

Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi

Abdurrahman AKDOĞAN*

The subject of this article is to explain income effect and leisure effect of taxes with functions of taxation on the point of view efficiency. Realisation of taxation with paying enough attention to behavior of public and taxpayers is very important. In this article, it is also explained that advantages or disadvantages of self-assessment or withholding at source systems and complexity and understanding difficulty of tax laws. Tax policy and taxation policy concepts have different meaning. Tax policy is one instrument which necessary to obtain the goals of public finance. Taxation policy is related with tax instruments such as tax subject, tax base, tax rates, deductions and allowances, tax returns etc., and other rules which necessary to take account of goals of government and tax offices and also public behavior and public expectation.

I - Giriş

Bir vergi yasasının oluşturulmasından, yasa koyucunun amaçları doğrultusunda uygulamaya dönüştürülmesine kadar olan tüm sürecin ve bu süreç içerisinde yer verilmiş olan müessese ve işlemlerin sağlıklı bir şekilde işlemesi, yüzlerce yılın bilgi birikimi ve deneyiminin yansımaları niteliğindeki vergi ilkelerine uyumlu bir şekilde oluşturulmasına bağlıdır. Gerçekleştirilmiş olan bilimsel araştırmalar ve çalışmalar yanında, yaşanmış deneyimlerin birer ürünü niteliğindeki bu temel vergi ilkelerinin görmezlikten gelinmesi ya da yeterince dikkate alınmaması, vergilendirme politikasının amacına ulaşamamasına veya önemli sorunlarla karşı karşıya kalınmasına yol açabilmektedir.

Makro ve mikro hedefler ve politikadaki değişim ve gelişmeler, yeni yaklaşım ve tanımlamalar göz önünde bulundurulmak suretiyle, söz konusu vergi ilkelerinin de güncel ve çağdaş bir yaklaşım içerisinde değerlendirilmesi önemli bir gerekliliktir. Bilimsel gereklerin ve uygulamanın zorunluluklarının dikkate alınması suretiyle, en

* Prof. Dr., Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

uygulanabilir bir yaklaşımın benimsenmesi büyük önem taşımaktadır. Bu bakımdan, izlenecek vergilendirme politikasının oluşturulması aşamasında çok titiz ve hassas davranılması, “bilimsel gereklilikler-amaçlar ve hedefler-sahip olunan sosyo ekonomik ve mali koşullar-idari nitelikler, mükelleflerin yaklaşımları ve nitelikleri-uygulama teknik ve yöntemleri vb.” faktörlerin araştırılması, bunların dikkate alınmasında ve uygulamaya dönüştürülmesinde gerçekçi davranılması ve vergi ödeme güçlerini dikkate alan sağlıklı bir alt yapı ve bileşim içerisinde vergilendirme politikasına yön verilmesi zorunludur.

II - Gelir ve İkame Etkilerinin Niteliği

Bir vergi uygulamasının çeşitli etkileri ortaya çıkabilmektedir. Vergi idaresinin ya da verginin ekonomik, sosyal ve mali niteliklerinden dolayı çeşitli toplum kesimlerinin değişik şekillerde etkilenmesi söz konusu olabilmektedir. Burada, olası etkilerden, mükellef davranışları açısından “gelir ve ikame etkileri” üzerinde durulacaktır ve vergilendirme politikası bakımından önemi incelenecektir. Uygulamaya konulan bir vergi, kişiyi daha fazla çalışmaya ya da çalışmak yerine boş durmaya yönlendirebilir. Bir vergi konulduğunda, mükellef; ödemiş olduğu vergi tutarının yol açtığı gelir azalmasını telafi etmek amacıyla daha fazla çalışabilir ve gelir elde etme amacı güdebilir. Ya da mükellef, ödemiş olduğu verginin gelirinde yol açtığı eksilme dolayısıyla, çalışma ve üretme arzusunu kaybetmesi sonucunda çalışmak ve üretimde bulunmaktansa boş durmayı, aylıklığı tercih edebilir. Bunlardan birincisine “gelir etkisi”, ikincisine de “ikame etkisi” denilmektedir (AKDOĞAN, Abdurrahman (1997), Kamu Maliyesi, Ankara, s. 397,). Burada önem taşıyan husus, gelir etkisinin yaratılması veya en azından ikame etkisine neden olmayacak bir vergilendirme politikasının izlenmesidir. Söz konusu etkileşim; boş zaman tercihi şeklinde olabileceği gibi, üretim ve tüketim tercihlerinin etkilenmesi şeklinde de ortaya çıkabilir. Kişi, vergi nedeniyle katlanmak durumunda kaldığı yükü yani satınalma gücündeki azalmayı; ihtiyaçlarını sınırlandırmaya ve kısımaya çalışarak karşılayabileceği gibi çalışmanın daha az çekici hale gelmesine bağlı olarak boş gezmeyi, evde oturmayı, aylıklığı tercih edebilir. Çalışıp ve üretimde bulunup yüksek tutarda vergi ödemesi sonucunda, bireysel olarak çalışmasının karşılığını alamayacağını düşünen kişi, daha az çalıştığı takdirde bu bakımdan daha az maliyete katlanmak durumunda kalabileceğini düşünebilir (ATKINSON, A.B.-STIGLITZ, V.E., (1980), Lectures on Public Economics, Berkshire, s. 28; KAY, J.A.-KING, M.A. (1978), The British Tax System, Oxford, s. 15). Gerek bireysel olarak ve gerekse sosyal açıdan refah kaybına neden olan bu etki, uygulamaya konulmuş olan verginin de amaçladığı fonksiyonu görememesine yol açtığı gibi, yıllarca süren ve büyük çabalarla oluşturulmuş vergi bilincinin olumsuz bir şekilde etkilenmesine de neden olabilecek niteliktedir.

III - Gelir Vergisi Sisteminde Vergileendirme Politikasına Yaklaşım

Verginin mükellef davranışları ve vergileendirmenin amaçları arasındaki ilişkinin dengeli bir şekilde oluşturulması bakımından, vergide konu seçimi ve vergileendirmede izlenmesi gereken hukuki ve idari süreç kadar, sistemde yer verilmiş olan müesseselerin nitelik ve kapsamalarının da büyük önemi bulunmaktadır. Bu açıdan, vergi yapısı, vergi matrahının genişliği, vergi tarifesinin nitelikleri, muafiyet-istisna ve indirim uygulamalarının düzeyi, vergi uygulaması bakımından katlanılması gereken vergi formalite ve işlemlerin etkileri, vergi yasaları ve ilgili düzenlemelerin ayrıntıya boğulmuşluğundan kaynaklanan karmaşa, aslında belirli bir zaman içerisinde tedricen gerçekleştirilmesi gereken ve zamana yayılması gereken amaçların aynı anda ve sabırsızca gerçekleştirilme ihtimalleri, vergi altyapısından kaynaklanan sorunlar vb. faktörler etkili olmaktadır. Bu faktörler, vergileendirme politikasının amaçları ve uygulanması ile ulaştığı sonuçlar arasında uyumsuzluklar ortaya çıkmasına neden olabilmektedir.

Ekonomik ve sosyal koşullara paralel olarak vergileendirme bakımından çeşitli değişikliklerin, hatta reformların yapılması gereği her zaman gündeme gelmiş olmakla birlikte, yapılan değişiklikler dolayısıyla yeterince başarı sağlanamamasında, mükelleflerin görüşlerinin tam olarak değerlendirilememesi etkili bulunmaktadır (YÜCE, Mehmet - GERÇEK, Adnan (1998), "Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımını Belirleyen Faktörler İle İlgili Ampirik Bir Çalışma", Sayıştay Dergisi, S. 28, Ocak-Mart 1998, Ankara, s. 31). Bir verginin yol açtığı etkiler çerçevesinde, gelir ve ikame etkileri de göz önünde bulundurulmak suretiyle, vergide yükü taşıyan tarafın esas itibarıyla mükellef olduğu ve mükellefin bireysel vergi planlaması yapacak düzeyde kendi açısından analiz ve değerlendirmelerde bulunduğu, kamu kaynaklarının kullanım ve değerlendirme biçimleri ile ilgili gözlemlerini de dikkate alarak davranışlarına yön verebildiği gerçeği göz önünde tutularak vergileendirme politikasının belirlenmesi büyük yarar sağlar.

IV - ÖNLEMLER VE UYGULAMALAR

Sorunlarla ilgili önlem geliştirilmesinde; sorunların sağlıklı bir şekilde belirlenmesi kadar, uygun ve gerçekleştirilebilir önlemler üzerinde durulması da büyük önem taşımaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde, uygulanan vergi yasalarının ekonominin koşullarına uygun olmaması ve vergi yönetiminin düşük etkinlikte çalışması nedeniyle, uygulamada sorunlar ortaya çıkabilmekte, buna bağlı olarak; gelişmekte olan bir çok ülkede mevcut vergi kapasitesi tam olarak kullanılmadığından bu ülkelerde vergi gayreti düşük bulunmaktadır (ATAÇ, Beyhan (1990), Maliye Politikası - Gelişimi,

Amaçları, Araçları ve Uygulama Sorunları, Eskişehir, s. 219). Bu durum, aşama aşama pek çok vergi sistemi açısından geçerlidir. Vergi düzenlemelerinin yapısına, mükelleflerin alışkanlıkları ve beklentilerine, genel olarak vergi yönetiminin niteliklerine v.b. bağlı olarak önemli sorunlarla karşılaşılabilir.

Vergi mükelleflerinin, vergi sistemi dışına çıkma veya sisteme dahil olmama eğilimlerinde, yüksek vergi oranlarından ziyade maliye politikalarında ve vergi yönetiminde yıllardır yapılan amaca uygun olmayan uygulamaların etkili olduğunun göz önünde tutulması (OYAN, Oğuz (1998), "Vergi Tasarısının Emek Kesimi Açısından Genel Eleştirisi", Ekonomide Durum, TÜRK-İŞ Araştırma Merkezi, Ankara, s. 83) ve söz konusu politikalar ile uygulamalara vergi sisteminin amaçlarına uygun bir şekilde yön verilmesi gereği vardır.

Konunun bir tarafında; mükellefler ile ilgili sorunlar, diğer tarafında ise; izlenen politikalar ve verginin yönetimi ile ilgili sorunlar mevcuttur. Mükellefi giderek daha sıkı bir şekilde izlemeyi hedefleyen yasal düzenleme ve önlemlerle bu sorunların giderilmesi çabası yanında, bunu gerçekleştirmeye yönelik idari önlemlerin boyutunun giderek artırılması ve geliştirilmesi zorunluluğu, söz konusu sorunların kaynaklandığı başlangıç noktalarının araştırılması ve çözüm yolları geliştirilmesi gereğini ortaya çıkartmaktadır. Başka bir ifade ile, sorunların çözümlenmesi için önlem geliştirmek bir yöntem olabileceği gibi, sorunların doğmasının engellenmesi için yeni yaklaşımlar geliştirilmesi de bir yöntem olarak değerlendirilebilir. Bu çerçevede olmak üzere, birbirleriyle içiçe geçişmeleri olan ve vergilendirme politikası içerisinde bir arada göz önünde tutulması gereken önlemler arasında, aşağıda belirtilen önlemler ifade edilebilir.

A - Verginin Amaç, Fayda ve Maliyetlerinin Araştırılması:

Konulacak bir verginin, amaçlarının ne ya da neler olduğunun etkin ve sağlıklı bir şekilde belirlenmesi, yaratılmak istenen faydalar ile bu faydaların yaratılması için gerçekleştirilmesi gereken düzenlemelerin neler olduğunun ve verginin uygulanması halinde katlanılacak maliyetlerin göz önünde tutulması vergi planlamasının bir gereğidir. Verginin çağdaş tanım ve niteliklerine bağlı olarak, bir verginin amacı mali olabileceği gibi, sosyal ve ekonomik de olabilir. Amaçlanan faydalar ile ortaya çıkabilecek işlem ve uygulamaların sıralanması, rakamlandırılabilir nitelikte olanların rakamlandırılması, ortaya çıkabilecek olumsuzlukların çözüm yollarının araştırılması, öneri ve önlemler geliştirilmesi, modeller kurulması, model denemeleri yapılması, saptamaların belirlenmesi ve nedenlerinin araştırılması, gerekli düzenlemeler çerçevesinde uygulamaya dönüştürme çalışmalarının yapılması vb. suretiyle vergi planlamasının gereklerine uygun bir hazırlık ve uygulama süreci, sağlıklı bir vergilendirme politikasının gereği olarak dikkate alınmalıdır.

B - Vergide Konu, Matrah ve Mükellef vb. Belirlenmesi Bakımından ve İdari Yük Açısından Çağdaş Vergi İlkelerine Uyumlu Davranılması:

101

Vergi sisteminde yapılan reformların ve değişikliklerin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi ve amaçlanan etkinliğin yaratılabilmesi, söz konusu düzenlemelerin mükellefler tarafından kabul görmesi (YÜCE, M. - GERÇEK, A., a.g.m., s.31) ile yakından ilgilidir ve mükellef görüşlerinin yasal düzenlemelere önemli ölçüde yansıtıldığı kanaatinin yaratılması önemlidir.

Uygulamaya konulacak bir verginin tepkilere yol açmaması, verginin konusu, matrahı ve hedef kitlenin vb. belirlenmesi aşamasında titiz davranılmasını gerekli kılmaktadır. Vergi ödeme gücüne ulaşma tekniklerinin sağlıklı bir şekilde oluşturulması kadar, mükelleflerin birbirleri karşısındaki farklı ekonomik güçlerinin vergi uygulamasına sağlıklı bir şekilde yansıtılması gerekmektedir. Bu bakımdan, toplum tarafından yeterli görülmeyen ya da önemli sorunları olduğu düşünülen girişimlerin, yeterince sağlıklı bir şekilde uygulamaya dönüştürülmesi güçtür. İstenilenlerle, bu istekleri yerine getireceklerin durumlarının birbirine uyumlu, benzerlik ve farklılıkları dikkate alan bir bileşim içerisinde olması vergilendirme politikasının amaçları bakımından bir zorunluluktur.

C - Ayrıntıyı Düzenleyen Yasal Düzenlemelerden Kaçınılması:

Vergi ile ilgili yasal düzenlemelerde, bir kısım işlem ve konularla ilgili aşırı ayrıntıya giren düzenlemeler, bir taraftan bu düzenlemelerin karmaşık bir görünüm yaratmasına neden olurken, diğer taraftan yasadaki düzenlemelerin aynı ayrıntıyı yansıtacak şekilde ve paralellikte yapılandırılmaması, uygulama açısından sorunlar yaratabilecek niteliktedir. Bu durumu, vergi kanunlarında ve ilgili genel tebliğlerde gözlemek imkanı vardır. “Bu tebliğden önceki tebliğlerin, bu tebliğe aykırı hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır.” gibi ifadeler, ayrıntı niteliğindeki düzenlemelerin yol açtığı dar boğazın bir yansımasıdır. Aynı yaklaşımı, vergi kanunlarının maddeleri arasında da gözlemek mümkündür. Ayrıntıyı düzenlemek suretiyle yaratıldığı düşünülen faydanın, yol açılan karmaşanın maliyeti ile kıyaslanması gerekmektedir. Konunun, bu düzenlemelerin hedef kitlesi açısından ele alınması ve değerlendirilmesi önem taşımaktadır. Yasaları uygulama görevi ile yasalara uyma görevi açısından konu ele alındığında, yaptırım uygulanması söz konusu olan kitlenin, yasalara uyma görevi yüklenmiş olan “vergi mükellefleri” ile “vergi sorumluları” olduğunun daima göz önünde tutulması zorunluluğu vardır. Uygulamadaki tereddütlerin giderilmesi ve uygulamada birlikteliğin sağlanması çabası büyük önem taşımakla birlikte, karmaşalaştırma ve uygulama güçlüğü, yeni düzenlemeler yaparak uygulamalara yön vermedeki hareket alanının kaybedilmesi gibi olumsuzluklar da önemlidir.

Vergi mevzuatının karmaşası ve içinden çıkılma güçlükleri, vergi yasalarının yönelik olduğu tüm kesimler açısından üzerinde titizlikle durulması gereken bir nitelik taşımaktadır. Geçici maddeleriyle, mükerrer maddeleriyle, ekgeçici maddeleriyle, ek maddeleriyle yasaların izlenme güçlüğü (KIRBAŞ, Sadık (1998), "Vergide Yeni Hedeflere Doğru" (Panel), Vergi Raporu, Haziran-Temmuz, s. 70) ve uygulama sorunları, yalnızca vergi mükellefleri açısından değil, vergi yönetimi ve vergi eğitimi açısından da dar boğazlar yaratmaktadır.

D - Kaynakta Vergilendirme Yönteminin Benimsenmesi:

Kaynakta vergilendirme yönteminin de vergi sorumlusuna dayalı bir beyan yöntemi olduğunun göz önünde tutulması suretiyle, esas itibarıyla kaynakta vergilendirme yöntemine dayalı bir vergilendirme politikasının benimsenmesi vergi uygulaması bakımından büyük yarar sağlayabilecektir. Yukarıda da belirttiği üzere, beyana dayanan tarh usulü, çağdaş bir nitelik taşımaktadır ve vergi sistemimiz de bu usule dayalı olarak yapılandırılmıştır. Gelir vergisi açısından beyanname çeşitleri; yıllık beyanname, muhtasar beyanname, münferit beyanname. Kurumlar vergisi açısından beyanname çeşitleri ise; yıllık beyanname, muhtasar beyanname ile özel beyanname. Başka bir ifade ile, kaynakta vergilendirme ile ilgili muhtasar beyanname de beyana dayanan tarh uygulamasının bir kesitidir. Ancak, vergi sorumlusunun; ödeme aşamasında ve mükellefe ait olan vergiyi kaynakta kesebilme imkanı, gerek vergi idaresi ve gerekse mükellef açısından önemli yararlar sağlayabilecek bir nitelik taşımaktadır. Ancak, yıllık beyan sistemi veya kaynakta vergilendirme sistemi içinde vergilendirmenin, birbirlerine çeşitli üstünlükleri ileri sürülebilir (Bkz. BARR, N.A., JAMES, S.R., PREST, A.R., (1977), Self-Assessment for Income Tax, London, s. 130-155).

E - Yıllık Beyanname Verilmesi Halinde, Bazı Giderlerin Toplam Gelirden İndirimi Suretiyle Teşvik Sağlanması:

Yıllık gelir vergisi beyanamesi verilmesi ile ilgili uygulamanın, beyanname verilmesi durumunda, gelirin toplam tutarından bazı giderlerin indirilmesine imkan verilmesi suretiyle teşvik edilmesi bir önlem olarak belirtilebilir. Yıllık beyanamenin diğerlerinden en belirgin farkı, gelirin toplamının alınması suretiyle artan oranlı vergi tarifesinin uygulanmasına imkan yaratılmasıdır. Üniter yapı içerisinde vergilendirme amacı ise, kaynakta vergilendirilmiş olan gelirler için beyanname verildiği takdirde; beyan edilen toplam gelirden bir kısım kişisel gider indirimlerinin düşülebilmesine imkan verilmesi suretiyle yıllık beyanname vermenin teşvik edilmesi yoluyla gerçekleştirilebilir (Bu konuda bkz., AKDOĞAN, Abdurrahman (1994), "Vergi İadesi Uygulamasının Yıllık Gelir Vergisi Beyanamesi ile İlişkilendirilmesi ve

Vergilendirmenin Etkinliği”, Mali, Ekonomik, Sosyal Yaklaşım Dergisi, S. 15, Mart, s. 26-34).

103

F - İkame Etkisi Ağırlıklı Düzenleme ve Uygulamaların Ayıklanması:

Üretici ve gelir yaratıcı özelliklerin engellenmesine yol açan ikame etkisi ağırlıklı düzenleme ve uygulamaların ayıklanması gerekmektedir. Vergi ile ilgili çeşitli düzenlemelerin gelir ve ikame etkilerine yol açıp açmadığının göz önünde bulundurulması suretiyle etkinliğin artırılması yoluna gidilebilir. Bir taraftan kamusal finansmana kaynak yaratılması ve bunların kullanımında etkinlik sağlanması önem taşıırken, diğer taraftan; kaynak sağlayan kişilerin üretici ve gelir yaratıcı fonksiyonlarının zarara uğramaması gerekmektedir. Bu bakımdan, marjinal ve ortalama vergi oranlarına, istisna ve indirim düzenlemelerinin nitelik ve nicelik açısından içeriğine, vergilendirmeye yol açan rakamsal eşik düzenlemelerinin caydırıcı ya da teşvik edici olup olmadığına ve ödenecek vergi tutarında sıçramalara yol açıp açmadığına vb. büyük titizlik gösterilmesi zorunluluğu vardır.

V - Sonuç

Vergilendirme politikası, bir ülkede vergi uygulaması bakımından ulaşılmaması hedeflenen amaçlara ulaşmada; vergi ile ilgili tarafların özelliklerini, mükellef kesimlerinin niteliklerini ve vergi ödeme güçlerini inceleyerek, çağdaş uygulamaları da dikkate alan bir yaklaşım içerisinde verginin nasıl yapılandırılması gerektiği ile ilgilidir. Vergilendirme ya da vergileme politikasından amaçlanan, verginin sosyo-ekonomik ve mali fonksiyonları ile ilgili olarak izlenecek vergi politikası değildir. Başka bir ifade ile makro hedeflere ulaşmak bakımından, vergi ile ilgili düzenlemelerin ve müesseselerin nasıl kullanılacağı, vergi politikası ya da maliye politikası içerisinde ele alınmakta ve incelenmektedir. Vergilendirme ya da vergileme politikası ise; vergi mükelleflerinin nitelikleri ile davranış biçim ve alışkanlıklarını da göz önünde tutacak şekilde vergi ile ilgili yasal ve idari yapılanmanın gerçekleştirilmesi, en uygulanabilir ve verimli yöntem ve teknikler aracılığıyla verginin toplanması, vergi koymaktan amaçlanan faydanın maksimum düzeyde gerçekleştirilmesine hizmet edecek bir uygulamanın yaratılmasını hedeflemektedir. Bu bakımdan gerek makro ve gerekse mikro düzeyde geçerliliği bulunan yaklaşım ve tekniklerin benimsenmesi önem taşımaktadır.

Vergilendirme ya da vergileme politikasının belirlenmesi bakımından; konulması amaçlanan genel nitelikteki önlem ve uygulamaların, mükellefler açısından yaratabileceği etkilerin ve bunlar karşısında mükelleflerin ve genelde toplumun yaklaşım ve davranışlarının göz önünde tutularak, bir uyum noktasının araştırılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 104** AKDOĞAN, Abdurrahman (1997), Kamu Maliyesi, Ankara.
- AKDOĞAN, Abdurrahman (1994), "Vergi İadesi Uygulamasının Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi ile İlişkilendirilmesi ve Vergilendirmenin Etkinliği", Mali, Ekonomik, Sosyal Yaklaşım Dergisi, S. 15, Mart.
- ATAÇ, Beyhan (1990), Maliye Politikası - Gelişimi, Amaçlar, Araçları ve Uygulama Sorunları, Eskişehir.
- ATKINSON, A.B. - STIGLITZ, V.E., (1980), Lectures on Public Economics, Berkshire.
- KAY, J.A.-KING, M.A. (1978), The British Tax System, Oxford.
- KIRBAŞ, Sadık (1998), "Vergide Yeni Hedeflere Doğru" (Panel), Vergi Raporu, Haziran-Temmuz.
- OYAN, Oğuz (1998), "Vergi Tasarısının Emek Kesimi Açısından Genel Eleştirisi", Ekonomide Durum, TÜRK-İŞ Araştırma Merkezi, Ankara,
- YÜCE, Mehmet - GERÇEK, Adnan (1998), "Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımını Belirleyen Faktörler ile İlgili Ampirik Bir Çalışma", Sayıştay Dergisi, S. 28, Ocak-Mart 1998, Ankara.