 %	0.71 %	6.54 %	0.55 %
2007	0.13 %	0.57 %	0.70 %	6.13 %	0.53 %
2008	0.12 %	0.56 %	0.69 %	5.96 %	0.51 %
2009	0.15 %	0.65 %	0.81 %	6.93 %	0.52 %
2010	0.12 %	0.51 %	0.62 %	5.96 %	0.44 %
2011	0.12 %	0.52 %	0.61 %	5.75 %	0.49 %
2012	0.12 %	0.51 %	0.61 %	5.62 %	0.47 %
2013	0.13 %	0.51 %	0.61 %	5.87 %	0.49 %
2014	0.08 %	0.38 %	0.46 %	4.19 %	0.36 %
2015	0.07 %	0.34 %	0.40 %	3.61 %	0.32 %
2016	0.08 %	0.40 %	0.48 %	4.38 %	0.38 %
2017	0.36 %	1.77 %	2.09 %	19.26 %	1.65 %
2018	0.23 %	1.13 %	1.38 %	12.26 %	1.03 %
2019	0.18 %	0.88 %	1.14 %	9.51 %	0.77 %
2020	0.17 %	0.87 %	1.07 %	6.79 %	0.74 %

Kaynak: TÜİK, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı verileri esas alınarak tarafımızca hesaplanmıştır.

SONUÇ

Son yıllarda nüfus artışı ve demografik değişimler, teknolojik gelişmeler vb. nedenlerle artan kamu hizmetleri ihtiyacı kamu harcamalarını arttırmakta, artan kamu harcamaları finansman ihtiyacını doğurmaktadır. Öte yandan devlet, vergi harcaması yoluyla vergilemenin temel ilkelerinden olan vergi adaletini sağlamayı hedeflemektedir. Vergi adaletini sağlayabilmek için ekonomik

açıdan yetersiz olan mükellef, mükellef grubu ya da vergi konusunu kısmen ya da tamamen, geçici süreli ya da sürekli olarak vergi dışı bırakabilmektedir. Bu şekilde de gelir dağılımında adaleti sağlamaya çalışarak devlet olma gereklerinden birini yerine getirmektedir. Ancak bir yandan vergi adaletini sağlamaya çalışırken diğer yandan vergilemede etkililik ilkesinin zarar görmemesi için ölçülü davranması gerekmektedir. Fakat uygulamada adalet ve etkililik ilkeleri arasında genellikle çatış-

ma yaşanmaktadır.

Bir yandan artan kamu harcamalarının finansmanı kamu geliri ihtiyacı ortaya çıkarmakla birlikte diğer yandan devlet olmanın gereği olarak uygulanan vergi harcamaları gelir kaybına neden olmaktadır. Vergi harcamalarının ekonomik ve sosyal amaçlar açısından olumlu etkileri olsa da verimlilik ve etkinlik açısından ölçümünün zor olması, karmaşık bir yapıya sahip olması, gelir kaybı yaratması gibi olumsuz etkiler de ortaya çıkarmaktadır. Dolayısıyla vergi harcamalarının iki temel unsuru olduğu bilinmektedir. Birincisi devletin sosyo-ekonomik amaçlarının varlığı, ikincisi ise bu amaçları gerçekleştirmek için bazı gelirlerden vazgeçmek zorunda olmasıdır. Devlet vergi harcamalarını kullanarak ekonomik ve sosyal amaçlarını gerçekleştirirken, bazı vergi gelirlerinden vazgeçmekte bu ise kamu harcaması olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi harcamalarının vergi gelirlerinde yarattığı kayıp, bütçe dengesini, kaynak tahsisinde etkinlik ve verimlilik nedeniyle vergi yönetimini ve mali disiplini olumsuz etkilemektedir. Vergi harcamaları mikro etkiler açısından doğrudan kullanılabilir geliri azaltmakta ve makroekonomik etkiler bakımından ise GSYH'nın dağılımını olumlu yönde etkileyeceği ve vergi adaletini sağlamadaki etkinliği açısından gerekli bir durum olarak kabul edilmektedir. Bu yüzden ortaya çıkan gelir kaybı da hoş görülmektedir.

Bu çalışmada, Türkiye'de 2006-2020 yılları merkezi yönetim bütçe kanunu vergi harcama verileri ele alınmış olup uygulanan vergi harcamaları neticesinde ortaya çıkan gelir kayıpları irdelenmiştir. Vergi türleri bazında vergi harcamalarının GSYH, toplam vergi gelirleri, toplam kamu gelirleri, vergi türüne göre vergi gelirleri, kamu harcamaları içindeki oranları hesaplanmıştır. Bu makro ekonomik göstergeler ülkenin mali dengeleri hakkında bilgi vermesi açısından önemlidir.

Yıllar itibarıyla ekonomik büyüklüklere paralel olarak vergi harcamaları da artış göstermiştir. Vergi harcamaları içerisinde en fazla paya sahip olan Gelir Vergisidir. GVK' daki vergi harcamalarının payı 2006-2016 yıllarında % 60 civarlarında seyrederken 2017'de % 30'lara kadar düşmüştür. Bu düşüşün sebebi KDV, ÖTV gibi vergi kanunlarına eklenen yeni vergi harcama uygulamalarından kaynaklanmaktadır. KDV harcamaları 2006-2016 yıllarında % 5-7 aralığında gerçekleşmiş iken, 2017 ve sonrasında ise % 20'lerin üzerine çıkmıştır. ÖTV ise 2006-2016 yıllarında % 1 civarlarında gerçekleşirken 2017 ve sonrasında ise % 14 ve üzerinde bir paya sahip olmuştur. KV ise diğer ver-

gilere nazaran istikrarlı bir seviyede gerçekleştiği görülmüştür. 2006-2020 yılları arasında % 14 - % 22 aralığında hesaplanmıştır.

Toplam vergi harcamalarının vergi türlerine göre oranına bakıldığında gelir kaybı açısından 2010-2016 yıllarında en büyük vergi kaybı (% 60 civarı) gelir vergisinde yaşanmış olup, 2017 ve sonrası yıllarda oran olarak azalma yaşanmıştır. Ancak rakamsal olarak değerlendirildiğinde bir azalma olmamış aksine yıllar itibarıyla artış devam etmiştir. Nitekim Tablo 4'deki ekonomik göstergeler incelendiğinde yıllar itibarıyla oranlarda bir azalma olmadığı aksine artışın devam ettiği de görülmektedir. Dolayısıyla GV harcamalarında bir azalma yaratılmadan KDV, ÖTV ve diğer vergi kanunları kapsamında ilave vergi harcamaları uygulamaya başlandığı söylenebilir.

KV' de 2000-2016 yıllarında çok küçük değişiklikler yaşanmakla birlikte istikrarlı bir seyir olduğu görülmüştür. 2017 yılı ve sonrasında KV' de belirgin bir azalış olmamış aksine küçük oranda artışlar görülmüştür. Örneğin KV harcamalarının GSYH içindeki oranı 2010'da % 0.26 iken 2019'da % 0.65'e yükselmiş, merkezi yönetim vergi gelirleri içindeki payı 2010'da % 1.35 iken 2019'da % 4.16, merkezi yönetim bütçe harcamaları içerisindeki payı ise 2010'da % 0.97 iken 2020'da % 2.70'e yükselmiştir. Dolayısıyla KV harcamalarının yarattığı gelir kaybında da azalış söz konusu değildir.

ÖTV ve KDV gelir kayıpları 2006-2016 yıllarında GV, KV ve diğer vergileri kıyasla azdır. Özellikle GV büyük bir fark bulunmaktadır. Bu fark 2017 ve sonrasında azalma göstermiş olmasına rağmen yine de GV den düşük seviyede kalmışlardır. ÖTV ve KDV harcamalarında 2017 ve sonrasında artış yaşanmaya başlamıştır. Nitekim bu durum Tablo 6 ve 7'de de görülmektedir. Söz konusu artışta son yıllarda üretimi ve yatırımları canlandırmak, talep düzeyini arttırmak amacıyla uygulanan ÖTV, KDV oranlarının düşürülmesi, sıfırlanması vb. maliye politikası aracı olarak kullanılan önlemlerden kaynaklanmaktadır. Nitekim vergi harcamaları kamu harcamalarının bir alternatifi olarak görülmektedir.

Sonuç olarak vergi harcamaları tahminlerinin 2010 yılı hariç yıllar itibarıyla sürekli bir artış eğiliminde olduğu görülmüştür. Özellikle 2017 yılı ve sonrasında vergi harcamaları ciddi bir artış trendi göstermiştir. Bu durum özellikle son yıllarda vergi harcamalarının önemli bir sosyal ve ekonomik politika aracı olarak benimsendiğini göstermektedir.

Nitekim vergi harcaması uygulamalarındaki

amaçlar şöyledir: Uygulanan vergi teşvikleri ile yatırımlarının artması, artan yatırımlardan elde edilecek kazancın vazgeçilen vergi gelirlerinden daha fazla olabileceği düşünülmektedir. Kaynak dağılımında etkinliği sağlamada ve faydalı bazı mal ve hizmetlerin üretimini attırmada etkili bir vergi politikası aracı olarak görülmektedir. Mükelleflerin refah seviyesinde artış yaratılarak tasarrufların ekonomiye aktarılması hedeflenmektedir. Vazgeçilen vergi harcaması düşük gelirli bireyler lehine olacak, devletin vazgeçtiği vergi kadar geliri artacağı ve bu şekilde gelir dağılımında iyileşmenin ve sosyal adaletin sağlanabileceği düşünülmektedir. Ayrıca uluslararası yatırımcıların ülkeye gelmesini teşvik ederek vergi rekabet gücünün artırılmasına katkı sağlanacağı düşünülmektedir.

Ancak vergi harcamalarının özellikle 2017 yılında %241'lik artış gösterdiği düşünüldüğünde vergi harcamalarının ciddi boyutları ulaştığı, kısa vadede vergi tabanının daraltarak toplam vergi matrahında azalma yarattığı, vergi erozyonuna neden olmaktadır. Ayrıca vergi harcamalarının cazip hale gelmesi vergi mükelleflerini vergiden kaçınma eğilimlerine yöneltmektedir. Kamu harcamalarının finansmanı için gerekli olan vergi gelirleri azalması özellikle gelişmekte olan ülkelerde bütçe açıklarının büyümesine ve borçlanma, özelleştirme, enflasyon gibi ekonomik sorunlara neden olmaktadır.

Vergi harcamaları, genellik ve kanunilik ilkelere aykırılık oluşturmaktadır. Genellik ilkesi ile bir ülkede yaşayan herkesin ayırım gözetilmeksizin, ödeme güçlerini göre vergilendirilmesi ifade etmektedir. Ancak vergi harcamaları yoluyla bazı mükellef ve/veya vergi konularının vergi dışı bırakılması ile mükellefler arasında taraflılık ve ayrımcılığa sebep olmaktadır. Öte yandan vergilerin kanunla konulup kaldırılacağı anayasada güvence altına alınmış olmasına rağmen sadece hükümet kararları ile uygulanan vergi harcamaları kanunilik ilkesinin zedelenmesine neden olmaktadır.

Vergi kanunlarındaki vergi harcamaları uygulamaları etkinlik ve verimlilik açısından değerlendirilmesi de önem arz etmektedir. Aslında vergi harcamalarına karar verilebilmesi için öncelikle ekonomik etkilerinin uzman, nitelikli personel tarafından detaylı analiz edilmesi gerekmektedir. Ancak özellikle gelişmekte olan ülkelerde donanım eksikliği vergi harcamalarının maliyetlerini ve etkilerinin tespiti zordur.

Ülkemizde vergi harcamaları sonucu oluşan gelir kaybının özellikle 2017 ve sonrasında ciddi derecede artış göstermiş olması vergi harcamaları ile gelir kaybı arasında etkin bir şekilde fayda-maliyet analizi yapılmasını ve gerçekleştirilen harcamalarla hedeflerin uyum düzeyinin izlenmesini gerektirmektedir. Özellikle muafiyet, istisna ve indirimlerden etkinsiz ve verimsiz olanlar tespit edilerek sayılarının azaltılmasını ve/veya kapsamının daraltılmasını gerekli hale getirmiştir. Nitekim vergi harcamalarından beklenen sosyal faydanın sağlanamaması durumu gelir dağılımını olumsuz etkilemekte ve kamu gelirlerinin belirli kişilere aktarılmasına neden olmaktadır.

Ayrıca, vergi harcama raporlarında yer alan vergi harcama tahminleri ile bütçe kanunundaki tahminler arasında belirgin farklılık olması tahminlerin tespitinde de bir sorun olduğunu göstermektedir. Bu açıdan vergi harcamalarının gerçeğe en yakın şekilde hesaplanması, vergi harcamaları tahminlerinin düzenli ve daha ayrıntılı şekilde raporlanması/raporlanmaya devam edilmesi, de önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

BARTLET Bruce, The End Of Tax Expenditures as We Know Them?, No.84, Institute for Research on the Economics of Taxation, July 2001, www.iret.org.(27.12.2020).

EDİZDOĞAN Nihat, Özhan ÇETİNKAYA ve Erhan GÜMÜŞ, Kamu Maliyesi, Ekin Basım: 2018, Bursa.

ERİÇOK Recep Emre, "Türkiye'de Vergi Harcamalarının Gelişimi: 2015-2021", İstanbul İktisat Dergisi, S.69, 2019/2.; DOI: 10.26650/ISTJECON2019-0012.(25.12.2020).

SARAÇ Özgür, "Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri", Maliye Dergisi, S.159, Temmuz-Aralık, 2010.

STANLEY Surrey S., William, F. HELLMUTH, "The Tax Expenditure Budget-Response To Professor Bittker", National Tax Journal, 22 (4), 1969.

SWİFT Zhicheng Li, "Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets", World Bank Policy Research Working Paper 3927, Washington, DC, USA: The World Bank, May 2006.; <http://documents.worldbank.org/curated/en/602361468341100836/pdf/wps3927.pdf..> (0401.2021).

TEKİN Ahmet, Özlem SÖKMEN GÜRÇAM, "Vergi Harcamaları: Seçilmiş Bazı OECD Ülke Uygulamaları", AKÜ İİBF Dergisi, C.XVII, S.2, Aralık 2015.

UYGUN Esra, "Türkiye'de Vergilemede Adalet Açısından Dolaylı ve Dolaysız Vergiler", Vergi Raporu, Y.28, S.251, Ağustos 2020.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, Vergi Harcamaları Raporu Ankara, 2018.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi Harcamaları 2001 Yılı, Ocak 2001, Ankara.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

2008-2020 Yılları Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu / Vergi Harcamaları Listesi

www.gib.gov.tr

www.sbb.gov.tr