

# ADİL VERGİLEME VE OPTİMAL VERGİLEME YAKLAŞIMLARINA GENEL BAKIŞ

Yrd. Doç. Dr. Şahin AKKAYA

## 1- GİRİŞ

Herhangi bir ülkede geçerli olacak vergi sisteminin nasıl oluşturulması gerektiği hakkında üç normatif yaklaşım geliştirilmiştir. Bunların ikisini oluşturan "Adil Vergileme" ve "Optimal Vergileme" yaklaşımları, üçüncü bir yaklaşım olan normatif mali değişim<sup>(1)</sup> yaklaşımından, kamu harcamalarını dışlayarak sadece vergileme sorunlarıyla ilgilenmeleri nedeniyle önemli bir farklılık göstermektedir. Bu nedenle, burada sadece vergileme sorunlarıyla ilgilenen adil vergileme ve optimal vergileme yaklaşımları ele alınacaktır. Bu iki yaklaşım tarafından oluşturulması gerektiği öne sürülen vergi sistemlerinin yapısı farklı olduğu gibi, varolan vergi sistemlerinin arzulanan yapıya kavuşturulabilmesi için yapılması gereken vergi reformları da farklı özellikler taşımaktadır. Bu makalenin amacı da her iki normatif yaklaşımın ideal ya da optimal olarak nitelendirilen bir vergi sisteminin oluşturulmasına ve mevcut vergi sisteminde yapılması gerekli vergi reformlarının taşınması gereken özelliklere yönelik düşüncelerini temel nitelikleri itibarıyla ortaya koymaktır.

---

(1) Normatif mali mübadele yaklaşımının temel özellikleri için şu eserlere bakılabilir: James Buchanan, "Taxation in Fiscal Exchange", *Journal of Public Economics*, 6 (1975), ss. 17-29 ile G. Brennan ve J. M. Buchanan, *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*. Cambridge University Press, 1980.

## 2- ADİL VERGİLEME YAKLAŞIMI VE İDEAL VERGİ SİSTEMİ

Bu yaklaşımda vergilemenin ödeme gücüne göre yapılması öngörülmektedir. Bununla ilgili olarak yatay ve dikey adalet arasında önemli bir ayırım yapılmaktadır ve yaklaşım açısından önemli olan da yatay adaletin sağlanmasıdır. Dikey adalet konusu ise esasen politik sürece bırakılmıştır<sup>(2)</sup>. Bilindiği gibi iyi bir vergi sisteminin oluşturulmasında temel bir gereksinim olan yatay adaletin sağlanması da aynı koşullarda bulunanlara aynı vergisel işlemin yapılmasını gerektirmektedir. Bu durumda da eşit koşul ile eşit muamele kavramlarının tanımlarının iyi yapılması gerekmektedir. Adil vergileme yaklaşımında ekonomik durum kişilerin elde ettikleri gelir bakımından ölçülmekte, aynı gelire sahip olanların eşit koşullarda olduğu kabul edilmektedir. Böylece aynı gelire sahip olanlardan aynı miktarda vergi alındığı takdirde de eşitlere eşit muamele gerçekleştirilmiş olacaktır<sup>(3)</sup>.

Bu yaklaşımın temelini oluşturan Haig-Simons (ya da Haig-Schanz-Simons) prensibine göre, gelir oldukça geniş bir şekilde tanımlanarak, kaynağı ne olursa olsun her bireyin elde ettiği toplam gelirin vergilendirilmesi hedeflenmektedir. Bu prensip çerçevesinde tüketim harcamaları ile servetteki artışın toplanmasıyla vergilendirilecek gelire ulaşılmaktadır. Kapsamlı olarak tanımlanan bu vergi matrahından vergi indirimleriyle, istisnalarla vs. sapılmasına vergi tercihleri (tax preferences) ve vergi harcamaları (tax expenditures)<sup>(4)</sup> ya da genel olarak uygun vergi matrahının aşınması olarak bakılmaktadır. Bu yaklaşımda vergileme, kaynağı ve kullanımı ne olursa olsun kapsamlı gelire dayandırıldığından, tüketim vergilerinin gelir kaynağı olarak genel bir rolü bulunmamaktadır. Burada gizli olarak zevklerin aynı olduğu varsayıldığı için gelirin vergilendirilmesi yatay adalet prensibini bozmamaktadır<sup>(5)</sup>.

Adil vergileme yaklaşımında en önemli sorun yatay adaletin sağlanması olduğu için etkinlik ve diğer hedefler analize formal olarak dahil edilmemiştir. Ancak optimal vergileme yaklaşımı taraftarları yatay adalet prensibine uygun

(2) Walter Hettich ve Stanley Winer, "Blueprints and Pathways: The Shifting Foundations of Tax Reform", *National Tax Journal*, Vol. XXXVIII, No: 4, December 1985, ss. 424.

(3) Richard Musgrave, "ET.OT and SBT", *Journal of Public Economics* 6 (1975), ss. 4-5.

(4) Kaynağını adil vergileme yaklaşımından alan vergi harcamaları kavramı farklı bir şekilde de ele alınmaktadır. Buna göre, vergi harcamaları, devletin vergi sistemi mekanizması yoluyla bireylere ya da firmalara sübvansiyon vermesinin bir yöntemi olmaktadır. Ayrıntısı için bkz. Paul R. Mc Daniel, "Identification of the Tax in Effective Tax Rates, Tax Reform and Tax Equity," *National Tax Journal*: Vol 38, 1985, ss. 273-279.

(5) Martin Feldstein, "On the Theory of Tax Reform", *Journal of Public Economics* 6 (1976), ss. 86-87.

olacak şekilde geniş olarak tanımlanan vergi matrahından sapmaların ekonomik etkinsizliğe neden olarak ekonomik refahı azalttığı görüşünü taşımaktadır<sup>(6)</sup>. Bu etkiye yol açan çeşitli muafiyet ve istisnaların kaldırılması yönünde bir uzlaşmaya varılmış olmakla birlikte, çeşitli vergi reformu önerilerinde sermaye kazançları, araştırma ve geliştirme harcamaları, emeklilerin özel tasarrufları, sermaye varlıklarının amortismanı vb. konulara ilişkin temel hükümler farklı bir şekilde düzenlenmektedir. Bu ve buna benzer muafiyet ve istisnaların varlığı, etkinlik, ekonomik büyüme, idari kolaylık gibi ikincil amaçlar açısından haklı görülmeyle beraber, adil vergileme yaklaşımının özünde amaçlar arasındaki sistematik değişim sorunu çözümlenmemiş bir sorun olarak kalmaktadır. Ayrıca, gelir kapsamlı bir şekilde tanımlandığından, gelir vergisinin matrahına tam olarak ulaşabilmek için çeşitli idari güçlüklerle karşı karşıya kalınacağı da açıktır<sup>(7)</sup>.

### 3- OPTİMAL VERGİLEME YAKLAŞIMI VE OPTİMAL VERGİ SİSTEMİ

Optimal vergileme yaklaşımında genel faydacı sosyal refah fonksiyonu sosyal tercih kriteri olarak kullanılmaktadır. Burada her bireyin faydası kardinal olarak ölçülebilmekte ve fayda sadece bireyin kendi tüketimine (boş zaman tüketimi ve kamu malı tüketimi dahil) bağlı olmaktadır. Kişilere ilişkin fayda fonksiyonları özdeşdir ve kişilerarası fayda karşılaştırması yapılabilmektedir. Bu yaklaşıma göre optimal vergi, bireysel davranışlar, teknoloji, arzulanan kamu geliri ve meşru vergilere ilişkin sınırlamalar altında bu bireysel faydalar fonksiyonunu maksimize etmelidir<sup>(8)</sup>. Bu sosyal refah fonksiyonunun maksimize edilmesiyle ilgili olarak, vergi yapısına ilişkin tercihin yapılmasını sınırlandıran bir takım varsayımlar yapılmaktadır<sup>(9)</sup>. Varsayımların ilki genel denge çerçevesinde tüm piyasaların rekabetçi (genellikle tam rekabet) olduğunu kabul etmektedir. Ayrıca, bireylerin tercihleri ve teknolojiye (genellikle ölçeğe göre sabit getiri) ilişkin olarak tam bir açıklık vardır. İkinci varsayım da ekonominin yapısının, nisbi fiyatları etkilemeyen baş vergisi türü vergilerin uygulanmasına uygun olmadığıdır. Bu varsayım gereği, bu tür vergiler optimal vergi sisteminin oluşturulmasında ele alınmamaktadır. Son olarak, devletin faaliyetlerinin sistemi genel

(6) Ancak, bizzat kapsamlı gelir vergisinin de davranışları saptırdığı için etkin olmadığı savunulmaktadır. Bkz. Martin Feldstein, a.g.m., s. 90.

(7) Walter Hettich ve Stanley Winer, a.g.m., s. 426.

(8) Martin Feldstein, a.g.m., ss. 79-80.

(9) Joel Slemrod, "Optimal Taxation and Optimal Tax Systems", *Journal of Economic Perspectives* Vol. 4, No. 1, Winter 1990, s. 158; Walter Hettich ve Stanley Winer a.g.m., s. 427.

olarak dışarıdan etkilediği kabul edilmektedir. Devletin maliyetsiz bir şekilde sınırlı vergileri kullanarak toplayabileceği sabit bir kamu geliri miktarı bulunmaktadır. Böylece, optimal vergi yapısının belirlenmesinde toplanması gereken toplam gelir düzeyi sabit tutularak analiz yapılmaktadır. Bu varsayımlar çerçevesinde optimal olarak nitelenen vergi sistemi, belirli bir toplam vergi gelirini elde edebilmek için katlanılan toplam aşın yük kaybını minimize eden vergi sistemidir. Baş vergisi türü vergilerin uygulanamayacağı kabul edildiğinden, piyasa dengelerini hiç bozmayan vergi sistemi oluşturulamayacaktır. Bu nedenle, bu dengeleri en az bozucu sistemin yaratılmasıyla ilgili ikinci en iyi problemi optimal vergileme yaklaşımında önemli bir yer tutmaktadır<sup>(10)</sup>.

Bu yaklaşımda etkinlik maliyetlerinin nasıl asgari düzeye çekilebileceği önemli olmakla birlikte, daha kannaşık optimal vergileme modellerinde vergi sistemleri, refahın dağılımını nasıl etkilediklerine bakılarak da değerlendirilmektedir<sup>(11)</sup>. Bu çerçevede analizin odak noktasını adalet hedefleri ile vergilemenin yaratacağı aşırı vergi yükü arasındaki optimal dengenin sağlanması oluşturmaktadır. Yine, vergi kanunlarında yer alan vergi muafiyetleri, istisnalar ve indirimlerine, adil vergileme yaklaşımında olduğu gibi yatay adaleti bozduğu için değil, ekonomideki kaynakların yanlış dağıtılmasına neden olduğu için karşı çıkılmaktadır<sup>(12)</sup>. Çünkü eşit zevklerin ve tam olarak işleyen piyasaların varlığı kabul edildiğinde, bireyler faaliyetlerini ve harcamalarını seçebilme serbestisine sahip ise, vergi kanunlarında yer alan istisna ve muafiyetlerin yatay adaleti bozucu etkileri uzun dönemde piyasa güçleri tarafından ortadan kaldırılacaktır.

Optimal vergileme yaklaşımına göre oluşturulan ve amaç fonksiyonlarında fakir bireylerin refahına daha büyük ağırlığın verildiği modellerde bile gelirin vergilendirilmesinde keskin bir artan oranlılığa sahip vergi tarifesi öngörülmektedir. Bu sonuç esasen emek arzının ücret elastikiyetine bağlıdır. Söz konusu elastikiyetin düşük olması vergi sistemi yoluyla gelirin yeniden dağıtılmasının marjinal maliyetinin düşük olduğunu göstermektedir. Bu durumda son derece artan oranlı gelir vergisi uygulanabilecektir. Bu elâstikiyet yüksek ise tersi geçerli olacaktır<sup>(13)</sup>.

Diğer taraftan, optimal vergileme yaklaşımı çerçevesinde ülkelerin çoğunda temel vergi niteliğinde olan gelir vergilerinin yarattığı ve üç grup altında

(10) Agnar Sandmo, "Optimal Taxation", *Journal of Public Economics*, 6 (1976), s. 38.

(11) Joel Slemrod, a.g.m., s. 158.

(12) Martin Feldstein, a.g.m., ss. 94-97.

(13) Joel Slemrod, a.g.m., s. 165.

toplanabilecek sakıncalar nedeniyle gelir vergilerinin kaldırılması bile önerilmektedir<sup>(14)</sup>. Buna göre gelir vergisinin temel sakıncaları şunlardır:

– Gelir vergisinin, matrahının çeşitli muafiyet ve istisnalarla aşınmasının mali erozyona neden olmasının yanısıra, sermaye piyasası üzerinde de olumsuz etkisi vardır.

– Uygulanan yüksek marjinal vergi oranlarının yarattığı ikâme etkilerinin neden olduğu etkinsizlik maliyetleri de toplumun refahını azaltmaktadır.

– Son olarak, enflasyon da vergi yükünün dağılımını bozmakta ve gelişigüzel bir artan orantılık etkisi yaratmaktadır.

Bu sakıncalar nedeniyle kişisel gelirin ve sermaye kazançlarının vergilendirilmesi yerine artan oranlı harcama vergisinin vergi sisteminin temelini oluşturması gerektiği öne sürülmektedir. Bu verginin yanısıra miras bırakılan veya tasarruflar ile sermaye kazançlarından kaynaklanan servet de ciddi bir şekilde vergilendirilmelidir. Yine, kurumlar vergisinin matrahının da fon akımı kavramına göre düzenlenmesi gerekmektedir.

Yaklaşımın malların optimal bir şekilde vergilendirilmesiyle ilgili olarak ulaştığı genel sonuçları da aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür<sup>(15)</sup>.

Eğer kişisel zevkler ve yetenekler aym ise, etkinlik maliyetlerini minimize eden vergi oranları malların talebinin fiyat elâstikiyetine bağlı olarak belirlenmeli ve düşük esnekliği olan mallara yüksek, yüksek esnekliği olan mallara düşük vergi oranları uygulanmalıdır (ters elâstikiyet kuralı). Boş durma dışında tüm malları vergilendiren genel vergiler boş zaman kullanımını arttıracaktır. Boş durmayı vergilendirmek olanaklı olmayacağından, alınabilecek önlem, boş durmanın nisbi olarak ikamesi niteliğindeki malları daha yüksek oranda vergilendirerek etkinlik maliyetlerini azaltmak olacaktır.

Vergi ödeyicilerinin farklı yetenekleri olduğu gerçeği kabul edildiğinde, optimal tüketim vergilerinin belirlenmesinde vergilerin tüketici refahının dağılımı üzerindeki etkisinin de gözönüne alınması gerekmektedir. Böyle bir durumda lüks mallar üzerindeki verginin diğer malların vergilerine göre daha yüksek, zorunlu mallar üzerindeki verginin daha düşük olması gerekmektedir.

(14) Emilio Albi, "A New Way to Tax Reform", *Public Finance*, Vol XXXVII, No. 2, 1982, ss. 154-155.

(15) Joel Slemrod, a.g.m., ss. 158-162.

Optimal vergileme yaklaşımını savunan bazı yazarlar ise vergi sisteminin yarattığı etkisizliklerin zamanlararası bir problem olduğunu ve etkin vergileminin bu gerçek gözönüne alınarak yapılması gerektiğini belirtmektedirler. İki dönemle ilgili olarak, ilk dönemin tüketimi, ilk döneme ilişkin boş durma tercihi ve ikinci dönemin tüketimi şeklinde üç mal ele alınırsa, optimal vergileme her bir döneme ilişkin tüketim ile boş durmanın nisbi ikâme edilebilirlik derecesine bağlı olacaktır. Eğer ilk dönemin tüketimi ilk dönemin boş durma tercihine nisbeten daha ikâme edilebilir ise, ikinci dönemin tüketimine nazaran daha hafif bir şekilde vergilendirilmesi gerekir. Bu ise sermaye gelirin vergi uygulanması anlamını taşımaktadır. Aksi durumda ise sermaye gelirin sübvansiyon verilmesi gerekecektir.

#### 4- YAKLAŞIMLARIN VERGİ REFORMUNA İLİŞKİN GÖRÜŞLERİ

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler zaman zaman vergi sistemlerinde değişiklik yapma gereksinimini hissetmektedirler. Ancak, bu ihtiyacın arkasındaki nedenler ülkeden ülkeye farklı olduğu gibi, ülkelerin gelişmişlik düzeylerine de bağlı olmaktadır. Ülkelerin gelişmişlik düzeyleriyle bağlantılı olarak vergi reformunu gerektiren nedenleri genel olarak ortaya koymak mümkündür<sup>(16)</sup>.

1- Gelişmekte olan ülkelerde vergi reformuna gidilmesinin en önemli nedenlerinden birisi daha fazla kamu gelirin sağlanması iken, gelişmiş ülkelerde en önemli etken vergi sisteminin etkin olmayışıdır. Mevcut vergi sistemlerinin yarattığı etkinlik maliyetlerine dikkati çeken inandırıcı teknik çalışmalar bu açıdan önemli olmuştur. Örneğin tasarruf-yatırım konusu her iki ülke grubunda önemli bir etken olmakla birlikte soruna farklı açılardan bakılmaktadır.

Gelişmiş ülkelerde vergilerin (özellikle kurumlar vergisinin) yatırımların dağılımı üzerindeki beklenmeyen etkilerine ağırlık verilmiştir. Hızlandırılmış amortisman, yatırım indirimi vs. gibi teşvik önlemleri nedeniyle çeşitli yatırım alanlarında geçerli olan efektif marjinal vergi oranları birbirinden büyük farklılıklar gösteriyorsa, çeşitli yatırım alanlarına karşı daha tarafsız vergi sistemini gerçekleştirebilmek amacıyla efektif vergi oranları arasındaki farkları azaltıcı

(16) Vito Tanzi "Tax Reform in Industrial Countries and the Impact of the U.S. Tax Reform Act of 1986", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, February 1988, ss. 52-54; Arvind Virmani, "Tax Reform in Developing Countries: Issues, Policies, and Information Gaps", *Public Finance*, Vol XXXVIII No: 1, 1988, ss. 19-21 ile Ben Van Veithoven ve Frans Van Winden, "A positive model of tax reform", *Public Choice* 72, 1991, ss., 62-63.

vergi reform önerileri önemli olmaktadır. Buna karşın, dolaylı vergi sisteminin etkinliği genel olarak gelişmiş ülkelerde KDV ve nihai aşamada alınan satış vergilerinin uygulanması nedeniyle önemli bir problem oluşturmamaktadır.

Etkinlik problemiyle ilgili olarak vergilerin emek arzı, tasarruf ve yatırımlar ile mal ve hizmet sepetlerinin zamanlararası bileşimi üzerindeki ikâme etkilerinin marjinal vergi oranlarıyla çok yakından ilişkili olduğunu da belirtmek gerekir.

2- Öte yandan, marjinal vergi oranları düşük gelir gruplarında bile çok yüksek olduğundan vergi yükünün bu oranları ödeyenlerle ödemeyenler arasından farklı bir şekilde dağılması önemli bir sorun yaratmaktadır. Böylece, gelişmiş ülkelerde artan oranlı vergileme yoluyla dikey adaletin sağlanması hedefinin yerine yatay adalet önem kazanmıştır. Gelişmekte olan ülkelerdeki vergi reformlarında ise lüks malların vergilendirilmesi gayreti oldukça önem taşımaktadır. Böylece bir taraftan vergi gelirlerinin artırılması sağlanmaya çalışılırken, diğer yandan da bu ülkelerin vergi sistemlerinde ağırlık taşıyan dolaylı vergilerden dikey adaletin sağlanması amacıyla yararlanılmak istenmektedir.

Gelişmekte olan ülkelerdeki vergi kaçırma problemi de gelişmiş ülkelerdeki vergi adaletinin sağlanması ve vergiden kaçınma sorunlarına benzer görünmektedir. Burada marjinal vergi oranları ile vergi sisteminde yer alan teşvik önlemlerinin de yarattığı karmaşıklık önem taşımaktadır. Çünkü artan vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma eğilimleri vergi matrahını aşındırarak gerekli gelirin sağlanabilmesi için vergi oranlarının artırılmasına yol açarken, yüksek vergi oranları da vergi ödeyicilerinin yasal ya da yasal olmayan yollarla vergi ödemekten kaçınmalarına neden olmaktadır. Vergi sistemi yoluyla çeşitli amaçları gerçekleştirilmesi düşüncesiyle uygulanan çeşitli istisna, muafiyet ve indirimlerin neden olduğu karmaşıklık da bu hedefe ulaşılmasını kolaylaştırmaktadır.

Vergiden kaçınmanın ve vergi kaçakçılığının boyutunun büyük olması, vergiye tabi olmayan yeraltı ekonomisinin yaygın olması vergi sisteminin adaletsiz olduğu görüşünün geçerli olmasını sağlamıştır. Böylece, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde matrahın genişletilmesi, vergi sisteminin basitleştirilmesi ve marjinal vergi oranlarında indirime gidilmesi önerilen çözümlerin önemli bir kısmını oluşturmaktadır.

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere ilişkin olarak görüldüğü gibi gelir sağlanması, etkinlik ve yatay adaletin sağlanması amaçları vergi reformu gerek-

sinimlerinin temel nedenlerini oluşturmaktadır. Doğal olarak, adil vergileme ve optimal vergileme yaklaşımlarının reformu önerileri farklı temellere dayanmaktadır. Burada her iki yaklaşımın vergi reformu önerilerinin taşıması gereken temel özelliklere ilişkin düşüncelerini ortaya koymaya çalışacağız. Ancak, vergi sistemlerinde değişiklik yapılmasına ilişkin çalışmaların genellikle kısmi nitelik taşımaları nedeniyle bu yaklaşımların kısmi vergi reformlarının özelliklerine ilişkin görüşleri ele alınacaktır.

#### 4.1. Adil Vergileme Yaklaşımı ve Vergi Reformu

Bu vergileme yaklaşımının temel noktasım yatay adaletin sağlanması oluşturduğundan, hazırlanacak vergi reformlarının bu temel amaca yönelik olması gerekecektir. Başka bir deyişle, adil vergileme yaklaşımı çerçevesinde mevcut vergi matrahını, geniş olarak tanımlanan matraha yaklaştıracak değişiklikler vergi reformu olarak görülmektedir.

Daha önce sözü edildiği gibi, vergi sistemindeki bütün eksiklikleri hazırlanan tek bir vergi reform kanunu ile ortadan kaldırmak genellikle olanaklı olmadığı için, hazırlanan vergi reform kanunu tasanları kısmi vergi reformunu gerçekleştirilmeye yönelik olacaktır. Bu durumda da yatay adaletin sağlanması hedefine uygun olarak hazırlanabilecek alternatif vergi reform tasanlarının değerlendirilebilmesi için gerekli adalet kriterinin ortaya konabilmesi gerekmektedir. Kişisel gelir vergisinin önemli olması dolayısıyla, kapsamlı bir şekilde tanımlanmış gelirin vergiye tabi olduğu bir durumda sözkonusu verginin yükünün dağılımı norm olarak ele alınacak ve kullanılacak kriter, bu normdan sapmaları ortaya koyabilecek şekilde oluşturulacaktır<sup>(17)</sup>. Örneğin bu yaklaşım çerçevesinde Hettich tarafından oluşturulan adalet kriterinde, vergi yükümlüsünün geniş bir şekilde tanımlanmış gelir vergisi matrahına göre ödemesi gereken vergi miktarı ( $g^i$ ), ödediği gerçek vergi miktardan  $t^i$ , yükümlü sayısı da ( $n$ ) olarak gösterildiğinde adalet göstergesi,  $I = (1/n) \sum (t^i - g^i)^2$  şeklinde ortaya konmaktadır. Bu göstergeye göre,  $I$ 'nin değeri ne kadar küçük ise, adil vergileme yaklaşımının yatay adalet standardına yakın bulunmaktadır. Söz konusu değer sıfır olduğunda da gelirleri bakımından eşit koşullarda bulunanlara eşit muamele edilmesi gerçekleşecektir. Bu nedenle, alternatif reform tasanlarının değerlendirilmesi sırasında, göstergenin değeri hangi reform tasanında en düşük değere sahip ise, o alternatifin tercih edilmesi gerekecektir.

(17) Adil Vergileme yaklaşımı çerçevesinde oluşturulan kriter ve ayrıntısı için bkz. Walter Hettich, "A Theory of Partial Tax Reform", *Canadian Journal of Economics*, Vol XII, No. 4, November 1979, s. 69.



Yatay adaleti bozduğu için karşı çıkılan vergi muafiyetleri, istisnaları ve indirimlerinin yarattığı iki etki sözkonusudur. İlk olarak, belli gelirler vergilemenin kapsamı dışında tutulduğundan, bazı vergi yükümlüleri bundan faydalanırken diğerleri zarar görecektir. İkinci olarak, belirli bir tutardaki kamu geliri ihtiyacı karşılayabilmek için her bir yükümlünün geliri olması gerekenden daha yüksek vergi oranı ile vergilendirilecektir. Bu etkileri ve kısmi nitelikteki vergi reformları yoluyla vergi matrahında yapılan değişikliklerin sonuçlarını dört mükellefin ele alındığı bir örnekle göstermek mümkündür<sup>(18)</sup>. Bu amaçla, sermaye kazançları ile kira gelirlerinin vergi dışı tutulduğu kabul edilsin. Dört yükümlüden  $M_1$  ve  $M_2$  ile gösterilen ikisi 10.000.000 lira tutarında aynı kapsamlı gelire sahip olsun.  $M_2$ 'nin gelirinin yansı sermaye kazançlarından oluşursa, bu mükellefin gelirinin yansı vergiye tabi olacaktır. Diğer iki yükümlünün de ( $M_3$  ve  $M_4$ ) toplam 5.000.000 liralık kapsamlı gelirleri olduğunu,  $M_3$ 'ün gelirinin tümünün vergilendirildiğini,  $M_4$ 'ün tüm gelirinin kira gelirinden oluştuğunu ve gelirin tamamının vergi dışı kaldığını varsayalım. Hesap kolaylığı sağlanması nedeniyle gelir vergisi tarifelerinin tek oranlı olduğunu ve devletin toplam 2.000.000 liralık vergi gelirene gereksinim duyduğunu kabul edelim. Bu bilgiler çerçevesinde her bir yükümlünün ödemesi gereken vergi tutarları aşağıdaki tablonun birinci sütununda yer almaktadır. Alternatif vergi reform önerilerinden birinde ( $A_1$ ) sermaye kazançları, ikincisinde ( $A_2$ ) kira gelirlerinin vergi matrahına dahil edildiğini kabul edelim. Bu alternatif reform önerilerine ilişkin olarak yükümlülerin ödemesi gereken vergi miktarları ikinci ve üçüncü sütunda yer alırken, bütüncül bir vergi reformuyla her iki gelir türünün vergi matrahına dahil edilerek, adil vergileme yaklaşımının kapsamı gelire ulaşıldığını kabul ettiğimizde, yükümlülerin ödemeleri gereken vergi miktarları da dördüncü sütunda gösterildiği gibi gerçekleşecektir. Her bir sütunda parantez içinde gösterilen rakamlar ise kapsamlı gelire göre ödenmesi gereken vergi miktarı ile ödenen vergi miktarı arasındaki farkları ifade etmektedir. Buradaki adalet kriteri de yukarıda belirtilenden farklı olarak yükümlülerin ödemesi gereken vergi tutarları ile ödenen vergi tutarları arasındaki farkların mutlak değerlerinin toplamından oluşmaktadır.

(18) Walter Hettich, "Reforms of the Tax Base And Horizontal Equity", *National Tax Journal*, Vol 36, No. 4, 1983, s. 419'da yer alan örnek esas alınmıştır.

Tablo 1

Vergi Mükellefi	Ödenen vergi	Alternatif 1	Alternatif 2	Kapsamlı Gelir
M1	1.000.000 (+333.333)	800.000 (+133.333)	800.000 (+133.333)	666.666
M2	500.000 (-166.666)	800.000 (+133.333)	400.000 (-266.666)	666.666
M3	500.000 (+166.666)	400.000 (+66.666)	400.000 (+66.666)	333.333
M4	0 (-333.333)	0 (-333.333)	400.000 (+66.666)	333.333
Toplam	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000
$\Sigma  t^i - g^i $	1.000.000	666.666	533.333	

Tablodan da görüldüğü gibi, birinci sütunda yer alan vergi tutarları ile bunlara ilişkin vergi matrahları gözönüne alındığında vergi oranı % 10 olmaktadır. Son sütuna bakıldığında ise bu oranın % 6.66'ya indiği rakamlarla görülmektedir. Bu da yukarıda sözünü ettiğimiz etkilerden ikincisini rakamlarla kanıtlamaktadır. Reform alternatiflerine ilişkin bakıldığında adil vergileme yaklaşımı açısından 2 numaralı alternatifin daha makûl olduğu görülmektedir. Ayrıca, her bir alternatifin yatay adaletin sağlanması amacıyla yönelik olarak belirlenmiş bir kriterin ışığında değerlendirilmesinin önemi de ortaya çıkmaktadır.

#### 4.2. Optimal Vergileme Yaklaşımı ve Vergi Reformu

Optimal vergileme yaklaşımı çerçevesinde yapılan vergi değişikliklerinin etkilerine adil vergileme yaklaşımından farklı bir şekilde yaklaşmaktadır. Daha önce sözünü ettiğimiz gibi, vergi kanunlarında yer alan istisna ve muafiyetlere yatay adaleti bozduğu için değil, kaynak dağılımını bozduğu için karşı çıkmaktadır. Bu nedenle, optimal vergileme yaklaşımı çerçevesinde bu istisna ve muafiyetleri kaldıran bir vergi reformu da yatay adalet açısından değil, etkin-

lik bakımından değerlendirilmektedir. Bu şekilde gerçekleştirilecek vergi reformunun etkinlik kazancı yaratarak refahı artıracığı düşünülmektedir.

Optimal vergileme yaklaşımında vergi reformlarıyla ilgili olarak çözüm aranan bir başka problem de beklenmeyen vergi reformundan kaynaklanan gelirin gelişigüzel yeniden dağılımıdır. Bu da doğal olarak yatay adaleti bozucu etki yaratmaktadır. Bu nedenle, optimal reform problemi çerçevesinde reformdan kaynaklanan etkinlik kazançları ile gelirin gelişigüzel yerinden dağılımının neden olduğu yatay adaleti bozucu etkinin dengelenmesiyle ilgilenilmektedir<sup>(19)</sup>. Bu sorunun çözülmesi için farklı yöntemler önerilmektedir<sup>(20)</sup>. Bunların birincisi tazminat yöntemi, ikincisi reformun uygulamaya konulmasıyla ilgili yöntem iken, üçüncüsü büyükbabanın kuralları (grandfather rules) olarak adlandırılan yöntemdir. Her üç yöntem de esasen iki temel varsayımdan hareket etmektedir. İlk varsayıma göre, vergi reformu toplam refahı artırmakta, ancak bireysel refah kaybı ve kazançlarına neden olmaktadır. İkinci olarak, devletin reformdan kaynaklanan kazanç ve kayıpların oluşmasını arzulamadığı kabul edilmektedir. Bu varsayımlardan hareket eden tazminat yöntemine göre kayıpları olanlara dolaysız olarak gelir transfer edilmesi gerekmektedir. Diğer yöntem tazminat yönteminin uygulanamayacağını varsaymakta ve reformun neden olduğu kayıp ve kazançların azaltılabilmesi için vergi sisteminde yapılacak hangi değişikliklerin ne zaman uygulamaya konulması gerektiği problemini çözmeye çalışmaktadır. Üçüncü yöntem ise vergi reformunun uygulamaya konmasının alternatif bir yöntemi olması nedeniyle ikinci yöntemle benzerdir. Bu yöntemde vergi kanunlarında yapılacak değişikliğin neden olacağı zararların doğmaması amaçlanmaktadır. Daha açık bir ifadeyle, vergi reformunun bireysel zararlara yol açmaması amacıyla potansiyel olarak zarar görecekt bireylere vergi reformu yapılmadan önceki durumlarını devam ettirebilmeleri için özel koşullar sağlanmaktadır. Böylece, dolaylı bir şekilde tazminat verilmiş olmaktadır.

Diğer taraftan, optimal vergileme yaklaşımına göre de vergi reformu tasarısı alternatiflerinin değerlendirilebilmesi için tercih kriteri ortaya konmaktadır. Bu yaklaşıma göre oluşturulan tercih kriterine örnek olarak Zodrow'un kriteri gösterilebilir<sup>(21)</sup>. Buna göre, karar vericilerin önünde sonlu sayıda kısmi reform

(19) George R. Zodrow "Partial Tax Reform: an Optimal Taxation Perspective" *Canadian Journal of Economics*, XVIII, No. 2, July 1985, s. 339.

(20) George R. Zodrow, "Grandfather rules and the theory of optimal tax reform", *Journal of Public Economics*, 49, (1992), s. 164-166.

(21) Söz konusu kriter ve ayrıntısı için bkz. George R. Rodrow, "Partial Tax Reform: an optimal taxation perspective", a.g.m., s. 340 vd.

önerisi bulunmaktadır ve bunlardan birisinin tercih edilmesi zorunludur. Yine, her bir reform önerisinden kaynaklanacak kişisel kazanç ve kayıpların bugünkü değerini hesaplayarak karşılaştırma yapabilmeye olanağı vardır. Ayrıca, karar vericilerin vergi hükümlerinin beklenmeyen bir şekilde değiştirilmesinden kaynaklanacak kayıp ve kazançlara nasıl baktığı da önemlidir. Eğer vergi reformunun yarattığı kayıp ve kazançların neden olduğu yatay adaletsizliklere önem verilmiyorsa, kriter olarak kullanılacak bu gösterge ile vergi reformunun sadece etkinliğe ilişkin sonuçları değerlendirilecektir. Fakat bu kayıp ve kazançlara önem veriliyorsa, bunların reformların etkinlik sonuçlarıyla birlikte değerlendirilmesi gerekecektir. Bu konuda ulaşılan bir diğer sonuç da, eğer karar vericiler vergi reformu nedeniyle oluşacak kayıp ve kazançlara önem veriyorlarsa, bütüncül vergi reformunun oluşturulan göstergeyi maksimize etmeyeceğine ilişkindir. Bu nedenle, vergi reformunun kısmi birlikte olması zorunlu olacaktır.

## 5. SONUÇ

Her iki yaklaşımın ideal vergi sisteminin oluşturulması ile vergi reformuna ilişkin görüşleri karşılaştırıldığında aşağıda yer alan genel sonuçlara ulaşılmaktadır.

– Her iki yaklaşım arasındaki temel fark, adil vergileme yaklaşımının etkinliği gözardı etme pahasına yatay adaleti sağlamayı hedeflemesine karşılık, optimal vergileme yaklaşımının özellikle mal ve hizmetlerin vergilendirilmesiyle ilgili olarak yatay adaleti gözardı ederek etkinlik sorunlarıyla ilgilenmesidir.

– Adil vergileme yaklaşımında özellikle gelirin vergilendirilmesi hedeflenmiş ve gelir vergisi çerçevesinde vergilendirilmesi gereken gelir geniş bir şekilde tanımlanmıştır. Optimal vergileme yaklaşımında ise gelir vergilerinin tasarruf ve yatırımlara ilişkin olarak yaratacağı etkinlik sorunları nedeniyle tüketimin vergilendirilmesi önem taşımaktadır.

– Vergi sisteminde yer alan vergi muafiyetleri, istisnaları ve vergi indirimlerine farklı açılardan bakılmaktadır. Adil vergileme yaklaşımında vergi kanunlarında yer alan istisnalar, muafiyetler ve vergi indirimlerine yatay adaleti bozduğu için karşı çıktığı halde, optimal vergileme yaklaşımında kaynakların etkin dağılımını bozması nedeniyle kaldırılmak istenmektedir.

– Optimal vergileme yaklaşımının özünü faydacı sosyal refah fonksiyonu oluşturmakta ve çeşitli sınırlamalar altında bu sosyal refah fonksiyonu maksimi-

ze edilmeye çalışılmaktadır. Bundan dolayı, uygulanması daha basit olan adil vergileme yaklaşımına göre bilgi gereksinimi oldukça fazla olmaktadır.

– Her iki yaklaşımda da devletin vergiler yoluyla elde etmesi gereken vergi miktarı sabit olarak alındığı için kamu harcamaları analiz dışında tutulmakta ve böylece yapılan analiz vergiler üzerinde yoğunlaştırılmaktadır.

– Adil vergileme yaklaşımında dikey adaletin sağlanması siyasal sürece bırakıldığından, vergi tarifesinin artan oranlı olup olmadığı ile ilgilenilmemektedir. Optimal vergileme yaklaşımında da dikey adaletin sağlanmasına önem verildiği modellerde bile keskin bir artan oranlılığa sahip vergi tarifesi öngörülmektedir.

– Adil vergileme yaklaşımının vergi reform görüşü vergi kanunlarında yer alan vergi muafiyetlerini, istisnalarını vb. kaldırarak gelir vergisi matrahını olabildiğince genişleterek yatay adaletin sağlanmasını öngörmektedir. Diğer yaklaşımda ise muafiyet ve istisnaların kaldırılması genel olarak etkinlik açısından ele alınmakta, bu nitelikteki vergi reformunun etkinlik kazancı yaratarak toplumsal refahı artıracığı savunulmaktadır. Ayrıca, vergi kanunlarında yapılan beklenmeyen değişikliklerin yaratacağı bireysel kazanç ve kayıplar da vergi reformlarının değerlendirilmesinde oldukça önem taşımaktadır.

## KAYNAKLAR

- Albi, Emilio, "A new way to tax reform, *Public Finance*, Vol. XXXVII, No. 2, 1982, ss. 153-162.
- Feldstein, Martin, "On the theory of tax reform", *Journal of Public Economics*, 6 (1976), ss. 77-104.
- Hettich, Walter, "A theory of partial tax reform", *Canadian Journal of Economics*, Vol XII, No. 4, November 1979, ss. 692-712.
- Hettich, Walter, "Reform of the Tax Base and Horizontal Equity, *National Tax Journal*, Vol. 36, No. 4, 1983, ss. 417-427.
- Hettich, Walter ve Winer, Stanley: "Blueprints and Pathways: The Shifting Foundations of Tax Reform", *National Tax Journal*, Vol. 38, No. 4, 1985, ss. 423-445.
- Mc Daniel, Paul R. "Identification of the tax in effective tax rates, tax reform and tax equity", *National Tax Journal*, Vol. 38, 1985, ss. 273-279.

- Musgrave, Richard; "ET, OT and SBT," *Journal of Public Economics*, 6 (1976), ss. 3-16.
- Sandmo, Agnar; "Optimal Taxation", *Journal of Public Economics*, 6 (1976), ss. 37-54.
- Slemrod, Joel; "Optimal Taxation and Optimal Tax Systems", *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 4, No. 1, Winter 1990, ss. 157-178.
- Tanzi, Vito; "Tax Reform in Industrial Countries and the Impact of the U.S. Tax Reform Act of 1986", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, February 1988, ss. 51-64.
- Velthoven, B. Van ve Winden, F. Van; "A Positive model of Tax Reform", *Public Choice*, 72, 1991, ss. 61-86.
- Virmani, Arvind, "Tax Reform in Developing Countries: Issues, Policies, and Information Gaps", *Public Finance*, Vol. 43, No: 1, 1988, ss. 19-37.
- Zodrow, George R., "Partial Tax Reform: an Optimal Taxation Perspective", *Canadian Journal of Economics*, No. 2 July 1985, ss. 335-346.
- Zodrow, George R., "Grandfather Rules and the theory of Optimal Tax Reform", *Journal of Public Economics*, 49 (1992), ss. 163-190.