

BİR KAMU HARCAMASI OLARAK VERGİ HARCAMASI

Erkan KARAARSLAN
www.erkankaraarslan.org

I- TANIMI VE ÖNEMİ

Genel olarak vergi harcaması, devletin vergi sistemi yoluyla vazgeçtiği gelir olarak tanımlanmaktadır. Bu nedenle vergi harcaması, sanılanın aksine vergi toplanmasına yönelik giderleri değil, vergi sisteminde (veya yasalarında) yer alan muafiyet, istisna, vergi indirim ve diğer mali yükümlülüklerle ilişkin terkin ve indirimleri ifade etmektedir.

Gelişmiş sanayi ülkelerinde 1970'li yılların başlarından bu güne yasal olarak uygulanmakta olan vergi harcaması analizlerine yönelik uygulamalar, her bir ülkenin farklı mali sisteminden dolayı vergi harcaması tanımına ilişkin ölçeği farklılaştırabilmektedir. Bu açıdan vergi harcamasının ağırlıklı kapsamı, vergi istisnaları ve indirimlerini ön plana çıkartabildiği gibi, diğer bazı ülkelerde vergi oranlarındaki indirimler ile vergi kredisi ve ertelemelerini de ağırlıklı olarak gündeme taşıyabilmektedir. Diğer bir ifadeyle ülkelerin uygulamadaki mali sistemlerine ilişkin vergi uygulamalarındaki her bir yaptırımdan vazgeçmenin maliyeti olarak da nitelendirilebilecek vergi harcaması olgusu, her ülkenin farklı bütçe politikalarıyla da hangi ayrıcalıkların vergi harcaması olarak ele alınıp-alınmayacağı sorusunu da beraberinde getirmiştir.¹

Vergi harcaması, aslında vergiye tabi olması gerekirken devletin çeşitli ekonomik ve sosyal sebeplerle vergi istisnaları ve benzer uygulamalar yoluyla vazgeçtiği vergi gelirleridir.²

Bir harcama doğrudan bütçeden yapıldığında, toplam harcamalar içinde yer alır ve istatistiklerde harcamayı artıran bir kalem olarak görülür. Harcamanın doğrudan yapılması yerine, vergiden çeşitli şekillerde vazgeçilerek yapılması halinde harcama görülmez. Bu harcamadan yararlanan bakımından ise değişen bir şey yoktur. Devletten doğrudan yardım almak yerine, ödeyeceği vergiyi ödemeyerek aynı faydayı sağlamaktadır.³ Bu şekilde, vergi teşvikleri yoluyla devlet bir kısım vergi gelirlerinden vazgeçerek dolaylı bir harcama yapmakta, bütçe harcamaları da gerçek tutarından daha düşük görünmektedir. Bu nedenle vergi harcamaları da aslında etkin ve doğrudan bir kamu harcamasıdır ve kamu harcama hukukunun konusunu oluşturmaktadır.

Sosyal, siyasi, ekonomik veya teknik ve idari amaçlara hizmet eden vergi harcamalarının çeşitleri ülkemiz uygulaması dikkate alınarak aşağıdaki gibi özetlenebilir:

-İstisnalar: Vergi konusunun vergi dışı bırakılmasıdır.

-Muafiyetler: Vergi yükümlüsünün vergi dışı bırakılmasıdır.

1 A. Niyazi Özker, "Vergi Hukuku ve Bütçe Politikalarında Vergi Harcaması Olgusu ve Uygulanabilir Etkinliği," e-akademi, Sayı 7 (Eylül 2002): s.2.

2 Erkan Karaarslan, "Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi," Maliye Dergisi, no.140 (Mayıs - Ağustos 2002): s.13.

3 Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi Harcamaları -2001 Yılı, Ocak, 2001, önsöz.

-**İndirimler:** Brüt vergi miktarından vergiye tabi gelire ulaşmak için yapılan indirimlerdir.

-**Mahsuplar:** Vergiden düşülen tutarlardır. Uygulamada vergi iadesi de söz konusu olabilir.

-**Vergi Kolaylığı:** Vergi oranlarının düşürülmesi gibi uygulamalardır.

-**Vergi Ertelemesi:** Vergi ödemelerindeki gecikmelerdir.

II. VERGİ TEŞVİK ARAÇLARININ ÇEŞİTLERİ

TABLO 1
Vergi Teşvik Araçlarının Çeşitleri⁴

1- Aynı Teşvikler	-Arsa- Arazi Tahsisi - Bina Temini
2- Nakdi Teşvikler	Karşılıksız -Hibeler -Primler Karşılıklı - Uygun Koşullu Krediler (düşük faiz, uzun vade)
3- Vergi Teşvikleri	Gelir ve Kurumlar Vergisi Teşvikleri - Düşük Oranlı Gelir ve Kurumlar Vergisi - Vergi Muafiyeti - Zarar Mahsubu - Hızlandırılmış amortisman - Yatırım İndirimi - Bazı Harcamaların Vergiden Düşülmesi - Vergi kredisi (finansman fonu) KDV Teşvikleri - Sermaye mallarına KDV istisnası - Gelismemiş bölgelere ve bazı ürünlere düşük KDV oranı Gümrük Vergisi Teşvikleri - Makine-teçhizat, hammadde, parça ve yedek parça gibi sermaye mallarına gümrük muafiyeti - Gümrük vergisi iadesi
4- Garanti ve Kefaletler	- Kredi garantileri - Yüksek ticari risk taşıyan projelere kamu kaynaklı risk sermayesi katılımı - Ekonomik ve ticari riskleri kapsayan ayrıcalıklı kamu sigortası
5- Diğer Teşvikler	- Altyapı hazırlanması - Ucuz enerji desteği -Yatırım öncesi hizmetler; finansman kaynakları, yatırım projesi hazırlama ve yönetme, Pazar araştırması, hammadde ve altyapı

4 Mustafa Duran, Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Araştırma ve İnceleme Dizisi, No.33, 2003, s.27.

	durumu, üretim prosesi ve pazarlama teknikleri, eğitim, know-how veya kalite kontrol geliştirme teknikleri ile ilgili yardımlar - Ayrıcalıklı kamusal anlaşmalar
--	---

Bu teşvik araçlarından nispeten daha yaygın olarak kullanılan vergisel teşvikler düşük oranlı kurumlar vergisi, vergi tatilleri, hızlandırılmış amortisman, yatırım indirimi, sosyal güvenlik paylarına ilişkin indirim, KDV istisnası, gümrük muafiyeti ve gümrük vergisi iadesidir.⁵

III. TÜRKİYE’DE VERGİ HARCAMASINA YOL AÇAN UNSURLAR

A- Yatırıma Yönelik Teşvikler

1. Tanımı ve Önemi

Türkiye’de yatırımların teşvik edilmesi yöntemlerini belirleyen ana amaç ve sınırlar ilgili vergi kanunları, beş yıllık kalkınma planları, yıllık programlar ile çeşitli dönemlerde yapılan ikili ve çok taraflı anlaşmalarla girilen yükümlülüklerde belirlenmiştir. Genel olarak, teşvik hükümleri, kanunlar ve anlaşmalarla belirlenen sınırlar dahilinde Bakanlar Kurulunun çıkardığı kararlarla düzenlenmektedir. Ayrıca, serbest bölgelerin kuruluş ve işleyişine yönelik hükümlerin belirlendiği Serbest Bölgeler Kanunu da çeşitli teşvik unsurları taşıdığı için bu kapsamda ele alınmalıdır.⁶

Devletin teşvik politikalarını serbestçe belirleme yetkisinin önündeki en önemli engel Dünya Ticaret Örgütü Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Önlemler Anlaşmasıdır. Söz konusu anlaşmaya göre sübvansiyonlar, yasaklanan, karşı tedbir alınabilen ve karşı tedbir gerektirmeyen sübvansiyonlar olmak üzere üçe ayrılmıştır. İhracat performansına bağlı olan sübvansiyonlar ile ithal yerine yerli malı kullanımına bağlı olan sübvansiyonlar tamamen yasaklanmıştır. Bir taraf ülkenin diğer taraf ülkenin sanayisine zarar verecek şekilde “spesifik” olarak nitelenen sübvansiyon uygulaması ise karşı tedbir alınabilen sübvansiyonlar olarak kabul edilmiştir. Spesifik olmayan ya da spesifik olmakla birlikte araştırma-geliştirme, geri kalmış bölgelerin desteklenmesi ve çevre koruma amaçlı sübvansiyonlar karşı tedbir gerektirmeyen sübvansiyonlar grubuna girmektedir.

2. Yatırım İndirimleri

Yatırım İndirimi, kanunda belirtilen koşullara uygun olarak yapılan yatırımların tutarının belli bir yüzdesinin yatırımı yapan kişinin kazancından düşülerek kazancın belirli bir kısmının vergi dışında bırakılması esasına dayanır⁷. İşletmenin yatırım maliyetini belirli oranda azalttığından işletmenin karlılığı artmakta dolayısıyla işletmenin yatırım riski ve likiditesi artmaktadır. Bu özelliği ile yatırım indirimi yatırımın maliyetine etkide bulunarak yatırımın karlılığını arttıran bir teşvik tedbiridir⁸.

5 Naci B. Muter, Birol Kovancılar, “Doğrudan Yabancı Yatırımlara Yönelik Teşvik Rekabetinin Türk Kamu Mali Yapısı Üzerine Olası Etkileri: Türk Vergi ve Teşvik Sistemine Yönelik Öneriler”, Uludağ Üniversitesi 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 12.05.2004, s.17.

6 T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, Vergi Politikalarının Üretim ve İhracata Etkileri, Ankara, 2001, s.8.

7 Doğan Şenyüz, Türk Vergi Sistemi, Gözden Geçirilmiş 6. B., Ezgi Kitabevi, Bursa, 2000, s.85.

8 Recep Bıyık, Aydın Kıratlı, Vergi Teşvikleri ve Korumaları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, 2000, s.35.

Yatırım indiriminde amaç, teşebbüslerin kazançlarından ayırarak yatırıma tahsis ettikleri fonları vergiden istisna etmek⁹, ekonomik kalkınmayı gerçekleştirmek ve özel sektör yatırımlarını teşvik etmektir¹⁰.

Vergi sistemimizin en yaygın olarak kullanılan vergi teşviklerinden biri olan yatırım indirimi uygulaması Gelir Vergisi Kanununun 19. maddesinde yeniden düzenlenmiştir. Buna göre, bilanço esasına göre defter tutan ve ticari veya zirai kazanç elde eden mükellefler, yatırım indirimi belgesi olup olmadığına bakılmaksızın, faaliyetlerinde kullanmak amacıyla satın aldıkları amortismanına tabi iktisadi kıymetleri için yaptıkları harcamanın % 40'ını beyan ettikleri yıllık kazançlarından indirim konusu yapabileceklerdir.

3. Gümrük Vergisi İstisnası

Vergisel teşvik araçları içinde diğer önemli bir teşvik aracı Gümrük Muafiyetidir. Özellikle gümrük duvarlarının yüksek olduğu dönemlerde, gümrük vergileri teşvik sistemi içindeki önemli bir teşvik etkisine sahipti. Ancak globalleşmenin ve bölgesel entegrasyonların gündeme gelmesiyle birlikte gümrük vergi ve fonlarının düşürülmesi sonucu (muafiyet, istisna veya indirimler), gümrük muafiyetinin bir teşvik aracı olarak önemi azalmıştır. Nitekim, 1990 sonrası dönemde, dünya ticaretinin en büyük aktörleri olan ABD, AB ve Japonya'nın gümrük vergilerinin toplam ithalat içindeki oranı 1/3 oranında azalma göstermiştir.¹¹

4. Katma Değer Vergisi İstisnası

Katma değer vergisi dolaylı vergilere dahil bir vergidir. İhraç konusu mal ve hizmetlerin bu tür vergilerden arındırılması, uluslararası genel uygulamayı ifade etmektedir. Ayrıca bu vergi, ulusal bir vergi olmanın yanında ülkeler topluluğunun ortak vergisi olma özelliğine sahiptir. Bu yönüyle de, uluslararası mal ve hizmet hareketlerine bağlı vergilemenin özel düzenlemeye tabi tutulmasına ayrıca gerek vardır. Genel kabul, ülkeler arası mal ve hizmet tedavülünde, menşe (orijin) ülkede vergi alınmaması, gerekli vergilemenin varış ülkesinde yapılmasıdır. İhracatın katma değer vergisi istisnası kapsamına alınması da, bu prensipten kaynaklanmaktadır.

İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası dolaşım (roaming) anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen dolaşım hizmetleri; Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında katma değer vergisi tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen katma değer vergisi iade olunur. İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez.

5. Vergi, Resim ve Harç İstisnası

9 İhsan Akköy, "Yatırım İndirimi İstisnası Konusunda Yapılan Spekülasyonlar," Vergi Dünyası Dergisi, Sayı.225 (Mayıs, 2000): s. 28.

10 M. Öncel, A. Kumrulu, N. Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003, s. 282.

11 Mustafa Duran, Türkiye'de Yatırımlara Sağlanan Teşvikler ve Etkinliği, T.C Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Araştırma ve İnceleme Dizisi, No.32, 2002, s.17.

Türkiye’de sadece belli başlı vergiler değil bu vergilerin yanı sıra yatırım esnasında karşılaşılan bir çok fon, resim ve harçlar (işlem vergileri) bulunmaktadır. Bu tür mükellefiyetlerin her biri ayrı ayrı ele alındığında birer küsurat gibi görünse de toplandığında önemli bir maddi yük ve ayrıca bürokratik işleme yol açmaktadır. Bu tür mükellefiyetlerin tutarı ile ilgili sağlıklı herhangi bir bilgi bulunmadığından teşvik oranına ne ölçüde katkı sağladığı hesaplanamamaktadır.

6. Diğer Teşvikler

Yatırımların ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun¹² ile yeni getirilen bazı teşvikler de şöyledir:

- 1- Gelir Vergisi Stopajı Teşviki
- 2- Sigorta Primi İşveren Paylarında Teşvik
- 3- Bedelsiz Yatırım Yeri Tahsisi
- 4- Enerji Desteği

B- KOBİ’lere Yönelik Teşvikler

Genel teşvik uygulamalarından ayrı olarak, 21.12.2000 tarihli Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Yatırımlarında Devlet Yardımları Hakkında Karar KOBİ’lere yönelik teşvik hükümlerini düzenlemektedir. Kararın, KOBİ’lerin kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler ile Avrupa Birliği normlarına ve uluslararası anlaşmalara uygun olarak desteklenmelerini, uluslararası düzeyde rekabet edebilmelerini teminen üretim, kalite ve standartlarını artırmalarını, istihdam yaratmalarını sağlamayı amaçladığı hükme bağlanmıştır. KOBİ’lere yönelik teşvikler ise şunlardır:

1. Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası
2. Bölünme, Devir veya Hisse Değişimine İlişkin Vergi Ertelemesi
3. İstihdamı Artırmaya Yönelik Vergi İndirimi ve İstisnası
4. AR-GE Faaliyetlerine Tanınan Muafiyetler
5. AR-GE İndirimi
6. Esnaf Muafılığı
7. Kredi Teminatı Sağlayan Kuruluşlara Tanınan Kurumlar Vergisi İstisnası

C- Serbest Bölgelere Yönelik Teşvikler

Serbest bölgelerin kurulması, yer ve sınırlarının tayini, yönetimi, faaliyet konularının belirlenmesi, işletilmesi, bölgelerdeki yapı ve tesislerin teşkili ile ilgili hususları düzenlemek üzere 1985 yılında 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu çıkarılmıştır. Türkiye’de ihracat için yatırım ve üretimi artırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etmek, dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanmak serbest bölge kurulmasındaki temel amaçları oluşturmaktadır.

Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayıldığından gümrük mükellefiyetlerine ilişkin hükümler bu bölgelerde uygulanmaz. Bölgeye giriş-çıkış noktalarında Gümrük Kanunu ve ilgili mevzuat hükümleri uygulanmakla beraber, bölgeye giren ve bölgeden yurt dışına çıkan mallar için gümrük vergisi, resim, harç ve diğer mali yükümlülükler, Serbest Bölgeleri Tesis

¹² 12.06.02.2004 Tarih ve 25365 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

ve Geliştirme Fonu hariç, uygulanmaz. Serbest bölgelerde vergi, resim, harç ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

D- İhracata Yönelik Teşvikler

İhracatçılar için vergi teşvikleri genel olarak gümrük vergisi muafiyeti ile vergi, resim, harç istisnasından oluşmaktadır. İhracatçıların dünya fiyatlarından girdi temin edebilmelerini ve böylece uluslararası piyasalarda rekabet gücünü çekmemelerini sağlamak üzere, Dahilde İşleme Rejimi Kararı çerçevesinde bazı malların ithalinde gümrük vergisi kolaylığı getirilmiştir. Bu şekilde ithal edilen mallar gözetim ve korunma önlemleri, ithalatta haksız rekabetin önlenmesi gibi ticaret politikası araçlarına da tabi tutulmamaktadır.

Son yıllarda mahsup sistemi, prim ödemesi ve ihracat iadesi gibi isimler altında vergi iadesi sistemine benzer uygulamalar münferit şekillerde kullanılmaktadır. Eximbank tarafından sunulan ihracat kredi programları da yaygın şekilde kullanılan enstrümanlardandır.¹³

Mal ve hizmet ihracatı katma değer vergisinden ve özel tüketim vergisinden istisna edilmiştir. Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için, teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması ve teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattından geçerek bir dış ülkeye vasıl olması gerekmektedir.

E- Menkul Sermaye İratlarına Yönelik Vergi Harcamaları

Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesi hükmü gereğince; sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdî sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradı sayılmaktadır.¹⁴

Menkul sermaye iradının vergilendirilmesinde elde edilen gelirin, irat veya kazanç olup olmaması bakımından bazı farklılıklar vardır. Eğer bu sermaye piyasası araçları karşılığında elde edilen gelir, dönemlik nitelikte ve bir tür nema özelliğinde ise “menkul sermaye iradı”, elden çıkarılmasından sonra yani aracın satışından elde edilen bir kazanç ise “değer artış kazancı” olarak değerlendirilecektir. Bunun yanında nema niteliğinde yapılan ödemeler, ödemenin niteliğine göre vergi kesintisine konu olabilmektedirler. Kesinti oranlarını belirleme zamanı ve yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilmiştir ve Bakanlar Kurulu menkul sermaye iratlarından yapılacak kesinti oranını %0 ile %50 arasında belirleme hakkına sahiptir.

Menkul sermaye iratlarının, ticari işletmeler ile kurumlar tarafından elde edilmesi ile gerçek kişiler tarafından elde edilmesi halinde vergilendirme bakımından bazı farklılıklar bulunmaktadır. Menkul sermaye iratlarının ticari işletmeler ve/veya kurumlar tarafından elde edilmesi halinde, bu gelir ticari ve/veya kurum kazancı olarak değerlendirilmekte ve bunun sonucu olarak da gelir vergisi kanunu ile gerçek kişilere tanınan bazı vergi bağışıklıkları, ticari işletmelere ve kurumlara uygulanmaktadır. Bu durum, özellikle Sermaye Piyasası’nın gelişimini olumsuz etkilemektedir.

¹³ Yavuz Mollaihsanoğlu, İhracat Teşvikleri, Dış Ticaret Müsteşarlığı, İhracat Genel Müdürlüğü Yayınları, Ankara, 2000, s.4.

¹⁴ Abdurrahman Akdoğan, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3.B., Gazi Kitabevi, 2001, s.215.

IV. VERGİ HARCAMALARINI ÖLÇME YÖNTEMLERİ

Ülkemizde vergi harcamalarını ölçmek için iki temel yöntem kullanılmaktadır. İlk yönteme göre istatistiki işlemler kullanılarak beyanname verilmeyen ve dolayısıyla hiç muhasebe kaydına konu olmayan esnaf muaflığı gibi muaflikların ölçülmesidir. Bu yöntem sadece bilgi vermektedir. Bu yöntemden tam ve doğru sonuçları elde etmek mümkün değildir.

İkinci yöntem muhasebeye konu olan indirim, istisna ve muafiyetlerin vergi harcaması olarak muhasebeleştirilmesi sonucunda elde edilmektedir. Bu yöntemden doğru sonuçlar elde edilmektedir. Kamu muhasebesinde 630- Giderler Hesabının yardımcı hesaplarında vergi harcaması olarak kaydedilen indirim, istisna ve iade rakamları düzenli olarak kamuoyuna açıklanmaya başlanmıştır.