

İ.Ü. İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
Prof. Dr. Bedri N. Fezzioglu'na Armağan

ÇAĞDAŞ VERGİ POLİTİKASI*

Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL
M.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü
Öğretim Üyesi

GİRİŞ

Günümüzde kamu kesimindeki mali krizin aşılması, vergi gelirlerinin artırılması olgusu ile özdeşleşmiştir. Vergi gelirlerinin artırılması da bir vergi reformu yapılmasına bağlanmaktadır. Öyle bir vergi reformu yapılacaktır ki, bu reformda kamu hizmetlerinin maliyeti "veri" dir. Bir başka deyimle devletin günümüzde gördüğü fonksiyonlar genel kabul ve destek görmektedir. Bu hizmetler, bireysel refah fonksiyonları içinde artık **vazgeçilmez** kabul edilmektedir. Sorun, bu hizmetlerin kamusal yükünün topluma yüklenmesinde ve bu yükün hangi vergi karması ile dağıtılacağına yatmaktadır.

Öncelikle şunu belirtmek gerekir ki, çağdaş devlet anlayışında, kamu hizmetleri, klâsik ve kamusal hizmetlerle (milli savunma, iç güvenlik ve dış işleri) sınırlı ve ağırlıklı değildir. Topluma sunulan kamu hizmet paketinde, başta eğitim ve sağlığın yer aldığı ve yaygın dışsallık özelliği olan yarı kamusal hizmetlerle gelir bölüşümünü düzeltici sosyal güvenlik hizmetlerinin baskın çıktığı gözlenmektedir. Pasifik ülkelerinde (ABD, Japonya'da) bu ağırlık Avrupa'ya oranla daha az olmakla birlikte, toplam kamu harcamalarının ortalama % 50'yi aşkın bölümü, bu konulara ayrılmaktadır. Buna karşın, klâsik kamu malların payı % 15-25 arasında değişmektedir (Bkz. Kay, J.A.; Tax Policy s. 19 Table 1)

Kamu maliyesi dalında ikinci çağdaş gelişme, kamu hizmetlerinde gözlenen bileşim değişikliğine koşut olarak, vergi oranlarında indirim ve vergi konu ve matrahlarındaki genişleme (**base broadening, rate reduction**) politikasıdır. Başlıca gelir üzerinden vergilerde vergi konusunun genişletilmesi

(*) Bu çalışma, sistematığı ve içeriği tarafımızdan belli değişikliklere uğratılmış olmasına rağmen, Kay. John; Tax policy: A Survey, The Economic Journal, 100, March, 1990 s. 18-75 yayınlanan makalenin özetidir.

ve tarifelerde (marjinal oranlarda) indirim görülmektedir. Vergi bileşimi içinde KDV ve sosyal güvenlik vergileri payı artarken, başlıca özel tüketim vergileri ve kurumlar vergisi önemini yitirmektedir. (OECD, Revenue Statistics of OECD member Countries, Paris, 1990)

Vergi yaklaşımındaki hizmetlere koşut bu değişim, vergi türleri ile hizmet türleri arasındaki ilişkiyi sıkı ve simetrik hale getirmiştir. Sosyal güvenlik vergileri, sosyal güvenlik hizmetlerine, genel tüketim vergileri (KDV) yanı kamusal hizmetlere, gelir üzerinden alınan vergilerde, klâsik kamu malları konusuna harcanmaktadır. Doğaldır ki bu tür bir eşleşmenin pratikte kanıtlanması oldukça güçtür.

Bu genel girişten sonra, çağdaş vergi politikasını aşağıdaki bölümlerde ele alacağız. İlk olarak vergilemenin temel unsurları içinde yer alan konu ve tarife konusundaki teorik gelişmeler ele alınacaktır. İkinci olarak vergilerin ekonomik analizi konusu işlenecektir. Üçüncü bölüm vergileme yetkisi konusundaki çağdaş gelişmelere ayrılmıştır. Dördüncü bölümde etkin bir vergi yönetiminin belirleyicileri değerlendirilecektir. Sonuç bölümünde ise vergi politikasının izlenmesindeki sınırlamalarla gelecekteki izlenebilecek yaklaşımların sergilenmesi konusunda inceleme yapılacaktır.

I. VERGİ KONUSU ve TARİFESİ ÜZERİNE TARTIŞMALAR

A. VERGİ KONUSU

Günümüzde konu olarak ağırlığın emek geliri ve genel tüketim malları olduğunu belirtmiştik. Servet bir tarafa bırakılacak olursa, vergi konusu alanındaki seçimin gelir ve tüketim arasında yapıldığı söylenebilir. Bir başka deyimle birey mi vergilenecektir, yoksa mal mı? Vergilerin dolaylı ya dolaysız oluşunun kriteri de burada yatmaktadır. Bu ayırım yalnızca verginin yöneldiği konu ile ilgili olup, vergi yansımalarının getireceği yük dağılımı ile bağlantısı bulunmamaktadır. Şimdi gelir-tüketim konusundaki tartışmaları başlangıcından bu yana aktarmak dileğindeyiz. Sonuçta bugün nereye varıldığı anlaşılacaktır.

1. **Gelir-Tüketim.** Vergi konusu olarak gelire karşı tüketimin seçilmesi gelir vergisi ile genel tüketim vergisi (KDV) ayırımından çok, kişisel gelir vergisi ile kişisel harcama vergisi (**personal expenditure tax**) karşılaştırmasına dayanır. Dolaysız gelir vergisi yerine dolaysız bir harcama vergisinin fikir babası **Kaldor** sayılmakla birlikte (Bkz. **Kaldor**, N; An Expenditure Tax, Allen, Unwin, London, 1955), menşeinin **Fisher**'in görüşlerine kadar uzandığı ifade edilmektedir (**Fisher, I, Fisher H.W**; Constructive Income Taxation: a Proposal for Reform, Horper, 1942) bu verginin ekonomik gerekçesinin **çifte vergileme** olduğunu John Stuart Mill savunmuştu. Günümüzdeki gerekçe ise özellikle ABD ve İngiltere gibi gelişmiş ülkelerdeki **düşük tasarruf oranlarıdır**. **Kay**'in ileri sürdüğüne göre (s. 25), önemli olan tüketimin vergileme sayısı değil, tüketim ya da tasarruf üzerindeki **nisbî vergi yüküdür**. Dolayısıyla, vergi konusu seçimi bugünkü ya da gelecekteki tüketim (tasarruf) arasındaki vergi yükü karşılaştırmasına bağlanmaktadır.

Atkinson ve Stiglitz, bireylerin fayda fonksiyonlarının yaşam dönemleri itibarıyla **homotetik** olduğunu tüketim ve emek geliri için **ayrı** fayda fonksiyonlarının varlığını belirtmekte ve bu gerekçelerle etkinlik açısından bütün malların ve bugünkü ve gelecekteki tüketimin (tasarrufun) **aynı** oranda vergilenmesi gerektiğini savunmaktadır. (**Aktinson, A., Stiglitz J.**; The Design of Tax Structures: Direct vs. Indirect Taxation, Journal of Public Economics, Vol. 6, 1976 ss. 55-75) Bu yönüyle de harcama üzerinden alınacak dolaysız bir vergi de tam üstünlüğü savunulmasa bile, gelir üzerinden alınacak vergiye göre etkinliği daha fazla sağlayabilecektir.

Hemen belirtmek gerekir ki, vergi konusu olarak harcamanın seçilmesinin ve buna bağlı verginin önerilmesinin ardında, **adalet** düşünceleri de yatmaktadır. Kaldor'un, bu vergiyi savunurken, Hintli Prense, onun sarayının kapısında el açmış bir dilenciye karşılaştığı, prensin servetinden harcama yaptığı, dilencinin de hiç geliri olmadığı için ikisinin de gelir vergisi ödemediğini örnek olarak vermiştir (**Kay**, s. 25) Bu örnekteki yanılğı, prensin birikmiş servetinin; gelir vergisi ödenmiş tasarruflardan mı yoksa veraset vergisi ödenmiş miras payından tesbit edilememesinde yatmaktadır. Eğer harcamalar, bu gelir vergisi ödenmiş ve biriktirilmiş ya da veraset vergisi ödenmiş servet stokundan yapılıyorsa o zaman, bugünkü ve gelecekteki tüketim üzerinde farklı bir yük olduğu söylenemez. Bu durumda sorun bu vergilerin alınıp, alınmadığında düğümlenmekte ve karıştırılmaktadır.

Kişisel harcamaların, emek geliri ile yapılması halinde, bu harcamaların vergi, gelir vergisi ile veraset ve bağış yoluyla intikal eden kaynaklardan yapılması halinde ise veraset vergisi ile ödenmiş olmaktadır (ancak veraset vergisi miras bırakılan kişinin tüketim dönemi ile ilgili değildir). Dolayısıyla sorun yük eşitliğinde değil, **tüketimin yapıldığı döneme** bağlı olmaktadır. Yaşamboyu tüketim esas alındığında, harcama vergisi sadece bugünkü tüketimi vergilemektedir. Gelir vergisi ise bugünkü ve gelecekteki tüketimi birlikte vergilemektedir. Üstelik gelir vergisi yaşam boyu tasarrufun gelirini de ayrıca vergilemektedir. Böylece bugün fazla tasarruf edenler gelecekte bu tasarrufların gelirini harcayabileceklerinden, tüketim üzerinden düşük bir vergi yüküne maruz kalacaklardır. Halbuki bugünkü tüketimleri fazla olanlar, tasarrufları ve gelecek tüketimleri az olacağından ağır bir vergi yükü altında kalacaklardır.

Konu olarak gelir ya da tüketim seçilirken bu yük dengesinin yalnızca, dönemlerarası bir sorun olduğu ileri sürülmesine ek olarak, bazı yazarlarca, vergi yükünün aynı kişinin bugünkü ve gelecekteki tüketim üzerinde olması ile iki kişinin bugünkü tüketimleri arasındaki dağılımının aynı şey olduğu da ileri sürülmektedir (**Goode Richard** The Superiority of Income Tax, **Pecham, Josef**, What Should be taxed - income or expenditure, içinde, Brookings Institution, Washington 1980). Burada gelir vergisinin de iyi kullanılacak ve yatırılacak olursa, tasarruflar üzerine nisbi olarak ağır yük yüklemeyeceği savunulmaktadır.

Gelir ve tüketim vergisi üzerine çeşitli öneriler yapılmıştır. En önemlileri şunlardır (**US. Treasury**, Blueprints for Basic Tax Reform Washington,

1977, **Meade, J.**; The Structure and Reform of Direct Taxation Institute of Fiscal Studies, George Allen, Unwin, 1978, **Graetz, M.J.**; Expenditure Tax Design, **Pechman, J.** op. cit içinde, 1980, Hatta gelir ve tüketim konusunu bir gelir-tüketim vergisi biçiminde melez bir vergi olarak sunma görüşleri de mevcuttur (**Aaron, H.J., Galper, H, Pechman J.A.**; (eds) Uneasy Compromise: Problems of a Hybrid Income - Consumption Tax, Brookings Institution, Washington, 1988)

Şimdi gelir vergisinin konusu üzerindeki son gelişmeleri özetleyelim (Kay, s. 23-24)

2. **Gelir.** Gelirin tanımında kullanılan net artış yaklaşımı, gelirin tüketim ve servetteki artışın toplamı olarak tanımlanması oldukça genel kabul görmüş bir yaklaşımdır. (**Schanz-Haig-Simsons** yaklaşımı). Bu yaklaşımda bütün gelir unsurları sermaye kazançları da dahil olmak üzere kapsamlı bir şekilde içerilmiş olmaktadır. (Bkz. **Goode, Richard**, Individual Income Tax, Brooking Institution, Washington 1976, **Pechman, J.**, (ed) Comprehensive Income Taxation, Brookings Institution, Washington, 1977).

Bu kapsamlı ve tahakkuk esasına dayalı gelir tanımının başlıca uygulama güçlüğü, bilindiği gibi **sermaye kazançlarının kavranması** ve bu kazançların çeşitli yıllarda farklı miktarlarda tahakkuk etmesi halinde yıllara ortalama şekilde dağıtılmasıdır. Bu ortalama meselesi, gelir vergisinin artan oranlı tarife yapısına sahip olmasından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla diğer düzenli gelir kaynaklarının tabi olduğu vergi tarifesi ile düzensiz elde edilen sermaye (değer artış) kazançlarının vergi yüklerinin dengelenmesi gerekmektedir. Bu da vergi tarifesinin artan oranlılığının yumuşatılmasına bağlı olduğu ileri sürülmektedir.

Sermaye kazançları dışında, gelirin tanımına ilişkin ikinci temel sorunun, **endeksleme** olduğu belirtilebilir. Endeksleme konusunda, vergi matrahının bölümlendiği dilimlerin, enflasyona karşı ayarlanması ile enflasyon dönemlerinde sermaye/gelir endekslemesinin birbirinden ayrılması gerekli olmaktadır. Vergi matrah dilimlerinin endekslenmesi her vergi türü için geçerli bir yönetim olmasına karşın sermaye/gelir endekslemesinin yalnızca gelir üzerinden alınan vergiler için söz konusu olduğu olacağı açıktır. Söz gelimi, menkul, gayrimenkul sermaye iratları ile ticari kazançta, farklı endeks değerleri gerekebilir. Ne var ki bu tür bir endekslemenin güçlüğü ve karmaşıklığı da açıktır. Türkiye'de 1980'lerde faiz gelirlerine düşük vergi oranı uygulamasının temelinde, bir tür sermaye/gelir endekslemesi yapılması gereği yatmaktadır.

Şimdi kurumlar vergisi konusu üzerinde duracağız.

3. **Kurum Kazancı.** Sonsal analizde kurum kazancının ortaklara dağıtıldığı ve kurum kazançlarının kurum düzeyinde kurumlar vergisi ile değil, ortakların kâr payı şeklinde gelir vergisi kadrosu içinde vergilenmesi savunulmuştur (Bkz. **Carter Commission**, Report of the Royal Commission on Taxation, Ottawa, 1966) Gelir ve kurumlar vergisi arasındaki tam bütünleşme çifte vergilemeyi önleme yönünde arulanan bir durum olmasına

rağmen, ülke sistemlerinde pek iltifat gördüğü söylenemez. 1980'lerin ikinci yarısında Türkiye tam mahsup sistemi (kurumlar vergisinin tamamen ortakların ödenecek gelir vergisinden düşülmesi) yoluyla olmasa bile yalnızca kurum düzeyinde vergi olarak tam entegrasyonu gerçekleştirmiş ülkelerden biridir. Gelişmiş ülkeler içinde Avustralya ve Yeni Zelanda'nın da tam mahsup sistemi dışında, vergi oranı eşitlemesi yoluyla entegrasyonu sağlamak istedikleri görülmektedir. ABD'de ise, kurumlar vergisi gelir vergisinden tam bağımsız kabul edilmekte ve uygulanan sistem bütünleşme dışında kalmaktadır. AT ülkelerinde ise kısmî mahsup sistemi esastır.

Kurumlar vergisinin konusu olan kurum kazançlarında sorun, entegrasyon ya da çifte vergilemenin önlenmesinden çok, bu **kazancın tanımında** düğümlenmektedir. AT'nın ülkelerarası farklı yaklaşımlar sergileyen bu sorunu hala çözemediği de ifade edilebilir. Geleneksel açıklamalara göre kurumlar vergisi, kurumlaşmış kesimde kullanılan sermayeye yönelik olan ve bu sermayenin gelirini vergilendiren bir mükellefiyet türüdür ve ortaklar üzerinde yerleştiği varsayılmaktadır. Halbuki çağdaş kurum yönetiminde, sermayenin büyük bir bölümünün yabancı sermaye (borç) olması, sermaye yatırımlarına yönelik büyük ve cömert teşvikler, sermayenin hareketliliği, bu verginin sermayedarlar (hissedarlar) üzerine yerleşmesini önlemekte ve vergi konusunu sermaye geliri olmaktan çıkarmaktadır (Bkz. **Stiglitz, G.**; *The Corporation Income Tax*, *Journal of Public Economics*, Vol. 6 1976 ss. 303-311). Dolayısıyla kurumlar vergisini, kurumlaşmış kesime yatırılan sermaye geliri üzerinden değil, bu kesimdeki girişimcilik ve rantları vergileyen bir vergi olarak nitelemek yerinde olacaktır. Bu rantlar, üretim (doğal kaynakların kullanımı) ya da tüketimden (çok ulusluların sattığı mal ve hizmetlerle yerel tüketim olanaklarını kullanması) şeklinde doğabilir.

Kurum kazancında da, kişisel gelirdede olduğu gibi enflasyona karşı endeksleme sorunu mevcuttur. Bu konunun kurumların mali tablolarının şeffaflık ve denetimi gereği düşünülürse, gelir vergisi konusundan daha önemlidir. Gene de bu konuda radikal düzenlemeler yapıldığı söylenemez. Ülkeler bu ayarlamaları **ad hoc** olarak stok değerlemesinde LIFO (son giren ilk çıkar) yöntemi kullanarak ve sabit varlıklarda hızlandırılmış amortisman metotları ile değer düzeltimi yaparak çözmeye çalışmaktadır. **Meade** raporunda bu geçici çözümlerin yerini almak üzere kurum kazancını **nakit akışı** temeline dayalı olarak tesbit yöntemi önerilmiştir. nakit akışı yönteminde, bütün kurum giderleri (işletme ve yatırım maliyetleri) düşülebilmekte ve iki türlü matrah tanımı yapılmaktadır. Birinci tanımda kurum kazancı; net faaliyet nakit akışı (hasılat eksi maliyetler), ikinci tanımda paydaşlara dağıtılan kâr olmaktadır. İkisi de nakit temellidir. Aralarındaki fark, borç alınması, ödenmesi ve nakit stoku hareketleri kadardır. Kurum kazancı net nakit akışı olarak tanımlanan kurumlar vergisinin bir anlamda kurum kesiminde oluşan rantları vergilediği söylenebilir.

Vergi konusunda gelişmeleri başlıca, gelir yerine tüketimin seçilmesi, gelir kavramında sermaye kazançlarının kavranması ve endeksleme, kurum kazancında kurum kazancının niteliği ve gelir kurumlar vergisi bütünleşmesi konularında yoğunlaştığı belirtilmelidir.

Şimdi vergi tarifesi konusunu işliyoruz.

B. VERGİ TARİFESİ

1. Dolaysız Vergiler

Dolaysız vergilerde (başlıca gelir vergisi) vergi tarifesi sorunu, (hasılat dışında) gelir vergi yükünün bireyler arasında nasıl dağıtılması ve bunun sonucu gelir bölüşümünün nasıl etkilenmesi gerektiği ile sıkı sıkıya ilişkilidir. Vergi yükü dağılımında ödeme gücü ilkesi ve bu ilkelerin temellerini oluşturmuş minimum toplum fedakârlık, eşit mutlak fedakârlık ve eşit nisbî fedakârlık ilkelerine göre uygulanacak vergi tarifesi arasında çelişki söz konusudur (Bu konuda **Musgrave R. Peacock, A;** Classics in the Theory of Public Finance, Macmillan, London 1957 ve **Musgrave, R.;** The Theory of Public Finance, Mc Graw Hill, 1959) **Rawls** bu fedakârlık ölçülerinin yerini toplumda en az şanslı olanın refahını en çoğa çıkartılması ilkesine bırakması gerektiğini savunmuştur (**Rawls, J.** The Theory of Justice, Cambridge, 1974).

Dolaysız vergilerde yalnızca adalet konusundaki bu ilkelere göre, artan oranlı bir tarife düzenlemek mümkün değildir. Etkinlik konusundaki kayıpları da dikkate almak gerekmektedir. Tarifenin düzenlenmesinde etkinliğin de dikkate alınmasını öneren öncü yazar **Mirrles**'dir (**Mirrles, J.A.** An exploration in the theory of optimum income Taxation, Review of Economic Studies, 1971 ss. 175-208) ancak bu ve bunu izleyen çalışmalarda (**Sadka, E.** On Income Distribution, Incentive Effects and Optimal Income Taxation ve **Seade, J.K.;** On the shape of optimal tax schedules, Journal of Public Economics, Vol. 7, 1977 ss. 203-236) Varılan temel sonuç marjinal gelir vergisi oranlarının ilk ve son dilimlerde sıfır olması şeklindedir. Böylece hem etkinlik ve hem adalet amacına hizmet edilmiş olacaktır. Bir başka deyimle marjinal oranlar ilk dilimlerde düşük olacak orta dilimlerde yükselecek son dilimlere doğru yeniden düşecektir. Halbuki yapılan gözlemlere göre uygulamada marjinal oranlar yüksekten başlamakta orta dilimlere doğru düşmekte sonra tekrar yükselmektedir (Bkz. **Kay. J., King M.A.;** The British Tax System, Oxford, 1989). Bunun sebebinin düşük gelir düzeylerinde, marjinal vergi oranları ile kamu hizmetlerinin negatif etkisinin (oranının-sosyal güvenlik vergilerinin) ortak etkisi, son dilimlerde ise yüksek marjinal vergi oranı uygulaması olduğu belirtilmektedir.

Optimal gelir vergisi tarifesi için **Meade** doğrusal bir gelir vergisi adı verilen bir tarife türü önermiştir (**Meade Raporu** op.cit). Bu tarife şeklinde bir vergi eşiği (vergi dışı bırakılan gelir düzeyi) sonrası, tek bir marjinal oran uygulanması öngörülmektedir. Bu tarife türünün etkinlik yararları dışında ciddi idari avantajları bulunmaktadır. Optimal gelir vergi tarifesi konusunda ikinci radikal öneri **Laffer** tarafından yapılmıştır. Laffer, marjinal vergi oranının % 100'e çıkması halinde, vergi hasılatının sifıra ineceğini ve vergi hasılatını maksimum yapacak bir ortalama vergi oranı olduğunu ileri sürmüştür (Bu konuda Bkz. **Malcomson, J.;** Some Analytics of the Laffer Curve, Journal of Public Economics, Vol. 29, 1986 ss. 263-279). Bazı yazarlar Reagan

yönetiminin bu görüşlerin etkisinde kalarak marjinal vergi oranlarında indirim yaptığını ancak sonucun büyük bütçe açıkları verildiği sonucuna varmıştır. Buna karşılık, vergi oranlarının düşürülmesine rağmen, vergi gelirlerinin yüksek olması için bazı düzenlemeler yapılması gerektiği ileri sürülmüş ve bazı kazançlar üzerinden alınan gelir vergilerinde (sermaye kazançları vergisi gibi) düşük oranların (hisse senedi alım satımını özendirerek) hasılatı artıracağı öngörülmüştür.

Doğrusal gelir vergisi ve Laffer etkisi ile vergi oranı indirimleri önerilerinden etkilenerek çeşitli ülkeler gelir vergi tarifelerinde hem dilim sayısını azaltmışlar hem de son dilimdeki marjinal oranları değiştirmişlerdir. Şöyle ki (Bkz. Kay. J.; s. 35 Tablo 3)

Gelir Vergi Tarifeleri

	Dilim Sayısı		İlk Dilim Oranı (%)		Son Dilim Oranı (%)	
	1975	1988/1989	1975	1988/1989	1975	1988/1989
ABD	25	3	14	15	70	33
Almanya	Dilim sayısı uygulanmıyor		22	19 (1990)	56	53 (1990)
Avustralya	7	5	20	24	65	49
Fransa	13	13	5	5	60	57
Hollanda	19	5	10	10	75	50
İngiltere	10	2	35	25	83	40
İrlanda	6	3	26	32	72	56
İsveç	11	3	7	5	56	42
İtalya	32	7	10	10	72	50
Japonya	19	5	10	10	75	50
Kanada	13	3	9	17	47	29
Yeni Zellanda	22	2	19	24	57	33

Tablodan da görüldüğü gibi, özellikle son dilim oranlarında büyük indirimler gözlenmektedir.

Gelir vergisinin tarifesindeki açıklanan eğilimler, **artan oranlılığın** tartışılmasını da beraberinde getirmiştir. Günümüzde artan oranlılığın anlam ve önemi iki gerekçe ile tartışılmalı hale gelmiştir. Bunlardan birincisi, yüksek oranlı dilimlere çok az sayıda mükellefin girmesi, uygulamada işlememesi yüzünden, artan oranlılığın amacına hizmet edememesi, ikincisi artan oranlılığın geçerli ve anlamlı bir tanımın olmayışdır.

Artan oranlılığın en yaygın anlamı, gelir yükseldikçe marjinal vergi oranlarının yükselmesidir. Ne var ki bu anlamda marjinal ve ortalama vergi oranları arasındaki ayırımı verememektedir (Bu anlam konusunda Bkz. Blum, W., Kalven H.; The Uneasy Case for Progressive Taxation, London, 1953). İkinci anlamı gelir vergisinin gelir bölüşümünü düzeltici fonksiyonudur. Sözelimi sermaye kazançları vergisi yüksek gelir dilimlerinden alınan

ve eşitsizliği gideren bir gelir vergi türüdür. Bölüşümü düzeltmenin, verginin tarifesiinden çok hasılatının bir fonksiyonu olduğu ileri sürülmektedir (Bkz. **Kakwani, C.N.**; Measurement of Tax Progressivity, Economic Journal, Vol. 87, 1977 ss. 71-80)

Tıpkı gelir eşitsizliği durumlarının ancak kısmî bir sıralamaya tabi tutulabilmesi, tam bir derecelenmenin mümkün olmaması gibi alternatif vergi tarifesiinin artan oranlılığının ancak kısmî bir sıralamasının yapılacağı savunulmaktadır.

Özetlenecek olursa, dolaysız vergi tarifesi ile çağdaş sorunlar, etkinlik ve adalet amaçları arasında bir değişim oranının tutturulacağı optimal gelir vergisi tarifesiinin düzenlenmesinde yatmaktadır. Tarifedeki artan oranlılık da klâsik anlamını yitirmiş görünmektedir.

Dolaylı vergi tarifesine geçiyoruz.

2. Dolaylı Vergiler

Dolaylı vergi oranları ve tarifesinde de temel sorun; en az düzeyde refah kaydı ile belli düzeyde bir vergi hasılatı elde etme noktasında düğümlenmektedir. Dolaysız vergiler de optimal gelir vergi tarifesi ayarlanması burada yerini **optimal dolaylı (mal) vergi tarifesiinin** düzenlenmesine bırakılmaktadır.

Optimal mal vergilemesinin temeli **Ramsey kuralına** dayanmaktadır. Bir tüketicinin tükettiği mallardan sağladığı fayda fonksiyonunu maksimuma çıkarması, bu mallar üzerinden alınan vergi hasılatı sınırlamasına bağlı kabul edilirse, belli bir dolaylı vergi hasılatının sağlanmasında mallar üzerinden alınacak **vergi oranları**, vergi alınan malların talep esnekliği ile ters orantılı olacaktır. Bir başka deyimle **RAMSEY KURALI** esnekliği düşük mallara yüksek, esnekliği yüksek mallara düşük vergi oranı uygulanması gerektiğini öngörmektir (Bkz. **Ramsey F.P.**; A Contribution to the Theory of Taxation, Economic Journal, Vol. 37, 1927 ss. 47-61)

Ramsey kuralının formülasyonu şu varsayımlara dayanmaktadır. Tek bir tüketici mevcuttur. Ya da tüketicilerin birden fazla olması halinde gelir ve kaynakların tüketiciler arasındaki dağılımı, bütün tüketicilerin gelirlerinin marjinal faydasını eşitleyecek biçimde dağılmıştır. Bir başka varsayım, sosyal refah fonksiyonunun gelirin marjinal faydası eşit olduğu varsayımı ile en çoğa çıkartılmasıdır. Özetlenecek olursa, gelir bölüşümü farklılıkları sonucu, gelirin marjinal faydasının değişeceği düşünülmemekte, talebin fiyat esnekliği, gelirin marjinal faydasından talebin gelir esnekliğinden bağımsız olmaktadır.

Ramsey kuralına göre, talebi esneksiz olan mallara yüklenmek gerekeceğinden, seçilecek malların belki de en iyisi, bireyin kendi kişisel varlığıdır. Dolayısıyla bu kurala göre etkinlik kaybı en küçük olan vergi türü **baş vergisi** olacaktır. Devletlerin, Ramsey kuralının önerilmesinden çok önce, tam esneksiz malları vergilemeye yönelmiş olmasının gerekçesi ise (tuz gibi), piyasa ve para ekonomisinin gelişmemiş olması yüzünden vergi tutamakları-

nın az olmasına bağlanmaktadır. Ramsey kuralında da sınırlamaların oldukça katı olduğu pek alternatif bırakmadığı görülmektedir. Bu kuralın uygulanması günümüzde iki yönde geliştirilmek istenmektedir.

Birinci yaklaşımda, talep ve tüketim harcamaları bölünmek, parçalanmak, (**disaggregation**) istenmektedir. Bu yolla, optimal mal vergi **oranlarının** bulunması gayreti içine girilmiştir. Bu modellerde de, malların emek faktörü ile arasındaki çapraz esneklikleri konusunda ciddi sınırlamalar konulmaktadır. (**Atkinson, A., Stiglitz, G.**; The Structure of Indirect Taxation and Economic Efficiency, Journal of Public Economics (JPE) Vol. 1, 1972 ss. 97-119, **Deaton, A.** Equity, Efficiency and the Structure of Indirect Taxation, Journal of Public Economics, Vol. 8, 1977 ss. 299-312, **Heady C. J., Mitra, P.K.** Restricted Redistributive Taxation, shadow prices and trade policy, JPE, ss. 1-22)

Ramsey formülasyonunun ikinci genişletmesi, Diamond ve Mirrles tarafından yapılmıştır (Bkz. **Diamond P.A., Mirrless, J.A.**; Optimal Taxation and Public Production, I. Production Efficiency II Tax Rules, American Economic Review Vol. 61, 1971 ss. 8-27, ss. 261-278). Bu ikinci yaklaşımda varsayımlar, üretici fiyatlarının değiştiği tüketicilerin, zevk ve gelirlerinin sosyal marjinal değerlemesinin farklı olabileceği şeklinde değiştirilmiştir. Bu durumda, kaynak dağılımında etkinliğe ulaşılabilmesi için dolaylı vergilerin ara mallar yerine olabildiğince **nihai tüketim malları üzerine** yüklenmesi gerekmektedir.

Ramsey kuralı, değerlendirilirken gözönüne alınması gereken temel sorunlardan biri de, gelir bölüşümü mülahazaları ile malı mı, malı tüketen kişiyi mi vergilemek gerektiği noktasında toplanmaktadır. Söz gelimi sosyal faydası yüksek, değerlendirilmiş, erdemli malların (**merit goods**) tüketimi konu olunca, etkinlik için **mal vergilemesi** düşünülebilmektedir. Öte yandan gelir bölüşümünü düzeltmek amacıyla, yüksek gelirliilerin tükettiği malları vergilemenin gerekçesinin tutarlı olmadığı söylenememektedir. Dolayısıyla **farklı (lüks) mal vergilemesinin** temelinde, zenginliğin ve refahın göstergesi olan eğlence tüketimi ile gelirin düzeyinden çok **gelir elde etme kapasitesinin ölçüsü** olan malları vergilemek yatmaktadır. Bir başka deyimle yüksek gelirli olmanın ölçülerini iyi tespit etmek gerekmektedir. Gelir düzeyi yüksek kişi, bu parasını şu ya da bu mala haralayabilir. Gelir bölüşümünü düzeltmek amacı ile zenginin tükettiği malı seçmek yanılıya yol açabilir. Bu durumda en iyisi mal vergilemesi yerine gelir vergilemesi yapmaktadır. Söz gelimi zenginlerin boş zamanlarını değerlendirme yolları yalnızca zenginlere özgü ise o zaman bu mallara yönelinebilir (Bu konuda Bkz. **Deaton, A.S.**; Optimal Taxation and the structure of preferences, Econometrica, Vol. 49 ss. 1245-1260) Özetlersek, farklı oranlarda mal vergilemesi yapılması, ya tüketilen malla, gelir kazanma kapasitesi ya da boş zaman arasında doğrudan ilişki olması halinde tutarlı olacaktır. Aksi halde vergi oranlarının yalın olarak etkinlik düşüncesiyle aynı olması gerekecektir.

Günümüzde **ad valorem** mal vergilemesinin düşük üretim kalitesine ve oligopol piyasalarında düşük kâr ve fiyatlara yol açtığı sonucuna varılmakta-

dır (Kay J., Keen M.; How Should Commodities be taxed European Economic Review, Vol. 23, 1983 ss. 359-358).

Vergi tarifesi yönünden geliştirilen ilkelerin, önerilecek bir vergi reformuna temel oluşturup oluşturamayacağı da tartışılmış bulunmaktadır (Bkz. Feldstein, M.; On the Theory of Tax Reform, JPE, Vol. 6, 1976 ss. 77-104) Ne varki bu konuda bütün çabalar dolaylı mal vergileri konusunda yoğunlaşmış, gelir vergilemesi yönünde fazla birşey yapılamamıştır. Dolaylı vergilerin oranları konusunda bütün yapılan, vergi oranlarında yeknesaklığın sağlanmasının, refahi artıracığının belirtilmesidir (bkz. Hatta, T.; Welfare Effects of Changing Commodity Tax Rates towards uniformity, JPE, Vol, 29, 1986 ss. 99-112) Ayrıca KDV'nde gelir bölüşümünü düzeltme düşünceleriyle temel ve lüks mallar oran farklılaştırılmasının bazı yanlış varsayımlara dayalı olduğu da kanıtlanmıştır. Öte yandan, vergileri, marjinal sosyal hasılat maliyetine göre değerlendirmek için fayda-maliyet analiz teknikleri de geliştirilmiştir (Bkz. Ahmad, E. Stern N.H.; Theory of Reform and Indian Indirect taxes, JPE, Vol, 25, 1983 ss. 259-295.)

Bundan sonraki bölümde verginin düzeltici bir araç olarak kaynak dağılımı ve gelir bölüşümü üzerindeki etkilerini değerlendireceğiz.

C. VERGİLERİN KAYNAK DAĞILIMINI DÜZELTİCİ ROLÜ

Piyasa ekonomisinin temel aksaklıklarının, dışsallıklar ve bilgi alma noktalarında toplandığı bilinmektedir. Verginin kaynak dağılımını bozan bu durumlarda müdahale edici bir araç niteliğini kazanmasının ancak dışsallıklar, kamu malları ve doğal kaynakların sömürülmesi durumlarında söz konusu olabileceği buna karşılık, tekel aksak rekabet ve bilgi eksikliği durumlarında, etkinliğinin olamayacağı belirtilmektedir.

1. Dışsallıklar ve Vergi

Verginin Pigou'dan bu yana (Pigou, A.C.; A Study in Public Finance, Macmillan, London, 1947), özellikle çevre kirlenmesi gibi olumsuz yaygın dışsallık halinde maliyetleri sosyal maliyetlere yaklaştırarak düzenleyici bir fonksiyon ifa edeceği savunulmuştu. Çevre kirlenmesi halinde vergi gibi mali bir aracın yanısıra miktar ve kalite standartları da öngörülebilir. Verginin standartlar yerine kaynak dağılımını düzeltici bir araç olarak tercih edilmesi, kirlenmeye yol açan üreticinin özel maliyetlerinin bilinmesine bağlıdır. maliyetler bilinmezse standartlar koyulmalıdır (Bkz. Weitzman, M.L.; Prices vs. Quantities, Review of Economic Studies, Vol. 41, 1974 ss. 477-491)

Genelde kamusal politikalar izlenirken, vergiler doğrudan kamusal düzenlemelere göre ikincil bir araç niteliğini taşımakla birlikte trend değişmesi ve vergiden bu konuda araç olarak yararlanma düşüncesi ağır basmaktadır. Verginin maliyetleri yükseltmede araç olarak kullandığı başlıca konular çevre kirlenmesi ile ilgili olmakla birlikte (böcek ilaçları, plâstik bir defalık sofraya takımları ve çöp torba ve kutuları), her tür özel tüketim vergisinin (şeker, çay, çakmak gibi) aynı temele dayandığı söylenememektedir. En klâsik

olumsuz dışsallık vergileri tütün, alkol ve petrol üzerinden alınan vergilerdir (Bkz. **Crossen, S.**; Harmonisation of Indirect Taxes in EEC. British Tax Review, 1983 ss. 232-253)

Kamusal malların etkin finansmanı konusunda önerilen vergileme yaklaşımları **Wicksell**'in parlamentoda vergi payları ve harcama paketlerinin birlikte oybirliği kuralı ile belirlenmesi şeklinde ifade edilmesi ile başlamıştır. Bunu **Lindahl**'in her mükellefe, kamu malı konusunda gerçekten **açıklanmış** tercihlerine dayalı olarak yaptığı marjinal değerlendirme miktarında vergi yükü yüklemeye yaklaşımı izlemiştir. Bu konuda çözülemeyen temel sorunlar, kamu malının optimal tedarik düzeyi ile bu maliyete karşılayacak vergi finansmanın sağlanmasına ilişkin yeterli bilgilerin (özellikle kamusal malın maliyeti ve gerçek tercihler) elde edilmesinde yatmaktadır. Bu konuda sağlanacak dengeye **Nash dengesi** denilmektedir (Bkz. **Groves, T, Ledyard J.**; Optimal Allocation of a Public Good, Econometrica Vol. 45, 1977 ss. 783-810)

Vergilerin, **doğal kaynaklardan** çıkarılması ve değerlendirilmesinden doğan rantları kamuya aktarım ve kaynakların etkin kullanımı sağlayıcı bir araç olarak kullanımından söz edilebilir. Söz gelimi petrol üretimi bu konuda örnek olarak verilebilir. Özellikle bu konuda oluşan rantların İngiltere'de % 90'a varan marjinal oranlarda vergi alınmaktadır. Gene de rantların vergilenmesinde, royalti ruhsat gibi diğer doğrudan müdahale araçları daha etkin olabilmektedir.

Öte yandan doğal kaynakların korunması konusunda da vergilemenin ancak dolaylı bir araç olduğu düşünülmelidir (Bu konuda Bkz. **Dasgupta, P., Heal, G.**; Economic Theory and Exhaustible Resources, Cambridge, 1979)

Vergilerin dışsallıkların düzeltilmesi ve kamusal malların üretimine katkı dışında kaynak dağılımını doğrudan düzeltici fonksiyonunun fazlaca etkin olmadığı anlaşılmış bulunmaktadır. Şimdi vergilerin ekonomik birimlerinin (bireylerin) tercihleri üzerindeki etkileri tartışarak alınıp amacı kaynak dağılımını ya da gelir dağılımını düzeltme olmasına rağmen tercihleri saptırdığında etkinlik kaybına yol açabilmektedir. Şimdi sırasıyla vergilemenin kaynak dağılımı ve gelir bölümüşümü üzerindeki etkilerini gözden geçirelim.

D. VERGİLERİN ETKİLERİ

1. **Etkinlik.** Vergilerin etki yaptığı bireysel tercihler başlıca, çalışma özene, tasarruf ve yatırım tercihleri ve riske girme konularındadır.

Verginin emek arzı ve çalışma şevki üzerinde yaptığı etkiler konusunda yapılan araştırmalar, tüketicilerin genelde doğrusal olmayan bütçe sınırlamaları altında, çalışma boş zaman tercihi yaptıklarını varsaymış ve şu sonuçlara varmıştır. Ailede çalışan ikinci kişilerin (özellikle evli kadın eşlerin), çalışma-boş zaman tercihleri üzerinde **gelir vergisinin** güçlü ve olumsuz ikame etkisinin olduğu saptanırken, bu ikame etkisinin, aile reisi koca yönünden güçsüzlüğü ortaya konulmuştur. (Bkz. **Browun, C.V.**; Taxation and Incentive to work, Oxford, 1983 ve **Hausman, J.A.**; Labor Supply, **Auerbach, J., Felds-**

tein, M., Handbook of Public Economics, North Holland, Amsterdam, 1985 içinde) Gelir vergisinin emeklilik kararları üzerinde önemli etkiler olduğu bulgular arasında yer alırken, gelir düzeyi yüksek kişiler açısından emek arzının miktarından çok kalitesi (meslek seçimi, vd. yönetsel davranışlar) vergilemenin etkisi altında kalmaktadır. Vergilemenin emeğin uluslararası akışkanlığı (mobility) üzerinde bir etkisi bulunmadığı tesbit edilmiştir.

Tasarruf ve yatırımlar (sermaye geliri) üzerindeki etkinin ise, gelir ve kurumlar vergisinin ortak etki alanı içinde olduğu söylenebilir. Gelir vergisi yaşam boyu tasarrufları, kurumlar vergisi de **kurum kesimine** yatırılan sermayenin geliri (neması) üzerinde etkili olmaktadır. Gelir vergisinin tasarruflar üzerindeki etkisini araştıran çalışmalar, verginin gelecekteki tüketimin fiyatını, bugün kime nisbetle artırdığı ikinci olarak her iki dönemdeki (bugünkü ve gelecekteki) potansiyel tüketimi azalttığı sonucuna varmaktadır. (Bkz. **Feldstein, M.**; The Rate of Return, Taxation and Personal Savings, Economic Journal, Vol. 88, 1978, ss. 482-487)

Bu sonuçlar, bugünkü ve gelecekteki tüketim (tüketimle tasarruf) arasındaki ikame esnekliğinin yüksek olduğunu ve gelir vergisinin etkisinin güçlü olduğunu ortaya koymakla birlikte farklı tasarruf türlerinin farklı vergilenmesinin bu etkide ağırlık taşıdığı da ifade edilmektedir. Nitekim özellikle kurumsal tasarruf türlerine farklı vergileme yaklaşımlarının (sözgelimi emeklilik fonlarına vergi avantajı tanınması) o tasarruf bileşimi üzerinde etkisi olduğu belirtilmektedir (Bkz. **Meade** of. cit., **Carroll, C.L. Summers, L.H.**; Why have private saving rates in the US and Canada diverged?, Journal of Monetary Economics, Vol. 20, 1987 ss. 249-279)

Kurumlar vergisinin, kurum kesimine yatırılan sermaye geliri üzerinde olumsuz etkisi olduğu, toplam yatırım hacmini düşürdüğü, bunu gidermek için sisteme sokulan hızlandırılmış amortisman gibi teşvik araçların, bu sefer farklı belli yatırım mallarını diğerlerinin aleyhine haksız yere koruduğu ve bunun da yatırım indirimini bir teşvik aracı olarak kullanmasının gerekçesini oluşturduğu ifade edilmelidir (Kay s. 48)

Gelir vergisinin **riske girme** konusunda olumlu bir etkisinin olduğu bu hususun, devletin aldığı vergi dolayısıyla, girişimcinin yanında bir ortak olarak hareket etmesi sonucu risk taşımanın maliyetini düşürmesinden kaynaklandığı eskiden beri savunulmaktadır. (Bkz. **Domar E. Musgrave R.**; Proportional Income Taxation and Risk Taking, Quarterly Journal of Economics, Vol. 58, 1944 ss. 388-422). Bu görüş temelinde, risk konusu olan sermaye kazançları ile diğer gelir unsurlarının gelir vergi yükü arasında bir denge olduğu ve girişim sonucu katlanılan **zararların** diğer gelir unsurlarından düşülebilmesi imkânıdır. **Stiglitz** bu varsayımların ampirik olarak kanıtlanılabiliyor nitelikte olmadığını savunmaktadır (**Stiglitz, J.**; The Effect of Income, Wealth and Capital Gains Taxation on Risk Taking, Quarterly Journal of Economics, Vol. 83, 1969 ss. 262-283)

2. Etkinlik Kaybı

Verginin yol açacağı etkinlik kaybının (**deadweight loss**) götürü vergileme yoluyla giderilebileceği literatürde savunulmaktadır. Günümüzde yukarıda (oran konusunda) belirtildiği gibi optimal vergi sistemi yaklaşımı ile en aza indirilebilmektedir. Etkinlik kaybı, dualite yöntemleri ile ölçülmektedir (Bkz. **Kay, J**; *The Dead weight Loss from a Tax System*, *Journal of Public Economics* Vol. 13, 1980 ss. 111-120)

Bu yönteme göre tanımlanacak olursa, kayıp, mükellefin, gelir ya da fiyat üzerinden alınan vergiler yerine götürü baş vergisi türü bir vergiye tabi tutulması halinde **ek olarak** vazgeçmeye hazır olduğu tutar olarak ifade etmektedir. Mükellefin fiyat üzerinden alınan vergilerin olduğu haldeki kişisel harcama fonksiyonu ile götürü vergi ödemesi halindeki harcama fonksiyonu arasında karşılaştırma yapılarak etkinlik kaybı bulunmaktadır.

Bu fonksiyonlarla ilgili olarak iki durum söz konusu olabilmektedir. birincisi üretici fiyatları sabit kabul edilebilir. bu durumda doğal fiyat sektörü esas alınmaktadır. Fiyatlar değişken olduğunda **Debreu**'nun kaynak kullanım katsayısı kullanılabilir. **Kay, J., Keen M**; *Measuring the Inefficiencies of Tax Systems*, *Journal of Public Economics*, Vol. 35, 1988 ss. 265-287). Üretici fiyat sektörü değişince, dışsallığı olan malların vergilenmesi durumunda refah kazanç ve kayıpları doğabilir.

Bu kayıpların belirlenmesinde genel denge modelleri geliştirilmiş bulunmaktadır.

3. Genel Denge Modelleri

Vergi yapısının etkinlik ve etkinlik kayıpları üzerindeki etkilerinin analizinde kullanılan modellerin başlangıcı **Harberger**'in kurumlar vergisinin yansımaları konusundaki çalışmasına gitmektedir. Yazar bu çalışmasında (**Harberger, A.C.** *The Incidence of the Corporation Income Tax*, *Journal of Political Economy* Vol. 70, 1962 ss. 215-240) kurumlar vergisinin, kurum kesiminde emek ve sermaye faktörleri tercihi ve kurumlaşmış kesimle, kurumlaşmamış kesim arasındaki sermaye hareketleri üzerindeki etkilerini incelemiştir ve serginin, verginin olduğu ve olmadığı bölümlerdeki sermaye yoğunluğunu ve faktör gelirlerini etkilediği sonucuna varmıştır.

Harberger modeli sonrası, veri sisteminin etkinliğin yansısıra bölüşüm sonuçlarını da bir bütün olarak ele alan genel denge modeli **Shoven** ve **Whalley**'e aittir (**Shoven J. Whalley, J.**; *General Equilibrium with Taxes*, *Review of Economic Studies*, Vol. 40, 1973 ss. 475-489). Bu modelde vergi reformlarının faktör kullanımı üzerinde etkilerinin yansısıra bölüşüm sonuçları da tahmin edilmiştir. Bu modeller geliştirilmiş bulunmakla birlikte (bkz. **Piggott, J. Whalley, J.**; *UK Tax Policy and Applied Equilibrium Analysis*, Cambridge University Press, 1985), varsayımlarında vergi matrah ve oranları konusunda ciddi sınırlamaların olması, modeli gerçek dünya koşullarından uzaklaştırmaktadır. Bu modellerin başlıca faydası, yansımaya ve etkinlik bağlantısını ortaya koymasındadır.

4. Verginin Gelir Bölüşümü Etkisi: Yansıma

Yansımayla ilgili temel yaklaşımlar, vergi yansıması sonucu kaynak dağılımında değişerek etkinlik kayıplarının ortaya çıkması ve yansımanın bölüşüm üzerindeki etkilerinin ölçülmesi olarak iki grupta toplanabilir.

Birinci konunun vergilerle ilgili olarak farklı varsayımlara dayanarak, iktisadi dengelerin analitik ifadesi ileri sürülmektedir. bu yaklaşımda, vergilemenin kaynak dağılımı ve refah etkileri ile, vergi yükü ve gelir bölüşümü ilişkileri karışmaktadır. İkinci yaklaşımda, vergiyi kimin ödediği ve kimin gelirini azalttığı olayı, bağımsız olarak bir milli gelir muhasebesi olayı olarak ele alınmaktadır. Birinci yaklaşım günümüzde savunulan başlıca yaklaşımdır (Bkz. **Kotlikoff L., Summers, L.**; Tax Incidence, **Auerbach, Feldstein**, Handbook of Public Economics, içinde). Daha vergici türdeki ikinci yaklaşımın öncüsü ise **Ursula Hicks**'dir (**Hicks, U**; The Terminology of Tax Analysis, Economic Journal, Vol, 56, 1946 ss. 38 vd).

İkinci yaklaşıma göre, vergi yansıması sonucu, mal ve faktörlerin üretici ve tüketici fiyatlarını (malı veya faktörü tüketenlere maliyeti ile üreticilerin elde ettikleri) farklılaştırmaktadır. Bu farklılıkta kolayca hesaplanabilir (Bkz. **Dilhot, A.W, Kay J.A. Keen M.J.**; Allocating Taxes to Households A Methodology, Oxford Economic Papers, 1990'. Vergilerin üretim aşamasında ara mallar üzerinden alınması halinde ise, yansımanın ölçülmesi daha karmaşık hale gelmekte ve fayda-maliyet analizinde olduğu gibi muhasebe fiyatlarının kullanımını gerektirmektedir.

Çeşitli üretim faktörleri ve mallar üzerindeki uluslararası nisbî vergi yükü konusundaki başlıca çalışma OECD tarafından yapılmıştır (OECD; The Taxation of Fringe Benefits, Paris, 1988). Karşılaştırmalı yük analizi konusundaki bir başka çalışma, emek sermaye geliri yükleri üzerine yapılmış ve kurumlar vergisi yükünün gelir ve kurumlar vergisi bütünleşme sistemine de bağlı olduğu belirtilmiştir (**Kay, J. Sen. J.** The Comparative Burden of Business Taxation, Fiscal Studies, Vol. 4, 1983 ss. 23-28). **King, M. Fullerton D.** adlı yazarların derlediği çalışmada (Taxation of Income from Capital, Chicago Univ. Press, Chicago, 1984) ise vergi sonrası sermaye gelirinin eşitlediği ve vergi öncesi kârların ise aynı olduğu varsayımları ile çeşitli yatırım alanları üzerindeki vergi yüklerinin karşılaştırması yapılmıştır.

Bütün bu çalışmalarda orijinal gelirle, ödenen vergi arasındaki ilişki kurulmak istenmekte ve varılan ortak sonuç ise vergilerin gelir bölüşümü düzeltmede etkin olmadığı şeklindedir. mali sistemin bölüşümü düzeltici etkisini, bütçenin harcama tarafı sağlamaktadır.

Şimdi vergileme konusunda yetki tartışmalarını ele alıyoruz.

E. VERGİLEME YETKİSİ

Vergileme yetkisinin ulusal olduğu ve ulusal devletlerden ayrılmaz olduğu konusunda kuşku olmamakla birlikte, uluslararası kurum ve kuruluşların ortaya çıkışı, bu yetkinin de belli sınırlamalarla uluslararası bir otoriteye bırakılması sonucunu doğurmuştur. Verginin egemenlik hakkının bir parçası

olduğu düşünülürse, bu yetki devrinin bir tür egemenlik aktarımı olduğu dahi savunulmaktadır.

Uluslarüstü ve ulusal vergilendirme yetkisi, yetkilerin dikey paylaşımının bir örneğidir. Ülkelerin uyguladıkları devlet sistemleri, siyasi ve idari teşkilat yapıları, merkezi-yerel vergileme ayırımı biçiminde bir dikey vergileme yetkisi ilişkisini de beraberinde getirmektedir. Ülkelerin federal ya da üniter bir sisteme sahip oluşunun merkezi-yerel dikey mali ilişkileri farklılaştıracağı da doğaldır.

Vergileme yetkisi konusunda uluslarüstü - ulusal, merkezi-yerel dikey ilişkiler dışında, ülkelerarası ya da idarelerarası yatay ilişkilerden de söz edilebilmektedir. Vergileme rejimleri farklılıkları özellikle mal ve faktör hareketlerinde sapsalara yol açmaktadır. Dolayısıyla yatay düzeyde bu ilişkiler konusunda da idarelerarası bir anlaşma ya da eşgüdümüne gidilmesi zorunludur.

Tarihsel gelişim itibarıyla bakılınca, vergileme yetkisinin kullanılmasına imkân sağlayan deniz ve nehir geçişleri belli yönetimlerce (derebeyleri, dükalık vd) kontrol altına alınmış ve bu geçişler vergi ve benzeri yükümlülüklerle teklif edilmiştir. Bunun sonucu, mal hareketlerinde güçte olsa trafik değişimleri gözlenmiştir. Ortaçağ devletleri arası bu ihtilâfları (bu bir vergi hasılatı paylaşımı olarak da nitelenebilir. Anlaşma bölge paylaşımı ya da doğrudan savaş yöntemleri ile çözmüşlerdir. Günümüzde bu yetki paylaşımı sorunlarını, vergi anlaşmaları ya da ortak pazarda da vergi uyumu yöntemleri ile çözmeye çabalamaktadırlar.

Sırasıyla önce uluslararası yatay ve dikey vergileme meselelerini işliyoruz.

1. Uluslararası Vergileme

Diamond-Mirrlees'in etkinlik yaklaşımına göre, dünya global üretim ve gelirinin en çoğa çıkartılabilmesi için uluslararası ticarete, ticaretin üretici fiyatlarıyla yapılması ve mal akımlarını etkileyici ve saptırıcı vergilerin uygulanmaması gerektiği savunulmaktadır. Uluslararası düzeyi yeknesak oranda olan ve varış ilkesine göre ithalattan alınıp, ihracatta iade edilecek bir KDV, bu yaklaşım tutarlı bir dolaylı vergi türü olmaktadır. Dolayısıyla ticarete sapsmaları ve etkisizlikleri önlemek için, KDV'nin **çıkış** değil varış ilkesine göre alınması, **ara mallar** üzerine yüklenmemesi (akaryakıt gibi) vergiden müstesna mal ve hizmetlerin varlığı halinde, verginin tarafsızlığının bozulacağı ve etkisizliklere yol açacağı açıktır. Ne var ki, hizmetler konusunda KDV'de varış ilkesinin uygulanmasının oldukça güç olduğu da belirtilmelidir (söz gelimi, turistlerin ziyaret ettikleri ülkede eğlence hizmetlerinden yararlanması gibi)

Uluslararası vergileme sorunlarının yalnızca mal hareketleri olmadığı bilinmektedir. Gelirin vergilendirilmesi konusunda da, gerçekli yaklaşımlar içinde geliri elde edenin ikamet ettiği yer ya da gelirin kaynağı olan yere göre vergileme esasları yer almaktadır. Sermaye gelirinin vergilenmesinde

her iki yaklaşımda da, ikamet (yerleşme) ilkesine göre ülkelerarası vergi matrah ve oran uyumuna gerek bulunmaktadır. bunun sebebi, sermayenin yatırıldığı (kullanıldığı) alanlardan elde edilen gelirin vergilendirilmesinde harmonizasyon gereğidir. Günümüzde gelir ve kurumlar vergisi yerleşme ilkesine göre alınmaktadır. Sermaye gelirini örnekleyen kurum kazançlarının vergilenmesinde kurumun ikametgahı esastır.

Sermaye gelirinin vergilendirilmesinde, sermaye ihracatçısı zengin ülkeler, yerleşme ilkesini, sermaye ithalatçıları da kaynak ilkesini savunmaktadır. Ancak uygulamada her iki ilkeye göre vergileme yapmak güç olduğundan sermaye geliri üzerindeki vergi oranları düşük tutulmakta ve az gelişmiş ülkelerde bu tür bir vergileme dahi sermaye kaçışına yol açmaktadır (Bkz. **Williamson J. Lessard, D;** Capital Flights: The Problem and Policy Responses, Ins. for Int Economics, Washington 1987)

Uluslararası vergileme sorunlarının çözümünde, en büyük güçlük, uluslararası otoritenin anlaşmazlıkların çözümündeki etkinliği konusunda çıkmaktadır. Ülkelerin ulusal çıkarları için koymaya çalıştıkları mali engellerin yaşanan globalleşme karşısında anlamsız ve yetersiz olduğu da gözlenmektedir. 1992'de tek pazar haline gelme hedefini izleyen AT'da KDV'nin ve diğer mal vergilerinin (özel tüketim vergileri) uyumu konusunda önerilerin dahi, olması gereken en iyi dolaylı vergi sistemi yerine, üye ülkelerdeki dağılık oranları ortalamayı amaçladığı anlaşılmaktadır (Bkz. **Cnossen, S., Shoup, L.S.;** Coordination of Value Added Taxes, **Cnossen, S.;** Tax Coordination in the European Community, içinde)

AT'nun sermaye gelirinin vergilenmesindeki yerleşme ilkesine göre ortak bir yatırım geliri vergisi stopajı önerisi de, dolaylı vergi harmonizasyonu gibi, başka üye ülkelerden, bankalarına mevduat çeken ülkelerin tepkisi sonucu akim kalmıştır.

Görüldüğü gibi, özellikle hızlı teknolojik gelişmelerin yaşandığı, uydu sistemlerinin geliştiği bilgisayar sistemleri ile iletişim imkânları sağlanarak şirket hisselerinin kolayca alınıp satıldığı, kurumların üretim süreçleri itibarıyla birkaç ülkeye yayıldığı global dünyamızda, verginin hangi ülke hazinesine ait olduğunu belirlemek oldukça güçleşmiştir. Uluslararası vergi yönetiminde, yukarıda da belirtildiği gibi, sorun, **kurumun ikametgâhının** tesbiti ile beyhude bir biçimde çözülmeye çalışılmaktadır. Çifte vergileme antlaşmalarının da bu konuda **ad hoc** bir araç olduğu ileri sürülebilir. Çok uluslu şirketlerin kendi iç işlem ve mal hareketlerinin ülke sınırlarını aşmasına bir çözüm olarak emsal fiyatlar önerilmekte ancak bu da, faktörü satan ve kullanan şirket iki ülkede de (ayrı şirketin bağlantıları olduğunda) tekel pozisyonunda olduğundan ve arada bir piyasa bulunmadığından bu **kol mesafesi ilkesi** (örtülü kazançları önleme ilkesi) çalışmamaktadır. Bu konuda ülkelerarası vergi konularının paylaşılması ilkesi büyük direnmelere yol açmıştır. Bu açıklamalardan da vergisel yaptırım gücü olan uluslararası bir otoritenin varlığına ihtiyaç hissedilmektedir.

Yerel vergileme sonusundaki çağdaş sorunların ise uluslararası vergileme ölçüsünde çözülemez olduğunu söylemek mümkün değildir.

2. Yerel Vergileme

Etkin bir yerel yönetim modeli, **Tiebout**'nun geliştirdiği ve benzer gelir ve kamusal tercihlere sahip bireylerin biraraya geldikleri ve yerleştikleri bölgelerde optimal kamu hizmeti arzı ilkelerine dayanır. (Bkz. **Tiebout, C.M.**; A Pure Theory of Public Expenditures, Journal of Political Economy Vol. 64, 1956 ss. 416-424) Bu modelin zıddı, yerel harcama ve bütçelerin birbirinden pek farklı olmadığı heterojen topluluklardır. Bu zıt görüşte bireyler ve ailelerin kamu hizmet ve vergileme farklılıklarından etkilenerek, yerleşim kararlarını değiştirmeyi düşünmedikleri varsayılmaktadır (Bkz. **Dates, W.**; The Effects of Property Taxes and Local Spending on Property Values, Journal of Political Economy, Vol, 77, 1969 ss. 957-971). Bu durumda, yerel yönetimlerce alınan vergiler (ister emlak vergisi olsun isterse diğer vergiler olsun) mülk değerlerinde kapitalize olmaktadır.

Yerel yönetimler ABD hariç yerel çoğu ülkelerde yerel satış ve kurumlar vergisi almadıklarından, vergi oranlarının **üretim etkinsizliklerine** yol açması söz konusu olmamaktadır. Yerel yönetime ilişkin etkinlik konusu yalnızca tüketicilerin, yerel hizmet ve vergileme farkları dolayısıyla, yaptıkları bölge tercihleri dolayısıyla ortaya çıkmaktadır. Etkinsizlik bu konuda görülebilmektedir. Tiebout modelinin uygulamada gerçekleştiği ülke ABD olmasına karşın, diğer dünya ülkelerinde zıt model geçerli bulunmaktadır.

F. VERGİ YÖNETİMİ

Vergi yönetimi konusu, yönetim etkinliğini belirleyen başlıca unsurlar tartışılarak ele alınacaktır. bu unsurlardan birincisi vergi gelir kaybının temel kaynaklarını oluşturan vergiden kaçınma ve kaçakçılık konusudur. İkinci olarak yönetim maliyetleri işlenecektir.

1. VERGİDEN KAÇINMA ve VERGİ KAÇAKÇILIĞI

Vergiden kaçınma, vergi yükünden **ekonomik** ve **yasal** olarak kaçınma olmak üzere iki başlık altında incelenebilir. Birincisi, vergi mükellefinin söz gelimi tükettiği bir mal ya da elde ettiği bir gelir unsuru üzerinden vergi alınması halinde tüketici ve faktör sahibi olarak, bu vergiyi ödemekten kaçmak amacıyla tüketim ya da faktör kullanım yönünü değiştirmesi anlamına gelmektedir.

Hukuki anlamda vergiden kaçınma ise vergi yükümlülüğüne ilişkin bütün ilgi ve gerçeklerin, vergi idaresine aktarılmasına rağmen, bunların mükellef vergi yükümlülüğüne yol açmaması olarak tanımlanmaktadır. Kaçakçılıkta olduğu gibi mükellef muamele ve işlemleri vergi dairesinin itilâı dışında bırakılmakta, açıkça yapmaktadır. Ne varki vergi borcunu en aza indirmek için yapılan ve ticari amaca yönelik olmayan bazı işlemlerin, vergi yükümlülüğü doğurup doğurmadığı birçok ülkede vergi idaresi ve vergi yargısı-

nın takdirine kalmıştır. Bir başka deyimle kaçınma olarak nitelenen bazı mükellef davranışları, pekâlâ vergi kaçakçılığı suçu olarak işlem görebilmektedir.

Kaldor, vergiden kaçınma konusuna eğilen ilk iktisatçı olarak, yaygın biçimdeki vergiden kaçınmanın, vergi mükellefi ile ilgili bir olay olmadığını aksine vergi sisteminin radikal bir vergi reformuna ihtiyaç bulunduğunun kanıtı olarak anlaşılması gerektiğini belirtmiştir. (**Kaldor, N;** Reports on Taxation I içinde (Memorandum of Dissent, 1980). Söz gelimi, kaçınma alanlarının en temeli olan gelir tanımı ile ilgili olarak şunlar söylenebilir. Hicks'e göre gelir, bir kişinin belli bir dönemde yaptığı özel tüketimle, yıl sonunda özel servetinin yıl başına göre yükselmiş hissedilen kısmının (değer artışı kazançları dahil) toplamıdır. Buna mukabil **Schanz-Haig-Simons**'a göre ise bireyin belli bir dönemde yılbaşındaki servetini azaltmaksızın yapmış olduğu özel tüketim gelir olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımlardan Hicks tanımına göre geliri bulmak, değer artışı tahminlerinin yapılmasına bağlıdır. Halbuki ikinci tanımda ölçülebilir büyüklükler kolayca hesaplanabilmektedir. Dolayısıyla, Hicks tanımına göre vergiden kaçınmaya davet çıkarılmış olmaktadır. Zira bu tanıma göre **güvenli** bir gelire ulaşılabilmesi ve özellikle sermaye gelirlerinde ana malın eksilmemesi ve geleceğin refahı için, amortismanların yenilemeye imkân verecek biçimde hesaplanması, ticari kazançtan indirilebilecek kalemlerin türü, sermaye kazançları, stok değerlendirme yöntemlerinin gelirin tanımındaki ağırlığı büyük olmaktadır. Halbuki, Haig-Simons tanımında, bu değerlemelere gerek yoktur. Hicks yaklaşımı mükellefe tanıdığı bu gelecekteki refahını belirleyen imkânları dolayısıyla, vergiden kaçınma yollarını da açmış blunmaktadır. (**Hicks, John;** Vergileme ve İş İdaresi yönünden Gelir Kavramı; Nihat Sayar'a armağan, Çağdaş Vergilemedeki Son Gelişmeler, İstanbul 1980 içinde)

Uygulamada vergiden kaçınma başlıca iki şekilde ortaya çıkmaktadır. birincisinde piyasa işlemi (alım-satım) olmadan, servet unsurları değer kazanabilmektedir. İkincisi mal ve hizmet şeklindeki aynı ödemelerdir (otomobil, gıda ve konut gibi). Mükelleflerin vergilenmeyen bu aynı gelirleri, aynı düzeyde parasal gelir elde ederek yapacakları özel tüketim kalemleri ile özdeş ise, etkinlik kaybı doğmayacaktır. Yalnızca vergi kaybı vardır. Ancak sağlanan aynı çıkarlar, bireyin tüketim kalıbından farklı ise, bu vergiden kaçınma yolu, etkinlik kayıp ve kazançlarına da yol açabilecektir. Ne var ki, yapılan çalışmalarda ulaşılan sonuç paradoksaldır (gelir vergisi sisteminde bu tür aynı gelirleri olanak tanınmadıkça, sistemin yol açtığı sapsmalarda artmaktadır.

Vergi kaçakçılığının iktisadi temelleri konusunda yapılan çalışmalara göre **kaçakçılık miktarı** yakalanma ihtimali ile sonuçta ödenen ceza miktarının bir fonksiyonudur. Yakalanma ve sonuçta cezalanma ihtimali arttıkça, kaçakçılık azalmaktadır (**Isachsen, A.J., Strom, S.** The Hidden Economy, The labour market and tax evosion, Scandinavian Journal of Economics, Vol. 82, 1980, ss. 304-311). Kaçakçılık sonucu elde edilen vergi dışı gelir, ekonomide harcamaya konu olarak, dolaylı vergi ödeyebilir ve sonuçta vergi kaybı da olmayabilir (**Peacock A, Shaw, G.K.;** Tax Evasion and Tax Revenue Loss, Public Finance, Vo. 37, No. 2, 1982). Kaçakçılık yüzdelere

ilişkin tahminlerinde pek güvenilir olmadığı ileri sürülmektedir. İngiltere ve ABD'ye ilişkin ciddi çalışmalar bulunmakla birlikte, karşılaştırmalı veriler mevcut değildir (Bkz. **Tanzi, Vito**; (ed.) *The Underground Economy in U.S. and Abroad*, Lexington, 1982).

2. Vergi Yönetimi ve Maliyetleri

Bilindiği gibi vergileme maliyetleri, vergi idaresi ile mükellefin maliyetlerinin toplamından oluşmaktadır. Mükellef maliyetleri içine, vergi cenneti sayılan ülkelere kurulan kurum merkezlerine mükelleflerin gidiş geliş seyahat giderlerini dahi katmak gerekir. İdarenin maliyetleri ile mükellef maliyetleri bir yönüyle birbiriyle ikame edilebilir niteliktedir (söz gelimi bir vergide tam idari takdir ya da beyan usulü kullanılarak, maliyet bileşimi seçilecek tarh yönetimine göre kolayca değiştirilebilir). Öte yandan bu maliyet türlerinin tamamlayıcı özelliğinden de söz edilebilir. Bunun örneği mükellefin vergiden kaçınmak için yollar aramak için maliyet tür ve hacmini artırmasının, sonuçta idarenin bu kaçınmayı önlemek için maliyetlerini yükseltmesine yol açmasıdır. Bunun sonucu vergi mevzuatının kaçınma boşluklarını önlemek için giderek karmaşıklaşmasıdır. Kamusal tercih teorisine göre, vergi yöneticileri vergi tahsilatına ayrılan kaynakları artırmak, özel sektör bunları en aza indirme konusunda eğilimlidir (Bkz. **Peacock, A.**; *Vergi Teorisi ve Vergi Reformu Piyasası*, Nihad sayar Armağan Çağdaş Vergilemedeki Son Gelişmeler, 1980 içinde) Vergileme maliyetleri, vergi tarh teknikleri ile doğrudan ilişkilidir. Çağdaş vergilemede eğilim (dolaylı vergilerde dahi) beyan usulüne yöneliktir.

Vergileme maliyetlerinin vergi hasılatına oranından çok optimal düzeyi önemlidir. Üstelik, toplam vergileme maliyetleri ile etkinlik kayıplarının birbiriyle ilgisinin olmadığı belirtilmelidir. Bunun içinde optimal vergi hesabı (optimal vergi sistemine göre) sonucu bulunacak, vergi hasılatı gölge fiyatının tesbitine bağlıdır. Vergi yönetimin etkinliğini belirleyen en önemli faktörün de seçilecek **vergi konusu** olduğu savunulmaktadır.

SONUÇ

Nobel ödüllü maliyeci **Buchanan**'a göre vergi alan devlet bir **Leviathan**'dır (**Hobbes** devlet felsefesinde mutlak iktidara sahip ve seçmenlerin kaynaklarına zulümle el koyan bir tür canavar örneği). (Bkz. **Brennan, G., Buchanan J.** *The power to tax: Analytical Foundations of Fiscal Constitution*, Cambridge University Press, 1980) Dolayısıyla bu vergi yetkisine anayasal bir sınır koymak gerekmektedir. Dar vergi konuları seçilmeli ve vergiler, Ramsey kuralının tersine esnek arza sahip mallar üzerine konulmalıdır. Bu yaklaşım yukarıda kurallarını ve ilkelerini açıkladığımız **refahçı vergi yaklaşımının** tersine, **pozitif vergi politikası yaklaşımı** olarak adlandırılmaktadır. Bütün çağdaş anayasaların vergi alma hakkının sınırlarını belirlediği söylenebilir. Öte yandan devletin çağdaş sosyal görevleri ve bireylerin bu konudaki haklarını güvence altına almak için, bu konudaki yarı kamusal

mal ve hizmetlerin özel kesimce sunulmasının düşük vergi oranları ile teklif altına alınması da bir araç olarak düşünülebilmektedir. Ne var ki, pozitif yaklaşımla verginin araç olarak kullanılmasının her zaman etkin olacağı söylenemez. Ekonomik ve sosyal hak tanımının iyi yapılması (beslenme, barınma (sağlık da dahil) ve giyim gibi temel ihtiyaç ve insan hakları ile sağlıklı bir çevrede yaşama hakkından çok farklıdır) ve bu hakların güvence altına alınmasında kullanılacak **devlet politikası** araçlarının (vergi dahil) iyi seçilmesi gerekmektedir.

Çağdaş vergi politikasının izlenmesinde, pozitif yaklaşımın yanısıra, adalet ilkelerinin (özellikle yatay) uygulanması da büyük önem taşımaktadır. Temel adalet ilkesi olan genellik ilkesinin, ırk ve cins ayırımının ötesinde, vergi mükellefinin tanımlanmasında odaklandığı (aile reisi beyanı mı, bireysel beyan mı) ifade edilmelidir. Eğilim, gelir vergisinde bireysel beyana doğrudur.

Bu çalışmadan çıkan sonuçlar (iyi bir vergi politikasının ilkeleri) şöylece özetlenebilir.

Vergi konusu ve matrah seçiminde kavranması güç tanımlardan uzaklaşılmasının gereği vurgulanmaktadır. Söz gelimi gelirin kapsamlı tanımı, kapsamlı gelir vergisi önerilerinin bu karmaşıklıktan ötürü uygulama olanagından mahrum olduğu savunulmaktadır. Vergi konuları hipotetik işlemler yerine reel muameleler (alım-satım, emek geliri gibi) olmalıdır. Gelir yerine harcamanın, kurumlar vergisinde kurum kazancı yerine kurum nakit akışlarının seçilmesi uygun olacaktır. Sermaye gelirini ve değer artışlarını vergilemenin güçlüğüne gidermek için bir servet vergisi almak gerekecektir. **Vergilerin gelir bölüşümünü düzeltici özelliğinin, vergi tarifesinin biçimi ve düzeyinden çok, vergi konusunun türü ve kapsamına bağlı olduğu kabul edilmektedir.**

Vergi oran ve tarifesinin seçimindeki iktisadi ilkeler (etkinlik temelli) şunlardır. Vergi oranları, sabit, geniş tabanlı ve ayırıcı olmamalıdır. Dolaylı vergi tarifelerinde yeknesaklık esastır. Farklı vergi oranları uygulamanın sağlam ekonomik temelleri de yoktur. Oran farklılaştırmasının ekonomik etkinlik temeli yoktur yalnızca adalet ilkelerine dayalıdır. Verginin bu konuda da diğer malî politika araçlarına nazaran daha etkili olduğu söylenememektedir. KDV'sindeki yeknesaklığın, gelir vergisinde marjinal oran sayılarının azaltılmasının, etkinlik sağlayacağı kabul edilmektedir (en yüksek oran % 50 - % 60 arasında olması konusunda uluslararası bir uzlaşma vardır) Zira KDV oran farklılaştırması ile gelir vergisi marjinal oranlarının çok sayıda olmasının, gelir bölüşümü analizleri ile de tutarlı olmadığı savunulmaktadır.

Vergilerin etkin kaynak dağılımının sağlanmasında bir araç olma alanını, dışsallıklarla (özellikle çevre kirliliği) sınırlamanın gereği üzerinde de görüş birliği bulunmaktadır. Mal ve faktör piyasaları, yatırımlar konusundaki vergi teşviklerinin etkinliğin artışında ciddi bir yararı görülmemektedir. Vergi bu konularda tarafsız kalmalıdır.

Vergilemenin etkileri konusundaki ampirik çalışmaların da yeterince gelişkin olmadığı sonucuna varılmaktadır.

Genel bir özet yapılacak olursa çağımızda vergi sistemleri, geniş tabanlı bir KDV, sosyal güvenlik yükümlülükleri ve gelir vergisi üzerine kurulu bulunmaktadır. Gelir vergisinin kurumlar vergisi gibi ya nakit akışı esasına göre alınması, doğrusal olması (vergi dışı tutulan taban gelirin üstündeki bölümün tek bir oranla vergilenmesi), özel tüketim vergilerinin dışsallıkları içselleştiren, düzeltici nitelikte olması alınan vergilerin tamamının beyan esasına dayalı olması bu çağdaş vergi düzeninin temellerini oluşturmaktadır.