

İ.Ü. İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
39. Seri/Yıl 2001

VERGİLENDİRME SINIRININ MAKRO EKONOMİK DEĞİŞKENLERİ

Prof. Dr. Türkan ÖNCEL

Istanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi Maliye Bölümü

ÖZET

Vergilendirme sınırının ekonomik ve politik yönleri vardır. Bu makalede önce vergilendirmenin sınırını belirleyen makro ekonomik değişkenler üzerinde durulmuştur. Üretim ve vergi kapasitesi, toplam tüketim ve tasarruflar, kaynak kullanımı ve istihdam düzeyi, toplam yatırımlar gibi makro değişkenlerin vergilendirmenin sınırı üzerinde belirleyici etkileri olduğu gösterilmiştir. Ayrıca, gelir dağılımı ve vergi idaresinin etkinliği gibi diğer ekonomik unsurlar da vergilemenin sınırı bakımından önemli belirleyicilerdir. Söz konusu ekonomik değişkenler, farklı ağırlıkta kamu ekonomisinde, karar alma, yani siyasal süreç içinde vergilendirmenin sınırını belirlemektedirler. Toplumsal yaşam bakımından, siyasal kararların, ekonomik göstergelerin ön gördüğü sınırlara yaklaşıldığı ölçüde, vergilendirmenin sınırı açısından etkinliğin artacağı üzerinde durulmuştur.

ABSTRACT

There are economic and political aspects of limits to taxation. In this article, the macroeconomics variables which determines the limits to taxation are mainly emphasized. It is shown that there are determinant effects of macro variables- such as production and tax capacity, total expenditures and savings, resource use and employment level, total investment- on the limits to taxation. Also, other economic factors such as income distribution and efficiency of tax administration, are important determinants on the limits to taxation. These economic va-

riables affect the decision making process in the public economy by different degrees; that is they determine the limits to taxation in the political process. From the social point of view, the efficiency depending upon the limits to taxation increases as the political decisions reach the predicted limits of the economic indicators.

GİRİŞ

Vergilemenin sınırı konusu çeşitli açılardan ele alınırken bu sınır, konuya bakış açısına göre farklı değerlendirilmektedir. Ekonomik anlamda vergilemenin sınırı; kaynak kullanımı, üretim ve dağılım açısından konu edilir. Vergilemenin politik boyutu açısından sınırı ise vergi koymamanın veya yükünün artırılıp azaltılmasının, oylama vetiresine ve politikacıların oy potansiyeline etkileri açısından değerlendirilmektedir. Bu konuya ilişkin bir bakış açısı vergilendirme kapasitesiyle ilgili olup vergilendirme kapasitesine yaklaşıldıkça vergilendirme sınırına da yaklaşıldığıdır (Goode, 1981, s. 41). Aşağıdaki çalışmada vergilemenin sınırı konusu daha çok makro ekonomik değişkenler açısından ele alınmıştır.

Yukarıdaki bakış açılarına göre vergilemenin sınırları, farklı sonuçlar ortaya koyar. Ekonomik anlamda konuya bakıldığında, vergilemede sınır aşıldıkça, bunun üretim kapasitesini negatif etkileyeceği ve vergilemenin teşvik unsurlarında azalmalar ortaya çıkardığı saptanmaktadır. Ekonomik düşünce çerçevesinde vergilemenin sınırı aşıldıkça; tüketim tercihlerinde değişiklikler, kaynak kullanımında ve istihdamdaki düşüş, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eğiliminin artması, vergiye karşı tepkiler, vergi idaresi maliyetlerinin olumsuz etkilenmesi gibi sonuçlar gündeme gelmekte ve üzerinde durulmaktadır. Benzer şekilde vergilemenin sınırı siyasal açıdan değerlendirildiğinde konu, kamusal tercihler ile yasa koyucunun siyasal davranışlarındaki değişimler üzerinde yoğunlaşmakta ve sonuca bağlanmaktadır.

Bu çalışmada önce farklı açılardan vergilemenin sınırları ve buna ilişkin ölçekler üzerinde durulacak ve daha sonra bunların sonuçları değerlendirilmeye çalışılacaktır.

1. Ekonomik Açıdan Vergilemenin Sınırlarına İlişkin Ölçekler

Aşağıda, vergilemenin sınırlarına ilişkin ekonomik ölçekler olarak; vergi kapasitesi, üretim kapasitesi, kaynak kullanımı ve istihdam, toplam tasarruf ve yatırımlardan oluşan makro göstergeler ele alınmıştır.

1.1. Vergi Kapasitesi ve Vergilemenin Sınırı

Vergi kapasitesi, belirli dönemde bir ülkede tahsil edilebilecek vergi hasılatının maksimum limitini ifade eden kuramsal bir sınırdır. Diğer bir ifadeyle vergi kapasitesi belirli bir dönemde bir ülkede vergilendirilebilir ekonomik potansiyeli göstermektedir.

Vergi kapasitesini belirleyen ölçeklerin başında milli gelir göstergeleri gelmekle birlikte sadece milli gelirin ölçek olarak alınması yetersizdir. Bu, kapasiteyi belirleyen başlıca ekonomik unsurlar; kişi başına milli gelir, gelir dağılımı göstergeleri, milli gelirin oluşumunda yer alan sektör payları ve dağılımı, ekonominin yapısal özellikleri ve işleyişine ilişkin benzer unsurlardır. Ancak, sözü edilen bu faktörlerin, vergi kapasitesini belirlemedeki payları ülkelere ve bu ülkelerin gelişmişlik düzeylerine göre farklı olacaktır.

Vergi kapasitesi konusu ile ilgili olarak çok sayıda kuramsal ve uygulamalı çalışmalar yapılmıştır. Özellikle 1960 lı yılların başından itibaren Uluslararası Para Fonu tarafından ülkeler bazında yapılan uygulamalı çalışmalar yapılmıştır (Lotz ve Morss 1967, Chelliah, Baas ve Kelly 1975 ve Tait, Gratz 1979 vb). Ve bu çalışmalarda, gelişmekte olan ülkelerin vergi gelirlerinin GSMH içindeki payı içinde oransal olarak tarım faaliyetlerinde negatif, buna karşın dış ticaret, imalat ve madencilik sektörleri ile hizmetler sektörü bakımından pozitif ilişki ortaya koyduğu sonucuna ulaşılmıştır. (Aymar, Christine, 1999, s.392).

Vergi kapasitesi ve özellikle vergileme sınırı bakımından başlangıçta kişisel gelirlere ve daha sonra milli gelire oranla vergi hasılatının belirli bir sınırı aşamayacağı yönünde sayısal veriler verilirken, başlıca ölçek olarak milli gelir göstergeleri kullanılmıştır (M.Duverger, 1968, s.461). Örneğin; Colin Clark vergi gelirlerinin milli gelirin %25 ini aşmaması gerektiğini hesaplamıştır (K.Bulutoğlu, 1962, s. 19). Ancak daha önce değinildiği üzere gerek vergi kapasitesini, gerekse vergilemenin sınırlarını belirlemede milli gelir göstergeleri dışında diğer çok sayıda faktör bulunmaktadır. Nitekim, belirtilen çalışmaların hepsinde birden fazla değişken kullanılarak vergi kapasitesi ve vergilemenin sınırları konusunda modeller oluşturulmuştur.

Sözü edilen uygulamalı çalışmaların temel amacı, vergi kapasitesi ve vergilemenin sınırları konusunda ölçekler oluşturmak ve bu kapasitesinin en iyi ölçeği olarak da *vergi gayreti indeksinin* kabul edildiğini belirtmektedir.

$$\text{Vergi gayreti indeksi} = \frac{\text{Fiili vergi payı (X)}}{\text{Öngörülen vergi payı (Y)}}$$

Fiili vergi payı (X) = GSMH'nın yüzdesi olarak vergi gelirleri

Öngörülen vergi payı (Y) = Vergi kapasitesini belirleyen ekonomik değişkenler serisi ile vergi hasılatı arasındaki bir regresyon analizi sonucu bulunan rasyodur. Burada ekonomik değişkenler serisinde; kişi başına milli gelir, milli gelirin sektörler arasında dağılımı ile ilgili diğer göstergeler, gelir dağılımı verileri vb. faktörler yer almaktadır (Nadaroğlu, 1983, s. 340-344).

Bir kısım çalışmalarda ise vergileme kapasitesinin tam olarak kullanıldığı durum, vergilemenin sınırı olarak kabul edilmişse de kural olarak bu sınır vergi kapasitesi sınırlarının altında oluşmaktadır. Oysa vergilemenin sınırları milli gelirle ilgili ölçekler dışında, vergilerin toplam tasarruf, yatırım, tüketim vb. makro büyüklükler yanında kişi veya firma ölçeğinde oluşan mikro dengelere etkilerini dikkate alan bir seri değişkenlere göre de belirlenmektedir. Bu konulara aşağıda değinilecektir. Ancak burada belirtilmesi gereken husus vergi kapasitesi unsurlarının, vergilemenin sınırları bakımından önemli bir faktör olduğudur.

1.2. Üretim Kapasitesi ve Vergilemenin Sınırı

Üretim kapasitesi bir ülkede belirli bir dönemde üretilebilecek mal ve hizmetlerin üst sınırıdır ve bu kapasiteyi, söz konusu ülkedeki üretim faktörleri arzı ve üretimde kullanılan teknoloji belirler (Görgün, 1994, s.25).

Ü.K.=f (emek, sermaye, doğal kaynaklar, girişim, teknoloji)

Bir ülkedeki üretim kapasitesinin genişlemesi veya daralmasında çeşitli faktörler etkilidir. Bunlardan biri de vergilendirmedir. Özellikle vergilerin gelir ve ikame etkileri dikkate alındığında gelir üzerinden alınan vergiler kişilerin kullanılabilir gelirini değiştirirken, kişiler vergi artışı karşısında kullanılabilir gelirleri azalacağından önceki gelir düzeyine çıkabilmek amacıyla üretim faktörü arzını artırabilirler (gelir etkisi). Örneğin; ücret geliri azalan kişi daha fazla çalışarak veya ek iş yaparak emek arzını artırabilir. Veya bankada mevduatı bulunan bir kişi faizler üzerindeki vergi artışı karşısında mevduattaki hesabını arttırma yollarını arayarak önceki faiz gelirini elde etmeye çalışabilir.

Diğer taraftan vergi karşısında kişiler tercihlerini değiştirebilirler (ikame etkisi). Üretim faktörleri sahipleri vergi artışı karşısında boş zamanı tercih edebilir veya artan oranlı bir tarifede daha düşük orandan vergi ödeyebilmek amacıyla üretim faktörü arzını kısabilir. Benzer şekilde vergi karşısında vergisiz bir alana

geçebilir. Örneğin bankada mevduatı olan kişi faiz üzerinden alınan vergilerin artması karşısında, tasarruflarını daha az vergi ödeyeceği veya hiç vergi ödeme-yeceği şekilde değerlendirebilir. Vergi artışı karşısında iş gücü aynı geliri elde edebileceği emeklilik statüsünü tercih edebilir.

Yukarıda değinilen vergilerin gelir etkisi görüldüğünde üretim faktörleri arzı artacak ve üretim kapasitesini olumlu etkileyecektir. Diğer taraftan ikame etkisinin ortaya çıkması durumunda ise üretim faktörleri arzı azalacağından üretim kapasitesi olumsuz etkilenecektir.

Sonuç olarak, verginin gelir etkisi devam ettiği sürece kuramsal olarak vergilemenin sınırına gelinmemiştir. Ancak ikame etkisinin ortaya çıkması durumunda vergilemenin sınırından söz etmek mümkündür. Diğer şartlar veri iken, gelir etkisinden ikame etkisine dönüşüm noktası vergilemenin sınırı konusunda belirleyici olacaktır. Ancak ulaşılan bu sonuçta vergilendirmenin mali amacının ön planda ve diğer amaçların veri kabul edildiğine işaret etmek gerekir.

1.3. Toplam Tüketim ve Tasarruflar ile Vergilemenin Sınırı

Vergilerin tüketim ve tasarruflar üzerindeki etkileri mikro bazda değerlendirilirken kişilerin marjinal tüketim eğilimi önem kazanır. Vergilerin, tüketimi kısıma etkisi marjinal tüketim eğiliminin yüksekliği ile paralellik gösterir. Marjinal tüketim eğilimi arttıkça vergilerin tüketimi kısıcı etkisi fazla olacak, marjinal tüketim eğilimi azalıp tasarruf eğilimi arttıkça, vergilerin tüketimi kısıcı etkisi az, dolayısıyla tasarrufları kısıcı etkisi fazla olacaktır.

Makro analiz çerçevesinde konuya yaklaşıldığında ise, vergilerin toplam tüketim ve toplam tasarruflar üzerindeki etkileri açısından, değerlendirilmeleri, gelir ve tüketim fonksiyonu kuramlarına göre farklı olacaktır. Keynes'ci mutlak gelir teorisi, gelir artışı ile marjinal tüketim eğilimi arasındaki negatif ilişkiyi esas alır. Gelir vergisi oranlarındaki artış tüketim eğilimi düşük ve tasarruf eğiliminin yüksek olduğu koşullarda, tasarrufların azalmasına neden olur. Düşük gelirli- lere oranla yüksek gelirli- lilerin tüketim eğilimi daha az, tasarruf eğilimi daha yüksek olduğundan, söz konusu kuram ve tüketim fonksiyonu çerçevesinde, yüksek gelirli- lere yönelik gelir vergisindeki artışın özel tasarrufları azaltıcı etkisi büyük olacaktır.

Ancak mutlak gelir kuramı dışındaki tüketim fonksiyonu teorileri, vergilerin tüketim ve tasarruflar üzerindeki etkileri bakımından yukarıda varılan sonuca ulaşmamaktadır. Söz konusu nisbi veya sürekli gelir teorileri açısından, vergilerin toplam tasarruflar üzerindeki etkisi, kişilerin gelecekle ilgili beklentilerine, faiz oranlarına, gelir dağılımına, özel durumlarına göre gelecekte elde edebile-

cekleri gelir bekleyişlerine göre farklı olacaktır. Belirtilen kuramlara göre gelir-tüketim-tasarruf ilişkisi, her zaman sadece gelir düzeyine bağlı olmadığından, yüksek gelirlilere yönelen bir gelir vergisinin mutlaka tasarruf düzeyini azaltacağını söylemek mümkün değildir (Uluatam, 1999, s.317).

Diğer taraftan vergi türleri de toplam tasarruflar üzerinde farklı etkiler oluşturur. Mutlak gelir kuramına göre gelir üzerinden alınan vergiler yükümlülük (matrah veya oransal) olarak artırıldıkça kullanılabilir gelir azalacağından, yüksek gelirlilerin tasarrufları, tasarruf eğilimleri nedeniyle azalacaktır. Gelir vergisinin artan oranlılığının azaltılması ise üretim faktörlerinin gelirlerini artırır. Söz konusu üretim faktörleri içinde tüketim eğilimi birden küçük ve tasarruf eğilimi yüksek kişilerin gelirleri artacağından, tasarruf eğilimlerine bağlı olarak tasarruf payları da yükselecektir. Buna karşın tüketim vergileri kuşkusuz kime yansıyor sa onun gelirinde azalmaya yol açar. Ancak tüketim eğilimi yüksek veya bire yakın olanların tüketim vergilerindeki artış karşısında vergi yükleri daha fazla artacaktır. Diğer bir bakış açısına göre, tüketim vergilerinin yansması bu vergi yerine ikame olacak diğer bir vergiye göre ele alınır. Kaldırılan veya oranı düşürülen vergi, gelir vergisi ve yerine ikame olunan genel tüketim vergisi ise, söz konusu vergi, üretim faktörlerinin gelirini artırırken tüketim eğilimi yüksek olanların kullanılabilir gelirini azaltır (K.Bulutoğlu, 1981, s.443).

Hangi gelir yaklaşımı esas alınır sa alınsın, vergiler özel tasarrufları azaltır. Özel tasarruftaki azalma sadece tasarruf eğilimine bağlı değildir. Aynı zamanda ve belki de daha çok; gelir dağılımı, faiz oranları, gelirlerle ilgili bekleyişler, ekonomide ve gelirlerdeki büyüme hızı gibi diğer faktörler de vergi nedeniyle özel tasarruflardaki azalmanın belirleyicileridir. Ayrıca, piyasa ekonomisinden kamu ekonomisine kaynak aktarmayı gerçekleştiren vergilerdeki artış, kamu tasarruflarını artırır.

Sonuç olarak, vergiler nedeniyle kamu tasarruflarındaki artış, özel tasarruflardaki azalıştan daha fazla ise toplam tasarruflar artacaktır. Aksine özel tasarruflardaki azalışlar, kamu tasarruflarındaki artıştan daha fazla ise toplam tasarruflar azalacaktır. Burada toplam tasarruflardaki artış ve azalış limitleri, vergilemenin sınırları açısından belirleyici olmaktadır. Diğer taraftan toplam talebin veya tüketimin kısılması veya artırılması açısından da vergilemenin sınırlarından söz etmek mümkündür. Ancak konuya esas itibarıyla mali açıdan yaklaşıldığından, bu konuya, sadece değinilmekle yetinilecektir.

1.4. Kaynak Kullanımı, İstidam Düzeyi ve Vergilemenin Sınırı

Kaynak kullanımı ve istidam düzeyini belirleyici çeşitli faktörler vardır. Bu çalışmada kaynak kullanımı ve istidam düzeyi, bakımından diğer şartlar veri kabul edilerek vergilerin marjinal etkileri bakımından konu edilecektir.

Vergilemenin sınırına ilişkin üç noktadan yaklaşılabılır. Bunlardan ilki daha önce değinilen vergilerin gelir etkisiyle ilişkili olup bu etki devam ettiği sürece üretim faktörleri arzının artacağıydı. Dolayısıyla diğer üretim faktörleri için geçerli olduğu gibi emek faktörünün istihdamı bakımından da gelir etkisi emek arzını arttıracak, ikame etkisi ise üretim faktörü arzını ve istihdamı azaltıcı etki yapacaktır.

İstihdam açısından ikinci bakış açısı ise vergilerin yatırımlar ve iş kapasitesi üzerine olan etkisiyle ilgilidir. Yatırım ve iş kapasitesini etkileyen çeşitli faktörler yanında diğer şartlar veri iken, vergilerin bu kapasiteleri daraltıcı noktaya ulaşması vergilemenin sınırı bakımından diğer bir ölçek oluşturmaktadır. Kuşkusuz diğer faktörlerin etkisini vergilerden ayırmak uygulamada kolay olmaz. Ancak bu şartlarda dahi yatırımların veya iş kapasitesinin ve dolayısıyla istihdamın artırılması için vergi teşvik önlemlerine ihtiyaç duyulması, vergilemenin sınırı bakımından somut bir ölçek oluşturabilir.

Üçüncü bakış açısı ise vergi türlerinin ikame etkisidir. Bir kısım vergilerin ikame etkisi düşüktür. Dolayısıyla bu tür vergilerin istihdamı azaltma olasılığı, ikame etkisi yüksek vergilere oranla daha azdır. Tüketim vergilerinin ikame etkisinin gelir üzerinden alınan vergilere oranla daha az olduğu ve dolayısıyla istihdamı azaltma olasılığının daha düşük olduğu kabul edilmektedir (Uluatam,1999, s. 316).

Sonuç olarak başlangıçta belirtildiği gibi diğer şartlar veri iken vergilerin kaynak kullanımında ve istihdamda daraltma eğilimini ortaya çıkartması, vergilemenin sınırı bakımından bir ölçek oluşturur. Vergilemenin sınırı fonksiyonu açısından istihdam etkisi değışkeni önemli bir belirleyicidir.

1.5.Toplam Yatırımlar ve Vergilemenin Sınırı

Yatırım kararlarını etkileyen çeşitli faktörler vardır. Burada diğer şartlar veri kabul edilerek ve vergilerin bu kararlar bakımından marjinal etkileri dikkate alınarak, vergilemenin sınırı üzerinde durulacaktır.

Bunlardan ilki vergilerin yatırıma tahsis edilebilecek fonlar üzerindeki etkisidir. Vergilerin, piyasa ekonomisinde yatırıma tahsis edilebilecek fonları azaltma etkisi olmakla beraber vergiler yoluyla kamu ekonomisine aktarılan fonların da yatırıma veya diğer istihdamı arttırıcı alanlara tahsisi söz konusudur. Konuyu sadece özel kesimdeki fon azalmasının burada neden olacağı yatırım düşüşü açısından değlendirmek eksik sonuçlar verir. Bu nedenle aktarılan fonların kamu kesimindeki yatırım gücünde oluşturacağı artışla birlikte değermeye alınması

gerekir. Özel tasarrufları arttırabilmek ve dolayısıyla bu kesimdeki yatırılabılır fonları arttırmak amacıyla vergi indirimine gidilebilir. Nitekim Türkiye’de 1980 li yıllarda özel tasarrufların arttırılması amacıyla vergi gelirlerinde önemli indirimler uygulanmıştır. Bu dönemde özel tasarruflar artarken kamu tasarruflarında önemli azalmalar görüldü. Kamu kesimi vergi indirimi nedeniyle borçlanmaya ağırlık verirken bu süreç 2000 li yılların başına kadar devam etti. Ancak belirtilen dönemde özel tasarruflar arttığı halde bu kesimde söz konusu fonlar yatırıma tahsis edilmedi(Y.Öncel, 1993, s.158-169). Bu defa vergi olarak alınmayan fonlar kamu kesimine borç olarak verildi. Kamu kesiminde de yatırımlar aradaki farkı telafi edecek şekilde artmadığından toplam yatırımlarda düşüşler görüldü. Bu nedenle vergilemenin sınırı konusu kapsamında vergilerin özel yatırımlarda oluşturacağı azaltma ile kamu yatırımlarındaki yaratacağı artışı birlikte değerlemek gerekir. Vergilerin toplam yatırımlarda oluşturacağı artış veya azaltma etkisi, vergilemenin sınırı açısından önemli bir belirleyici olmaktadır.

Vergilerin ikinci etkisi yatırım kararları açısındandır. Özellikle gelir üzerinden alınan vergiler, kullanılabilir geliri ve dolayısıyla vergi sonrası kârlılığı etkiler. Yatırımın gelecekteki getirisi dikkate alınırken sermayenin marjinal etkinliği ve faiz hadleri verileri çerçevesinde, vergilerde girişimcinin yatırım kararları üzerinde önemli bir belirleyici olacaktır.

Vergilerin yatırımlar açısından üçüncü etkisi, yatırım malları üzerindeki vergi yükü bakımındandır. Yatırım malları çeşitli vergi ile karşı karşıya gelebilir. Örneğin; Gayrisafi hasıla tipi katma değer vergisinde, yatırım malları üzerindeki vergiler indirimine tabi değildir. İthal edilen yatırım malları için dış ticaretten alınan vergiler de söz konusu olabilir. Yatırım malları maliyetine giren bu vergiler, yatırım kararları üzerinde etkili olur. Özellikle yatırım kararı alındıktan ve uygulamaya başlandıktan sonra vergilerin yükseltilmesi karşısında yatırım mallarının maliyetinin değişmesi, üretim, kârlılık projeksiyonlarını etkileyecektir. Bazı durumlarda yatırımlar teşvik edilirken maliyetleri etkileyen vergilerde indirimle gidilebilir, ertelenebilir veya kaldırılabilir. Bu işlemler her zaman yatırımların artmasıyla sonuçlanamayacağı gibi ortaya kayıt dışı alanların çıkmasına da neden olabilir .

Vergilemenin toplam yatırımları negatif etkilemesi genel sınır olarak kabul edilebilir. Ancak yukarıda da belirtildiği gibi vergi sonrası özel tasarruflarda ve yatırımlarda meydana gelecek azalma ile kamu tasarruflarında ve yatırımlardaki artış birlikte ele alınarak söz konusu vergilemenin sınırı konusunda değerlendirme yapmak gerekir.

2. Vergi İdaresi Açısından Vergilemenin Sınırına İlişkin Ölçekler

Vergilelendirmede klasik kurallardan biri de vergi idaresinin etkinliği ile ilgilidir. Belirli bir vergi hasılatının en düşük maliyetle sağlanması, söz edilen etkinlik kavramı içinde konu edilir (Bulutoğlu, 1962, s.11). İdari maliyetler sadece vergi idaresinin katlandığı maliyetler değil, yükümlülerin de söz konusu vergiyi ödemek için katlandığı maliyetleri içermektedir. Vergi hasılatı yükümlülük genişletilmesine paralel olarak başlangıçta hızla artar. Daha sonra söz konusu artış hızı azalır ve bir noktadan sonra yükümlülük genişledikçe hasılat düşer. Diğer taraftan, idari maliyetler başlangıçta mükellef başına azalır, sonra artış eğilimine geçer. Hasılat eğrisinin en yüksek ve maliyet eğrisinin en düşük olduğu nokta bir vergi optimumu olmakla birlikte vergilemenin sınırını oluşturmaz.

Vergilerde sadece mali amaç dikkate alındığında, marjinal idari maliyetler, marjinal hasılatla eşit olduğu noktaya kadar mükellefiyetin genişletilmesi mümkündür. Bazı hallerde yükümlüler ödedikleri vergi tutarından fazla idari maliyetlere katlanabilirler. Benzer şekilde vergi idaresi de söz konusu vergiyi tahsil edebilmek amacıyla daha fazla idari harcamalarla karşılaşabilirler. Kuşkusuz vergiler salt mali amaçla tahsil olunmaz. Bazı hallerde vergi hasılatı idari maliyetlerin altında kaldığı halde, verginin yönetimine devam edilebilir. **Sonuç olarak**, mali amaç dikkate alındığında marjinal maliyetle marjinal hasılatın eşitlendiği nokta vergilemenin sınırı açısından bir ölçek olabilir.

3. Siyasal Açısından Vergilemenin Sınırı

Siyaset ekonomistleri vergilelendirmenin sınırını kamu ekonomisinde bir karar alma süreci olarak hem siyaset, hem de ekonomi bilimleri açısından birlikte değerlendirmişlerdir. Örneğin; bir kısım siyaset bilimcileri vergilelendirmenin sınırı konusunda yaptıkları çalışmalarda, devletin vergilelendirmeye ilişkin kapasitesinin bir ölçüsü olarak, yukarıda belirtilen vergi gayreti ölçütünü (endeksini) kullanmışlardır (Kugler, Domke, 1986, s.44; Fauvelle-Aymar, 1999, s.391). Sözü edilen çalışmalarda vergi gayreti endeksindeki makro ekonomik değişkenler, siyaset bilimi açısından yorumlanmıştır.

Kamu ekonomisinde karar alma süreci seçmen tercihleriyle, seçmen tercihlerinin bir boyutu kamu hizmetleriyle, diğer boyutu ise finansmanıyla ilgilidir. Bu konuda çeşitli yaklaşımlar ve modeller söz konusudur. Bu yaklaşımların bazıları kamu harcamalarının ve dolayısıyla vergilelendirmenin sınırı bakımından medyan seçmen olarak ifade edilen seçmenin tercihlerini esas almaktadır. Medyan seçmen ise Stiglitz'in tanımlamasıyla kendisi dışında daha yüksek harcama düzeylerini tercih eden birey sayısının yine kendisine göre, daha düşük harcama düzeyini tercih eden birey sayısına tam eşit olan kişidir. (Stiglitz, 1994, s.191).

Konuya ilişkin diğer çalışmalarda farklı ölçekler önerilmektedir. Ancak söz konusu yaklaşımların ve modellerin irdelenmesi, bu çalışmanın kapsamını aşacağından, burada konumuzla ilgili bazı temel hususlara değinilmekle yetinilecektir.

Kamu ekonomisinde, gerek harcamalar gerekse vergilerle ilgili olarak, karar alma süreci ile piyasa ekonomisindeki seçmen (tüketici) tercihleri süreci arasında karşılaştırma yaparak, bu konuda bazı değerlendirmelerde bulunmak mümkündür. Bilindiği gibi kamu ekonomisinde üretilecek mal ve hizmetlerin miktar ve bileşimini *siyasal talep*, piyasa ekonomisinde ise *piyasa talebi* belirler. Her iki talebi de, ister kamu olsun ister piyasa mal ve hizmetlerinde olsun birer oylama olarak kabul edersek, varılan sonuçların farklılığı daha belirgin ortaya çıkar. Bu konuda ilk karşılaştırma kriteri **belirginlik (tutarlılık)** açısındandır. Piyasa ekonomisinde kişinin mal ve hizmetlere ilişkin yaptığı tercihlerle (seçimle), ulaştığı sonuç arasında bir tutarlılık vardır. Mal ve hizmetler konusunda yanılma veya yanıltilma şartları dışında, gelir dağılımı konusu veri iken, kişinin yaptığı seçimle ulaştığı sonuç arasında yüzde yüze yakın tutarlılık olacaktır. Ayrıca piyasa talebinde seçenekler (alternatifler) arasında değişik bileşimler yapmak mümkün olduğu gibi, tercihler piyasaya doğrudan yansıtılmakta, söz konusu talep doğrudan bazı mal ve hizmetlere yapılmakta ve nihayet piyasa ekonomisinde alıcı (seçmen) bireysel olarak hareket etmektedir.

Siyasal talepte ise; bireysel (seçmen) olarak yapılan seçimle, ulaşılan sonuç arasında belirginlik (tutarlılık) daha az olup, seçenekler arasında değişik bileşimler yapma ihtimali düşüktür. Ayrıca siyasal talepte seçmen, tercihlerini belirli mal ve hizmetlere değil, siyasal parti programlarında açıklanan genel ilkelere göre yaptığı için, oylamada bireysel değil toplumsal olarak hareket etmek zorundadır (Buchanan, 1966, s.89). Bu nedenle, kamu ekonomisindeki karar alma sürecinde, hizmetlerin miktar ve bileşimi ile sınırları, seçmen tercihlerinin siyasal iktidarın program ve uygulamalarına yakınlaştığı ölçüde şekillenecektir.

Ancak bazı parti programları ile seçim bildirelerinde vergilendirmenin sınırlarına ilişkin olarak siyasal partiler kesin hedefler, sınırlar ve hatta rakkamlar açıklayabilirler. Bu durumda seçmenin siyasal talebi, piyasa ekonomisindeki belirginliğe ulaşır. Seçmen kamu hizmetlerinin finansmanında yaklaşık olarak kendisinin ve başkalarının katlanacağı vergi yükü tutarlarına göre oylamada bulunacaktır. Bu durumda seçmenin tercihleri, çoğunluk içinde kalma şartlarına göre, vergilemenin sınırlarını belirlemiş olur.

Diğer taraftan kamu hizmetlerinin finansmanında vergileme tek seçenek değildir. Vergiler dışında vergi benzeri mükellefiyetler, emlak gelirleri, para cezaları, kamu iktisadi teşebbüsleri, özelleştirme gelirleri, borçlanma ve nihayet merkez bankasına borçlanma süreci içinde açık finansman, kamu gelirlerinin çeşitlerini oluşturur.

Kuşkusuz kamu gelirleri içinde vergiler asli unsur olmakla birlikte, siyasal iktidar artan kamu harcamalarının finansmanında vergileri arttırma yerine borçlanmayı veya açık finansman araçlarını kullanabilir. Hatta kamu harcamaları reel olarak artmasa bile vergilerde azaltma yaparak, belirtilen diğer finansman araçlarını bir seçenek olarak kullanabilir. Ekonomik ve siyasi oppörtünite sözü edilen finansman tablosunun tercihinde ağırlık kazanabilir. Benzer şekilde, özelleştirme gelirleri kısa dönemde vergilendirmenin alternatifi olarak değerlendirilebilir.

Siyasal iktidarlarca vergilendirmenin alternatifi olarak açık finansman metodlarına sıkça başvurulmaktadır. Verginin, bir mükellefi veya sorumlusu olduğu halde, açık finansmanın başlangıçta doğrudan yükleneni yoktur. Bu nedenle vergilemeye başlangıçta belirli ölçüde tepkiler alındığı halde, açık finansman aynı ölçüde tepki görmez. Esasen yukarıda belirtildiği gibi açık finansman bir borçlanma süreci içinde başlamakta ve daha sonra karşılıksız hale gelmektedir. Bu nedenle siyasal iktidarlar, vergilemenin siyasi riskleri karşısında kolaylıkla sözü edilen finansman metoduna başvurabilirler. Ancak vergileme gibi açık finansmanın da gelir ve ikame etkileri vardır. Enflasyonla sonuçlanan bir açık finansman koşullarında mükellefler tercihlerini değiştirebilirler. Bu tercih değiştirme esnekliği, değişik üretim faktörleri gelirleri açısından farklı olacaktır. Bir kısım üretim faktörleri bakımından belirtilen esneklik yüksek iken diğer bazıları için sifıra yakındır. Kuşkusuz esnekliği düşük olan üretim faktörleri (özellikle sabit gelirliler) için açık finansmanın olumsuz etkileri daha fazladır. Açık finansman yükünün dağılımı önceden saptanamadığından, gelir dağılımındaki adaletsizliği arttırıcı etkisi bir süre sonra ortaya çıkar (Bulutoglu, 1966, s.21). Bu tablo seçmen tercihlerine yansdığı oranda, **vergilemenin siyasal sınırı** belirginleşir.

Ayrıca, iktidardaki siyasal partilerin gelecekteki oy hedefi, muhalefet partilerinin tutumu, baskı gurupları ile sivil toplum örgütlerinin etkinliği, kamu oyu baskısı gibi unsurlar, önemli ölçüde **vergileme sınırının siyasal** belirleyicileri olmaktadır.

SONUÇ

Üretim ve vergi kapasitesi, toplam tüketim ve tasarruflar, kaynak kullanımı ve istihdam düzeyi, toplam yatırımlar, gelir dağılımı, vergi idaresinin etkinliği gibi faktörler, vergilemenin sınırı açısından belirleyici olan ekonomik değişkenlerdir. Söz konusu ekonomik değişkenler, farklı ağırlıkta, kamu ekonomisinde karar alma yani siyasal süreç içinde vergilendirmenin sınırını belirlemektedirler.

Toplumsal yaşam bakımından, **alınan siyasal kararların, ekonomik göstergelerin öngördüğü sınırlara yaklaştırıldığı ölçüde**, vergilendirmenin sınırı açısından etkinlik artacaktır.

KAYNAKLAR

- Aymar, F. Christine: "La theorie des Choix Publics face à l'explication des Structures Fiscale: Differents Points de vue", *Revue Politiques et Management*, 10:85-104, 1992.
- Aymar, F. Christine: "The Political and Tax Capacity of Government in Developing Countries", *Kyklos*, 1999, vol. 52, Issue 3.
- Buchanan, M.James: *Maliye Teorisi ve Politik İktisat*, Çev. A.Nemli, Y.Öncel, Fakülteleri Matbaası, İstanbul, 1966.
- Bulutöglü, Kenan: *Vergi Politikası*, Sermet Matbaası, İstanbul, 1962.
- Chellian; Raja. J.; Hessel, J.: "Tax Ratios and Tax Effort in Developing Countries: 1969-71", *IMF Staff Papers*, 22: 187-205, 1975
- Görgün, Sevim: *Maliye Politikası*, İ.Ü.Siyasal Bilgiler Fakültesi, İstanbul, 1994.
- Duverger, Maurice: *Finances Publiques*, Presses Universitaires de France, Paris, 1968.
- Goode, Richard: "Limits to Taxation" *Reformes des Systemes Fiscaux I.I.F.P.*, Detroit, 1981.
- Kugler, J. and Domke, W.: "Comparing the Strength of Nations" *Comparative Political Studies*, 1986.
- Lotz, J. And Mors, E.R.: "Measuring Tax Effort in Developing Countries" *IMF Staff Paper*, 1967.
- Nadaröglü, Halil: *Kamu Maliyesi Teorisi*, Met/Er Matbaası, İstanbul, 1983.
- Öncel, S.Yenal: "Ekonominin Genel Dengesi ve kamu Kesimi", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 34. Seri, İstanbul, 1993.
- Tait, A.A. and Gratz, W.L.M.: "International Comparisons of Taxation for Selected Developing Countries", *IMF Staff Paper*, 1979.
- Stiglitz, E, Joseph: *Kamu Kesimi Ekonomisi*, Çev. Ö.F. Batrel, Marmara Üniversitesi, Yayın No: 549, İstanbul, 1994.
- Uluatam, Özhan: *Kamu Maliyesi*, İmaj Yayınevi, Ankara, 1999.