

Maliye Çalışmaları Dergisi

Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2021-863797

Araştırma Makalesi / Research Article

Tüketim ve Gelir Vergileri Açısından Optimal Vergileme

Optimal Taxation of Consumption and Income

Mikail PEHLİVAN¹ 



Öz

Optimal vergileme ve optimal vergi sistemi tasarımı hem etkinlik ve adalet ödünleşmesi bakımından önemli olmakta hem de bu araştırmalar kamu maliyesi ve uygulamalı iktisat alanında çok eskiye dayanmaktadır. Bu çalışmada odak noktası optimal tüketim ve gelir vergileri olacak şekilde sınırlandırılırken, öncelikle konuyla ilgili olan aşırı yük ve etkinlik kavramları açıklanmakta; akabinde optimal vergileme ve optimal vergi sisteminin yapısı ele alınmaktadır. Daha sonra, optimal tüketim ve gelir vergileri incelenerek teorik tartışmaların ekonomideki yansımaları üzerinde durulmaktadır. Çalışmanın amacı, tüketim ve gelir vergilerinde optimal kavramının nasıl ele alındığını literatür incelemesi ile ortaya koymak ve teorik çalışmaların vergi politikalarına dönüşüp dönüşmediğini incelemektir. İnceleme sonucunda optimal vergi teorisinde çalışmaların (i) gelirin düz oranlı vergilendirilmesi, (ii) yüksek gelire sıfır marjinal vergi oranı uygulanması ve (iii) vergilendirmenin dolaylı vergilere kaydırılması üzerinde odaklandığı görülmekte ve bu odak noktaları vergi reformlarında karşılık bulmaktadır. Fakat görülmektedir ki optimal vergileme her ülkenin aynı reçeteyi uygulaması demek değil, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin kendine has sosyo-ekonomik yapılarına göre ve toplumu kapsayıcı biçimde dinamik olarak ele alınması gerekmektedir. Optimal vergi teorisinde geçmişten günümüze süregelen tartışmalar *etkinlik* ve *adalet* ilkeleri çerçevesinde gerçekleşirken, teknolojinin de gelişmesiyle beraber gelecekte de vergilemede optimalite tartışmalarının devam edeceği söylenebilir. Ayrıca ülkelerin gelişmişlik seviyeleri, uluslararası vergi rekabeti, sermaye akımları ve çevresel unsurlar gibi etkenler de konuyu politik açıdan her zaman canlı tutmaya devam edecektir.

Anahtar Kelimeler: Optimal vergileme, Tüketim vergisi, Gelir vergisi, Gelir etkisi, İkame etkisi

ABSTRACT

Optimal taxation and tax system design both involve important trade-offs with respect to efficiency and fairness, and researchers in the fields of public finance and applied economics have analyzed these issues for many years. In this study, while the focus is primarily on optimal consumption and income taxes, we first explain the concepts of excessive burden and

¹Araştırma Görevlisi, Trakya Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Edirne, Türkiye

ORCID: M.P. 0000-0002-7273-333X

Corresponding author:

Mikail PEHLİVAN,
Trakya Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi, Maliye Bölümü, Edirne, Türkiye
E-posta: mikailpehlivan@gmail.com

Submitted: 18.01.2021

Revision Requested: 31.01.2021

Last Revision Received: 15.03.2021

Accepted: 16.03.2021

Citation: Pehlivan, M. (2021). Tüketim ve gelir vergileri açısından optimal vergileme. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2021; 65: 91-113.
<https://doi.org/10.26650/mcd2021-863797>



efficiency as they relate to this topic. Then, we examine optimal taxation and the structure of an optimal tax system. Lastly, we address optimal consumption and income taxes, emphasizing theoretical discussions on their impact on the economy. The aim of this study is to reveal how the concepts of optimal consumption and income taxes are related, through a literature review, and to examine whether theoretical studies have influenced tax policies. This review reveals that studies of optimal tax theory focus on (i) flat rate taxation of income, (ii) zero marginal tax rates on high income, and (iii) shifting taxation to indirect taxes, and that these concepts have been reflected in tax reforms. However, we find that optimal taxation does not mean that every country applies or should apply these concepts in the same way; they should be considered according to the specific socio-economic structures of developed and developing countries, in a way that reflects each society. While discussions on optimal tax theory from the past to the present must take place within a framework of *efficiency* and *fairness*, discussions of optimality in taxation will continue into the future with developments in technology. In addition, factors such as a country's level of economic development, international tax competition, capital flows, and environmental factors will keep the issue politically alive.

Keywords: Optimal taxation, Consumption tax, Income tax, Income effect, Substitution effect

EXTENDED ABSTRACT

From a microeconomic point of view, taxation is undoubtedly a burden as it reduces the economic power of the individual being taxed. From a macroeconomic perspective, taxation transfers income from the private sector to the public sector. Taxation affects many things in an economy, with effects on income distribution, resource allocation, capacity utilization, employment, prices, and economic growth.

Improving efficiency in resource allocation through taxation conflicts with the principle of fairness in income distribution; while taxation improves income distribution, resource allocation deteriorates. This conflict can be eliminated if optimal income and consumption tax rates can be determined. For this reason, it is important to include the burden of taxation in an analysis of this issue.

Optimal taxation is based on assumptions that (i) do not apply head tax-type taxes that do not affect relative prices in the economy, (ii) a perfectly competitive market system and a fixed return to scale reflect the preferences of individuals, and therefore optimal taxation can be expressed as an effort to achieve maximum tax revenue with minimum administrative costs using a limited number of tax instruments. However, this balance is not easy to achieve. It may be easy to determine the benefit obtained using a model based on a single individual, but it is not easy to determine this in models that include all individuals in a society where preferences differ. In the optimal taxation literature, the focus is usually on reducing taxation costs. In the simplest models, the main goal is to minimize efficiency costs in taxation. In more complex models, an optimal tax system is obtained by establishing a balance between income distribution and efficiency costs.

While this study is primarily focused on optimal consumption and income taxes, the concepts of excess burden and efficiency as they relate to the subject are explained first. Next, optimal taxation and the structure of optimal tax systems are examined. Then, optimal consumption and income taxes are discussed, emphasizing the theoretical impact on the economy. The aim of this study is to reveal how the concept of "optimal" applies to consumption and income taxes through a literature review, and to examine whether theoretical studies have been implemented in tax policies.

Some constraints with respect to theory and practice make it difficult to design an optimal tax system. First, perfectly competitive market conditions are assumed in the theory of optimal taxation. In other words, market frictions and failures such as asymmetric information and externalities are not considered when determining an optimal tax structure. The second major constraint in terms of theory is that administrative costs are neglected. In practice, high administrative costs cause the tax gap to widen, which leads to a departure from optimal taxation. The third important constraint is that theoret-

ical studies typically focus on developed countries. In practice, political constraints can be addressed from two perspectives: (i) limits due to national political taxation and (ii) the pressures of international organizations.

Optimal taxation theory has been criticized on a number of points, and many state that these criticisms make the theory too far from reality to be useful. Given this, the criticisms are (i) focusing more on vertical fairness in taxation rather than horizontal fairness in the literature on optimal taxation, (ii) ignoring the existing tax system; in other words, it is assumed the existing tax system would be fully replaced by an optimal tax system if one could be designed, and (iii) excluding administrative and political constraints in the analysis.

Based on our analysis, we find that studies on the optimal tax theory focus on (i) flat rate taxation of income, (ii) zero marginal tax rates on high income, and (iii) a shift from direct taxation to indirect taxes, and find that these issues are reflected in actual tax reforms. However, we find that optimal taxation does not mean that every country applies the same prescription; tax systems should be considered in light of the specific socio-economic structures of both developed and developing countries, in a way that reflects the individual society. While discussions of optimal tax theory from past to present take place within the framework of efficiency and fairness, it can be said that discussions of optimality in taxation will continue as technology continues to develop. In addition, the level of development of a given country, international tax competition, capital flows, and environmental factors will continue to keep the issue of optimal taxation politically alive.

1. Giriş

Bir ülkede belli bir dönem içinde uygulanan vergilerin bütünü vergi sistemini oluşturmaktadır. Vergilerin ihtiva ettikleri amaçların çatışmaması, iktisadi ve mali amaçlara cevap verecek şekilde (veya mali olmayan amaçlarda dahil olmak üzere), vergi kaosundan uzak olarak bir bütün ve uyum içinde işlemesi durumunda bir vergi sisteminden bahsedilebilir. Bu durumun aksi hali bir vergi sistemini değil, vergi kaosunu ifade etmektedir. Vergiler, *tarihsel vergi sistemleri* ve *optimal/rasyonel/ideal/teorik vergi sistemi* biçiminde iki şekilde oluşabilir. Tarihsel vergi sistemlerinde vergiler, birbirleriyle bir ahenk oluşturarak tarihsel süreç içerisinde oluşabilirken, optimal/rasyonel/ideal/teorik vergi sisteminde ise amaca uygun bir biçimde oluşturulabilir (Schmölders, 1976, s. 243-249).

Tarihsel vergi sistemi çerçevesinde ele alınan, randıman vergi sistemi, kişisel gelir vergisi sistemi ve tüketim vergileri sisteminin oluşmasındaki temel motivasyon, vergiye karşı en az tepki olacak şekilde belirli mali amaçlara ulaşmaktır. Bu tür vergi sistemlerinin kendi içinde çelişkileri bulunmaktadır ve bu bağlamda iktisat politikasının amaçlarına uygun olarak geliştirilmiş bir vergi sistemi yapısı söz konusu değildir. Bu noktada, doktrinci ön yargıların ve zayıf siyasi kararların ürünü ve güdümünde olan vergilerin olmadığı optimal vergi sistemi düşüncesi maliye alanında daima tartışılmalıdır. Optimal vergileme yaklaşımı, refah artışını temel amaç edinerek, bu amacı gerçekleştirirken etkinlik maliyetleri ile vergi adaleti arasında optimal dengeyi sağlamaya çalışmaktadır (Schmölders, 1976, s. 250; Tenhunen, 2007, s. 13-14; Turhan, 2020, s. 389-391).

Vergileme vasıtasıyla kaynak tahsisinde etkinliğin sağlanması, gelir bölüşümünde adaletin bozulmasına; gelir bölüşümünün iyileştirilmesi durumunda ise kaynak tahsisinin bozulması söz konusu olmaktadır. Gelir ve tüketim vergilerinde optimal oranların saptanabilmesi halinde bu çatışma ortadan kaldırılabilecektir (Nadaroğlu, 2000, s. 292-293).

Bir vergi sistemi genellikle üç kriter açısından incelenmektedir. Bu kriterler (i) adalet, (ii) idari maliyetler ve (iii) etkinliktir. Optimal vergileme teorisinde ise bu üç kriter ekonomik bir analiz ile bir araya getirilirken, bireysel ve sosyal refah kavramları çerçevesinde farklı şekillerde ağırlıklandırılmaktadır. Bu bağlamda (Heady, 1993, s. 17; Salanié, 2003, s. 148-149);

(i) *Adalet*: Sosyal refah, toplumun refahının bir göstergesi olarak görülmekte ve bireylerin faydalarına bağlı olarak ele alınmaktadır. Bununla birlikte, sosyal refah sadece bireysel faydaların toplamı olarak değil, bu faydaların nasıl eşit dağıtıldığına da bağlı olabilir. Yani, bu eşitsizlik artıkça sosyal refahın azaldığı varsayılır. Bu şekilde, sosyal refah kavramı, vergi sistemindeki bir adalet fikrini yansıtmakta ve vergilerin eşitsiz dağılımı ne kadar azaltılır ise adalet o derece yaklaşmaktadır. Bu nedenle, sosyal refahın maksimize edilmesi bu kriterin yorumuna da bağlıdır. Optimal vergi teorisinde adalet kriteri daha çok dikey adalet üzerinde durmakta ve yatay adalet ihmal edilmektedir.

(ii) *İdari maliyetler*: İdari maliyetlerin yüksek olması, devletin hizmetleri finanse etmek için daha fazla brüt vergi geliri toplamasını gerektirecek ve bu da bireysel faydanın azalması ile sosyal refahın olumsuz etkilenmesine neden olacaktır. Optimal vergi teorisinde bu kriter ihmal edilmekte ve teorinin en önemli kısıtlarından birini oluşturmaktadır.

(iii) *Etkinlik*: Vergilerin gelir ve ikame etkileri nedeniyle bireylerin kararlarında meydana gelen sapmalar fayda fonksiyonunu olumlu veya olumsuz etkilemekte ve bu da sosyal refahta değişime neden olmaktadır. Optimal vergi teorisinde etkinlik mevzuu üzerinde durulmakta ve önem arz etmektedir.

Bu çerçevede optimal vergi sistemi, sosyal refahı daha fazla artıracak farklı bir vergi reformunun olmaması durumunu ifade etmektedir. Bu durumda, optimal vergi teorisi açısından tüke-

tim ve gelir vergileri ele alınırken etkinlik ve adalet terazisinde daha çok etkinliğin ağır bastığı, diğer bir deyişle etkinlik açısından incelendiği ifade edilebilir.

Gelir ve tüketim vergileri bakımından optimal vergi sisteminin tasarlanmasının ulusal ve uluslararası açılardan olası faydaları bulunmaktadır. Bunlardan bazılarını ifade etmek gerekirse, optimal bir vergi sistemi ile (i) öncelikle aşırı kamu sektörü borçlanmasına başvurmadan temel harcamaları finanse etmek için yeterli gelir sağlanabilir, (ii) vergi geliri eşitlik ve adalet ilkelerine uygun biçimde ve ekonomik faaliyetler üzerindeki caydırıcı etkileri en aza indirecek şekilde artırılabilir, (iii) ülkeler küreselleşme, iklim değişiklikleri gibi çağın getirdikleri zorlu olgulara karşı cevap verecek dinamik bir vergi yapısına sahip olabilir, ve bunlar (iv) uluslararası normlardan önemli ölçüde sapmayan şekillerde yapılabilir. Aynı zamanda bu olası faydalar optimal bir vergi sisteminin tasarımında hedeflerin ne olması gerektiğini de göstermektedir.

Optimal vergileme ile ilgili literatürün oldukça geniş olmasından dolayı çalışmanın odak noktası optimal tüketim ve gelir vergileri olacak şekilde sınırlandırılmıştır. Çalışmada ilk olarak aşırı yük ve etkinlik kavramları açıklanmakta; akabinde optimal vergileme ve optimal vergi sisteminin yapısı ele alınmaktadır. Daha sonra ise optimal tüketim ve gelir vergileri incelenerek teorik tartışmaların ekonomideki yansımaları üzerinde durulmaktadır. Sonuç kısmı ile, hem bir genel değerlendirme yapılmakta hem de konuyla ilgili eleştirilerde ve çıkarımlarda bulunmaktadır.

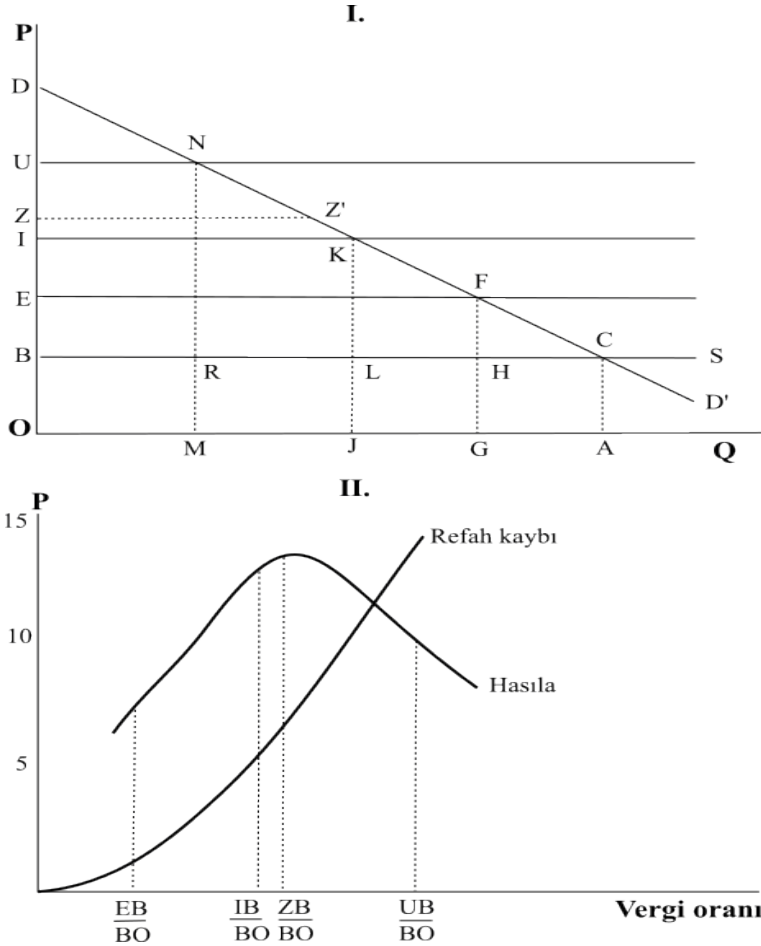
2. Aşırı Yük ve Etkinlik Kavramları

Vergi, bireyin iktisadi gücünde bir azalma yarattığı için bir yüke neden olmaktadır. Çünkü mikro açıdan mükelleflerin gelirlerinin, makro açıdan ise toplumun gelirlerinin, özel sektörden kamu sektörüne aktarılmasına neden olmaktadır (Kirmanoğlu, 2014, s. 276). Vergileme, ekonomide birçok alanı etkilemektedir. Gelir bölüşümü ve kaynak tahsisi üzerindeki mikro etkileri olmakla beraber, kapasite kullanımı, istihdam, fiyatlar ve ekonomik büyüme üzerinde makro etkileri söz konusudur. Bu nedenle yapılan analizlerde verginin oluşturduğu yüke dikkat edilme-lidir (Musgrave ve Musgrave, 1989, s. 234-235). Tüm vergi ödemeleri bireylerin davranış ve tercih bileşimlerinde değişikliklere neden olmaktadır. Örneğin, vergi karşısında tüketici, tüketimlerini veya tasarruflarını kısarken, üretici ise maliyetlerini kısma, nakit varlıklarını azaltma veya borçlanma yoluna gidebilmektedir (Bulutoğlu, 1962, s. 5). Bu bağlamda aşırı yük (excess burden) veya etkinlik kaybı (efficiency loss) olarak tanımlanabilecek bu durum, vergilerin kişilerin karar verme yetilerinde sapmalara neden olarak etkinlik kaybına neden olmaktadır. Yani, verginin toplam aşırı yükü, toplumdaki kişilerin ilave her birim vergide ödediği miktarının üzerinde ek bir maliyettir. Devletin vergi geliri ile topluma olan toplam maliyeti arasındaki fark aşırı yüküdür [ödenen vergi+aşırı yük (tercih sapmaları sonucu piyasada oluşan fayda kaybı)=toplam maliyet]. Vergileme de etkinlik ise, verginin neden olduğu bu sapmaların (aşırı yük) olmadığı durumu ifade etmektedir (Hyman, 2010, s. 452; Lindsey, 1997, s. 6; Rosen ve Gayer, 2008, s. 331; Wilkin-son, 1992, s. 22-23).

Diğer bir deyişle, mikro iktisadi analiz çerçevesinde, “*vergi, marjinal maliyet ile fiyat arasında giren gerçek maliyet dışı bir eleman olduğundan, üretici ve tüketici rantlarında arz ve talep fonksiyonlarının elastikliklerine bağlı olarak, vergileme ile devlete aktarılan miktarın üzerinde bir azalmaya yol açar. Neticede, üretici ve tüketici rantlarında meydana gelen azalma, vergi olarak devlete aktarılan miktarın üzerinde kalır ve işte, ekonomide yok olan bu rantların toplamı, aşırı vergi yükü kavramını oluşturur*” (Önder, 1982, s. 97).

Vergi oranı, hasıla ve refah kaybı arasındaki ilişkiyi ifade eden aşırı yük Şekil 1’de görülmektedir.

Şekil 1: Vergi Oranı, Hasıla ve Aşırı Yük İlişkisi



Kaynak: Musgrave ve Musgrave, 1989, s. 285.

Şekil 1 üzerinden vergi sisteminin ne kadar etkin olduğu görülebilir. Verginin bir mal üzerine koyulduğu varsayımı altında, I. kısımdaki DD' talep eğrisini, BS ise arz eğrisini ifade etmektedir. Vergi koyulmadan önce OB fiyat düzeyinde çıktı miktarı OA kadarken, tüketici artığı BDC üçgeni olmaktadır. EB kadar vergi koyulduğunda, arz eğrisinin yükseldiği (EF) ve yeni tüketici artığının EDF üçgeni olduğu görülmektedir. Burada, toplam daralma BEFC alanı kadardır, fakat BEFH kısmı vergi olarak hazineye gitmektedir. İşte bu noktada HFC (BEFC-BEFH) üçgeni¹ kadar alan aşırı yükü (refah kaybı) temsil etmektedir. IB kadar vergi koyulduğunda, çıktı miktarı OJ'ye düşmekte, vergi hasılası BIKL alanı kadar olmakta yani, hasıla yükselmekte, tüketici artığı ise düşerek IDK alanı kadar olmaktadır. Böylece, aşırı yük yükselmekte ve LKC alanı kadar

1 Arnold Harberger'in aşırı yük alanında literatüre yaptığı katkılar nedeniyle bu üçgene "Harberger Üçgeni" de denilmektedir (Auerbach ve Hines Jr., 2001, s. 3).

olmaktadır. Son olarak, vergi oranı UB kadar olursa, çıktı miktarı OM'ye düşmekte, hasıla ise yükselerek BUNR alanı kadar olmakta, aşırı yük ise RNC alanı kadar artmaktadır.

Farklı vergi oranları bağlamında vergi hasılası ile aşırı yük arasındaki ilişki II. kısımda görülmüşken, üç önemli sonuca ulaşılmaktadır: (i) İlk olarak vergi hasılasının giderek yükseldiği fakat ZB oranının ötesine geçince azaldığı görülmektedir. (ii) Vergi oranı arttıkça aşırı yük artmaktadır ve özellikle ZB'nin üzerindeki oranlar tamamen verginin amacına zarar vermektedir. (iii) Vergi oranı arttıkça aşırı yük daha fazla artmaktadır, vergi sisteminin kalitesi toplam hasılanın aşırı yüküne oranı ile ifade edilebilir. Bu noktada, vergi oranının artması bu rasyoyu düşürmekte, ZB üzerindeki oranlar ise hem hasılanın düşmesi hem de aşırı yükün daha fazla artması nedeniyle rasyonun daha çok düşmesine neden olmaktadır.

Yeni bir vergi koyulduğunda veya oranı artırıldığında, arz ve talep eğrilerine bağlı olarak üretici ve tüketici rantlarında meydana gelen azalma vergi olarak ödenen miktardan daha fazla olmaktadır. Vergi nedeniyle piyasadaki aktörlerin davranışlarındaki sapmalar arttıkça aşırı yük de artmaktadır. Aşırı yük hesaplamaları ile, vergi dolayısıyla oluşan refah kaybı ortaya koyulmaya çalışılmaktadır ve vergi dolayısıyla oluşan aşırı yükün vergi oranının karesi kadar olduğu ifade edilmektedir (Auerbach, 1982; Rutherford ve Paltsev, 1999, s. 15; Smith, 2015).

3. Optimal Vergileme ve Optimal Vergi Sistemi

Rasyonel bir vergi sistemi için gerekli olan kriterleri, Adam Smith (1776) "Ulusların Zenginliğinin Doğası ve Nedenleri Üzerine Bir İnceleme" adlı eserinde belirtmektedir. Bunlar: (i) Eşitlik ve adalet: Toplumdaki bireylerin mali güçleri oranında vergi ödemeleri gerekmektedir. (ii) Kesinlik: Vergi yükümlülüklerinin açık ve anlaşılır olması gerekmektedir. (iii) Uygunluk: Vergilerin en uygun zamanda ve biçimde tahsil edilmesi gerekmektedir. (iv) İdari maliyetler: Verginin toplanma masraflarının düşük olması ve iktisadi faaliyetlere zarar vermemesi gerekmektedir. Bu ilkelere ilaveten, (v) Esneklik: Vergilerin otomatik stabilizatörler olarak ekonomik dalgalanmalara uyum sağlaması gerekmektedir. (vi) Vergi yükü: Yükümlülerin gerçekte kimin vergi ödeyicisi olduğunu açık bir şekilde bilmeleri gerekmektedir (Salanié, 2003, s. 59; Wilkinson, 1992, s. 15).

Optimal vergileme, (i) ekonomide, nispi fiyatları etkilemeyen baş vergisi türü vergilerin uygulanmadığı, (ii) tam rekabetçi piyasa sistemi ve ölçüğe göre sabit getirinin olması gibi kişilerin tercihlerini yansıtan varsayımlara dayanarak, sınırlı vergi araçları ile maksimum vergi hasılatını minimum idari maliyetler olacak şekilde elde etmeye yönelik bir çaba olarak ifade edilebilir. Fakat bu denge ifade edildiği kadar kolay değildir. Tek kişi üzerinden kurulan bir modelde, kişinin fayda düzeyini belirlemek kolay olabilir, ancak toplumdaki tüm bireyleri kapsayan ve tercihlerin farklılaştığı modellerde bunu belirlemek kolay olmamaktadır. Optimal vergileme literatüründe, genellikle vergileme maliyetlerinin düşürülmesine odaklanılmaktadır. En basit modellerde görüldüğü üzere, temel hedef vergilemede etkinlik maliyetlerini en aza indirmektir. Daha karmaşık modellerde ise optimal vergi sistemi, gelir bölüşümü ve etkinlik maliyetleri arasında denge kurularak ele alınmaktadır (Slemrod, 1990, s. 158).

Etkinlik açısından optimal vergileme, Pareto'nun optimum kaynak tahsisi ile tutarlıdır ve çözüm olarak, tüketiciler ve üreticiler tarafından yapılan tüm marjinal kararlarda tarafsız olan götürü vergiler savunulabilir. Ancak götürü vergilerle kalıcı bir vergi sistemi oluşturmak varsayımsal bir teoriden öteye geçmemektedir ve bu tür bir vergi, vergi sisteminin ancak küçük bir kısmında belki uygulanabilir. Götürü vergilerle sürdürülemeyen vergi sisteminde ise, koyulan her verginin piyasa aktörlerinin kararları üzerinde az ya da çok saptırıcı etkisi bulunmaktadır. Bu durumda, bu sapmaların minimum düzeyde tutulduğu ikinci en iyi optimizasyon sorunu optimal vergilemede araştırma konusu olmaktadır (Bailey, 1995, s. 59; Sandmo, 1976, s. 38).

Makro iktisadi açıdan vergi sisteminin esnekliği arttıkça optimal bir vergi sistemine yaklaşıldığı kabul edilebilir. Bilindiği üzere, Gayrisafi Yurtiçi Hasıla (GSYH) tahminleri, ekonomik şartlar göz önünde bulundurularak, vergi esneklikleri de kullanılarak vergi tabanıyla vergi hasılatını ilişkilendiren modellerle yapılmaktadır. GSYH'de gerçekleşen otomatik artış, vergi tabanındaki (gelir, harcama ve servet) genişlikle ilgilidir. Ekonomik büyüme ile vergi hasılatının artması veya ekonomik durgunlukta azalması verginin gelir esnekliğine bağlıdır (Kaplow, 2008, s. 84; Ulbrich, 2011, s. 29, 135).

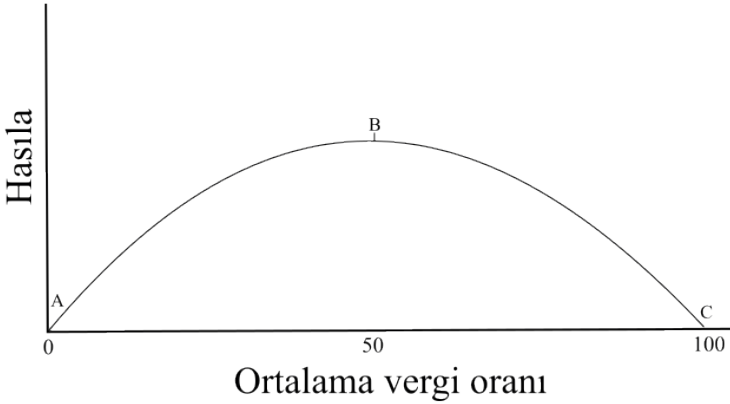
Verginin gelir esnekliği (y_t), vergi gelirindeki değişme oranının, milli gelir düzeyindeki değişme oranına bölümü olarak ifade edilebilir (Aksoy, 2011, s. 462; Susam, 2019, s. 207; Şener, 2016, s. 183).

$$y_t = \left(\frac{\Delta t}{t_0}\right) / \left(\frac{\Delta y}{y_0}\right)$$

Yukarıdaki denkleme göre, vergi matrahı büyüdükçe (kişisel gelir ve harcama vergileri için) verginin gelir esnekliği, artan oranlı vergi yapısı için ($y_t > 1$), azalan oranlı vergi yapısı için ($y_t < 1$), vergi matrahı artsa bile vergilerin gelir esnekliğinin artmadığı düz oranlı vergi için ise ($y_t = 1$)'dir. Gelir ile matrah arasında aynı doğrultuda bir ilişkinin olmadığı götürü vergiler için ise esneklik sıfıra yaklaşmaktadır (Şener, 2016, s. 183-184).

Vergi sisteminin esnekliği Laffer Eğrisi ile basit bir şekilde anlatılabilir. Anlatımda kolaylık sağlamak amacıyla vergilerin, kişilerin emek arzı, tüketim, tasarruf ve yatırım kararları üzerindeki gelir ve ikame etkileri bir yana bırakılırsa², Şekil 2'den de görüldüğü üzere vergi oranı %100 olduğunda vergi hasılatı sıfır olmaktadır. Yani, vergi sisteminin vergi hasılatını maksimum yapacak bir vergi esnekliğine sahip olmalıdır.

Şekil 2: Laffer Eğrisi



Kaynak: Trotman-Dickenson, 1996, s. 134.

2 Vergi idaresinin, vergi politikaları ile gerçekleşen olası üç etkide (verginin kişinin refahı üzerindeki doğrudan maliyeti, gelir etkisi ve diğer vergilerin neden olduğu sapmalar üzerindeki etkisi) fayda ve maliyet dengesini koruyarak sapmaları en aza indirmesi *optimal esneklik* olarak ifade edilirken, idarenin tamamlayıcılığı optimal vergi sistemi için kilit rol oynamaktadır (Slemrod ve Kopczuk, 2002, s. 93-94).

Laffer analizi aynı zamanda devletin aynı geliri iki farklı yolla nasıl elde edebileceğini de açıklamaktadır: (i) Dar vergi tabanına yüksek vergi oranları uygulanarak veya (ii) geniş vergi tabanına düşük vergi oranları uygulanarak elde edilebilir (Grecu, 2004, s. 5).

Verginin gelir esnekliği arttıkça, verginin konjonktürel esnekliği/pasif esnekliği de artmaktadır. Başka bir deyişle, vergi matrahının ne ölçüde konjonktürel gelişime bağlı olduğu, vergi tarife yapısının nasıl olduğu, vergi borcunun doğumu ile tahsili arasındaki zaman farkı ve vergilerde muafiyet ve istisnaların kapsamının geniş olup olmadığı verginin konjonktürel esnekliğini etkilemektedir (Aksoy, 2011, s. 462-463; Neumark, 1975, s. 326-327; Turhan, 2020, s. 320-323). Vergilerin konjonktürel esnekliği, vergilerin verimliliğini artırmaktadır. Uzun vadede ise kamu bütçelerinin krizlere karşı duyarlılığını artırırken, özel sektörün konjonktürel rizikosunu da azaltmaktadır (Schmölders, 1976, s. 103). Ayrıca, ekonomide özel sektörden kamu sektörüne veya kamu sektöründen özel sektöre kaynak aktarımı yapılmaktadır. Bu bağlamda, kaynak tahsisinde etkinliği sağlamak için oldukça esnek bir vergi sistemine sahip olmak gerekmektedir (Bird, 1992, s. 190-191). Vergilerin gelir esnekliklerinin yüksek olması konjonktürel esnekliği artırmasına neden olmakta ve bunların tümünün bir arada bulunması ise optimal vergi sistemini mümkün kılmaktadır.

3.1. Optimal Tüketim Vergisi

Tüketim vergileri, optimal vergileme alanının ilk araştırma sahası olarak ifade edilebilir. Çünkü düz veya tek oranlı tüketim vergileri vergilendirmenin kendisi kadar eski bir tarihe sahiptir. Düz oranlı bir vergi, gelir üzerine advalorem bir vergi veya spesifik bir tüketim vergisi şeklinde düzenlenebileceği gibi, kişinin gelir, tüketim ve servetine bakılmaksızın sabit miktarlı baş vergisi şeklinde de düzenlenebilmektedir (Thorndike, 2007, s. 203).

Düz oranlı vergiler konusunda yapılan çalışmalar Thomas Hobbes, Adam Smith ve John Stuart Mill gibi klasiklerin ortaya koyduğu görüşlerle yüzyıllar öncesine kadar gitmektedir. Akabinde, Milton Friedman'ın yaklaşımı ve son olarak 1980'lerin ortalarında Robert Hall ve Alvin Rabushka'nın -düz oranlı verginin İncil'i (the flat-tax Bible) olarak adlandırılan ve tüketim vergisi reformunda en ünlü model olan- kapsamlı çalışması bulunmaktadır (Thorndike, 2007, s. 204-206). Hall ve Rabuska'ya göre, mevcut vergi sisteminin en yıkıcı unsurlarından biri, tasarrufları ve yatırımları yüksek vergi oranları ve çifte vergilendirme ile cezalandırmasıdır. Önerilen vergi sistemi, tüketim bazlı olduğu için yatırımlar ve tasarruflar vergi dışında tutularak aynı zamanda bunların artırılmasına yönelik teşvik unsuru oluşturulmaktadır. Ayrıca, gelir vergisi de kurum ve kişisel gelir olarak ayrı ayrı vergilendirilmemekte, bir bütün olarak tek vergi oranı üzerinden vergilendirilmesi gerektiği savunulmaktadır. Modelin tek istisnası ise, belirli bir eşğin altındaki gelire herhangi bir vergi oranı uygulanmamasıdır (Grecu, 2004, s. 10-11).

Vergilerin kaynak dağılımı üzerindeki etkileri Pigou tipi vergilemede görülmektedir. Burada, konulan vergi marjinal dışsallığa eşit olmalıdır, buna Pigou dışsallığı da denilmektedir. Negatif dışsallığın içselleştirilmesine yönelik optimal üretim miktarının belirlenmesi uygulanacak verginin de optimal seviyede olmasını sağlayacaktır. Fakat bu durum ancak hiçbir regülasyonun ve asimetric bilginin olmadığı durumda mümkün olmaktadır (Nye, 2008, s. 34-35). Bu noktada, tüketim vergilerinde optimalite sorununu analitik çerçevede ilk formüle eden ve buna çözüm getiren Ramsey (1927)'dir. Ramsey (1927), kaynak tahsisinde etkinliğin korunması adına gerçekleştirilecek optimal vergilemeyi tüketim mallarının arz ve talep esnekliklerine göre ele almaktadır. Buna göre, talep esnekliği düşük olan mallara daha yüksek, talep esnekliği yüksek olan mallara ise daha düşük vergi konulmasını ifade etmektedir. Literatürde buna "*Ramsey Kuralı*" veya "*ters esneklik kuralı (inver-*

se elasticity rule)” denilmektedir (Ramsey, 1927, s. 58-59; Şen ve Sağbaş, 2017, s. 287). Ramsey Kuralı ile vergilemede etkinlik sağlanırken, adalet ihmal edilmektedir.

Tüketim mallarında optimal vergileme konusunda, Ramsey Kuralı'na alternatif olan bir yaklaşım da Corlett ve Hague (1953) tarafından geliştirilmiştir. Corlett ve Hague (1953)'e göre farklı mallar üzerine konulacak vergilerin, kişilerin boş zaman ve çalışma taleplerine olan tamamlayıcılıklarına göre belirlenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, boş zamanın tamamlayıcısı olan mallar daha yüksek vergilendirilmeli, çalışmanın tamamlayıcısı olan mallar ise daha düşük vergilendirilmelidir. Böylece, kişiler tarafından boş zamana olan talep azalabilir ve daha çok çalışmayı tercih ederek daha fazla gelir elde etmek suretiyle daha yüksek bir kayıtsızlık eğrisine ulaşabilir. Ayrıca, hesaplanması mümkün olmayan telafi edilmiş esneklikler yerine, malları gelir ve ikame etkilerinin tamamlayıcıları olarak değerlendirmek ve vergilendirmek daha gözlemlenebilir bir durumu temsil etmektedir (Corlett ve Hague, 1953, s. 21-30; Homburg, 2006, s. 334-335).

Optimal tüketim vergisi alanında farklı malların farklı oranlarda vergilendirilmesi konusu ilk olarak Ramsey (1927) tarafından ortaya konulmuş, daha sonra Samuelson (1951)³ tarafından genişletilmiştir. Fakat bu yazarların konuyu daha çok ekonomik açıdan ele aldıkları söylenebilir. Bulunan sonuçların pratikte uygulanabilir olması için birçok açıdan incelenmesi gerekmektedir. Bu çalışmalardan hareketle Atkinson ve Stiglitz (1972), optimal vergileme ile geleneksel yaklaşımlar arasındaki ortak bağı ortaya koymaya çalışmışlardır. Atkinson ve Stiglitz (1972)'e göre, bir vergi sistemi değerlendirilirken (i) etkinlik, (ii) adalet, (iii) yönetsel basitlik ve (iv) esneklik (istikrar politikalarıyla uyum) olmak üzere dört açıdan ele alınmalıdır. Çalışmada, ilk iki unsur açısından dolaylı ve doğrudan vergilerde optimal vergileme ele alınırken bunların belirleyicilerinin (i) talebin fiyat esnekliği, (ii) arzın fiyat esnekliği, (iii) bütçe kısıtı ve (iv) farklı grup malların çalışma ve boş zamanla tamamlayıcılık bağları oldukları ifade edilmektedir. Geleneksel yaklaşımın ifade ettiği, etkinlik açısından öne sürülen gelir esnekliği düşük olan malların yüksek vergilendirilmesi konusu, ancak emek arzının tamamen esnek olduğu kısmi denge yaklaşımına dayanılarak ifade edilmektedir. Ayrıca gelir esnekliği düşük olan malların yüksek vergilendirilmesi, etkinlik ve adalet arasındaki sert tartışmaları da beraberinde getirmektedir. Tek oranlı vergilemenin ise daha az aşırı yük ortaya çıkarabileceği, fakat kaynak tahsisinde etkinliğin sağlanması noktasında bir garanti olmadığı ifade edilmektedir (Atkinson ve Stiglitz, 1972; Diewert, 1988, s. 2,30).

3.2. Optimal Gelir Vergisi

Optimal vergi sistemi için yukarıda ifade edilen (i) eşitlik ve adalet, (ii) kesinlik (iii) uygunluk, (iv) idari maliyetler, (v) esneklik ve (vi) vergi yükü ilkeleriyle bağlantılı olmak üzere, optimal kişisel gelir vergisi (servet ve tasarruflar dışarıda tutulmak suretiyle) literatürde, doğrusal (düz oranlı/linear) ve doğrusal olmayan (artan/nonlinear) gelir vergisi tarifeleri üzerinden tartışılmaktadır. Doğrusal gelir vergisinde, ortalama vergi oranları gelirle birlikte değişirken, marjinal vergi oranları sabit kalmaktadır. Doğrusal olmayan gelir vergisinde ise ortalama vergi oranları ile birlikte marjinal vergi oranları da gelirle birlikte değişmektedir. Bu bağlamda doğrusal olmayan gelir vergisinde, doğrusal gelir vergisine göre daha güçlü bir artan oranlılık olduğu çıkarımı yapılabilmektedir. Bu durumda ise bazı bireyler vergi karşısında emek arzını artırırken (gelir etkisi), bazıları ise boş kalmayı (ikame etkisi) tercih etmektedir (Heady, 1993).

Doğrusal gelir vergisi sisteminin, (i) götürü vergi ve (ii) marjinal vergi oranları olmak üzere iki temel değişkeni bulunmaktadır. Götürü verginin herkesten eşit oranda alınmasının maliyeti

3 Samuelson, P.A., (1951). *Memorandum for U.S. treasury*. unpublished. [aktaran Atkinson ve Stiglitz (1972)]

gelir bölüşümünde adalette oluşan bozulmadır. Marjinal vergi oranı ise işgücü arzı kararları üzerinde etkili olduğundan etkinlik kaybı maliyeti söz konusudur. Devlet bu iki parametre üzerinde değişiklik yaparak vergi gelirlerini artırabilir ve geliri yeniden bölüştürebilir. Parametreler arasında optimal seçim, (i) devletin vergi gelirlerini ne kadar artırmak istediğine, (ii) toplumun yeniden bölüşümle ilgili tercihlerine dolayısıyla, sosyal refah fonksiyonuna, (iii) vergi sonrası ücret değişikliğinin iş gücü arzını nasıl etkileyeceğine ve (iv) vergi öncesi gelir bölüşümündeki adaletsizliğe bağlı olmaktadır (Gentry, 1999, s. 308).

Doğrusal gelir vergisi konusunda Stern (1976)'nin çalışması önemli görülmektedir (Heady, 1993, s. 27). Bulgulara göre, optimal vergi oranları, (i) emek arz esnekliğine, (ii) devletin gelir ihtiyacına ve (iii) sosyal değerlere (adalet ve eşitlik algıları) karşı duyarlıdır. Söz konusu parametrelerin her biri sırası ile sabit tutularak ampirik analizi yapılmaktadır. Devletin gelir ihtiyacı ve emek arz esnekliği sabit olduğunda optimal vergi oranları sosyal değerlere göre artarken, sosyal değerler ve emek arz esnekliği sabit tutulduğunda optimal vergi oranları devletin gelir ihtiyacına göre artmaktadır. Devletin gelir ihtiyacı ve sosyal değerler sabit tutulduğunda ise optimal vergi oranı işgücü arz esnekliğine göre azalır artabilmektedir. Emek arz esnekliği sıfıra yaklaştığında doğrusal olmayan gelir vergisinin aksine doğrusal gelir vergisinde bir etkinlik kaybı olmamakta, neredeyse birinci en iyi optimizasyon olan tam optimaliteye yaklaşmaktadır (Stern, 1976, s. 150, 160-161).

Doğrusal olmayan gelir vergisi sisteminde de en az saptırıcı etki ile en yüksek vergi hasılatının elde edilmesi amaçlanmaktadır. Doğrusal olmayan gelir vergisi konusunda Mirrlees (1971)'in çalışması öncü kabul edilmektedir. Mirrlees, çalışmasında kaynak tahsisinde etkinliği en az bozucu etkiye sahip optimal vergilemenin nasıl olması gerektiğine odaklanmaktadır. Bulgulara göre, optimal vergi sistemi (i) çalışanların niteliklerine/yeteneklerine ve (ii) çalışanların boş zaman ve çalışma arasındaki tercihlerine duyarlı olduğu ifade edilmektedir. Bu çerçevede, gelir vergisinin adaleti sağlamada genellikle düşünüldüğü kadar etkin bir araç olmadığı, geleneksel artan oranlı vergilemenin aksine gelir yükseldikçe marjinal vergi oranlarının düşmesinin etkinlik açısından daha uygun olduğu ve hem etkinlik hem de idari açıdan en uygun olan gelir vergisi yapısının doğrusal olması gerektiğine varılmıştır. Optimal vergi teorisi açısından doğrusal vergileme daha az sapmalara neden olurken, idari açıdan da vergi toplanırken eşitlik ve etkinlik arasında birinin aleyhine herhangi bir kötüleşme olmamaktadır. Ayrıca, toplumdaki bireylerin becerilerinin artırılması (eğitimle kazandırılacak yetenek bölüşümündeki adalet) optimal vergi oranlarının düşürülmesine neden olabilir (Heady, 1993, s. 27; Mirrlees, 1971, s. 207-208; Slemrod, 1990, s. 163-165; Tuomala, 1985, s. 671).

Teorik olarak, devletin, kişileri yeteneklerine göre ayarlanabilir bir marjinal vergi oranı ile vergilendirmesinin hem etkinlik açısından hem de kişilerin daha fazla çalışması yönünde (gelir etkisi) bir teşvik olabileceği düşünülmektedir. Fakat vergi otoritelerinin tüm kişilerin sahip olduğu yetenekleri gözlemleyememesi teoreminin kısıtı olarak belirtilebilir. Eğer bu mümkün olsaydı, o zaman saptırıcı olmayan, her bireye özel farklı vergilendirme yapılabilirdi. En yüksek gelire sahip kişinin sıfır marjinal vergi oranı ile vergilendirilmesi tam bu noktada genellikle kabul edilen görüş niteliğindedir. Çünkü gelir, yeteneğin göstergesi olarak alınmaktadır ve bu durumda geliri yüksek olan kişi en yetenekli kişi olmaktadır. Böylece, gelir bölüşümünde en üst grupta yer alan kişiler için uygulanması ifade edilen bu argüman ile, verginin (i) *ikame etkisini* ortadan kaldırarak etkinliği sağlamak ve (ii) düşük gelire sahip gruplar üzerinde *gelir etkisi* oluşturmak, diğer bir deyişle düşük gelirli grupların daha çok çalışarak sıfır marjinal vergi oranı dilimine ulaşması amaçlanmaktadır. Fakat toplumda en yetenekli olarak tabir edilecek grubun sınırlarının nasıl belirleneceği hâlâ cevabı bilinmeyen bir sorudur (Seade, 1977).

4. Teorik Optimal Vergileme Tartışmalarının Uygulamadaki Yansımaları

Optimal vergileme alanı refah iktisadının bir dalıdır ve sosyal refahı artırmak için hangi kaynaktan ne kadar vergi alınması gerektiğini normatif olarak araştırmaktadır. Bu doğrultuda teoride, vergi öncesi gelir bölüşümü ile ilgilenilmezken adalet düşüncesi de veri olarak alınmaktadır. Böylece sosyal refahın artırılması adına etkinlik kavramı ön planda tutulmaktadır (Hagemann, Jones ve Montador, 1988, s. 197; Slemrod, 1990, s. 158). Bu durum, teorik çalışmaların (i) *gelirin düz oranlı vergilendirilmesi*, (ii) *yüksek gelire sıfır marjinal vergi oranı uygulanması* ve (iii) *vergiledirmenin dolaylı vergilere kaydırılması* üzerine odaklanması ile kendisini göstermektedir. Konuyla ilgili teorik çalışmalar vergi reformları gerçekleştirilirken optimal vergi politikası oluşturulmasında uygulamacılara rehberlik etmektedir. Çünkü uygulanacak politikaların muhtemel amaçları ve etkileri öncelikle teorik çalışmalar ile ortaya konulmaktadır. Bu bağlamda teorik tartışmaların politikaları etkileyip etkilemedikleri önem arz etmektedir.

1980 sonrası vergi politikalarının, optimal vergi teorisinin söz konusu odak noktaları ile genellikle uyumlu oldukları görülmektedir. Şöyle ki, 1980 sonrası gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde iki eğilim göze çarpmaktadır: Vergi dilimlerinin azaltılması ve verginin tabana yayılması (Ganghof, 2005, s. 78). Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development) üyesi ülkelerde 1980 sonrası yüksek gelir üzerindeki marjinal vergi oranları giderek azaltılmıştır. Bu oran %80'lerden %60'lara kadar inerken, tüketim vergilerinde ise artış görülmüştür. Yine, çoğu OECD ülkelerinde doğrusal vergi sistemlerine doğru bir yönelim söz konusu olmuştur (Mankiw, Weinzierl ve Yagan, 2009). 1981 yılına ait OECD verileri, tek bir vergi oranına sahip OECD ülkesi olmadığını ve bu ülkelerin en az 10 dilimli vergi tarifesine sahip olduğunu göstermektedir. Fakat zamanla bu vergi dilimlerinin 10'nun altına düştüğü görülmekte ve hatta 2010 yılına gelindiğinde Çek Cumhuriyeti, Estonya ve Slovakya'nın gelir vergisi için tek bir oran kullandığı görülmektedir. Vergi dilimlerinde olduğu gibi en yüksek vergi oranlarında da düşüş görülmekte, 1981 yılında OECD ortalaması %65,7 iken, 2010 yılına gelindiğinde bu oran %41,7'dir ve hâlâ giderek düşmektedir (Torres, Kirsti ve Brys, 2012, s. 3). Dünya genelinde 77 ülke verileri ile yapılan araştırmada ise 1980-2002 yılları arasında en yüksek ortalama marjinal vergi oranlarının %61,3'ten %37,1'e düştüğü görülmüştür (Gwartney ve Lawson, 2006, s. 7).

OECD ülkelerinde aile durumu ve çocuk sayısı gibi kişisel özelliklere bakılmaksızın, belirli bir eşiğin altındaki gelirin vergilendirilmemesi (zero-rate bracket/sıfır oranlı vergi dilimi), bazı konuların vergiden muaf tutulması (tax allowance) veya brüt gelirden bazı indirimlerin (tax credit) yapılması söz konusudur. Bu uygulamanın birçok rasyonel izahı olabilir: Gelirin belli bir kısmının zorunlu giderlere harcanması veya o geliri elde etmek için zorunlu olarak harcanması gibi. Fakat bu uygulamanın temel amacı özellikle tek veya birkaç vergi dilimi olduğunda, vergi sisteminin sürdürülebilirliğini artırmak olabilir (Torres ve ark., 2012, s. 18). Vergilemede ödeme gücü ilkesi gereğince adalet düşüncesine de uygun düşen bu uygulamaların aslında yine etkinlik- le bir bağının bulunduğu söylenebilir.

Vergi tarifesinin üst basamağının marjinal vergi oranlarının indirilmesi ve alt gelir grupları için sıfır oranlı vergi dilimi, muafiyet ve indirim gibi uygulamaların yapılması ile (Kato, 2003, s. 97-98) düşük ve yüksek gelirlerde etkinlik ve adalet dengesi belli oranda sağlanmaya çalışılırken orta gelir grupların ise ihmal edildiği ifade edilebilir. Özellikle, tüketim vergilerinin ülkeler tarafından gelirlerini artırma aracı olarak görülmesi (European Commission, 2013, s. 30) mevzuu adaletten iyice uzaklaştırarak gelir bölüşümünü bozmaktadır.

Teorideki etkinlik ve adalet ile ilgili çıkarımların da uygulamada karşılıkları bulunmaktadır. Şöyle ki, marjinal vergi oranlarının düşürülmesi uzun dönemde ekonomik büyümeyi olumlu yön-

de etkilediği görülmekle beraber, gelir bölüşümünde adalet ise olumsuz etkilenmektedir (Godar, Paetz ve Truger, 2014, s. 3; Gwartney ve Lawson, 2006). Yani, tekil olarak hem etkinlik hem de adalet hakkındaki çıkarımlar doğrulanırken, aynı zamanda aralarındaki ödünleşimin gerçekliği de ortaya çıkmaktadır.

Bu çerçevede, şu soru karşımıza çıkmaktadır: *Mali konsolidasyonun sağlandığı ve aynı zamanda sosyal olarak kabul edilebilir bir vergi reformu nasıl yapılabilir?* Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler zaman içerisinde vergi sistemlerinde reform yapma ihtiyacı hissetmektedirler. 1980 sonrası süreçte de gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin vergi reformlarında benzer bir yol izlendiği görülmektedir. *Fakat gelişmekte olan ülkelerin gelişmiş ülkelerle benzer bir yol izlemesi rasyonel midir?* Bu bağlamda ülkelerin gelişmişlik düzeylerine göre vergi reformuna ihtiyaç duydukları nedenlere ve ülkelerin ekonomik ve siyasi yapılarına bakmak gerekmektedir.

Gelişmekte olan ülkelerde vergi reformu yapılmasındaki temel amaç daha fazla kamu geliri- nin sağlanması iken, gelişmiş ülkelerde bu amaç vergi sisteminin etkin olmayışından kaynaklanmaktadır (Akkaya, 1988, s. 346). Gelişmekte olan ülkelerde, etkin ve verimli vergi sistemlerinin kurulmasında bazı zorluklar söz konusudur. Bunlardan ilki, ekonomik yapının belirli vergileri koymayı ve toplamayı zorlaştırması; ikincisi, vergi idaresinin sınırlı kapasitesi; üçüncüsü, temel verilerin yetersizliği veya kalitesizliği ve son olarak, birçok gelişmekte olan ülkede, siyasi yapının rasyonel vergi politikasına gelişmiş ülkelere göre daha az uygun olmasıdır. Kısaca, gelişmekte olan ülkelere ekonomik, idari ve politik açıdan bakıldığında, kayıt dışı ekonominin büyüklüğü, verginin idari ve uyum maliyetlerinin yüksek olması, vergilere ilişkin istatistiksel verilerin yetersizliği ve güvensizliği ve gelir bölüşümünde adaletsizliğin yüksek olması gibi sorunlar görülmektedir. Bu nedenle vergileme daha çok dolaylı vergiler üzerine kaymaktadır (Tanzi ve Zee, 2000, s. 299-301).

1980'lerde gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergilerin vergi gelirlerinin ana kaynağını oluşturduğu görülmektedir (Avi-Yonah ve Margalioth, 2007, s. 4-5). Öyle ki dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı %80'leri bulabilmekte, fakat doğrudan vergilerin vergi gelirleri içindeki payı %25'leri geçmemektedir. Gelişmiş ülkelerde ise dolaylı vergilerin payı %27 civarında iken, doğrudan vergilerin %40'ların üzerinde olduğu görülmektedir (Peñalosa ve Turnovsky, 2005). Bu durum Tablo 1 ile verilen bazı OECD ülkeleri için karşılaştırılmalı olarak görülebilmektedir.

Tablo 1: Bazı OECD Ülkelerinde Gelir ve Tüketim Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payları (%)

Ülke/Yıl	Gelir Vergileri			Tüketim Vergileri		
	1985	2000	2018	1985	2000	2018
ABD	42,8	42,2	41,1	15,4	16	15,4
Kanada	44,1	36,8	36,2	26,1	24,2	21,9
Japonya	45,8	21,1	19,1	12,1	19,3	18,1
Belçika	40,6	31,4	27	22,7	25,9	23,9
Lüksemburg	44,6	18,5	23,5	23,4	26,6	23,3
Fransa	17,3	17,9	20,5	28,7	26,1	25,8
Almanya	34,8	25,3	27,2	24,6	28,5	25,3
İngiltere	39,1	29	27,3	29,4	32,2	31,5
İsviçre	40,9	29,6	30,7	17,5	21,9	17,8
İtalya	36,8	24,8	25,6	23,6	28,2	25
İspanya	26,2	19,3	22,2	27,7	30,6	27,3
Avustralya	54,6	37,7	41,1	28,7	28,8	21,9

Norveç	39,3	24,2	25,3	36,3	31,4	28,1
İsveç	42	33,4	29,4	25,4	24,9	27,2
Finlandiya	51	30,6	28,9	35,7	29,2	32,4
Danimarka	56,8	52,7	54,4	32,9	33,4	30,3
Hollanda	26,3	15,1	20,5	23,4	29,7	27,1
Yeni Zelanda	68,7	43,1	37,5	22	34,7	35,3
Avusturya	26,4	22	22,2	31	29,3	25,3
Yunanistan	17,5	13	16,1	40	35,2	34,3
Portekiz	25,7	17,4	18,7	41,3	40,8	38,1
İzlanda	22,7	34,8	39,7	59,5	44,1	31,3
İrlanda	34,5	31,9	31,2	42,6	38,8	28,1
Türkiye	37	22,2	15,4	35,7	42	39

Kaynak: Krusell, Quadrini ve Rios-Rull, 1996, s. 23; OECD, 2020; OECD, 2021; OECD, 2021a.

1980'lerde gelişmekte olan ülkelerin gelişmiş ülkeleri izlemesinin altında yatan diğer bir önemli faktör küreselleşme olgusudur. Bu dönemde, piyasaların serbestleşmesi ve entegrasyonu, sermayeyi uluslararası alanda daha hareketli hale getirmiş ve hem doğrudan hem de portföy yatırımı yoluyla sınır ötesi işleri önemli ölçüde artırmıştır. Bu durum gelişmekte olan ülkeleri cesaretlendirmiş ve gelişmiş ülkeleri izleyerek vergi reformları yapmalarını sağlamıştır (OECD, 2011). Ayrıca, bu süreçte Uluslararası Para Fonu (IMF-International Monetary Fund), Dünya Bankası (WB-World Bank) ve Dünya Ticaret Örgütü (WTO-World Trade Organization)'nün gelişmekte olan ülkeler üzerinde etkileri söz konusudur.

Doğrudan vergilerin vergi gelirleri içindeki payının gelişmekte olan ülkelerde gelişmiş ülkelerle kıyaslanamayacak düzeyde düşük olmasına rağmen, 1980'lerdeki küreselleşme olgusu ve uluslararası örgütlerin önerileri ile beraber gelişmiş ülkelerle aynı vergi politikaları izlenmesi sonucu bu pay daha da düşmüştür. Gelişmekte olan ülkelerin vergi reformlarında gelişmiş ülkeleri izlemesi rasyonel olmadığı gibi, mali konsolidasyonun sağlandığı ve aynı zamanda sosyal olarak kabul edilebilir bir vergi reformu için özellikle kayıt dışı ekonomilerin büyük olduğu gelişmekte olan ülkelerin kendilerine göre özgün bir vergi politikası tasarlamaları gerekmektedir. Çünkü gelişmekte olan ülkelerin adaleti ikinci planda tutarak özellikle etkinliğe odaklanması, regresif bir vergi politikasının benimsenmesi ile sonuçlanabilir (Avi-Yonah ve Margalioth, 2007, s. 4-6; Emran ve Stiglitz, 2005, s. 599-600; Menck, 1992, s. 97).

5. Teorideki ve Uygulamadaki Limitler

Teoride ve uygulamada var olan bir takım kısıtlar optimal vergi sisteminin tasarlanmasını zorlaştırmaktadır. İlk olarak, optimal vergileme teorisinde tam rekabetçi piyasa koşulları varsayılmaktadır. Yani asimetrik bilgi, dışsallıklar gibi piyasa aksaklıkları optimal vergi yapısı belirlenirken dikkate alınmamaktadır. Bunun yanı sıra, piyasadaki aktörlerin ekonomik değişimlere karşı tepkilerinin durağan kabul edilerek, ekonomik aktörlerin davranışları hakkındaki belirsizliklerin göz ardı edilmesi teorik olarak vergi sisteminin tasarlanmasında sorun oluşturmazken, uygulamada optimal vergi reformunu gerçeklikten uzaklaştırmaktadır. Halbuki ekonomik davranışların dinamik yapısı ve belirsizliği, vergi reformunda öğrenme sürecine katkı sağlanmaktadır. Çünkü bir verginin veya vergi oranlarının değişimi sadece mevcut sosyal refahı etkilemekle kalmaz, aynı zamanda daha sonraki seçimler için mevcut olan bilgileri de değiştirir. Bu durum, hem herhangi bir dönemdeki optimal vergi yapısının geçmiş vergi oranlarına bağlı olduğunu göster-

mekte hem de ekonomik davranışların durağan ele alınarak öğrenme sürecinin göz ardı edilmesi vergilemede optimale ulaşırken yapılması gereken değişikliklerin olması gerekenden daha fazla olmasına neden olabilir (Feldstein, 1976, s. 92).

Teorideki ikinci önemli kısıt, idari maliyetlerin ihmal edilmesidir. İdari maliyetler etkinlik (eficiency) ve etkililik (effectiveness) kavramları üzerinden açıklanabilir. Etkinlik, devletin vergi toplama ve vergi kanunlarını uygulama noktasında katlandığı maliyetler ile vergi mükelleflerinin bu kanunlara uyma maliyetlerine odaklanırken, etkililik ise vergilerin öngörülebilir, şeffaf olması ve adil bir yargı sistemi tarafından uygulanması gerektiğine dair düşünceleri kapsamaktadır. İdari maliyetlerin yüksek olması vergi açığının (tax gap)⁴ fazla olmasına bu da optimal vergilemeden uzaklaşılmasına neden olmaktadır (Lledo, Schneider ve Moore, 2004, s. 2, 6). Gelişmekte olan ülkeler için vergi idaresi, vergi politikasına eşdeğerdir. Şimdiye kadar tasarlanmış en iyi vergi politikasına sahip olursa bile etkin bir şekilde uygulanmadıktan sonra pek fazla anlam ifade etmemektedir (Bird, 2004). Bu bağlamda, uluslararası finans kurumları, gelişmekte olan ülkeler için, vergi idarelerinin özleştirilerek devletten ayrı bir ticari varlık olarak faaliyet gösterdiklerinde daha etkili olacakları önerisinde bulunmuşlardır. Böylece politik müdahalelerden, hantal bürokratik düzenlemelerden, verimsiz istihdam politikalarından ve benzeri gibi yapısal sorunlardan arınan vergi idaresinin tasarım ve performans olarak optimal yönetim biçimine kavuşacağı ifade edilmektedir (Taliceiro, 2004; Therkildsen, 2004). Fakat bu öneri, verginin doğası gereği siyasi niteliği ve özerklik kavramının belirsizliği nedeniyle her zaman tartışılabilir bir konudur.

Tablo 2 ile bazı gelişmekte olan ülkelerde doğrudan vergilerin GSYH içerisindeki payları gösterilerek, toplanan vergiler ile ülkelerin idari kapasiteleri arasındaki ilişki vurgulanmaktadır. 1997-2002 dönemine bakıldığında vergi toplama noktasında Doğu Asya ülkelerinin ortalaması Latin Amerika ülkelerinin ortalamasından yaklaşık dört kat fazla iken, Doğu Avrupa ülkelerinin ortalaması ise yaklaşık yedi kat fazla olduğu görülmektedir. Günümüzde ise bu oranların birbirine yaklaşmaktadır. Fakat burada ön plana çıkan önemli bir konu şudur ki gelişmiş ülkeler bir yana, gelişmekte olan ülkeler arasında dahi idari kapasite açısından ciddi farklılıklar olabilmektedir.

Tablo 2: Bazı Gelişmekte Olan Ülkelerde Doğrudan Vergilerin GSYH İçerisindeki Payları (%)

	1975-1978 ^a	1985-1988 ^a	1997-2002 ^a	2010-2019 ^{b, imf}
Latin Amerika Ortalama	1,8	1,1	1,1	5,6
Arjantin	0,4	0,8	1,1	2,2 ^d
Brezilya	0,2	0,2	1,4	8,3
Şili	3,3	1,1	b.y.	7,4
Kolombiya	1,8	1,6	0,6	7,3
Kosta Rika	2,9	2,2	0,7	4,8
Meksika	2,7	2	b.y.	6,3 ^e
Peru	1,5	b.y.	1,5	6,5
Paraguay ^{imf}	b.y.	b.y.	b.y.	2,3
Bolivya ^{imf}	b.y.	0,4 ^e	1,7 ^f	b.y.
Doğu Asya Ortalama	1,8	2,3	3,9	7,1
Endonezya	0,8	0,9	3,5	5,5
Kore	1,9	2,8	3,6	9,1

4 Vergi açığı, fiilen ödenen vergi ile mevcut yasalara göre ödenmesi gereken vergi arasındaki farkı ifade etmektedir. Vergi açığı; vergi kaçakçılığını, beyan edilen ancak ödenmeyen vergileri, vergi mükelleflerinin vergi kanunlarını yanlış anlamaları nedeniyle eksik vergi ödemelerini ve diğer tüm uyumsuzluk biçimlerini kapsamaktadır (Lledo, Schneider ve Moore, 2004, s. 7).

Malezya	2,1	2,4	6,1	8,4 ^d
Filipinler	1,6	1,1	2,6	6,3 ^d
Tayland	1,1	1,9	2,2	6,7
Tayvan	3,4	4,5	5,2	6,6 ^d
Doğu Avrupa Ortalama			6,8	7,5
Letonya	b.y.	b.y.	6,5	8,2
Estonya	b.y.	b.y.	7,7	7,3
Polonya	b.y.	b.y.	6,7	7,8
Macaristan	b.y.	b.y.	7,8	7,2
Çek Cumhuriyeti	b.y.	b.y.	5,2	7,7
Slovenya ^{imf}	b.y.	b.y.	b.y.	7,4
Ukrayna ^{imf}	b.y.	b.y.	b.y.	9,2
Türkiye ^{imf}	b.y.	b.y.	b.y.	5,6

(b.y.) bilgi yok, ^a (gelir ve emlak vergisi), ^b (gelir, emlak ve kurumlar vergisi), ^c (2019 yılı hariç), ^d (1997-2002 yılları ortalaması), ^e (1986-1989 yılları ortalaması), ^f (1999-2004 yılları ortalaması), ^{imf} (IMF Government Finance Statistics Revenue database).

Kaynak: Di John, 2006, s. 12-14; IMF, 2021.

Gelişmekte olan ülkelerde gelir vergilerinin düşüklüğü Latin Amerika özelinde birkaç faktör üzerinden açıklanabilir. Birincisi, kişisel gelir vergisi 1985-1986'da ortalama %50'den 1991'de %38'e ve 1997'de %34'e gerilemiş, aynı genel eğilimin meydana geldiği OECD ülkelerinden çok daha hızlı bir düşüş oranı söz konusu olmuştur. İkincisi, en yüksek marjinal vergi oranlarının düşürülmesi yüksek gelirli kişilerin vergi ağı dışına çıkmasına ve böylece vergilendirilebilir potansiyel gelirden mahrum kalınmasına neden olmuştur. Gelişmiş ülkelerdeki eğilimlerin izlenmesinin yanı sıra, bu durumun bir sebebi de elit ekonomik sınıfların devlet üzerindeki etkisidir. Üçüncü ve son olarak, idarenin vergi erozyonuna neden olan istisna, indirim ve muafiyetleri makul düzeyde ayarlayamaması, vergi sisteminin karmaşıklığı ve vergiler arasındaki yapısal bağlantıların sorunlu olması, gelir kavramının açık bir şekilde tanımlanmamasından kaynaklı uyum sorunları gibi tüm idari maliyetler sayılabilir (Shome, 1999).

Teorideki üçüncü önemli kısıt, teorinin muhatabı olan ülkeler bazında ortaya çıkmaktadır. Yani, genellikle teorik incelemelerin odağına gelişmiş ülkelerin konulmasıdır (Albayrak, 2011). Aslında, bu kısıt teorik çalışmalar açısından sorun oluşturmazken, yapılan çalışmaların her ülke için uygulanması durumunda sorun çıkarmaktadır. Bu durum optimal vergileme için yapılan önerilerin tüm ülkeler için geçerli olmadığını ortaya koymaktadır. Fakat uygulamadaki politik kısıtlar nedeniyle bu gerçeklik göz ardı edilebilmektedir.

Uygulamadaki politik kısıtlar ise, (i) ulusal siyasi vergileme sınırı ve (ii) uluslararası yönlendirmeler olmak üzere iki açıdan ele alınabilir. Ulusal siyasi vergileme sınırı, ülkelerin vergi sistemleri ile siyasi rejimlerinin *toplumsal, kurumsal* ve *kalkınmacı* bakış açıları ile ilgilidir. *Toplumsal yaklaşım* ile politikacılar, bürokratlar, seçmenler ve baskı grupları arasındaki çıkar çatışması, diğer bir deyişle istikrarı geciktiren “yıpratma savaşı (war of attrition)” (Alesina ve Drazen, 1989) vurgulanmaktadır. Bu noktada, optimal vergilemede sadece etkinlik ve adalet ilkeleri bağlamı değil, egemen sınıfların çıkarları da önemli olmaktadır. Devletler uzun vadeli hedeflerini gerçekleştirebilmek için kısa vadede egemen sınıfların çıkarlarına cevap vermesi gerekebilir. Peki optimal bir vergi reformu gerçekleştirme çabasını bu toplumsal aktörlerin desteklememesi durumunda hiçbir şey yapılamayacağı anlamına mı gelmektedir? İşte burada ikinci en iyi çözüm *kurumsal yaklaşım* ile ifade edilmektedir. Kurumlar, toplumsal güçlerin etkileşimini sınırlayarak, hangi çıkarların temsil edileceğini tanımlamaktadır. Yani, ülkelerin başkanlık veya parla-

menter sistemleri, seçimleri, merkez bankaları, maliye bakanlıkları, vergi idareleri gibi kurumların istikrarlı olması ve herhangi bir baskı altında kalmadan amaçlarına uygun rasyonel hareket etmesi kurumsal yapıların güçlü olmasını ve güvenilirliğini artırmaktadır. Oluşturulan güçlü kurumlar siyasi kapasitenin artmasına, yüksek siyasi kapasite ise devlet ile toplum arasındaki bağın kuvvetlenmesine, bu da optimal vergileme gibi hedeflerin daha kolay gerçekleştirilmesini mümkün kılabilir. Çünkü zayıf liderleri olsa bile güçlü kurumlara ve yüksek siyasi kapasiteye sahip devletlerin, güçlü ve yetenekli liderlerin bulunduğu fakat zayıf kurumlara ve düşük siyasi kapasiteye sahip devletlerden daha etkin bir yönetime sahip olmaları kuvvetle muhtemeldir (Kugler ve Domke, 1986, s. 49). *Siyasi kalkınmacı yaklaşımında* ise, vergileme devlet ile toplum arasındaki sosyal sözleşmenin bir parçası olduğu kadar, bir hükümeti finanse etme mekanizmasıdır. Yüksek düzeyde siyasi meşruiyete sahip bir devlet dahi bu meşruiyetin devamı için, kamu mal ve hizmetlerine katkıda bulunan vatandaşların yarı gönüllü⁵ uyumuna bağlı olduğu ifade edilebilir. Bu nedenle vergilemedeki temel soru devletin, talepleri rejime ve zamana göre değişen seçmenlerin gönüllü uyumunu kazanmak için ne sunması gerektiği üzerinedir. Buradaki önemli nokta şudur: Gelir bölüşümünde yüksek adaletsizlik, dar bir orta sınıf, sınırlı eğitim, düşük siyasi katılım, oligarşik seçkinler ve büyük bir kayıt dışı ekonominin bulunduğu toplumda oluşan kayırmacı ilişkiler, sosyal dışlanma ve benzeri gibi diğer marjinallik biçimleri devlet ile birey arasındaki sosyal sözleşmeyi zedelemektedir. Böyle bir sosyo-ekonomik yapıda optimal vergi reformunun gerçekleştirilmeye çalışılması egemen sınıfların çıkarlarına uymadığı takdirde müzakere edilmesi dahi mümkün olmayabilir (Fauvelle-Aymar, 1999, s. 391-401; Lledo, Schneider ve Moore, 2004, s. 8-11).

Uluslararası yönlendirmeler ise, uluslararası örgütlerin doğrudan veya dolaylı olarak devletler üzerinde oluşturdukları baskıları ifade etmektedir. 1980'lerde, devlet müdahalesini ve doğrudan vergileri üretken yatırımlar için caydırıcı unsurlar olarak gören arz yanlı ekonomi gibi neoliberal düşünce yansımalarının serbest dış ticaret ve yabancı yatırımları çekme arzusu ülkeler üzerinde gelir vergilerini düşük tutma baskısı oluşturmuştur (Di John, 2006; Stewart, 2007, s. 182-183).

6. Sonuç

Vergiye normatif iktisat perspektifinden ele alan optimal vergi teorisinde ele alınan sorular şu şekildedir: Devlet, gelir vergisi ve tüketim vergisini ayrı ayrı mı, yoksa ikisini birden mi kullanmalıdır? Tüketim vergilerinde uygulama nasıl olmalıdır (nispi, artan veya çalışma ve boş zaman talep esnekliklerine göre bir ayarlama)? Gelir vergileri nasıl olmalıdır (nispi, artan veya azalan)? Vergilemede limit ne olmalıdır? (Buchanan, 1985; Gentry, 1999, s. 307). Bu sorular bağlamında görülmektedir ki optimal bir vergi sistemini belirleyen en önemli ilkeler (i) etkinlik ve (ii) adalettir. Bu ilkeleri aynı anda bir arada gerçekleştirmek pek mümkün olmamakta, biri lehine diğerinden fedakârlık edilmesi gerekmektedir. Bu ilkelere ilaveten (iii) idarenin minimum vergi toplama maliyetleri ile maksimum hasılayı elde etmesi gerekmekte, bu ilkelerin dikkate alınarak oluşturulduğu vergi sisteminde refah kaybının minimum düzeyde tutulması optimal durumu ifade etmektedir.

Optimal vergileme çerçevesinde ele alınan tüketim ve gelir vergilerinin, ekonomik aktörlerin kararlarında sapmalar neden olmaktadır. Bu noktada, Ramsey'in optimal tüketim vergileri, adalardan çok etkinliğin üzerinde durmakta ve tersine esneklik kuralının olması gerektiği ifade edilmektedir. Ramsey Kuralı'na alternatif olan bir yaklaşım Corlett ve Hague tarafından getirilmiş

5 Mükellef vergiyi kendi rızası ile ödemeyi seçtiği için gönüllüdür, fakat ödemediği takdirde yakalanırsa bir yaptırıma maruz kalacağı için yarı gönüllüdür. Yöneticilerin uyum maliyetlerini azaltma yöntemleri üzerine ayrıntılı bilgi için bkz. (Levi, 1988, s. 48-70).

olup; kişilerin, boş zaman ve çalışma taleplerinin tamamlayıcılıklarına göre malların vergilendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Ramsey Kuralı vergilemede iktisadi etkinlik üzerine dururken, Corlett-Hague Yaklaşımı ise daha çok adalet üzerinde durmaktadır.

Etkinlik ve adalet arasındaki değiş-tokuşa daha çok değinilen Mirrlees'in optimal gelir vergisi teorisinde ise, eğer devlet iktisadi etkinliği amaçlıyorsa gelir bölüşümünde adaletin göz ardı edilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Bu durumun tam tersinde ise ciddi bir refah kaybı maliyeti bulunmaktadır. Optimal vergi teorisi alanında yapılan çalışmalar çerçevesinde görüldüğü üzere, doğrusal olmayan vergi sisteminden doğrusal vergi sistemine, gelir üzerinden alınan vergilerden tüketim üzerinden alınan vergilere doğru bir geçiş söz konusudur.

Optimal vergilemede normatif tartışmaların, toplumu oluşturan sosyal ve mali kurumları içermemesi konunun pratikte uygulanmasını mümkün kılmamakta ve tartışmaların sadece teorik düzeyde kalmasına neden olmaktadır. Günümüzde etkinlik ve adalet bağlamında vergi sistemi incelendiğinde, tüketim vergisi için en uygun sistemin nispi vergileme olduğu görülmektedir. Ekinlik açısından, fiyat değişimlerine en az tepki veren malların, negatif dışsallıklara neden olan malların, lüks tüketim malların ve verginin idari açıdan en az maliyetle toplanabileceği mallar üzerine en yüksek marjinal vergi oranları; adalet açısından, farklılaştırılmış marjinal vergi oranları uygulanması öngörülmektedir. Gelir vergisinde ise, etkinlik açısından artan oranlı yerine nispi vergilendirme, adalet açısından ise belirli düzeyde gelirlerin vergi dışı bırakılması veya negatif vergi uygulaması öngörülmektedir (Alm, 1996; Sørensen, 2007).

Optimal vergileme teorisi bazı noktalardan eleştirilmektedir ki bu eleştirilen kısımlar nedeniy- le gerçeklikten uzak kaldığı ifade edilmektedir. Bu bağlamda, (i) optimal vergileme literatüründe yatay adalet/eşit olanlar arasındaki adalet yerine dikey adalet/eşit olmayanlar arasındaki adalet üzerinde daha çok durulması, (ii) mevcut vergi sistemleri göz ardı edilerek incelemelerin yapılması; yani, optimal vergi sistemi tasarlandığı takdirde doğrudan mevcut vergi sistemleriyle yer değiştirecekmiş gibi davranılması ve (iii) idari ve siyasi kısıtların analizlere dahil edilmemesi teorisinin eleştirildiği noktalar olarak belirtilebilir (Feldstein, 1976, s. 90-94; Salanié, 2003, s. 148).

Teorinin temel kısıtlarından biri olarak bahsedildiği üzere optimal vergilemede tam rekabetçi piyasa koşulları varsayılmaktadır (Heady, 1993, s. 24). Bu nedenle, optimal vergi sistemi tasarlanırken dikkat edilmesi gereken en önemli hususlardan biri de vergilerin piyasa başarısızlıklarından biri olan dışsallıklar ile nasıl etkileşime girdiğidir. Çünkü dışsallık yaratan faaliyetlere ilişkin vergiler, dışsallıkların yol açtığı ekonomik etkisizliği azaltmanın bir mekanizması olabilir. Şöyle ki optimal vergi dengesi, dışsallıktan kaynaklanan marjinal sosyal zararın marjinal sosyal fayda ile dengelenmesini amaçlamaktadır. Vergi ile negatif dışsallığın tamamen ortadan kalkması söz konusu olmasa bile, düzeltici bir rolü bulunmaktadır. Bu bağlamda, etkinlik ve adalet olgularının yanı sıra piyasa başarısızlıklarının da optimal vergileme çerçevesinde ele alınması konuyu daha çok zorlaştırmaktadır (Baumol ve Oates, 1988, s. 14-35).

Vergileme, mikroekonomi/kamu ekonomisi (etkinlik ve adalet), makroekonomi (istikrar ve tasarruf), idari (etkinlik ve etkililik) ve politik unsurlardan hem etkilenmekte hem de bu unsurları etkilemektedir. Yeni bir vergi tahsis edilmesi veya oranlarında değişiklik yapılması, piyasa aktörlerinin kararlarında değişikliğe neden olmakta; piyasa aksaklıklarından olan tam kamusal mallar, dışsallıklar ve asimetric bilgidan kaynaklı oluşan etkisizliklerin giderilmesinde/finansmanında gerekli kaynağı sağlayarak kamu sektörünün performansını belirlemekte; sivil toplum kuruluşlarının, seçmenlerin ve bürokratların siyasi karar mekanizmalarına katılmasına ve böylece politikacıların hesap verebilirliğinin artmasına neden olmaktadır. Diğer yandan, bu unsurlarda yapısal sorunların bulunması vergileme ile güdülen nihai hedeflerden sapmalara neden olabilir.

Teorideki ve uygulamadaki kısıtlar çerçevesinde gelişmekte olan ülkelerde var olan mevcut yapısal sorunlar dikkate alındığında, gelişmekte olan ülkelerin gelişmiş ülkelerle benzer bir biçimde gerçekleştirecekleri vergi reformu, optimal vergi sistemi idealine ulaşmak bir yana, elde sadece adaletsiz bir vergisi sistemi bırakabilir. Ayrıca mevcut yapısal sorunlardan kaynaklı piyasa aksaklıkları nedeniyle vergilerin yol açtığı etkinlikten sapmalar önemini yitirmektedir. Bu nedenle gelişmekte olan ülkelerin vergilemedeki ideali Pareto optimalden ziyade, Pareto iyileştirme olmalıdır. Aksi takdirde vergilemede etkinlik ve adalet ilkelerinin değil, sadece uygulanabilirlik ölçütünün dikkate alınması pek muhtemeldir. Bunun bir yansıması olarak dolaylı vergilerin gelişmekte olan ülkelerde ağırlıkla uygulanması görülmektedir. Çünkü dolaylı vergilerin idari ve politik açıdan yönetiminin kolay olması, mali anestezi ve mali illüzyon yaratması gibi avantajları bulunmaktadır. Fakat bu avantajlar da gelişmekte olan ülkelerin yapısal sorunları (Tanzi Etkisi gibi)⁶ nedeniyle etkin ve verimli olmaktan çıkmaktadır.

Optimal vergileme kavramı (teoride ve uygulamada) üzerinde uzlaşılan bir tanım henüz mevcut değildir. Bu bağlamda, yapısal sorunların minimum olduğu ve güçlü ekonomik, siyasi ve sosyal kurumlara sahip gelişmiş ülkelerde tüketim ve gelir vergilerinde optimale ulaşma çabasında Benthamcı Sosyal Refah Fonksiyonu doğrultusunda etkinliğe öncelik verildiğinde, gelişmekte olan ülkelere göre daha az dirençle karşılaşmaları gayet olasıdır. Diğer yandan, gelişmekte olan ülkelerin mevcut yapısal durumu göz önünde bulundurulduğunda ise optimal vergilemede Rawlsu Sosyal Refah Fonksiyonu doğrultusunda gelir bölüşümünde adaletle ağırlık verilmesi hem etkili bir idarenin sağlanması hem de ekonomik ve sosyal kurumlar tarafından siyasi kurumların meşruiyetinin güçlenmesi bakımından önem arz etmektedir.

Optimal vergilendirme konusundaki ilk çalışmalar tüketim vergileri üzerine odaklanırken, daha sonra ise optimal gelir vergileri üzerine odaklanmıştır. Akabinde, inceleme alanı optimal vergilemeden optimal vergi sistemine doğru kaymıştır. Optimal vergi sistemi söz konusu olunca da konu, doğal olarak optimal vergi oranları üzerine odaklanmıştır. Böylece optimal vergi politikası ile teorik incelemelerin uygulamadaki yansıması görülmektedir. 1980 sonrası süreçte ise teoride odaklanılan yönelimlerin (gelirin düz oranlı vergilendirilmesi, yüksek gelire sıfır marjinal vergi oranı uygulanması ve vergilendirmenin dolaylı vergilere kaydırılması) gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler tarafından uygulandığı görülmektedir. Fakat şu nokta önem arz etmektedir; her ülke gelişmişlik seviyelerine göre kendine özgü bir yapısal durumu ihtiva etmektedir. Bu nedenle her ülkenin birbirine benzer politikaları takip etmesi veya bunların takibinin önerilmesi doğru olmamaktadır. Bunun yerine ülkelerin birbirlerinin deneyimlerinden ders çıkarması, ülkelerin vergi idarelerinin işbirliği içinde olması ve uluslararası alanda zararlı olabilecek vergi politikalarına ilişkin kuralların oluşturulması gibi yöntemlerle küreselleşme, uluslararası vergi rekabeti ve küresel ısınma gibi olguların getirdiği zorluklara cevap verecek optimal vergi politikalarının tasarlanması mümkün olabilir. Diğer bir önemli nokta ise, etkinlik ve adalet ilkeleri çerçevesinde toplumun bir bütün olarak ele alınması ile ilgilidir. Alt gelir grupları ile üst gelir grupları arasında etkinlik ve adalet dengesi sağlanmaya çalışılırken, toplumun orta gelirli grupları ihmal edilmemelidir. Ayrıca bu denge, idari ve politik açıdan da gözetilmelidir. Şöyle ki vergilemenin daha çok dolaylı vergiler üzerine kaydırılması idari ve politik açıdan etkin ve verimli görülse de vergi yükünün toplumun belirli kesimlerinin üzerinde kalması adalet ilkesinden açık bir sapmayı göstermektedir. Son olarak denilebilir ki, optimal vergileme ve optimal vergi sistemleri her za-

6 Vergi sistemlerinin esnek olmayışı, vergi tahsilat süresinin uzunluğu ve yüksek enflasyon oranları gibi idari maliyetler reel vergi gelirlerinde aşınmaya neden olmaktadır (Tanzi, 1977, s. 160).

man güncelliğini koruyacak ve üzerine tartışmaların devam edeceği bir alan olarak görülmektedir. Çünkü teknoloji alanındaki gelişmelerle beraber vergide optimalite konusu da değişim geçirmekte ve yeni imkânlarla farklı yöntemler oluşmaktadır. Ayrıca ülkelerin gelişmişlik seviyeleri, uluslararası vergi rekabeti, sermaye akımları ve çevresel unsurlar gibi etkenler de konuyu politik açıdan her zaman canlı tutmaktadır. Nasıl ki eski dönemler ile günümüz zamanı arasındaki optimal vergileme tartışmaları devam etmiş ise günümüz ve gelecek zaman arasında da bu tartışma devam edecektir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author has no conflict of interest to declare.

Grant Support: The author declared that this study has received no financial support.

Kaynakça/References

- Akkaya, Ş. (1988). Adil vergileme ve optimal vergileme yaklaşımlarına genel bakış. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 341-354.
- Aksoy, Ş. (2011). *Kamu maliyesi* (4.bs). İstanbul: Filiz Kitabevi
- Albayrak, Ö. (2011). Optimal vergi teorisi: Bir değerlendirme. A. Pınar., A. H. Köse ve N. Falay (Ed.), *Kriz ve Maliye Düşüncesinde Değişim (İzzettin Önder'e Armağan)* kitabı içinde. İstanbul: SAV Yayınları.
- Alesina, A., & Drazen, A. (1989). Why are stabilizations delayed? *National Bureau of Economic Research Working Paper*, 3053.
- Alm, J. (1996). What is an optimal tax system? *National Tax Journal*, 49, 117-33.
- Atkinson, A. B. & Stiglitz, J. E. (1972). The structure of indirect taxation and economic efficiency. *Journal of Public Economics*, 1(1), 97-119.
- Auerbach, J. A. (1982). The theory of excess burden and optimal taxation. *NBER Working Paper*, 1025.
- Auerbach, A. J. & Hines Jr, J. R. (2001). Taxation and economic efficiency. *NBER Working Paper*, 8181.
- Avi-Yonah, R., & Margalioth, Y. (2007). Taxation in developing countries: Some recent support and challenges to the conventional view. *Virginia Tax Review*, 27, 1-21.
- Bailey, S. J. (1995). *Public sector economics: theory, policy and practice*. London: Macmillan Press.
- Baumol, W. J. & Oates, E. W. (1988). *The theory of environmental policy* (2nd Edition). New York: Cambridge University Press.
- Bird, R. M. (1992). Public finance in developing countries. In Peter M. Jackson (Eds.), *Current issues in public sector economics* (pp. 183-200). New York: Macmillan.
- Bird, R. M. (2004). Administrative dimensions of tax reform. *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 10(3), 134-150.
- Buchanan, J. M. (1985). The ethical limits of taxation. In Finn R. Forsund & Seppo Honkapohja (Eds.), *Limits and problems of taxation* (pp. 4-16). London: Palgrave Macmillan.
- Buluoğlu, K. (1962). *Vergi politikası*. İstanbul: Sermet Matbaası.
- Corlett, W. J. & Hague, D. C. (1953). Complementarity and excess burden of taxation. *The Review of Economic Studies*, 21(1), 21-30.
- Diewert, W.E. (1988). On tax reform. *The Canadian Journal of Economics*, 21(1), 1-40.
- Di John, J. (2006). The political economy of taxation and tax reform in developing countries. *World Institute for Development Economics Research Paper*, 2006/74.
- Emran, M. S., & Stiglitz, J. E. (2005). On selective indirect tax reform in developing countries. *Journal of Public Economics*, 89(4), 599-623.

- European Commission, (2013). Taxation trends in the european union. eurostat statistical books. Retrieved from: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2013/report.pdf
- Fauvelle-Aymar, C. (1999). The political and tax capacity of government in developing countries, *Kyklos*, 52(3), 391-413.
- Feldstein, M. (1976). On the theory of tax reform. *Journal of Public Economics*, 6(1-2), 77-104.
- Ganghof, S. (2005). Globalization, tax reform ideals and social policy financing. *Global Social Policy*, 5(1), 77-95.
- Gentry, W. M. (1999). Optimal taxation. *The Encyclopedia of Taxation and Tax Policy*, 307-309. Retrieved from: <http://www.urban.org/sites/default/files/alfresco/publication-pdfs/1000539-Optimal-Taxation.PDF>
- Godar, S., Paetz, C. & Truger, A. (2014). Progressive tax reforms in OECD countries: Opportunities and obstacles. *International Labour Office Working Paper*.
- Greco, A. (2004). *Flat tax - the british case*. London: Adam Smith Institute.
- Gwartney, J. D. & Lawson, R. A. (2006). The impact of tax policy on economic growth, income distribution, and allocation of taxes, In Ellen Frankel Paul, Fred D. Miller & Jeffrey Paul (Eds.), *Taxation, Economic Prosperity, and Distributive Justice* (pp. 28-53). Cambridge: Cambridge University Press. Retrieved from: https://scholar.smu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1000&context=business_law_research
- Heady, C. (1993). Optimal taxation as a guide to tax policy: a survey. *Fiscal Studies*, 14(1), 15-41.
- Homburg, S. (2006). A new approach to optimal commodity taxation. *Public Finance Analysis*, 62(3), 323-338.
- Hyman, D. N. (2010). *Public finance: a contemporary application of theory to policy* (10th Edition). USA: South-Western Cengage Learning.
- Hagemann B. R., Jones, R. P., & Montador, B. R. (1988). Tax reform in OECD countries: Motives, constraints and practice. *OECD Economic Studies*, 10, 185-226.
- IMF (2021). Government Finance Statistics Revenue database. Retrieved from: <https://data.imf.org/?sk=a0867067-d23c-4ebc-ad23-d3b015045405&sl=1435697914186>
- Kaplow, L. (2008). *The theory of taxation and public economics*. New Jersey: Princeton University Press
- Kato, J. (2003). *Regressive taxation and the welfare state: path dependence and policy diffusion*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Kirmanoglu, H. (2014). *Kamu ekonomisi analizi* (5.bs). İstanbul: Beta.
- Krusell, P., Quadri, V. & Rios-Rull, J. S. (1996). Are Consumption Taxes Really Better than Income Taxes? *Journal of Monetary Economics*, 37.
- Kugler, J., & Domke, W. (1986). Comparing the strength of nations. *Comparative Political Studies*, 19(1), 39-69.
- Levi, M. (1988). *Of rule and revenue*. London: University of California Press.
- Lledo, V., Schneider, A., & Moore, M. (2004). Governance, taxes, and tax reform in Latin America. *Institute of Development Studies Working Paper*, 221.
- Lindsey, L. B. (1997). Revenue maximizing taxation is not optimal. *A Joint Economic Committee Report*.
- Mankiw, N. G., Weinzierl M., & Yagan D. (2009). Optimal taxation in theory and practice. *Journal of Economic Perspectives*, 23(4), 147-174.
- Menck, K. W. (1992). Tax reforms in developing countries. *Intereconomics*, 27(2), 94-98.
- Mirrlees, J. A. (1971). An exploration in the theory of optimum income taxation. *The Review of Economic Studies*, 38(2), 175-208.
- Musgrave, R. A. & Musgrave, P. B. (1989). *Public finance in theory and practice* (5th Edition). Singapore: McGraw-Hill International Edition
- Nadaroglu, H. (2000). *Kamu maliyesi teorisi* (11.bs). İstanbul: Beta.
- Neumark, F. (1975). *Vergi politikası: Adil ve ekonomik bakımdan rasyonel bir vergi politikasının temel prensipleri* (İ. F. Cankorel, Çev.). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Nye, J. V. C. (2008). The Pigou problem. *Regulation Cato Institute*, 31(2), 32-37.

- OECD (2011). Tax reform trends in OECD countries. Retrieved from: <https://www.oecd.org/ctp/48193734.pdf>
- OECD (2020). Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues. Retrieved from: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/152def2d-en/index.html?itemId=/content/publication/152def2d-en>
- OECD (2021). Tax on goods and services (indicator). <http://dx.doi.org/10.1787/40b85101-en>
- OECD (2021a). Tax on personal income (indicator). <http://dx.doi.org/10.1787/94af18d7-en>
- Önder, İ. (1982). Dışsal maliyetler ve dolaylı vergilerde aşırı yük. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (28), 97-102. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/7421>
- Peñalosa, C. G., & Turnovsky, S. J. (2005). Second-best optimal taxation of capital and labor in a developing economy, *Journal of Public Economics*, 89(5-6), 1045-1074.
- Ramsey, F. P. (1927). A contribution to the theory of taxation. *The Economic Journal*, 37(145), 47-61.
- Rosen, S. H. & Gayer, T. (2008). *Public finance* (8th Edition). New York: McGraw-Hill International Edition.
- Rutherford, T. & Paltsev, S. (1999). *From an Input-Output Table to a General Equilibrium Model: Assessing the Excess Burden of Indirect Taxes in Russia*. Department of Economics, University of Colorado, pp. 1-54. Retrieved from: <http://mpsgc.org/papers/exburden.pdf>
- Salanié, B. (2003). *The economics of taxation*. London: The MIT Press
- Sandmo, A. (1976). Optimal taxation: an introduction to the literature. *Journal of Public Economics*, 6(1-2), 37-54.
- Schmölders, G. (1976). *Genel vergi teorisi* (4. bs) (S. Turhan, Çev.). İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Seade, J. K. (1977). On the shape of optimal tax schedules. *Journal of Public Economics*, 7(2), 203-235.
- Shome, P. (1999). Taxation in Latin America: Structural trends and impact of administration. *IMF Working Paper*, No. 99/19.
- Slemrod, J. (1990). Optimal taxation and optimal tax systems. *The Journal of Economic Perspectives*, 4(1), 157-178.
- Slemrod, J. & Kopczuk, W. (2002). The optimal elasticity of taxable income. *Journal of Public Economics*, 84, 91-112.
- Smith, S. (2015). *Taxation: A very short introduction*. USA: Oxford University Press.
- Sørensen, P. B. (2007). The theory of optimal taxation: What is the policy relevance? *International Tax and Public Finance*, 14(4), 383-406.
- Stern, N. H. (1976). On the specification of models of optimum income taxation. *Journal of Public Economics*, 6, 123-162.
- Stewart, M. (2007). Tax policy transfer to developing countries: politics, institutions and experts. In Holger Nehring & Florine Schui (Eds.), *Global Debates about Taxation* (pp. 182-200). London: Palgrave Macmillan.
- Susam, N. (2019). *Kamu maliyesi: Temel kavram ve esaslar* (3.bs). İstanbul: Beta.
- Şen, H. ve Sağbaş, İ. (2017). *Vergi teorisi ve politikası* (3.bs). Ankara: Barış Arıkan Yayınları.
- Şener, O. (2016). *Kamu ekonomisi* (13.bs). İstanbul: Beta.
- Talicio, R. (2004). Designing performance: The semi-autonomous revenue authority model in Africa and Latin America. *Policy Research Working Paper*, 3423.
- Tanzi, V. (1977). Inflation, lags in collection, and the real value of tax revenue. *IMF Staff Papers*, 24, 154-167.
- Tanzi, V., & Zee, H. H. (2000). Tax policy for emerging markets: developing countries. *National Tax Journal*, 299-322.
- Tenhunen, S. (2007). *Essays on the theory of optimal taxation*. (Doctoral dissertation, University of Tampere, Finland).
- Therkildsen, O. (2004). Autonomous tax administration in sub-saharan Africa: The case of the Uganda Revenue Authority. *Forum for Development Studies*, 31(1), 59-88.
- Thorndike, J. J. (2007). The flat tax: Fiscal revolution or policy diffusion? In Holger Nehring & Florine Schui (Eds.), *Global Debates about Taxation* (pp. 201-218), London: Palgrave Macmillan.
- Torres, C., Kirsti M., & Brys, B. (2012). Trends in personal income tax and employee social security contribution schedules. *OECD Taxation Working Papers*, 12, 1-50.

- Trotman-Dickenson, D. I. (1996). *Economics of the public sector*. London: Macmillian Press
- Tuomala, M. (1985). Simplified formule for optimal linear income taxation. *The Scandinavian Journal of Economics*, 87(4), 668-672.
- Turhan, S. (2020). *Vergi teorisi ve politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Ulbrich, H. H. (2011). *Public finance in theory and practice* (2nd Edition). New York: Routledge.
- Wilkinson, M. (1992). *Taxation*. London: The Macmillian Press.

