

Vergilemenin Operasyonel Maliyetleri: Kavramsal Bir Değerlendirme

Serkan BENK*
Ekrem KARAYILMAZLAR**

“Vergiler, medeni bir toplum olabilmek için katlandığımız maliyetlerdir.”
O. W. HOLMES

Özet

Vergileme faaliyeti mükellefler üzerinde oldukça ağır yükler meydana getirmektedir. Oluşan bu yükleri üç farklı grupta toplamak mümkündür. Vergileme sonucu oluşan ilk yük, bizzat uygulanan verginin kendisinden kaynaklanmaktadır. İkincisi, etkinlik maliyeti olarak adlandırılır ve vergileme faaliyetinin piyasada meydana getirdiği çarpıklıkları ifade eder. Sonuncusu ise, operasyonel maliyetler olarak ifade edilir ve vergi sisteminin uygulanmasından dolayı ortaya çıkan idari maliyetler ile uyum maliyetlerinden meydana gelir. Literatür incelendiğinde yukarıda ifade edilen ilk iki maliyet unsuru ile ilgili çok sayıda çalışmanın olduğu fakat vergi sisteminin meydana getirdiği operasyonel maliyetler ile ilgili çalışmaların oldukça sınırlı düzeyde kaldığı görülmektedir. Bu çalışma, vergileme faaliyeti sonucu meydana gelen operasyonel maliyetlerle ilgili olup, bu maliyet türünü kavramsal, teorik ve tarihi perspektiflerden incelemektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergileme, Operasyonel Maliyetler, İdari Maliyetler, Uyum Maliyetleri

Operating Costs of Taxation: A Conceptual Evaluation

Abstract

Taxation imposes a heavy burden on taxpayers. That burden consists of three elements. In the first place there are the taxes themselves. Secondly, there are the efficiency costs involving tax-induced market distortions. And finally there are the operating costs of the tax system: the costs to the government of administering and

* Yrd.Doç.Dr., Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, serkanbenk@yahoo.com

** Doç.Dr., Pamukkale Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, ekabek@hotmail.com

collecting the taxes, and the costs expended by taxpayers in complying with their tax obligations. The first two of these costs are well recognized in the economic literature, and have been the subject of extensive debate and research over the years. But, until relatively recent times, there has been far less written about the operating costs of taxation systems. This study focuses on the conceptual, theoretical and historical issues of operating costs of taxation.

Key Words: *Taxation, Operating Costs, Administrative Costs, Compliance Costs*

JEL Classification Codes: *G38, K34, H21*

Giriş

Devlet, kamu harcamalarını finanse edebilmek amacıyla kendisini oluşturan bireylerden vergi adı altında gelir transferi yapar. Ancak söz konusu vergileme faaliyeti özelde mükellefler, genelde ise toplum üzerinde önemli maliyetler meydana getirir. Vergileme sonucu oluşan maliyetleri dolaysız ve dolaylı maliyetler şeklinde iki gruba ayırmak mümkündür. Dolaysız (doğrudan) maliyetler, bizzat uygulanan vergi ile ilişkili olan maliyetlerdir. Diğer bir ifade ile dolaysız maliyet kavramıyla mükelleflerin gelir düzeylerinde -uygulanan vergi miktarı ile doğru orantılı biçimde meydana gelen azalmalar kastedilmektedir.

Vergileme faaliyeti sonucu meydana gelen dolaysız maliyetlerin yanı sıra birtakım dolaylı maliyetlerin de oluştuğu görülmektedir. Bu tür maliyetler ise, etkinlik maliyetleri ve operasyonel maliyetler şeklinde iki temel maliyet unsurundan meydana gelmektedir. Etkinlik maliyeti, piyasadaki aktörlerin uygulanan vergilerden dolayı gelir elde etme, harcama ve tasarruf yapma alışkanlıklarında meydana gelen değişimleri ifade etmektedir. Operasyonel maliyetler ise, verginin kendisini ödemenin yükünden ayrı olarak hem idareye hem de mükellefe yüklediği maliyetlerdir.

Operasyonel maliyetlere yönelik ilk sistematik çalışmaların 18. yüzyıldan itibaren Adam Smith ile birlikte başladığını söylemek mümkündür. Smith, özellikle “Ulusların Zenginliği” adlı eserinde belirtmiş olduğu vergileme ilkeleriyle aslında vergileme faaliyeti sonucu ortaya çıkan idari maliyetler ile uyum maliyetlerine atıfta bulunmuştur. Ancak, bu konu 20. yüzyıl başlarına kadar iktisatçıların ilgisini çekmeyi başaramamıştır. Günümüzde ise, operasyonel maliyetlere yönelik çalışmaların özellikle 1980’li yıllardan itibaren artmaya başladığı görülmektedir.

Operasyonel maliyetler konusunun iki yüzyıl aradan sonra yeniden gündeme gelmesinde özellikle regülasyon ve kurumsal iktisat alanlarında meydana gelen gelişmelerin önemli etkisi bulunmaktadır. Artık günümüzde devletin ekonomiye müdahale ederken meydana getirdiği maliyetler daha çok dikkat çekmekte ve gelişmişlik düzeylerine bakılmaksızın birçok ülkenin uyguladığı regülasyon politikalarında açık ve net uygulamalara yer verdiği görülmektedir. Ayrıca regülasyonun meydana getirdiği etkileri değerlendirmek amacıyla kullanılan yöntemlerin, vergileme gibi devlet müdahalesinin yoğun biçimde hissedildiği alanlarda uygulanmaya başlanması da operasyonel maliyetlerin ölçülebilmesi açısından önemli fırsatlar doğurmuştur.

Devletin yapmış olduğu vergileme faaliyeti sonucu meydana gelen operasyonel maliyetleri konu edinen bu çalışma, söz konusu maliyet unsurunu kavramsal, teorik

ve tarihi perspektiften incelemeyi amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda öncelikli olarak vergileme sonucu oluşan dolaylı maliyetler ile ilgili sınıflama yapıldıktan sonra operasyonel maliyet kavramı incelenmiştir. Daha sonra ise, operasyonel maliyetin iki temel unsuru olan idari maliyetler ile uyum maliyetleri değerlendirilerek, bu maliyet unsurları arasındaki ilişki incelenmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise, operasyonel maliyetlere yönelik olarak gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde yapılmış olan çalışmalar kronolojik bir sıra içerisinde ele alınmıştır. Söz konusu çalışma sonlandırıcı düşüncelerin yer aldığı sonuç başlığı ile tamamlanmıştır.

1. Vergilemenin Dolaylı Maliyetleri ve Operasyonel Maliyet Kavramı

Devletin vergileme faaliyeti esnasında birtakım maliyetlerin oluşması kaçınılmazdır. Vergileme sonucu meydana gelen ve ilk olarak göze çarpan maliyet unsuru, uygulanan verginin bizzat kendisidir. Vergilemenin dolaysız maliyeti olarak da ifade edilen bu maliyet türü, genellikle tahsil edilen ya da salınan vergi miktarıyla doğrudan ilişkili olup, muhatabı olan mükellefin gelir düzeyinde direkt olarak azalmalara neden olmaktadır.

Vergileme faaliyeti belirtilen dolaysız maliyetlerin yanı sıra birtakım dolaylı maliyetlerin de oluşmasına neden olmaktadır. Vergilemenin işlem maliyetleri olarak da adlandırılan maliyet unsurlarının sınıflandırılmasında birçok yöntem bulunmakla birlikte Oliver ve Bartley'in yapmış oldukları sınıflandırma oldukça açıklayıcı niteliktedir (Oliver ve Bartley, 2005:55). Şekil: 1'de gösterilen sınıflandırmaya göre vergileme faaliyeti sonucu meydana gelen dolaylı maliyetler, etkinlik maliyetleri ve operasyonel maliyetler şeklinde iki gruba ayrılmaktadır.



Kaynak: Oliver, T. ve Bartley, S. (2005), "Tax System Complexity and Compliance Costs-Some Theoretical Considerations", Economic Roundup, Winter, 55.

Şekil 1: Vergileme Sonucu Oluşan Dolaylı Maliyetler

Etkinlik maliyeti, vergiler sonucu piyasadaki aktörlerin davranışlarında meydana gelen olumsuz etkileşimleri ifade etmektedir (Creedy, 2009). Diğer bir ifadeyle, vergileme sonucu mükelleflerin gelir elde etme, harcama ve tasarruf yapma şekillerinde meydana gelen bozulmalar etkinlik maliyeti olarak adlandırılmaktadır. Örneğin işgücü üzerinden alınan vergilerin artırılması doğal olarak ücretlerin azalmasına neden olacağından bu durum işgücünün verimini düşürecektir. Hatta vergi oranlarının yüksekliğine bağlı olarak işçilerin bir kısmının çalışmamayı tercih etmelerine de neden olabilecektir (Robson, 2007:9). Vergileme sonucu oluşan ve dolaylı maliyetler kapsamında değerlendirilen bir diğer maliyet unsuru ise, operasyonel maliyetler olarak adlandırılmaktadır. Sandford, bu maliyet unsurunu vergilerin uygulanmaması halinde asla ortaya çıkmayacak olan maliyetler ya da vergilerin ortadan kaldırılmasıyla birlikte kendiliğinden ortadan kalkacak olan maliyetler olarak iki şekilde tanımlamıştır (Sandford vd., 1989:3). Aslında Sandford'un yapmış olduğu bu tanımlama vergiler sonucu meydana gelen bütün maliyet unsurları için yapmak mümkündür. Çünkü gerçekte vergileme sonucu oluşan bütün maliyet unsurları vergileme faaliyetinin ortadan kaldırılmasıyla birlikte yok olacaklardır. Dolayısıyla, operasyonel maliyet kavramını tanımlarken, tümevarım yöntemini kullanmak yani kavramın içeriğinden yola çıkarak tanımlama yapmak gerekir. Literatür incelendiğinde, operasyonel maliyetlerin vergileme sonucu oluşan ve kamu kesimi tarafından katlanılan idari maliyetler ile mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerinden dolayı katlanmak zorunda oldukları uyum maliyetlerinden meydana geldiği görülecektir (Evans, 2003). Dolayısıyla, bu maliyet unsurunu, vergi sisteminin uygulanması sonucu ortaya çıkan ve kamu ve özel kesimin yüklendiği maliyetler şeklinde tanımlamak mümkündür. Görüldüğü gibi operasyonel maliyetler, verginin kendisini ödemenin yükünden farklı olarak, uyum ve yönetim maliyetlerinden oluşmaktadır (Bannock, 1990:47).

Vergiler sonucu meydana gelen operasyonel maliyetler ile etkinlik maliyetlerini birbirinden ayırmak oldukça güçtür. Örneğin İngiltere'de yapılan bir araştırma firmaların %18 gibi önemli bir kısmının yüksek KDV oranlarından dolayı belli tutarların altındaki satışlardan kaçındıklarını ortaya koymuştur (Evans vd., 1997). Vergiler sonucu mükellef davranışlarında meydana gelen bu tür bir değişim etkinlik maliyeti olarak değerlendirilmekle birlikte bu davranışın ortaya çıkmasında mükellefin söz konusu örnekte olduğu gibi vergiyi doğuran olayla ilgili olarak katlanacağı uyum maliyetinin büyüklüğünün de önemli etkilerinin olduğunu belirtmek gerekir. Dolayısıyla, mükellefin vergilerden kaçınma amacıyla katlandığı maliyetleri etkinlik maliyetleri içerisinde; vergilemeye konu olan bir işlemi gerçekleştiren bir mükellefin vergisel yükümlülüklerinden dolayı katlanmak zorunda olduğu maliyetleri, operasyonel maliyetler içerisinde değerlendirmek gerekir.

2. Operasyonel Maliyet Türleri

Literatür, vergilemenin operasyonel maliyetlerini, idari ve uyum maliyetleri şeklinde iki alt grupta değerlendirmektedir. İdari ve uyum maliyetlerinin vergilerin uygulanması sonucu oluştuğu görülmekle birlikte bu maliyet unsurlarının sınırları, ölçülmesi ve kapsamı konusunda bir birliğin olduğunu söylemek oldukça güçtür. Bu nedenle konuyla ilgili açıklamalar değerlendirilirken bu durum göz ardı edilmemelidir. Çalışmanın bu kısmında idari maliyet ve uyum maliyeti kavramlarına ilişkin açıklamalara yer verilecektir.

2.1. İdari Maliyetler

Allers, idari maliyetleri, vergi sisteminin uygulanmasından ya da yönetilmesinden kaynaklanan maliyetler şeklinde tanımlamıştır (Allers, 1994:19). Bu tanım kapsamında idari maliyetleri oluşturan unsurları, gelir idaresinde çalışan memurların maaş ve ücretleri, kırtasiye harcamaları, iletişim maliyetleri, bilgisayar ile ilgili yazılım, donanım, programlama ve otomasyon harcamaları şeklinde sıralamak mümkündür. Ancak bazı yazarlar vergileme faaliyetinin salt gelir idaresiyle sınırlı olmadığını ve vergi politikasının oluşturulmasından vergi ile ilgili uyumsuzlukların çözümüne kadar olan aşamalarda meydana gelen bütün maliyet unsurlarının idari maliyetler kapsamında incelenmesi gerektiğini savunmuşlardır. Örneğin Tran-Nam (1999:505), vergileme sonucu oluşan idari maliyet unsurlarını;

(i) Vergi politikasının düzenlenmesi ve planlanması aşamasında katlanılan maliyetler,

(ii) Vergi kanunlarının hazırlanması ve yasalaştırılması ile ilgili maliyetler,

(iii) Vergi sisteminin yönetim maliyetleri ve

(iv) Vergileme ile ilgili oluşan uyumsuzlukların çözülmesi aşamasında katlanılan (uzlaşma ve vergi yargısı ile ilgili) maliyetler şeklinde oldukça geniş bir yelpazede değerlendirmiştir. Ancak Jacoby gibi bazı yazarlar ise, vergiler ile ilgili olarak uygulanan sübvansiyonları, indirim ve istisnaları da idari maliyetler çerçevesinde ele almışlardır (Jacoby, 1937:364).

Vergi sisteminin etkinlik düzeyinin belirlenmesinde idari maliyetlerin önemli bir yerinin olduğunu belirtmek gerekir. Bu açıdan toplanan bir birim vergi geliri başına düşen idari maliyet miktarını gösteren “idari maliyet/vergi geliri” rasyosu önemli bir etkinlik kriteri olarak kullanılmaktadır. Ancak söz konusu rasyonun gelir idaresinin etkinlik düzeyinin belirlenmesinde tek başına yeterli olmayacağı açıktır. Çünkü “idari maliyet/vergi geliri” rasyosu sadece maliyet azalışlarından etkilenmez, aynı zamanda, vergi gelirlerinin değişmesiyle (ki bu, vergi oranlarının artırılması ya da ekonomik büyümeden kaynaklanabilir) de etkilenebilir. Bu durum “idari maliyet/vergi geliri” rasyosunun da değişmesine neden olacaktır. Oysa ki vergi oranlarının yükseltilmesi doğal olarak vergilemenin doğrudan ve dolaylı maliyetlerinin (uyum maliyetlerinin) artmasına da neden olacaktır. Benzer olarak milli gelirden yaşanan artışlar da bu rasyonun küçülmesine neden olacaktır. Ancak bu saymış olduğumuz durumlar maliyet/gelir rasyosunu düşürmekle birlikte gelir idaresinin etkinlik düzeyi hakkında kesin bilgiler vermemektedir. Çünkü gelir idaresi uygulanan her bir vergi üzerinden maksimum düzeyde vergi geliri elde etmeyi amaçladığından, maksimum vergi gelirinin elde edildiği nokta itibarıyla oluşan idari maliyet düzeyini dikkate almayabilir (Sandford et. al., 1989:19-22). Tran-Nam (1999:513)’da benzer düşünceleri savunmakla birlikte gelir idaresinin etkinlik düzeyinin belirlenebilmesi için;

(i) Söz konusu rasyonun “operasyonel maliyetler/GSMH” şeklinde genişletilmesi gerektiğini,

(ii) Operasyonel maliyetlerin artmasıyla birlikte oluşan yükün mükellef büyüklüklerine göre nasıl bir dağılım gösterdiğini ve

(iii) Vergiden kaçınma ve vergi kaçağı oranlarının da değerlendirmeye katılması gerektiğini savunmaktadır.

Aslında vergileme faaliyeti önemli bir kamu hizmeti niteliği taşımakta, dolayısıyla da etkin bir şekilde yerine getirilmesi gerekmektedir. Diğer kamu

hizmetlerinde olduğu gibi burada da arzu edilen nitelik hizmetin minimum maliyetlerle sunulmasıdır. Bu açıdan devletin vergi yönetimi için ne kadar harcama yapması gerektiğinin belirlenmesi önemli bir sorundur. Firma teorisine benzer şekilde, genel ilke olarak maliyetlerdeki marjinal artışın, elde edilen ilave vergi gelirine eşit olduğu noktaya kadar harcama yapılması gerekmektedir. Yani devlet, vergi yönetiminin marjinal maliyetini, marjinal vergi gelirine eşitlediği noktaya kadar harcama yapmalıdır. İşte bu noktada, elde edilen toplam vergi geliri, yüklenen toplam idari maliyetlerinin üzerinde maksimum düzeyine ulaşacaktır. Zaten bu noktanın ötesine geçildiğinde marjinal vergi gelirleri, marjinal maliyetlerin altına (benzer şekilde toplam vergi geliri de, toplam idari maliyetlerin altına) düşeceğinden; ilave bir birim vergi geliri elde etmek için bundan daha fazlasını harcaması gerekecektir. Yani bu noktadan itibaren maliyetinden daha az getirisi olan faaliyetler için harcama yapılması gerekecek, bu ise etkinlikten uzaklaşılması anlamına gelecektir (Goode, 1990:476).

İdari maliyetleri aşan bir düzeyde vergi geliri toplanması, vergi idaresinin kaynakları etkin bir şekilde kullandığının bir delili olarak kabul edilebilir. Ancak marjinal ilkesinin uygulanması, marjinal gelir-marjinal maliyet arasındaki ilişki hakkında bilgilerin elde edilmesinin güçlüğünden dolayı sıkıntılıdır. Bunun yanında, vergi idaresinin mükellefleri vergi ödeme yönünde yapacağı zorlayıcı faaliyetlerin maliyetleri, marjinal maliyetlerin marjinal vergi gelirlerini aşmasına sebep olabileceken öte yandan da ceza uygulamalarıyla vergi gelirlerini artırmayı bekleyen katı vergi yönetiminin yükleneceği ilave maliyetler, uzun dönemde ancak vergisel hükümlere mükelleflerin gönüllü uyumunun artmasıyla azalabilecektir (Ballard ve Fullerton, 1992:119).

2.2. Uyum Maliyetleri

İdari maliyetlerde olduğu gibi uyum maliyetlerinin de tam ve kesin bir tanımının olduğunu söylemek güçtür. Söz konusu belirsizlik yazarların yapmış oldukları uyum maliyeti tanımlarına da yansımaktadır. Örneğin Sandford, uyum maliyetlerini mükelleflerin vergi yasalarından dolayı maruz kaldıkları maliyetler ile vergi ödeme faaliyeti sonucu meydana gelen maliyetlerin de ötesinde vergilerin doğasında bulunan bozma maliyeti olarak iki farklı biçimde tanımlamıştır (Sandford vd., 1989:1). Evans da benzer bir tanım yapmakla birlikte, söz konusu kavramın taşıdığı belirsizliklerden dolayı bu maliyet türünün kapsam, içerik ve sınırları açısından tam olarak ortaya konulmasının oldukça güç olduğunu ifade etmiştir (Evans vd., 1996:4-1).

Kavramının tanımlanmasında yaşanan sıkıntılara rağmen, konuyla ilgili literatür değerlendirildiğinde, uyum maliyetlerinin aşağıda sıralanan unsurlardan meydana geldiği ifade edilebilir (Yesegat, 2009:20-21):

(i) Mükellefin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek için katlandıkları parasal maliyetler. Bunlar; vergileme ile ilgili olarak mükelleflerin çalıştırdıkları personellere ödedikleri maaş ve ücretler, vergi yardımcılara ödedikleri ücretler, vergisel yükümlülükler kapsamında yapılan iletişim, kırtasiye, yazılım ve donanım maliyetleri, vergiler ile ilgili olarak bilgi edinmek amacıyla katıldıkları panel, konferans vs. maliyetleri, vergisel yükümlülükler için yapılan seyahat maliyetlerini kapsamaktadır.

(ii) Mükelleflerin vergi ile ilgili olarak katlandıkları zaman maliyetleri.

(iii) Vergilerin etkinlik maliyetleri sonucu meydana gelen bazı uyum maliyetleri.

(iv) Vergileme sonucu meydana gelen psikolojik maliyetler. Bu maliyet unsurları mükelleflerin vergileme faaliyetiyle ilgili olarak yaşadıkları endişe, kaygı, öfke vs. şeklinde ortaya çıkan psikolojik bozulmaları ifade etmektedir.

Uyum maliyetlerinin tanımlanması ile ilgili sorunların yanı sıra bu maliyet türünü oluşturan ve yukarıda sıralanan unsurların parasal olarak ölçülmesinde de önemli sorunlar olduğunu belirtmek gerekir. Bu unsurların başında psikolojik maliyetler gelmektedir. Psikolojik maliyetler doğası gereği mükelleflerin sahip oldukları psikolojik özelliklere göre farklılıklar gösterdiğinden, bu tür maliyetlerin objektif olarak ölçülebilmesi oldukça güçtür. Vergi uyum maliyetlerinin ölçülmesi ile ilgili olarak yaşanan bir diğer sorun ise, vergileme sonucu ortaya çıkan zaman maliyetinin parasal değerinin tespiti ile ilgilidir. Pope, uyum maliyeti kapsamında oluşan zaman maliyetlerinin altı farklı biçimde hesaplanabileceğini ve bu şekilde literatüre standartlaşmanın getirilebileceğini ifade etmektedir. Buna göre zaman maliyetini (Pope, 1995:116-118);

(i) Her mükellefin vergi ile ilgili olarak harcadığı zamanın parasal değerini kendilerinin belirlemesi,

(ii) Her mükellefin vergileme ile ilgili olarak harcadığı zamanın saat olarak belirlenmesi,

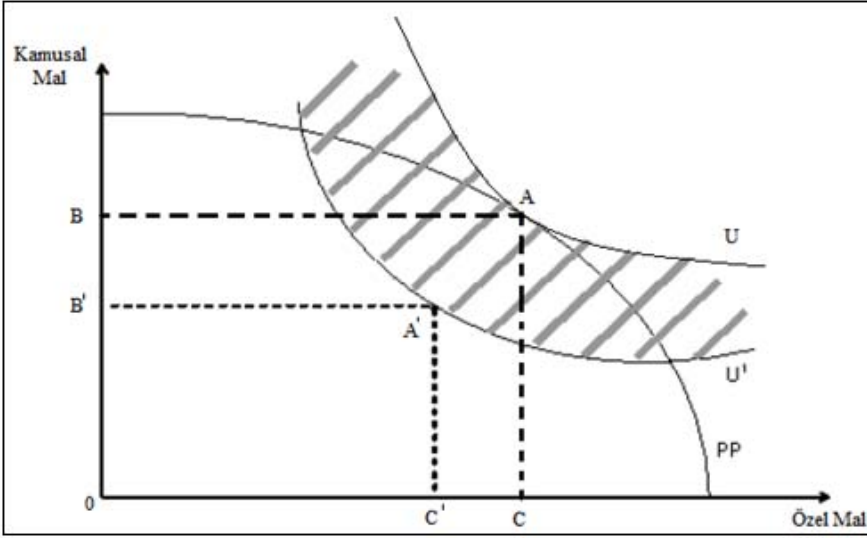
(iii) Her mükellefin uyum maliyetlerinden kurtulmak için ödemeye razı olduğu tutarları belirtmesi,

(iv) Harcanan zamanın vergi öncesi saatlik ücret oranıyla çarpılması,

(v) Harcanan zamanın vergi sonrası saatlik ücret oranıyla çarpılması ve

(vi) Mükelleflerin beyan ettikleri zaman maliyetlerinin ortalamasının alınması şeklinde hesaplamak mümkündür.

Mükelleflerin vergileme faaliyeti nedeniyle katlanmış oldukları dolaylı maliyetleri ifade eden uyum maliyetleri, ekonomik etkinlik açısından da önemli sonuçlar doğurmakta ve oluşan maliyetin yüksekliğine göre piyasada üretilen çıktı miktarını azaltıcı etkiler meydana getirebilmektedir. Konuyu şekil yardımıyla açıklamak mümkündür. Şekil 2, kamu ve özel sektör tarafından üretilen iki ürünlü bir ekonomide üretim faktörlerinin etkin (tam kapasitede) biçimde kullanılması durumunda üretilebilecek olan kamusal ve özel mal bileşimlerinin geometrik yerini veren üretim imkânları eğrisini (PP) göstermektedir. Bilindiği gibi üretim imkânları eğrisi, aynı zamanda ekonomideki mevcut üretim faktörleri ve veri teknoloji ile ulaşılabılır ve ulaşılamaz üretim seviyeleri arasındaki sınırı da vermektedir.



Şekil 2: Uyum Maliyetleri ile Üretim İmkânları Eğrisi Arasındaki İlişki

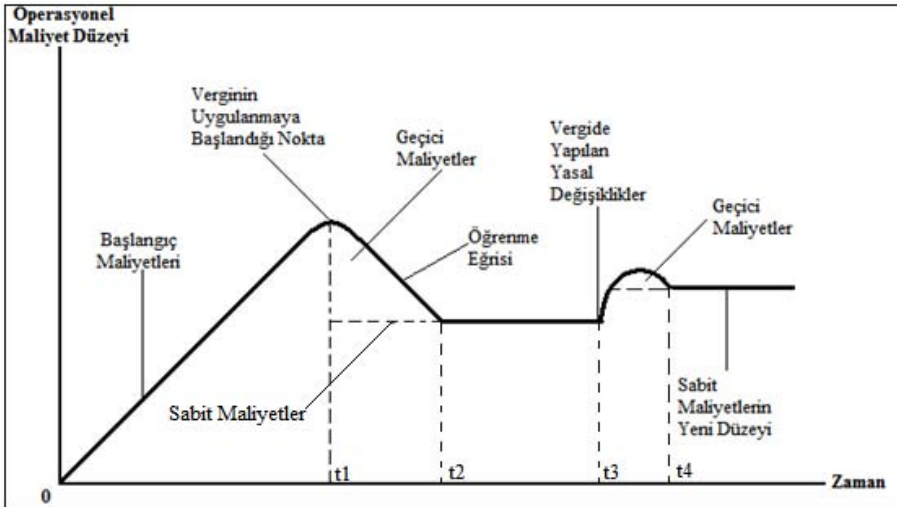
U sosyal fayda eğrisi ile PP üretim imkânları eğrisinin kesiştiği A noktası, vergileme öncesi, yani vergi uyum maliyetinin sıfır olduğu bir ekonomide tüm kaynakların etkin biçimde kullanılması halinde ulaşılabilecek en yüksek çıktı miktarının olduğu noktayı göstermektedir. Daha düşük bir sosyal fayda anlamına gelen U' sosyal fayda eğrisine karşılık gelen A' noktası, yüksek uyum maliyetleri içeren vergileme sonucunda kaynakların etkin biçimde kullanılmadığı çıktı seviyesini göstermektedir. Buna göre vergileme sonucu oluşacak uyum maliyeti, özel malda C-C' aralığı kadar, kamusal malda ise B-B' aralığı kadar azalmaya neden olmaktadır. İktisadi aktörler, kaynaklarını üretim için verimli alanlarda kullanmak yerine vergiye uyum sağlayabilmek için kullanmak zorunda kaldıklarından; ekonomi, vergi sonrası dönemde potansiyel çıktı düzeyinin altında bir noktada faaliyet göstermek zorunda kalmaktadır. Vergileme sonucu oluşan uyum maliyetleri, ekonomide kaynakların etkin kullanılmamasına ve dolayısıyla kaynak dağılımında etkisizliklere neden olacaktır. Uyum maliyetleri seviyesinde bir azalma mutlaka her iki malın çıktı düzeyinde aynı anda bir artışa neden olamayabilir, fakat en azından mallardan birinin üretiminde bir artış olacağı muhakkaktır.

Uyum maliyetlerinin yüksek olması vergiye olan gönüllü uyumu da olumsuz biçimde etkileyebilmektedir. Hasseldine'e göre, vergi mevzuatındaki karmaşık yapının sadeleştirilmesi uyum maliyetlerinin azalmasına ve vergiye olan gönüllü uyumun artmasına da neden olacaktır (Hasseldine, 2001). Ancak Tran-Nam'a göre, vergi sistemi, hızlı biçimde değişen ekonomik faaliyetlere ayak uydurmak zorundadır (Tran-Nam, 2001). Bu durum kaçınılmaz biçimde vergi sistemlerinin giderek daha karmaşık yapılara dönüşmelerine neden olmakla birlikte özellikle büyük ölçekli firmaların bu karmaşık yapıyı vergi planlaması yapmada kullanmalarına ve ödemeleri gereken vergileri daha düşük gösterme imkânı elde etmelerine neden olmaktadır (Tran-Nam, 2001). Dolayısıyla uyum maliyetlerini, gönüllü ve gönülsüz olarak katlanılan uyum maliyetleri şeklinde iki grup altında incelemek gerekir. Bu açıdan gönüllü olarak katlanılan uyum maliyetlerini bir maliyet unsuru olarak değil, uyum maliyetlerinin büyüklüğünden dolayı elde edilen faydalar şeklinde değerlendirmek yanlış olmayacaktır.

2.3. İdari Maliyetler ile Uyum Maliyetleri Arasındaki İlişki

Vergileme sonucu meydana gelen operasyonel maliyetler idari ve uyum maliyetlerinden oluştuğundan, büyük resmin görülebilmesi açısından bu iki maliyet unsuru arasındaki ilişkinin incelenmesi oldukça önemlidir. Öncelikli olarak vergileme sonucu oluşan uyum maliyetleri ile idari maliyetlerin birbirleriyle paralel biçimde hareket ettiklerini söylemek mümkündür. Diğer bir ifadeyle, vergi sisteminin basit ve anlaşılır bir yapıya kavuşturulması her iki maliyet unsurunda da azaltıcı etkiler meydana getirmektedir. Benzer bir biçimde vergi sisteminin yönetiminden kaynaklanan etkinsizlikler, idari maliyetleri artırmakla birlikte, bu durum mükelleflerin katlandıkları uyum maliyetlerinin de yükselmesine neden olmaktadır. Bazı yazarlara göre vergi sisteminin etkin olmayan biçimde yönetilmesi sonucu meydana gelen uyum maliyetleri, idari maliyetlerden daha yüksek düzeyde gerçekleşmektedir (Sandford, 1973:13).

İdari maliyetler ile uyum maliyetleri arasındaki paralellik bazı durumlarda bozulabilmektedir. Örneğin vergilerin beyan esasına göre tahsil edilmesi mükelleflere ilave sorumluluklar getirdiğinden, bu yöntemin uygulandığı vergilerde idari maliyetler düşerken uyum maliyetlerinin yükseldiği görülmektedir (Haig, 1935:327-328). Ayrıca vergileme sonucu meydana gelen idari ve uyum maliyetlerinin büyüklükleri de farklılıklar göstermekle birlikte, idari maliyetlerin büyük bir kısmı uyum maliyeti şeklinde mükelleflere yansıtılabilmektedir (Allers, 1994:41). Dolayısıyla, vergileme sonucu meydana gelen operasyonel maliyetlerin büyük bir kısmı sonuçta özel sektöre doğru kaymaktadır. Oysaki uyum maliyetlerinin mümkün olduğu ölçüde idari maliyetlere dönüştürülmesi gerekir. Çünkü idari maliyetler, sonuçta mükelleflerden alınan vergilerle karşılanır. Ayrıca her bir mükellefin katlanmış olduğu uyum maliyeti düzeyi aynı olmadığından bu durum vergi adaletsizliğini daha da artıracaktır.



Kaynak: Sandford, C., Godwin, M. ve Hardwick, P. (1989), Administrative and Compliance Costs of Taxation, Fiscal Publications, Bath, UK, 19.

Şekil 3: Yeni Bir Vergi Sonucu Oluşan Operasyonel Maliyetlerin Değişim Süreci

İdari maliyetler ile uyum maliyetleri arasındaki bir diğer ilişki, bu maliyet türlerinin başlangıç maliyetleri, geçici maliyetler ve sabit maliyetlerden oluşmasından kaynaklanmaktadır. İfade edilen bu unsurlar ayrı bir maliyet sınıflandırması olmayıp, herhangi bir verginin uygulanmaya konulmasıyla birlikte operasyonel maliyetlerde; yani, idari ve uyum maliyetlerinde meydana gelen değişimi ifade etmek için kullanılmaktadırlar. Bu maliyet unsurlarının gelişim süreci Şekil 3’de gösterilmiştir. Şekilde görüldüğü gibi başlangıç maliyetleri, yeni bir verginin uygulamaya konulması esnasında ortaya çıkan maliyetleri ifade etmektedir. Tran-Nam ve Glover’a göre bu maliyet unsuru yeni verginin uygulanabilmesi için yapılan yasama faaliyetleri sonucu oluşan maliyetler ile gelir idaresinde çalışan personelin uygulanacak olan yeni vergi hakkında eğitilmesi ve gerekli olan yazılım ve donanım gibi altyapı maliyetlerini içermektedir (Tran-Nam ve Glover, 2002). Bu maliyet unsuru, henüz verginin uygulamaya konulmadan önce oluşan maliyetleri kapsadığından, içerisinde mükelleflerin katlandıkları uyum maliyetlerini barındırmaz.

Geçici maliyetler ise, verginin uygulanmaya konulması ile birlikte ortaya çıkan ve zamanla azalarak ortadan kaybolan maliyetleri ifade etmek için kullanılmaktadır. Geçici maliyetler, hem idari hem de uyum maliyetlerini içermekle birlikte, bu aşamada uyum maliyetlerinin daha yüksek düzeyde olduğunu söylemek gerekir. Çünkü mükellefler, konulan bu yeni vergi ile ilgili birtakım maliyetlere katlanmak zorunda kalırlar. Söz konusu vergi ile ilgili uygulamaların yerleşmesi ile birlikte bu maliyet unsuru da zamanla azalarak ortadan kaybolmaktadır. Geçici maliyetler hem vergi idaresi hem de mükellefler açısından söz konusu vergi ile ilgili olarak sadece bir kez katlanılan maliyetleri ifade etmektedir.

Sabit ya da yinelenen maliyetler ise, hem vergi idaresi hem de mükellefler tarafından söz konusu verginin uygulandığı süre boyunca devamlı olarak katlanılan maliyetleri ifade etmektedir. Dolayısıyla bu maliyet unsurunu “vergilemenin gerçek nitelikteki operasyonel maliyetleri” şeklinde ifade etmek yanlış olmayacaktır. Şekilde görüldüğü gibi, uygulanan vergi ile ilgili olarak yapılacak yeni düzenlemeler idari ve uyum maliyetleri açısından ortaya çıkan başlangıç, geçici ve sabit maliyetlerin boyutlarının yeniden belirlenmesine neden olacaktır. Ancak operasyonel maliyetler kapsamında oluşan başlangıç maliyetleri, geçici maliyetler ve sabit maliyetlerin başlangıç ve bitiş noktalarını (t1, t2, t3 ve t4) tam olarak belirlemek oldukça zordur (Tran-Nam, 2000).

3. Operasyonel Maliyetlere Yönelik Literatür İncelemesi

Vergileme sonucu meydana gelen operasyonel maliyetler ile ilgili olarak ilk sistematik çalışma, Adam Smith’in belirtmiş olduğu vergileme ilkelerinde karşımıza çıkmaktadır. Smith’in “Ulusların Zenginliği” adlı eserinde ortaya koyduğu vergileme ilkelerini; eşitlik, belirlilik, uygunluk ve iktisadilik şeklinde sıralamak mümkündür (Smith, 1776 (1952 ed.):362).¹

¹ Smith’in belirtmiş olduğu eşitlik ilkesi, vergi yükünün dağıtılmasındaki adalet sorunundan ziyade, iktisadi anlamda bir eşitliğin gerçekleşmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Diğer bir ifadeyle bu ilke, ahlaki olmaktan ziyade ekonomik bir noktayı vurgulamaktadır. Belirlilik ilkesi ise, verginin miktarı ve diğer formalitelerinin keyfi değil; açık, anlaşılır ve kesin olması gerektiğini vurgulamaktadır. Uygunluk ilkesi, her verginin yükümlülükleri için en uygun zaman ve biçimde alınması gerektiğini ifade etmektedir.

Sandford'a göre Smith'in vergileme ilkelerinden iktisadilik, belirlilik ve uygunluk ilkeleri doğrudan operasyonel maliyetlerle ilişkili olup, vergi yasalarının belirlilik ilkesine göre hazırlanmaması ve verginin tarh ve tahsil aşamalarında keyfi ve değişen uygulamaların bulunması durumunda, vergi sisteminin yüksek düzeylerde idari ve uyum maliyetlerine neden olacağını ifade etmiştir (Sandford vd., 1989:25). Bu şekilde biçimlendirilen bir vergi sisteminde mükellefler üzerindeki uyum maliyetlerinin yüksekliği dolayısıyla vergi yüklerinin eşit biçimde dağıtılması da söz konusu olamayacaktır.

Temellerini Adam Smith'in 18. yüzyıl başlarında attığı bu konuyla ilgili olarak 20. yüzyıl ortalarına kadar hiçbir çalışma yapılmamıştır. Konuyla ilgili ilk modern çalışmalar 1930'lu yıllarda yapılmaya başlanmış ve 1980'li yıllardan itibaren araştırmalarda önemli düzeyde artışlar olmuştur. Çalışmanın bu kısmında gerek gelişmiş ve gerekse gelişmekte olan ülkelerde vergileme sonucu meydana gelen operasyonel maliyetlere yönelik olarak yapılmış olan araştırmalar ile operasyonel maliyetlerin yeniden gündeme gelmesine neden olan etkenler değerlendirilmektedir.

3.1. Gelişmiş Ülkelerle İlgili Çalışmalar

Operasyonel maliyetlerle ilgili ilk çalışma, 1935 yılında Haig tarafından yapılmıştır. Yazar yapmış olduğu çalışmada ABD'de uygulanan yerel ve federal vergilerin mükellefler üzerinde meydana getirdiği uyum maliyetlerinin boyutlarını inceleme kapsamına almıştır (Haig, 1935). Anket yöntemine dayalı olarak yapılan bu çalışmada vergiler sonucu oluşan uyum maliyet düzeyinin toplam vergi maliyetlerinin %2,3'ünü oluşturduğu tespit edilmiştir. Ayrıca bu çalışma, söz konusu maliyetlerin dönem dönem mükellefler lehine veya gelir idaresi lehine dönüştürüldüğünü saptamıştır.

1960'lı yıllara kadar birçok çalışma yapılmış olmakla birlikte bu çalışmaların çoğunun Haig'in yapmış olduğu çalışmanın tekrarı niteliğinde olduğu görülmektedir (Örneğin, Edelman, 1949; Oster ve Lynn, 1955). Ancak, Bryden'in 1961 yılında Kanada ile ilgili olarak yapmış olduğu çalışmayı, ilk kez tüzel kişi mükelleflerin vergi uyum maliyetlerini inceleme konusu yapmasından dolayı, diğer çalışmalardan ayırmak gerekir. Bu çalışma küçük ölçekli işletmelerin daha yüksek oranlarda vergi uyum maliyetleriyle karşı karşıya olduklarını ortaya koymuştur (Bryden, 1961).

1960'lı yılların ortalarından itibaren operasyonel maliyetlerle ilgili çalışmaların Avrupa ülkelerinde de yaygınlaşmaya başladığı görülmektedir. Avrupa'da vergi uyum maliyetleriyle ilgili olarak ilk kapsamlı çalışma 1966 yılında Strümpel tarafından "gizli vergi yükü" adıyla yapılmıştır. Strümpel bu çalışmasında vergilemenin firmalar üzerine yüklediği ek maliyetler üzerinde durmuştur (Strümpel, 1966). Sandford ise 1973 yılında İngiltere ile ilgili yapmış olduğu çalışmasında 1965-1970 yılları arasında uygulanan vergilerin meydana getirdiği uyum maliyetleri üzerinde durmuştur. Ayrıca söz konusu çalışma uyum maliyetlerinin bir türü olan psikolojik maliyetleri konu edinen öncü çalışma olma özelliğine sahiptir (Sandford, 1973).

İktisadilik ilkesi, sadece vergiler ile ilgili olarak tarh ve tahsil maliyetlerinin mümkün olduğu kadar az olmasını değil, vergiler sonucu ekonomik faaliyetlerin de mümkün olduğu kadar az biçimde etkilenmesi gerektiğini vurgulamıştır (Ayrıntılı bilgi için bkz. Turhan, 1998:191).

1980'li yıllara gelindiğinde operasyonel maliyetlerle ilgili olarak yapılan çalışmaların ivme kazandığı görülmektedir.² Bu dönemde Slemrod ve Sorum'un ABD ile ilgili olarak yapmış oldukları çalışmada gelir vergisinin meydana getirdiği operasyonel maliyetler incelenmiştir (Slemrod ve Sorum, 1984). Vaillancourt ise 1989 yılında yapmış olduğu çalışmada Kanada'da uygulanan gelir vergisinin oluşturduğu operasyonel maliyetleri incelemiştir (Vaillancourt, 1989). Sandford vd., ise, 1989 yılında İngiltere ile ilgili olarak yapmış oldukları çalışmada o dönem ülkede uygulanan katma değer vergisinin oluşturduğu uyum maliyetlerini inceleme konusu yapmışlardır (Sandford vd., 1989).

Operasyonel maliyetlerle ilgili olarak 1980'li yıllarda hız kazanan çalışmaların 1990'lı yıllarda da hızlı biçimde arttığı görülmektedir. Bu dönemde Blumenthal ve Slemrod'un yapmış oldukları çalışma oldukça dikkat çekicidir. Bu çalışma, vergi sisteminde reform adı altında yapılan değişikliklerin operasyonel maliyetler üzerindeki etkisini inceleyen ilk çalışma niteliğindedir (Blumenthal ve Slemrod, 1992:200). 1991 yılında yapılmış olan bir başka çalışmada, Avustralya'da faaliyet gösteren devlet mülkiyetinde bulunan girişimlerin üzerindeki uyum maliyetlerini incelemişlerdir (Pope ve Fayle, 1991). Pope, Fayle ve Chen'in 1993 yılında yapmış oldukları çalışma ise, uyum maliyetlerinin mükellef tutumları üzerindeki etkilerini inceleyen öncü çalışma niteliğindedir (Pope vd., 1993). 1993 yılında Avustralya ile ilgili olarak yapılmış olan bir başka çalışmada, vergileme sonucu oluşan uyum maliyetlerinin küçük ve orta ölçekli işletmeler üzerindeki etkisinin daha yüksek olduğu ortaya koyulmuştur (Wallschutzky ve Gibson, 1993). Ayrıca bu dönemde operasyonel maliyetler kapsamında İspanya (Diaz ve Delgado, 1995), Hollanda (Allers, 1995) ve İsveç (Malmer, 1995) gibi Avrupa ülkelerinde de muhtelif çalışmalar yapılmıştır.

2000'li yıllara gelindiğinde operasyonel maliyetlerle ilgili olarak daha çok amprik çalışmaların ön plana çıktığı görülmektedir. Bu dönemde Evans, Tran-Nam ve Jordan konuyla ilgili olarak yapmış oldukları çalışmada, farklı vergi türlerinin meydana getirdikleri potansiyel vergi uyum maliyetlerinin hesaplanmasında "vergi değerlendirme metodu" (tax value method) adı altında bir yöntem geliştirmişlerdir (Evans vd., 2002). Bu yöntemde göre vergilendirilebilir gelir düzeyi, işletmenin aktif ve pasifinde yer alan unsurların vergi değerlerindeki yıllık değişim düzeyine göre hesaplanmaktadır. Söz konusu çalışma aynı zamanda vergi uyum maliyeti kapsamında yer alan sabit maliyetlerin hesaplanması üzerine yoğunlaşmıştır (Evans et. al, 2002). 2004 yılında yapılmış olan bir diğer çalışmada ise, Avrupa Birliği ülkelerinde faaliyet gösteren firmaların KDV ile ilgili olarak katlandıkları uyum maliyetleri incelenmiştir (Cattoir ve Koevoets, 2004). Bu çalışma, aynı zamanda operasyonel maliyetlerle ilgili olarak uluslararası alanda yapılmış olan en kapsamlı çalışmalardan birisi olmasından dolayı oldukça önemlidir. Woellner ise, 2005 yılında yapmış olduğu çalışmada, vergilerin Avustralyalı mükellefler üzerinde meydana getirdiği psikolojik maliyetleri hesaplamaya çalışmıştır (Woellner vd., 2005). Son olarak bu dönemde Lignier, 2008 yılında yapmış olduğu çalışmada, diğer

² Operasyonel maliyetler ile ilgili çalışmaların özellikle 1980'li yıllardan itibaren arttığı görülmektedir. Bu durumun oluşmasında uluslararası alanda yaşanan ekonomik, sosyal ve siyasal olayların önemli etkileri olduğunu vurgulamak gerekir. Bu konuya "Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi" başlığı altında yer verilecektir.

çalışmalardan farklı olarak operasyonel maliyetlerin yönetsel faydaları üzerinde durmuştur (Lignier, 2008).

3.2. Gelişmekte Olan Ülkeler ile İlgili Çalışmalar

Operasyonel maliyetler ile ilgili olarak gelişmekte olan ülkeler kapsamında yapılmış olan çalışmaların az sayıda olduğu görülmektedir. Ayrıca konuyla ilgili literatür incelendiğinde bu çalışmaların büyük bir kısmının Afrika, Asya, Doğu Avrupa ve Latin Amerika ülkelerini kapsadığı görülmektedir.

Gelişmekte olan ülkeler ile ilgili olarak ilk çalışma Ariff tarafından 1995 ve 1997 yılları arasında Singapur'da yapılmıştır. Bu iki çalışma da kurumlar vergisinin mükellefler üzerinde meydana getirdiği uyum maliyetlerinin tahminine yönelik olarak yapılmıştır (Ariff vd., 1995; Ariff vd., 1997). Benzer bir çalışma ise, 1997 yılında Loh vd., tarafından Malezya'da yapılmıştır (Loh vd., 1997). Chan ise, 1999 yılında yapmış oldukları çalışmada, Hong Kong'da uygulanan kurumlar vergisinin meydana getirdiği uyum maliyetleri üzerinde durmuşlardır (Chan vd., 1999). Yukarıda bahsedilen beş çalışma da Pope ve Fayle (1991)'in Avustralya için yapmış olduğu çalışma ile önemli benzerlikler taşımaktadır.

1989 yılında yapılan bir çalışmada, Tanzanya'da uygulanan harcama vergilerinin mükellefler üzerinde meydana getirdiği uyum maliyetleri üzerinde durulmuştur (Shekidele, 1989). 2002 yılında Guetemala ile ilgili olarak yapılan bir çalışmada ise ülkede uygulanan GV, KDV ve gümrük vergisi gibi temel vergilerin oluşturduğu idari maliyetleri hesaplanmıştır (Mann, 2002).

Chattopadhyay ve Das-Gupta 2002 yılında yapmış oldukları çalışmada, Hindistan'da uygulanan gelir vergisinin meydana getirdiği idari ve uyum maliyetlerini incelemişlerdir. Bu çalışma, gerek kapsam bakımından ve gerekse uyum maliyeti olarak, rüşveti de çalışma konusuna dahil etmesinden dolayı gelişmekte olan ülkelerle ilgili olarak yapılan diğer çalışmalardan ayrılmaktadır (Chattopadhyay ve Das-Gupta 2002). Blazic ise 2004 yılında yapmış olduğu çalışmada Hindistan'da uygulanan gelir vergisinin meydana getirdiği uyum maliyetlerini incelemiştir (Blazic, 2004a). Yazar aynı yıl benzer bir çalışma yapmış ve bu çalışmada idari maliyetleri de inceleme kapsamına almıştır (Blazic, 2004b).

Klun ise Slovenya için yapmış olduğu çalışmada gelir vergisinin oluşturduğu uyum maliyetlerini incelemiştir (Klun, 2004). Ancak çalışmada kullandığı örneklemini herhangi bir kritere bağlı olmaksızın belirlemesinden dolayı bu çalışmanın bütün ülkeye genellenmesi doğru değildir. Bratic ve Bronic (2004) ise Hırvatistan ile ilgili çalışmalarında, bu ülkede uygulanan vergilerin meydana getirdiği idari maliyet düzeyini hesaplamışlardır (Bratic ve Bronic, 2004). Hırvatistan ile ilgili olarak yapılan son çalışmada ise Bronic gümrük vergilerinin küçük işletmeler üzerinde meydana getirdiği uyum maliyetlerini hesaplamıştır (Bronic, 2004). Son olarak Smulders ve Stiglingh'in 2008 yılında yapmış oldukları çalışmada, Güney Afrika Cumhuriyeti'nde küçük ölçekli işletmelerin yıllık vergi uyum maliyetleri hesaplanmaya çalışılmıştır (Smulders ve Stiglingh, 2008).

3.3. Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi

Yukarıda da ifade edildiği gibi operasyonel maliyetler konusu ilk kez 18. yüzyıl başlarında Adam Smith tarafından ele alınmış olmasına rağmen, bu konu ile ilgili ilk modern çalışmaların 20. yüzyıl başlarında yapılmaya başlandığı görülmektedir. Operasyonel maliyetler konusunun iki yüzyıl aradan sonra yeniden gündeme

gelmesinde uluslararası arenada yaşanan ekonomik, sosyal ve siyasi bazı gelişmelerden kaynaklandığını söylemek mümkündür.

Öncelikli olarak vergilemenin meydana getirdiği operasyonel maliyetler konusunun tekrar gündeme gelmesinde regülasyon anlayışında yaşanan değişimin önemli etkisinin olduğunu vurgulamak gerekir. Artık günümüzde regülasyonun niteliği ve devletin ekonomiye müdahale ederken meydana getirdiği maliyetler daha çok dikkati çekmekte ve birçok ülkenin regülasyon politikalarında açık ve net uygulamalara yer verildiği görülmektedir. Ayrıca regülasyon ile ilgili çalışmaların birçoğu devletin kurumsal yapısı ve bu yapının meydana getirdiği maliyetler bakımından disipline edilmesi gerektiği üzerinde durmaktadır (Froud vd., 1997:9). Regülasyon ve kurumsal iktisat alanında yaşanan bu gelişmelerden vergileme konusunun etkilenmemesi mümkün değildir. Çünkü vergileme aslında başlı başına bir regülasyon sürecini ifade etmekte ve oluşturduğu operasyonel maliyetlerin büyük bir kısmı özellikle gerçek kişi mükellefler ile küçük işletmeler üzerinde etkili olmaktadır. Ayrıca günümüzde küçük ve orta ölçekli işletmelerin ekonomik ve politik olarak önem kazanması da operasyonel maliyetlerin gündeme gelmesinde bir diğer neden olarak ifade edilebilir (Sandford, 1995:6). Bu durum küçük ve orta ölçekli işletmelerin vergileme faaliyeti sonucu katlanmak zorunda oldukları ve orantısız düzeydeki uyum maliyetlerinin dikkat çekmesine neden olmuştur. Ayrıca Kay ve King (1990:15), vergileme sonucu ortaya çıkan tüm bu maliyetlerin neticede bir sosyal refah kaybına yol açacağını ve bunun sonucu olarak toplumun tüketebileceği toplam kişisel ve sosyal mal ve hizmetlerde azalmalar ortaya çıkacağını ifade etmektedirler. Bu durum, vergileme sonucu oluşan maliyetlerin büyüklüğünün ve toplumun maruz kaldığı refah kayıplarının belirlenmesine yönelik olarak yapılan çalışmaların artmasına neden olmuştur.

Operasyonel maliyetlerin yeniden önem kazanmasında bir diğer etken ise, küreselleşme süreci ile birlikte ülkelerin uyguladıkları vergi türlerinin giderek daha benzer yapılara dönüşmesinden kaynaklanmaktadır. Ayrıca bilgisayar teknolojilerinde yaşanan gelişmelerin operasyonel maliyetler ile ilgili güvenilir biçimde veri toplanmasına ve analiz edilmesine imkân tanınması da bu alandaki çalışmaların yoğunlaşmasına neden olmuştur.

Sonuç

Vergi, kendisini ödemenin dışında bir kısım maliyetlerin de oluşmasına neden olmaktadır. Vergilemenin dolaylı maliyetleri olarak ifade edilen bu unsurlar içerisinde operasyonel maliyetlerin önemli bir yer tuttuğu görülmektedir. Operasyonel maliyetler, vergileme sonucu oluşan ve kamu kesimi tarafından katlanılan idari maliyetler ile mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerinden dolayı katlanmak zorunda oldukları uyum maliyetlerinden meydana gelmektedir.

Operasyonel maliyetler konusu ilk olarak 18. yüzyıl başlarında Adam Smith tarafından ele alınmış olmasına karşın, konuyla ilgili olarak ilk modern çalışmaların 20. yüzyıl başlarında yapılmaya başlandığı görülmektedir. Bu konunun iki yüzyıl aradan sonra yeniden gündeme gelmesinde özellikle regülasyon alanında yaşanan anlayış değişikliğinin önemli etkilerinin olduğunu söylemek gerekir. Bu durum, devletin ekonomiye müdahale ederken oluşturduğu maliyetleri yeniden gözden geçirmeye imkân tanımakla birlikte, regülasyonun meydana getirdiği etkileri değerlendirmek amacıyla kullanılan yöntemlerin, vergileme gibi devlet

müdahalesinin yoğun biçimde hissedildiği alanlarda uygulanmaya başlanmasına da imkân tanımıştır.

Operasyonel maliyetler, vergi sisteminin etkinlik ve karmaşıklık düzeyinin belirlenmesinde kullanılan önemli kriterler arasında yer almaktadır. Özellikle toplanan bir birim vergi geliri başına düşen idari maliyet miktarını gösteren “idari maliyet/vergi geliri” rasyosu önemli bir etkinlik kriteri olarak kullanılmaktadır. Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerinden dolayı katlanmış oldukları uyum maliyetlerinin düzeyi ise vergi sisteminin karmaşıklık seviyesini belirleyen önemli kriterlerdendir. Bu açıdan vergi sisteminin karmaşılaşmasına ve operasyonel maliyetlerin yükselmesine neden olan indirim, istisna ve muafiyet gibi sistemde boşluklar yaratan ayrıcalıklı uygulamalara yönelik olarak bazı tespitlerin vurgulanması gerekmektedir. Bu tespitleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Bildirge geleneği ile başlayan, Fransız İhtilali ile daha da belirginleşen ve günümüz küreselleşme sürecinin bir sonucu olarak karşımıza çıkan değerlerden birisi de “yasalar önünde eşitlik”tir. Bu ilke vergileme açısından değerlendirildiğinde, toplumu oluşturan bütün bireylerin vergi yasaları karşısında eşit haklara sahip olmaları anlamına gelmektedir. Oysa vergi kanunları hazırlanırken toplumdaki gelir farklılıklarını dengelemeye yönelik ya da diğer bir deyişle vergilemede adaleti sağlamak açısından birçok ayrıcalıklı hükmün vergi sistemine dahil edildiği görülmektedir. Bu hükümlerin, vergilemede eşitliği ve adaleti sağlamaya ne ölçüde hizmet ettiği şüpheli olmakla birlikte vergi sistemini daha karmaşık bir yapıya dönüştürmektedir. Vergi sisteminin karmaşılaşması da vergileme faaliyeti sonucu oluşan idari ve uyum maliyetlerinin artması anlamına gelmektedir.

- Vergi tahsil yöntemi olarak stopajın yaygınlaştırılması operasyonel maliyetlerin büyük ölçüde azalmasına imkân tanımakla birlikte bu yöntemle vergi tahsil edilmesinin de birtakım sakıncaları bulunmaktadır. İlk olarak stopaj uygulaması, mükelleflerde vergi bilincinin oluşmasını engelleyebilmektedir. Buna ilave olarak bu yöntem, stopaja tabi olanlarla, beyannameli mükellefler arasında ciddi bir adaletsizlik meydana getirmektedir. Bilindiği gibi beyannameli mükellefler, elde etmiş oldukları gelirlerin vergilerini ertesi yıl iki taksit halinde öderken; stopaja tabi olanlar geliri elde ettikleri anda vergisini ödemektedirler.

Sonuç olarak, gelişen ekonomik faaliyetlerden dolayı vergi sisteminin kaçınılmaz biçimde karmaşık hale gelmesi, idari ve uyum maliyetlerinin yükselmesine neden olmaktadır. Dolayısıyla reform adı altında vergi sistemi üzerinde yapılan her yeni düzenlemenin ya da uygulamaya sokulan her yeni verginin meydana getirebileceği potansiyel operasyonel maliyet düzeyi mutlaka göz önünde bulundurulmalıdır. Aksi halde vergileme faaliyeti esnasında oluşan maliyetlerin yükselmesi hem kıt olan vergi gelirinin israf edilmesine, hem de mükelleflerin yasal olmayan biçimlerde vergi dışı kalma faaliyetlerine yoğunlaşmalarına neden olacaktır. Belirtilen bu iki durum ise kısır bir döngü biçiminde vergi gelirlerinin daha da azalması sonucunu doğuracaktır.

Kaynakça

Allers, M. (1995), “Tax Compliance Costs in The Netherlands”, Sandford, C. (ed), Tax Compliance Costs: Measurement and Policy, Fiscal Publications, Bath, UK.

- Allers, M. (1994), *Administrative and Compliance Costs of Taxation and Public Transfers in the Netherlands*, Groningen: Wolters-Noordhoff.
- Ariff, M., Ismail, Z. ve Loh, A. (1997), "Compliance Costs of Corporate Income Taxation in Singapore", *Journal of Business Finance and Accounting*, 24 (9 ve10), 1253-1268.
- Ariff, M., Loh, A. ve Talib, A. A. (1995), "Compliance Costs of Corporate Income Taxation in Singapore", *Accounting Research Journal*, 8(2), 78-87.
- Ballard, C. L. ve Fullerton, D. (1992), "Distortionary Taxes and the Provision of Public Goods", *Journal of Economic Perspectives*, 6 (3):117-131.
- Bannock, G. (1990), *Taxation in the European Community: The Small Business Perspective*, Sage Publications Ltd., London.
- Blazic, H. (2004a), "Personal Income Tax Compliance Costs at Individual Level in Croatia", *Australian Tax Forum*, 19, 325-352.
- Blazic, H. (2004b), "Tax Compliance Costs of Companies in Croatia", http://www.cerge.cuni.cz/pdf/gdn/RRCII_11_paper_06.pdf
- Blumenthal, M. ve Slemrod, J. (1992), "The Compliance Costs of The U.S. Individual Income Tax System: A Second Look After Tax Reform", *National Tax Journal*, 45(2), 185-202.
- Bronic, M. (2004), "The Costs of Customs Compliance in Croatia in 2001", *Occasional Paper*, Institute of Public Finance, No.22.
- Bryden, M. (1961), "The Costs of Tax Compliance", *Canadian Tax Papers*, No. 25, Canadian Tax Foundation, Toronto.
- Cattoir, P. ve Koevoets, W. (2004), "Taxation Papers: European Tax Survey", *European Commission Directorate-General Taxation & Customs Union*, EU.
- Chattopadhyay, S. ve Das-Gupta, A. (2002), "The Income Tax Compliance Cost of Indian Corporations", *National Institute of Public Finance and Policy*, New Delhi.
- Creddy, J. (2009), *The Distortionary Costs of Taxation*, New Zealand Treasury, <http://www.victoria.ac.nz/sacl/cagtr/twg/Publications/5-the-distortionary-costs-of-taxation-johncreddy.pdf>
- Diaz, C. ve Delgado, M. L. (1995), "Personal Income Tax Compliance Costs in Spain", in C Sandford (ed), *Tax Compliance Costs: Measurement and Policy*, Fiscal Publications, Bath, U.K, 210-225.
- Edelmann, C. (1949), "The Sales Tax from the Retailers Point of View", *Revenue Administration*, 36-41.
- Evans, C. (2003), "Studying the Studies: An Overview of Recent Research into Taxation Operating Costs", *eJournal of Tax Research*, 1(1), 64-92.
- Evans, C., Ritchie, K., Tran-Nam, B. ve Walpoe, M. (1996), *A Report into the Incremental Costs of Taxpayer Compliance*, Australian Government Publishing Service, Canberra.
- Evans, C., Ritchie, K., Tran-Nam, B. ve Walpoe, M. (1997), *A Report into Taxpayer Costs of Compliance*, Australian Government Publishing Service, Canberra.
- Evans, C., Tran-Nam, B. ve Jordan, B. (2002), "Assessing the Potential Compliance Costs/Benefits of the Tax Value Method", *Australian Tax Forum*, 17, 33-58.

- Froun, J., Boden, R., Ogus, A. ve Stubbs, P. (1997), *Controlling the Regulators: Compliance Cost Assessment in UK Central Government*, Palgrave Macmillan, London.
- Goode, R. (1990), "Some Economic Aspects of Tax Administration", Bird, R. M. ve Oldman, O. (Ed.), *Taxation in Developing Countries*, London: The John Hopkins Univ. Press, 475-491.
- Haig, R. M. (1935), "The Cost to Business Concerns of Compliance with Tax Laws", *Management Review*, 24 (11), 323-333.
- Hasseldine, J. (2001), "Linkages Between Compliance Costs and Taxpayer Compliance Research", in Evans, C. J., Pope, J. ve Hasseldine, J., *Tax Compliance Costs: A Festschrift for Cedric Sandford*: Prospect Media Pty Ltd., Australia
- Jacoby, N. H. (1937), "The Technique and Costs of Administration of Retail Sales Taxes", *Journal of Marketing*, 1(4), 363-373.
- Kay, J. A. ve King, M. A. (1990), *British Tax System*, Oxford Univ. Press.
- Klun, M. (2004), "Compliance Costs for Personal Income Tax in A Transition Country: The Case of Slovenia", *Fiscal Studies*, 25(1), 93-104.
- Lignier, P. (2008), "The Managerial Benefits of Tax Compliance: An Empirical Study of Small Businesses in Regional Australia", Walpole, M. and Evans, C., *Tax Administration: Safe Harbours and New Horizons*, Fiscal Publications, Birmingham, 349-376.
- Loh, A, Ariff, M., Ismail, Z., Shamsheer, M. ve Ali, M. (1997), "Compliance Costs of Corporate Income Taxation in Malaysia, 1995", *Pacific Accounting Review*, 14(3), 134-176.
- Malmer, H. (1995), "The Swedish Tax Reform in 1990-91 and Tax Compliance Costs in Sweden", in C Sandford (ed), *Tax Compliance Costs: Measurement and Policy*, Fiscal Publications, Bath, UK., 226-262.
- Mann, A. J. (2002), "Estimating the Administrative Costs of Taxation: A Methodology with Application to The Case of Guatemala", <http://www.devtechsys.com/publications/documents/August2002.pdf>
- Oster, C. ve Lynn, A. (1955), "Compliance Costs and the Axle Mile Tax", *National Tax Journal*, 8(2), 209-214.
- Pope, J. (1995), "The Compliance Costs of Major Taxes in Australia", in Sandford, C. (ed.) *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Fiscal publications, Bath, UK.
- Pope, J. ve Fayle, R. (1991), "The Compliance Costs of Public Companies' Income Taxation in Australia 1986/87: Empirical Results", *Australian Tax Forum*, 8, 485-538.
- Pope, J., Fayle, R. ve Chen, D. L. (1993), "The Compliance Costs of Wholesale Sales Tax in Australia", Australian Tax Research Foundation, Sydney.
- Robson, A. (2005), "The Costs of Taxation", The Centre for Independent Studies (CIS), Policy Monograph, No. 68, http://www.cis.org.au/policy_monographs/pm68.pdf
- Sandford, C. (1973), *Hidden Costs of Taxation*, University of Bath, Institute for Fiscal Studies, Bath, UK.
- Sandford, C., Godwin, M. ve Hardwick, P. (1989), *Administrative and Compliance Costs of Taxation*, Fiscal Publications, Bath, UK.

- Sandford, C. (1995), *Taxation Compliance Costs Measurement and Policy*, Fiscal Publications, Bath, UK.
- Shekidele, C. (1999), "Measuring the Compliance Costs of Taxation: Excise Duties 1995-96", *The African Journal of Finance and Management*, 7(2), 72-84.
- Slemrod, J. ve Sorum, N. (1984), "The Compliance Cost of the US Individual Income Tax System", *National Tax Journal*, 37(4), 461-474.
- Smith, A. (1776), *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, (1952 ed.), William Benton, Chicago.
- Smulders, S. ve Stiglingh, M. (2008), "Annual Tax Compliance Costs of Small Businesses: A Survey of Tax Practitioners in South Africa", *South African Journal of Economic and Management Sciences*, 11(3), 354-371.
- Strumpel, B. (1966), "The Disguised Tax Burden Compliance Costs of German Businessmen and Professionals", *National Tax Journal*, 19(1), 70-77.
- Oliver, T. ve Bartley, S. (2005), "Tax System Complexity and Compliance Costs-Some Theoretical Considerations", *Economic Roundup*, Winter, 53-68.
- Tran-Nam, B. (1999), "Tax Reform and Tax Simplification: Some Conceptual Issues and a Preliminary Assessment", *The Sydney Law Review*, 21(3), 500-522.
- Tran-Nam, B. (2000), "The Implementation Costs of the GST in Australia: Concepts, Preliminary Estimates and Implications", *Journal of Australian Taxation*, 3(5), 331-343.
- Tran-Nam, B. ve Glover, J. (2002), "Estimating the Transitional Compliance Costs of the GST in Australia: A Case Study Approach", *Australian Tax Forum*, 17(4), 499-536.
- Turhan, S. (1998), *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Vaillancourt, F. (1989), *The Administrative and Compliance Costs of the Personal Income Tax and Payroll Tax System in Canada, 1986*, Canadian Tax Foundation, Toronto.
- Wallschutzky, I. G. ve Gibso, B. (1993), "Small Business Cost of Tax Compliance", *Australian Tax Forum*, 10(4), 511-543.
- Woellner, R., Coleman, C., McKerchar, M., Walpole, M. ve Zetler, J. (2005), "Identifying the Psychological Costs of Tax Compliance" in Fisher, R. and Walpole, M. (eds), *Global Challenges in Tax Administration*, Fiscal Publications, Birmingham, 268-287.
- Yesegat, W. A. (2009), *Value Added Tax in Ethiopia: A Study of Operating Costs and Compliance*", PhD Thesis, University of New South Wales, Faculty of Law, Sydney.