Adnan Tezel' e Armağan

GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDE VERGİ REFORMU

Dr. Mustafa ÇELEN*Dr. Abdülkadir IŞIK**

GİRİŞ

Gelişmekte olan ülkelerin kalkınma çabaları sonucu büyük sermaye gereksinimi duymaları ve bu ülkelerde demokrasiye paralel artan kamu harcamaları bu ülkelerde büyük boyutta bir finansman açığı doğmasına yol açmıştır. Bu açığın iki yolla kapatılması mümkündür. Bunlardan birincisi kamu borçlanması,(iç ve dış) ikincisi ise vergi gelirlerinin arttırılmasıdır. Bu çalışma vergi gelirlerinin arttırılması için gelişmekte olan ülkelerdeki vergi reformlarını incelemeyi amaç edinmiştir.

Çalışma temelde üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde vergi reformu kavramı başlığı altında vergi reformu tanımı, vergi reformunun devamlılığı, vergi reformunun teknik yönü, ve vergi reformunun siyasal yönü incelenmeye çalışılacaktır. İkinci bölümde gelişmekte olan ülkelerde vergi reformu başlığı vergi reformu ve gelişme politikaları, gelir dağılım kalıbı, vergilemede gelir bazı-tüketim bazı , kurumlar vergisi , ürün vergisi ve mülk ve arazi vergileri incelenecek ve bölümün sonunda bir değerlendirme sunulacaktır. Son bölümde ise, gelişmekte olan ülkelerde vergi reformunu engelleyen faktörler, başlığı altında var olan vergi sisteminin kusurları, reformu engelleyen zihinsel ve tarihsel güçlükler, siyasi engeller, uyumsuz tavsiyeler ve idare ile mükellef yönünden zayıflıklar incelenecektir.

1 . VERGİ REFORMU KAVRAMI

Vergi Reformu kavramı en dar anlatımıyla vergi sisteminde yapılan köklü değişiklikler olarak ifade edilebilir. Burada dikkate değer diğer bir kavram ise, vergi sistemi kavramıdır. Vergi sistemi, kısaca, bir ülkede belli bir zamanda mevcut olan tüm vergilerden oluşan bir bütünü ifade eder ve bu bütün içinde, üniter devletlerden; merkezi idare ile mahalli idarelerin ve kendisine yetki devredilen kamu kurumlarının tahsile yetkili oldukları tüm vergi , resim, harç, fon ve benzeri mali yükümlülükler yer alır.[1] Vergi reformu kavramı işte bu vergi sistemini yeniden şekillendiren bir çaba olarak değerlendirilebilir.

1. 1. VERGİ REFORMU TANIMI

---

* Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F., Maliye Bölümü
** Sakarya Üniversitesi, İ.İ.B.F., Maliye Bölümü

[1] Halil Nadaroğlu, *Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Ankara, 1992, s. 5

Vergi reformu denildiğinde bir vergi sistemindeki köklü düzeltme ve iyileştirme hareketleri anlaşılmaktadır. Bu durumda reform sözcüğünü belli kurumlarda -ki vergi sistemi de bunlardan biridir- öngörülen radikal nitelikteki iyileştirmeye yönelik düzeltme ve yeniden düzenlemeleri ifade eden bir deyim olarak kabul etmek gerekir. Radikal nitelikteki düzeltme, iyileştirme ve değiştirme şayet siyasal, sosyal, dini vb. kurumlar için söz konusu olursa, sırasıyla siyasal reform sosyal reform ve dini reformdan söz edilir. Reform deyimi eski dilde düzeltme ve iyileştirme anlamındaki ıslahın çoğulu olan ıslahat sözcüğü ile ifade edilmiştir. Nitekim Osmanlı İmparatorluğunda Tanzimat'ı izleyen dönemde vergileme alanında gerçekleştirilmek istenen köklü değişiklikler için "mali ıslahat" deyiminin kullanılmış olması da bu görüşü doğrulamaktadır. Bir vergi sisteminde yapılan düzeltme ve iyileştirmenin reform niteliği kazanabilmesinin önkoşulu köklü ve geniş kapsamlı olmasıdır. Aksi halde gerçekleştirilecek köklü değişiklikleri ve uygulamaya konulacak bazı yeni kurumları mevcut sistemin günün koşullarına karşı yapılmış bir revizyonu olarak kabul etmek gerekir. Ancak, bu izah tarzını, reformun önemli, revizyonun önemsiz olduğu şeklinde yorumlamamak gerekir. İçinde bulunulan bazı koşullarda sistemin revizyonu da en az reform kadar, hatta daha da önemli hale gelebilir.[2] Bunu revizyonun yapıldığı eksenin vergi sistemi içerisindeki yeri belirler.

Vergi reformunun tanımı konusunda bundan başka görüşler de ileri sürülmüştür. Bunlardan en önemlisi hiç şüphesiz Alan Peacock'un tanımıdır. Peacock'a göre vergi reformu denilen "ürün" ya da GSYİH (Gayri safi yurtiçi hasıla) içindeki vergi oranında ya da vergi sisteminin yapısında, veyahut da her iki konuda yapılması önerilen önemli bir değişikliği ifade eder. Bu vergi reformu ürününün "alıcıları" iktidardaki hükümetler ya da seçim sonucu iktidarı ele geçirmeyi uman muhalefet partileridir. Vergi reformunu arz edenler, bağımsız maliye teorisyenleridir. Bu iktisatçılar ya ücretsiz öğütler verirler ya da hükümetin veya muhalefetin kurmuş olduğu bir komisyon ya da bu tür bir çalışma grubuna, bu işe özgü olarak atanırlar. Vergi reform piyasasında, Maliye ya da İktisat Bakanlığına bağlı ve vergi konusunda pratik yönden uzmanlıkları olan ve bu nedenle de vergi reform önerilerinde güçlü bir kazanılmış ilgileri bulunan bürokratlarda önemli bir rol oynar.[3]

Diğer bir tanım da Kenan Bulutoğlu'nun ortaya koyduğu tanımdır. Yazara göre vergi reformu; vergi yükünün sosyal tabakalar üzerindeki ağırlığının bir tabakadan diğer bir tabakaya kaydırılmasını ifade eder.[4]

---

[2] A. g. e., s. 6

[3] Alan Peacock, *Fiscal Theory and The Market for Tax Reform*, International Institute of Public Finance'nin 1979 Taormina Kongresinde sunulan bir bildiri Ömer Faruk Batırel tarafından Türkçeye çevrilmiş ve İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Ekonomi Fakültesi tarafından bastırılan "Ord. Prof. Dr. Nihad Sayar'a Armağan" adlı kitapta yayınlanmıştır.

[4] Kenan Bulutoğlu, "Siyasal Süreçte Vergi Reformu" adlı tebliğ 21- 23 Ocak 1981 yılında İstanbul'da yapılan Vergi Reformu Kongresi'ne sunulmuş ve İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Kamu Maliyesi Enstitüsü tarafından *Vergi Reformları* adlı kitapta yayınlanmıştır.

Bu arada belirtmek gerekir ki , vergi reformu tek amaçlı bir kavram değildir. Bu sebepten ötürü vergi reformlarında zaman zaman birbirleriyle çatışan amaçlar görülebilir. Vergileme ile optimal hasılayı sağlamak, adil gelir dağılımının gerçekleştirilmesine vergileme ile yardımcı olmak, istikrarın sağlanmasında ve optimal kaynak dağılımında vergilemeden yararlanmak, vergi yargısı da dahil olmak üzere vergi hukukunda köklü değişiklikler yapmak, sermaye birikimine yardımcı olmak ve yatırımları yönlendirmek gibi amaçlar bu konuda birer örnek olarak gösterilebilir. Vergi reformlarında çoğu kez bunlardan birkaçı -özellikle birbiriyle çatışmayanların-bir arada gerçekleştirilmesi amaçlanır. Hemen belirtelim ki, yukarıda sayılan amaçlar arasında bazen, öngörülenin aksine çatışma da söz konusu olabilir. Bu da vergi reformlarının güç ve hassas dengeler üzerine kurulmasını gerektiren yönlerinden biridir. Birini düzeltirken diğerini bozmamak sanıldığı kadar kolay değildir. Vergi reformlarında öngörülen amaçların izlenen iktisat politikası ile sosyal politikaya ters düşmemesi de yine dikkat edilmesi gereken önemli bir husustur.[5] Bu çerçevede vergi reformunun iktisadi, sosyal ve siyasal amaçların bir kesişim kümesinde ortaya çıktığı söylenebilir.

1 . 2 . VERGİ REFORMUNUN DEVAMLILIĞI

Vergi reformunu karakterize eden unsurlardan biri de "devamlılığı"dır. Bir diğer söyleyişle, vergi reformu bir defa gerçekleştirilmekle sona eren bir olay değildir. Çünkü vergi sistemi uygulanmakta olduğu toplum yapısının adeta mali bir fonksiyonudur. Dolayısıyla toplum yapısındaki değişiklikleri incelemesi kaçınılmazdır. Bu sebepledir ki, hemen her ülkede ve her dönemde, ülke gündeminin devamlı maddelerinden biri de vergi reformu sorunudur. Çünkü süresi ve süreci değişmekle birlikte, bütün toplumların sosyal siyasal ve hukuki yapılarında ve kurumlarında değişiklikler olmaktadır. Son yıllarda giderek gelişen ve yayılan globalleşme olgusu da sözü geçen "devamlılığı" canlı tutan bir diğer faktördür.[6] Bu faktörün etkisiyle gerek ulusal, gerekse uluslararası vergileme yapılarında meydana gelebilecek değişiklikler vergi teorisindeki gelişmelerin eksenini belirleyecektir.

1 . 3 . VERGİ REFORMUNUN TEKNİK YÖNÜ

Bir vergi reformunun gerçekleştirilmesi için yapılan çalışmalar başlangıçta bütünüyle teknik bir görüntü arz eder . Bu aşama, ülkenin mevcut sisteminin ülkenin ekonomik, sosyal, siyasal yapısındaki ve uluslararası plandaki gelişmeleri izleyebilecek duruma getirilebilmesi için teknik düzeyde yapılan araştırmaları içerir. Bu çalışmalarda vergi ilminin, vergi hukukunun, vergi tekniğinin, vergi psikolojisinin ve vergileme sanatının bilimsel nitelikteki objektif kurallarını göz önünde tutmak gerekir. Bu konudaki güçlük, ülkenin sosyal siyasal ve ekonomik yapısının o an içindeki bulunduğu durumun ve aşamanın gerçekçi olarak

---

[5] A.g.e., s. 62

[6] Nadaroğlu, a.g.e., s. 8

saptanmasıdır. Tecrübeler bunun sanıldığı kadar kolay olmadığını, siyasal hatta ideolojik nitelikteki çeşitli eğilimlerin tarafsız olması gereken teşhisleri etkileyip sapmalara sebebiyet verdiğini göstermektedir. Aynı görüş ve endişeler, durumun saptanmasını izleyen tekniklerden hangisinin -ya da hangilerinin- uygulanması gerekeceğinin belirlenmesi, bir diğer söyleyişle tercihlerin saptanması aşaması içinde geçerlidir. Bütün bu endişeler, gelişmekte olan ülkelerde, gelişmiş ülkelere oranla daha da belirgindir.[7] Bu çerçevede vergi reformunun teknik yönünü siyasal yönünden bağımsız düşünmek oldukça zorlaşmaktadır.

1.4. VERGİ REFORMUNUN SİYASAL YÖNÜ

Vergi reformunun siyasal yönünün başarısı siyasal süreçle ilgilidir. Çünkü, teknik düzeydeki çalışmalar bütünüyle başarılı bir biçimde sonuçlandırılmış olsa dahi, bir vergi reformunun gerçekleştirilmesi için yeterli değildir. Bunların yürürlüğe konulabilmesi için siyasal süreç içinde ön görülen usullere uygun olarak bir dizi kararın alınması gereklidir. Vergi reform ve düzenlemeleri politikanın bir ürünüdür. Bir vergi reformu oluşurken içinde bulunulan politik çevrenin de bu düzenlemeler üzerindeki etkisi tartışılmaz bir olgudur.[8] Kanun tasarılarının parlamentonun çeşitli komisyonlarında ve kurumlarında görüşülüp karara bağlanması gibi. İşte bu aşamada, teknik düzeydeki en başarılı çalışmaların dahi ne hale gelebileceğini -daha doğrusu getirilebileceğini- önceden kestirmek mümkün değildir. Ancak genel olarak, siyasal kurumları çeşitli aşamalardan geçip belli bir olgunluğa erişen ve çoğunluğa dayalı güçlü hükümetlerin iş başında bulunduğu ülkelerde bu konudaki zayiatın mümkün olan en aza inebileceği söylenebilir. Vergi reformunun siyasal yönüyle ilgili olarak, sorunun siyasal partileri oy maksimizasyonu açısından yorumlayan görüşlerde ileri sürülmüştür. Bu görüşe göre "...vergi reformu kavramının içeriğini bir çıkar çatışmasını, yani bir kısım vergi yükünün bir gruptan alınıp öbürüne aktarılmasını vurgulamaktadır.... bu nedenle vergi reformu hassas bir konudur, mutlaka bir siyasal işlem ve uzlaşmayı gerektirir.... hiç bir hükümet böylesine duyarlı ve tehlikeli bir konuya gönül rahatlılığı ile girmek istemez.... kendisini bu işe siyasal desteği çekme tehdidi ile toplumsal güçler iterler....". Mahiyeti yukarıda açıklanan siyasal baskı nedeniyle vergi reformuna gidilen hallerde kuşkusuz vardır . Ancak, her vergi reformu hareketi böyle bir sebebe bağlı olarak açıklanamaz. Devletin değişen ve gelişen fonksiyonları, uluslararası arenadaki değişiklikler, vergi tekniğindeki sebepler de vergi reformu yapılmasını zorunlu kılabilirler. Çoğu kez de vergi reformuna, bütün bunların birbirine karışmış hali sebep olabilir. [9]

---

[7] A.g.e., s. 9

[8] Holcombe Randall G., "Tax Policy from a Public Choice Perspective", *National Tax Journal*, v. 51, 1998, ss.359-60.

[9] Bulutoğlu, a.g.e. s. 67-68

2. GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDE VERGİ REFORMU[10]

Gelişmekte olan ülkelerdeki vergi reformu vergi yapısının düzenlenmesi ile ilgili spesifik problemleri içerir. Burada temel problem, gelir gereksinimi ve bu gelir gereksiniminin gelişme politikaları içerisine nasıl uydurulabildiğidir. İşte bu alan alternatif vergilerin yatırım ve tasarruf üzerindeki etkilerini içerir. Burada önemli bir amaç da vergi yükünün dağılımının iyi bir şekilde sağlanmasıdır. Bu da vergi yapısının temel değişkenlerinin tekrar bir kompozisyona tabi tutulmasını gerektirir. Bunu yaparken yapılan reformun hem pratik olarak uygulanabilir olmasına hem de politik esnekliği olmasına dikkat edilmiştir.

2. 1. VERGİ REFORMU VE GELİŞME POLİTİKALARI

Bu başlık altında politika uyumlaştırmaları gelir hedefi ve vergi gayreti, tasarruf ve yatırım oranları ve iç ve dış denge incelenmeye çalışılacaktır.

2 .1 . 1 . HASILA HEDEFİ VE VERGİ GAYRETİ

Vergi politikaları hasıla hedeflerini referans almadan belirlenemez. Bunun için gelişme planları yapılırken ilk önce göz önünde bulundurulması gereken şey bütçe planlarıdır. Bu bütçe planlarında gelir hedefi temel belirleyicilerden biridir.

Gelir hedefi belirlenirken gelişmekte olan ülkenin vergi kapasitesi ve vergi gayreti göz önünde bulundurulmalıdır. Bu gibi ülkelerde vergi gayreti ve kapasitesi düşüktür. Bunun en önemli nedeni bu gibi ülkelerde gayri safi yurt içi hasılanın düşük gerçekleşmesidir. Çünkü gayri safi yurt içi hasılanın o ülkenin vergi kapasitesini temsil ettiği varsayılır.[11] Bundan dolayı vergi politikası belirlenirken tutarlı bir yapı kurmak için vergi gayretini hasıla hedefini belirleyen bir veri olarak göz önünde bulundurmak gerekir.

Gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirlerindeki artışların büyük bir kısmı uluslararası ticaret-özellikle ithalat- ve özel tüketim vergilerindeki artıştan kaynaklanmaktadır. Örnek vermek gerekirse düşük gelirli ülkelerde 1985 yılındaki vergi gelirlerinin yüzde 38'i dış ticaret vergilerinden yüzde 13'ü ise özel tüketim vergilerinden kaynaklanmaktadır.[12] Bu veriler vergi hasıla hedefi ve vergi gayreti belirlenirken seçilecek vergi yapısının tutarlı olmasına işaret etmektedir.

---

[10] Bu bölümün hazırlanmasında şu makaleden geniş ölçüde yararlanılmıştır. Richard Musgrave, "*Tax* Reform in Developing Countries", *The Theory of Taxation for Developing Countries*, David Newbery, Nicholes Stern (ed.), A World Bank Research, Publication, Washington, 1987, s.242-278

[11] Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi* , Geliştirilmiş 8. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 1992, s. 300

[12] Ajay Chhibber, Javad Khalilzadeh-Shirazi, "Public Finance", *Restructuring Economies in Distress*, Edit by V. Thomas, A. Chhibber, M. Dailami, J. Melo, World Bank Publications, Washington, 1991, s.34

2. 1. 2. YATIRIM VE TASARRUF DÜZEYİ

Vergi reformu yapılırken göz önünde bulundurulması gereken diğer bir ilişkide yatırım-tasarruf düzey ile ekonomik düzey arasındaki ilişkidir. Gelişmekte olan ülkelerde tipik olarak tasarruf oranı düşüktür. Böyle ülkeler gelişmişlik düzeylerini yükseltmek için daha yüksek düzeyde yatırıma ihtiyaç duyarlar. Bunun iki yolu vardır. Birincisi kamu tasarrufunu arttırarak bir fazla meydana getirip bu fazlalıkları-yatırıma dönüştürmek, ikincisi ise, ülke içindeki gerekli yatırım düzeyi için gerekli tasarruf eksikliğini dışarıdan borçlanarak karşılamaktır. En sağlıklı yol bu fazlalığın ülke içi tasarrufları arttırarak veya bütçe fazlası vererek sağlamaktır.[13] Bunun için yapılacak vergi reformu ülkedeki tüketimi kısıp tasarruf ve yatırımları artırıcı yönde olmalıdır. Ayrıca uygulanan vergi politikası özel sektörü yatırıma yönlendirici özellikler taşımalıdır. (teşvikler gibi)

2 . 1 . 3 . İÇ VE DIŞ DENGE

Vergi reformu yapılırken iç ve dış denge dikkat edilmesi gereken diğer bir husustur. Bundan dolayı iç piyasaya gelir ve tüketim vergileri ile dış piyasaya konulan gümrük vergileri ülkede uygulanan ekonomi politikasıyla uyum gösterecek niteliklere haiz olmalıdır.

2 . 2. DAĞILIM KALIBI

Bu başlık altında gelişmekte olan ülkelerde gelir dağılımı ve vergi yükü dağılımı incelenmeye çalışılacaktır.

2 . 2 . 1 . GELİR DAĞILIMI

Gelişmekte olan ülkelerde elde edilen veriler hem yetersiz hem de doğruluğu kesin değildir. Bu ülkelerdeki alışılmış tablo, en altta düşük gelirli nüfusun 2/3 'lük bir bölümü, ortada gelişmiş ülkelerdekine göre düşük gelirli küçük bir orta sınıf ve en üstte toplam gelirin yaklaşık % 50 'sini alan küçük bir yüksek gelir grubu şeklindedir.

Gelişmekte olan ülkelerde gelir dağılımı ile ilgili veri eksikliği vergi yükünün dağılımı ile ilgili çalışmayı güçleştirir. Bu yüzden analiz gelir dağılımını modelleme ile başlar. Ekonomide bazı sektörler için (Örneğin kamu çalışanlar ve büyük işletmelerde çalışanlar) modelleme kolaydır. Diğer sektörler için yapılan tahminler dolaylı verilere dayanmak zorundadır. Tahmini bölüşüm modelleri sektörlerden bulunduktan sonra işgücü , istihdam ve ulusal gelir verileri eklenerek ulusal bir tablo çıkarılır. Sonuçta düzgün olmayan dağılım modellerinin çıkarımı, değişik sektörler arası farklılıklardan kaynaklanan eşitsizlikler gerçeği ile kolaylaşır. Gelişmekte olan

---

[13] Stephen R. Lewis, *Taxation For Development*, Oxford University Press, New York, 1984, s. 35

ülkelerdekine göre gelir dağılımı tepeye doğru daha da çarpıklaşır , model aşağılarda daha da düzgündür.

2. 2. 2. VERGİ YÜKÜNÜN DAĞILIMI

Vergi yükünün dağılımı tahmini toplanan toplam verginin gelir dilimlerine dağılımını içerir. Böyle bir vergi dağılımı için temel veriler kazanç tiplerine göre gelir dağılımı, gelir dağılımına göre harcamalar ve mülkiyet dağılımını içerir. Vergi yükü tahmininde daha az kullanılan alternatif bir yaklaşım, belirli bir bileşim hacim ve yerleşimdeki ailelerin yüklerinin kararlaştırılmasını kapsar. Her iki yaklaşım içinde tahmin prosedürü metodolojik güçlükler içerir .

2 . 3. GELİR BAZI - TÜKETİM BAZI

Geleneksel olarak vergi yazını geniş tabanlı gelir vergisinden en iyi vergilendirme tipi olarak söz edilse de, yakın zamandaki yazın, gelişmekte olan ülkeler için tüketim bazının daha tercih edilir olduğu söylenmektedir.

Bu durumda odak, yüksek gelirden yapılmış tüketimin vergilendirilmesinde olmaktadır. İdeal olan bu tip vergiler artan oranlı harcama vergisi tipindedir. Kişisel harcama vergisi gelişmekte olan ülkeler için olası bir çözümdür. Ama bu durumda hedef lüks tüketimi vergilemek olmalıdır.

Harcama (full-fledge) vergisinin ikamesi, satın alma (purchase) vergisi şeklinde olabilir. Önemli bir katkıda, aşamalı mülk vergisi de dahil olmak üzere farklı varlık vergisi formları ile sağlanabilir. Lüks tüketim ağır bir ithal unsuru taşıdığından ve kıt döviz kalkınma için hayati önem taşıdığından lüks tüketim vergisi kullanımı ayrıca önem taşır.

2. 4. KİŞİSEL GELİR VERGİSİ

Gelişmekte olan ülkelerde öncelikle göz önünde bulundurulması gereken, tipik olarak vergi tabanında büyük delikler olduğu, ekonominin belirli sektörlerinin gelir vergisi kapsamından kaçabildiğidir ki, tek tip vergi kapsamının istenebilir olması öncülünü bozar. Bu yüzden kişisel gelir vergisi bu gibi ülkelerde tek tip vergi olarak uygulanamaz.

2. 4. 1. TAM BAZLI KAPSAM (FULL BASE COVERAGE)

Gelişmekte olan ülkelerde GSMH vergilendirilebilir gelir olarak yansıtılmamalıdır. Çünkü vergilendirilebilir gelir ne kadar kapsamlı tanımlansa da GSMH 'nın 1/3 ünden fazlasına tekabül etmez. Bu taban kaybının ortaya çıkma sebepleri iki madde halinde açıklanabilir.

1. Ekonominin bazı sektörlerinde oluşan gelir ya hiç muhasebeleştirilemez ya da yetersiz şekilde muhasebeleştirilir.

2. Aslında vergi tabanının parçası olması gereken bazı gelir formları genellikle kayıt dışı kalır.

2. 4. 2. VERGİLENDİRİLMESİ ZOR GRUPLAR

Bunlar tipik olarak gelişmekte olan ülkelerde özel bir öneme haiz küçük perakende işletmeler, esnaflar ve çiftçilerdir. Bunlar için vergi idaresinin gelir belirleme şartların (ki bu şartlar endüstrileşmiş ülkelerin koşullarında çıkarılmış ve onlara uygundur) rafine olarak uygulanan metotlardan farklı olanları gerektirir. Bu durumda beş işçi veya daha azını çalıştıran küçük vergi mükelleflerine özel bir tür verginin (belki de bu götürü vergi olabilir) uygulanması gerekir.

Biraz daha büyük vergi mükellefleri grubu için gerekli olan, tahmini vergiyi kullanarak bir sistem dizayn edilmesidir. Bu yüzden büyük vergi mükelleflerine bu vergileme türü uygulanmamalıdır.

2. 4. 3. ENFLASYON

Yüksek enflasyona maruz kalma yönelimleri ve hesapları korumada uzun idari aksamalar göz önünde bulundurulduğunda, vergi idaresinde enflasyonun ortaya çıkardığı güçlükler, gelişmekte olan ülkeler için özel bir önem kazanır. Bu yüzden enflasyonun kontrolü, yeterli bir vergilendirmeye ihtiyaç gösterdiği kadar yumuşak hareket eden bir vergi sistemini kurmayı da amaçlar.

2. 4. 4. ÖZEL TASARRUFUN TEŞVİKİ

Tasarrufta gelir vergisi teşviklerinde beklenebilecek en iyi şey tasarrufu kayıt dışı piyasalardan organize tasarruf kurumlarına yöneltmektir. Bu da gelişmekte olan ülkelerdeki sermaye yetersizliğinin giderilmesinde bir çözüm olarak algılanması gerekir.

2. 6. KURUMLAR VERGİSİ

Gelişmekte olan ülkelerde şirket vergilemesi, şirketin yasal formunu göre düzenlenir. Yapılan bu düzenlemeler kurumlaşmayı teşvik edici yönde olmalıdır. Böylelikle gerçek kişilerden bağımsız tüzel kişilere dayanan üretim yapıları teşkil edilebilir. Bu yapıların ömürleri gerçek kişilerin yaşam sürelerine nazaran daha uzun ve sağlıklıdır.

2. 6. 1. YAPI

Büyük şirketlere nasıl bir vergileme uygulanacağına dair sorunlar vardır. Bu sorunlar kişisel gelir vergisinden bağımsız mutlak bir kurumlar vergisi uygulamalı mı, yoksa bu iki vergileme biçimi birlikte mi kullanılmalı üzerinde yoğunlaşır. Verginin entegrasyonu gelişmekte olan ülkelerde gelişmiş olanlara göre daha zayıftır.

Ortalama bir kurumlar vergisi oranı ile klasik yaklaşım, gelişmekte olan ülkeler için daha uygundur. Diğer bir problem hangi düzeyin büyük şirketlerin bir alt düzeyi olarak kabul edilip, ayrımcı ve caydırıcı olmadan bir kar vergisi uygulanacağıdır. Burada vergileme, kişisel gelir vergisi kapsamında değerlendirilebilir.

2. 6. 2. ENFLASYON

Enflasyon ortamında gelir vergisi tabanının tanımlanması büyük önem kazanmaktadır. Olay özellikle verginin reel değerinin aşınması ile ilgilidir. Enflasyon ortamında verginin tahakkuk ile tahsilat aşamaları arasında meydana gelen gecikme ülkedeki gelir vergisinin reel hasılatında düşmelere yol açmaktadır. Bu hasılattaki düşme şu formülle hesaplanabilir.[14]

$$R = \frac{1}{(1+p)^n}$$

Burada; R -------- Verginin reel değerini

p -------- Aylık enflasyon oranını

n -------- Ay olarak gecikme süresini gösterir.

Tahsil ve tahakkuk süresi arasındaki gecikme ne kadar uzun ise, toplanacak verginin reel değeri o kadar küçülür. Bu nedenle gelişmekte olan ülkelerde enflasyon süregelen bir olgu ise, stopaj usulü ile vergilemeye veya tahsil ve tahakkuk aşamalarını birleştiren bir vergi yapısına yönelinmesi önerilebilir.

---

[14] Vito Tanzi, *Inflation and Personal Income Tax: An International Perspective*, Cambridge University Press, London, 1980, s. 76

2. 6. 3. ULUSLARARASI ŞİRKETLER

Gelişmekte olan ülkelerde yabancı şirketleri çoğu dışarıdaki yabancı şirketlerin kolu olan çokuluslu şirketlerdir ve bunlar kurumlar vergisine tabi olurlar. Problem , ev sahibi ülkenin -ki katma değeri düşüktür- kazançtan nasıl makul bir pay alacağıdır. Vergileme sermaye girişini caydırıcı olmamalıdır.

Uluslararası şirketlerin vergilendirilmesi ile ilgili üç problem vardır; İlki ülkenin yabancı yatırım gelirlerinden nasıl makul bir pay alacağıdır. Burada klasik sistemin öngördüğü klasik kurumlar vergisi önerilir. İkincisi, hisse senetlerinin elde ettiği kar payının vergilendirilmesidir. Üçüncüsü ise, doğal kaynakların ihracının vergilendirilmesidir. Bu gibi ülkelerde yabancı şirketler bu üç problemi göz önüne alarak vergilendirmeye tabi tutulmalıdır.

Uluslararası şirketlerin vergilendirilmesinde önemli bir husus da genel bir uluslararası vergi politikası ile uyumlaştırılmasıdır. Böylelikle vergi cennetlerinin sınır ötesi yatırımları düşük vergileme bazında kendilerine çekmeleri ve maliyette vergi bazlı rekabetin sağladığı teşvikler azalacaktır.[15]

2. 6. 4. KAMU GİRİŞİMLERİ

Gelişmekte olan ülkelerde kamu girişimleri de düzenli kurumlar vergisine tabi olmalıdır. Vergi sonrası kar ayrı bir konu olarak ele alınmalıdır. Fiyatlama mekanizması yoluyla tüketim vergisi ve sübvansiyonlar tüketiciye yansıtılmalıdır.

2. 6. 5. YATIRIM TEŞVİKLERİ

Yatırım teşvikleri ülkenin kalkınma stratejisi ile uyumlu olmalıdır. Çeşitli şekillerde uygulanabilir; yatırım indirimi veya vergi muafiyeti. Bu yatırım teşvikleri içerisinde bölgesel teşvikler sermayeye dayanan teşviklerden ziyade istihdama dayalı teşvikler olmalıdır.

2. 7. ÜRÜN (PRODUCT) VERGİSİ

Ürün vergileri gelişmekte olan ülkelerde önemli rol oynar. Ürün vergilerinin konulması gelir vergilendirilmesinden kolay ve hasılası yüksektir. Bu yüzden bu gibi ülkelerde ürün vergisine sık sık başvurulur. Ama bu vergilerin tabanı ara maldan daha ziyade nihai tüketim malları üzerine olmalıdır.[16]

---

[15] Michael Boskin, "New Directions in Tax Policy", *World Tax Reform*, Edited by Michael Boskin & Charles Mclure, An International Center for Economic Growth Publication, California, 1990, s. 23

[16] Ehtisham Ahmad, Nicholas Stern, *The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries*, Cambridge University Press, Great Britain, 1991, s. 317

2. 7. 1. GENEL TÜKETİM VERGİSİ

Endüstrileşmiş ülkelerde genel tüketim vergisi olarak alınabilir. Gelişmekte olan ülkelerde perakende seçeneği mevcut değildir. Çünkü bu ülkelerde perakende yapılar küçük, kayıt dışı ve istikrarsızdır. Dolayısıyla eğilim KDV yaklaşımı üzerinedir. Bir başka şekilde düşünülürse, KDV metodu üretim aşamasında vergilendirmeyle de birleştirilebilir.

2. 7. 2. BÖLÜŞÜMLE İLGİLİ TARAFLAR

Bu genel yaklaşımın dezavantajı, geniş tabanlı tek tip tüketim vergisinin yüksek gelir gruplarının tüketimini yeteri kadar vergileyememesi şeklinde ortaya çıkar. Bunu düzeltilmesini mümkün kılan geniş tabanlı tüketim vergisi yüksek gelirli bütçelerde büyük ağırlığı olan tüketim mallarına uygulanabilecek *ad valorem* bir vergi setiyle desteklenmesidir.

2. 7. 3. GÜMRÜK TARİFE YAPISIYLA ENTEGRASYON

Mal vergilendirilmesini tarife yapısıyla entegre ederken temel prensip satış (sales) ve özel tüketim (excise) vergilerinin, ithal ve yerli mallara eşit oranda uygulanmasıdır. Temel ve tek tip tarife haddine ilaveten ek vergi uygulanabilir, ama bu, ülkedeki ekonomik yapıların korunma hedefine uygun şekilde dizayn edilmelidir. Lüks ithal malları ek vergi uygulanabilen yapı çerçevede vergilendirilebilir.

2. 8. MÜLK VE ARAZİ VERGİLERİ

Servet üç ayrı şekilde vergilendirilebilir. Bunlar; gayrimenkul vergileri, muhtemel servet veya net kıymet (net worth) vergisi ve en önemlisi arazi vergisidir.

2. 8. 1. GAYRİMENKUL VERGİLERİ

Gelişmekte olan ülkelerde gayrimenkul vergileri genellikle mahalli idarelerle ilgili bir konudur. Emlak vergileri yüksek gelir düzeyindeki insanların tüketimlerine ulaşmanın bir yoludur. Emlağın kolay ve ulaşılabilir bir şekilde varlığı nitelemesi dolayısıyla, tüm vergi reformları sınırlandırılmış ve mutedil artan oranlı bir emlak vergisi içerir.

2. 8. 2. SERVET VERGİSİ

Bu gibi ülkelerde net servetin üzerinden alınma gelir vergisi ile de entegre edilebilir. Pratikte bu tür vergi, fiziksel olmayan servet üzerindekine ulaşmak zor olduğundan, gayri menkul vergisini azaltıcı etki gösterir.

2. 8. 3. ARAZİ VERGİSİ

Gelişmekte olan ülkelerdeki tarım sektörünün genişliğinden dolayı, arazi gelirleri önemli bir potansiyeldir. Araziden elde edilecek gelire yalnızca gelir vergisi kullanarak ulaşmak imkan dahilinde olamamaktadır. Bu tür vergiler zor vergilendirilen gruba girer. Tam rekabet piyasasında verginin, gerçek gelir ve potansiyel tam kullanım geliri üzerinden alınması farklı sonuçlar doğurur. İstenilen araziden kapasite kullanımına göre tam vergi alınmasıdır. Mülk vergilemesi için kadastro sisteminde bir reform yapılmalıdır ki, bu da oldukça maliyetlidir.

Arazi vergilemesinde diğer bir yönü, mali sistemi kullanarak geleneksel sektörü (küçük arazi sahipliliği) modern ekonomiye entegre etmektir.

2. 9. DEĞERLENDİRME

Yukarıda yaptığımız, vergi düzeyini parçalara ayırarak analizdir. Bu parçalar kalkınmanın amaçlarıyla olan bağlantıları aracılığıyla yeniden bir araya getirirler. Burada iç ve dış denge ve yapısal amaçlar üzerine etkileri de kapsam içindedir. Parçalar, yük dağılımının özel sektörden ayrılan kısıtlı kaynak kapasitesi ve bozuk gelir dağılımı ile uyumunu sağlayacak şekilde bir araya getirilirler .

Amaçları gerçekleştirmek için, özel politikalar sonucu vergilemede farklılıklar meydana gelebilir. Eşit ve geniş tabanlı bir vergileme uygulanmalıdır ki bu, bütün gelir kaynaklarını kapsayan gelir vergi tabanı ve bütün ürünleri kapsayan satış vergi tabanına dayandırılmalıdır. Böylelikle gelişmekte olan ülkelerde başarılı bir vergi reformu gerçekleştirilebilir.

Vergi reformu ile gelişmekte olan ülkelerde vergi sisteminde yapılmak istenilen değişmeler şöyle özetlenebilir; [17]

- Üretimin vergilenmesinde tüketimin vergilenmesine kayış. Lüks tüketim malların KDV'nin ve özel tüketim vergilerinin birlikte uygulanarak eşitliğin sağlanmasıdır.
- Geniş tabanlı kişisel gelir vergisinin uygulanması, en üst marjinal vergi oranlarında indirim düşük oranlı vergileme ve istisna ve muafiyetlerin daraltılmasıdır.
- Düşük oranlı rasyonalize edilmiş, sektörler ve varlıklar arası (asset and sectoral neutrality) tarafsız ve basitleştirilmiş kurumlar vergisinin uygulamaya geçirilmesidir.
- Kişisel gelir vergisinde ve kurumlar vergilerinde enflasyon muhasebesinin uygulanmasıdır.
- Temettü gelirlerindeki çifte vergilendirmenin önlenmesidir.

[17] Ajay Chhibber, Javad Khalilzadeh-Shirazi, a.g.e., s.35

- Tarifelerin düşürülüp basitleştirilmesi, koruma amaçlı değil de gelir amaçlı tarifelerin uygulanması, lüks mallara yüksek tarife ve özel tüketim vergisi uygulanmasıdır.

- Vergi yönetiminin güçlendirilmesidir.

3. GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDE VERGİ REFORMUNU ENGELLEYEN FAKTÖRLER

Bu bölümde vergi reformunu engelleyen faktörleri beş ana başlık altında açıklanmaya çalışılacaktır.

3.1. VAROLAN VERGİ SİSTEMİNİN KUSURLARI

Gelişmekte olan ülkelerde vergi sistemleri gereksiz şekilde karmaşık yapıdadır. Bazı vergi sistemleri , birbirleriyle nasıl bir ilişki içinde olduklarına veya ekonomik amaçlarla uyumluluğuna dair çok yetersiz çalışmalarla zaman içinde kabul edilmiş oldukça fazla hatta yüzlerce vergiyi içerir . Bazı tür vergi ve benzeri yükler aynı tabana veya daha kötüsü birbirinden çok önemli farklarla ayrılan tabanlara yüklenebilir. Düzenlemelerin pek çoğu önemsiz miktarda hasılat sağlayabilir.

Gelişmekte olan ülkelerin çoğunda sorunların çeşitliliğinden dolayı vergi idaresi zayıf ve vergi mükellefinin itaati yetersizdir. Alışılagelmiş işler gereğinden fazla elemanla görülürken teknik işlerle ilgili bölümler eleman yetersizliği içine girmektedir. Yetişmiş eleman genellikle yetersiz ve ücret çok düşüktür. Ülkelerin sömürge mirasınca etkilenen gelir örgütleri, farklı vergilerin sorumluluğunu, her kurumun merkezi otoritesi fazlasıyla mevcut iken, bu kurumlar arasında dağıtabilir. Vergi yasalarına gönüllü şekilde uyma ruhu zayıf ve çağdaş hesaplama ve bilgi kaynakları yetersizdir.[18]

3.2. REFORMU ENGELLEYEN ZİHİNSEL VE TARİHSEL GÜÇLÜKLER

Zihinsel karmaşıklıklar ve tahlili sorunlar vergi reformunun başarısını doğrudan etkileyebilir. Tarihsel güçlükler hem makro hem de mikro ekonomik düzeyde oluşur. Gelişmekte olan ülkelerde vergilendirilmiş ve vergilendirilmemiş malların arz ve taleplerinin güvenilir elastikiyet ve çapraz elastikiyet tahminleri nadiren mevcut iken mallar üzerinden alınan vergilerdeki değişmelerin ekonomik tesirleri ve gelir etkisi sorun yaratıcı niteliktedir. Diğer bir güçlük çeşidi, varolan getirilmesi söz konusu olan vergilerin etkilerinin kantitatif tahminlere esas olacak

---

[18] Richard Goode , "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformu Engelleri", (çev.) Turgay Berksoy, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* , Sayı: 3, İstanbul , 1986, s. 196

olan ev halkı gelirinin bölüşümü, tüketici bütçeleri, vergi önlemlerinin getireceği hasılat üzerine detaylı istatistiksel verinin yokluğudur. [19]

Yine de bu güçlükler çözümsüz değildir ve titiz çalışan bir uzman kadrosuyla bu güçlüklerin ve karmaşıklıkların üzerinden gelinebilir.

3. 3. SİYASAL ENGELLER

Siyasal engeller vergi reformlarının önemli yavaşlatıcılarındandır. Biraz cüretkar bir ifade ile bunlar, hükümet edenlerin bu güçleri elinde bulundurma isteği, çıkar gruplarının faaliyetleri ve bürokrasinin elit tabakalarının kendi güç ve imtiyazlarını korumak ve bunları artırmak şeklindeki arzuları gibi bir amaçlar ve değerler çarpışmasını içerir. Vergilemede baskı ve çıkar gruplarının ilgisi çok hassas ve vergi reformunun engellenmesinde özellikle çok önemlidir. Az gelişmiş ülkelerde meseleleri açıkça ifade etmek ve ilgiliyi bir arada toplamak için gerekli kurumlar politik olarak olgun toplumlara kıyasla daha az ve zayıftır. Fakat bu idealist liderlerin veya teknokratların vergi politikasının formülasyonu üzerinde söz sahibi olmadıkları anlamına gelmez . Çıkar gruplarına örnek olarak akla önce büyük toprak sahipleri ve çok uluslu şirketlerin temsilcileri gelebilir , fakat askerler de - özellikle pek çok gelişmekte olan ülkelerde güçlüdür - ve politik ve bürokratik elit tabaka da etkilidir.[20]

Bu zıtlıklar nedeniyle sağlıklı bir vergi reformunun yapılmasında siyasal engeller ve baskı grupları çok büyük etkiye sahiptir.

3. 4. UYUMSUZ TAVSİYELER

Gelişmekte olan ülkelerin vergi reformlarında yavaş gelişmelerin diğer bir nedeni siyasetçilerin aldığı tavsiyelerin önemli bir kısmının niteliğidir. Gelişmekte olan ülkelerin çoğunlunda - kesinlikle hepsi değil - ya tamamen ya da belli miktarda mali uzman yetersizliği vardır. Hükümetler resmi nitelikte vergi araştırmaları ve planlama birimlerini kurmamışlardır. Vergi politikası üzerine tavsiyeler genellikle konu üzerinde yeterli uzmanlık ve tecrübesi olmayan kamu görevlilerinden veya meseleyi dar açılardan alan işi başından aşkın vergi idarecilerinden ya da farklı görüş, uzmanlık ve tecrübelerdeki yabancılardan gelir. Yabancı uzmanlar, ülkenin tarihine ve kurumlarına yabancı olmaları ve politik liderlerin kendilerini bağımlı saydıkları sınırlamalara duyarsız olmalarından dolayı başarısızlığa düşebilirler. [21]

Yerli bürokratların deneyimleri ve konu üzerindeki bilgileri yeterli olmadığından onlarında vergi reform tasarısı üzerindeki teklifleri büyük uyumsuzluklar gösterir. Bu da reformun başarısını engelleyen diğer bir etkendir.

---

[19] A . g .e., s. 200
[20] A . g. e., s. 201
[21] Goode , a .g. e., s. 203- 204

3. 5. İDARE VE MÜKELLEFLER YÖNÜNDEN ZAYIFLIKLAR

Etkin bir vergileme hiç şüphesiz etkin bir vergi örgütünü ve bunların kontrolü altında geniş bir mükellef kesimin varlığını gerektirir. Gelişmekte olan ülkelerde ise, vergi idaresi yeterince iyi örgütlenmiş bir yapıya sahip değildir. Bu da mükelleflerin yeterince denetlenememesi ve etkin bir vergilemenin yapılanamaması sonucunu doğurur. Bu yüzden zayıf bir vergi idaresi vergi reformunun uygulanmasını ve bu reformun mükelleflere yansıtılmasının engeller. İşte bunun için vergi reformunun başarısı vergi dairesinin bu zayıflıklarının bertaraf edilmesiyle yakından alakalıdır.

Bu konuda etkinliği sağlamanın en basit yolu vergi cezalarıdır. Gelişmekte olan ülkelerde cezaların tipinin ve büyüklüğünün belirlenmesinde azami dikkat harcanması gerekmektedir. Aksi halde mükellefi yakalama ve ona ceza ödetme ihtimali düşecektir. Eğer mükellef yakalanabiliyorsa cezalar verimli olabilmekte ve vergiye uyum artmaktadır.[22]

SONUÇ

Bu çalışmada , vergi reformu kapsamında bir araştırma alanı olan ve özellikle 1950'lerden sonra ilgi odağı haline gelen gelişmekte olan ülkelerde vergi reformu hakkında kısaca bilgi verilmiş ve bu çerçevede gelişmekte olan ülkelerde vergi reformları ve bu reformları engelleyen faktörler ortaya konulmuştur.

Son yıllarda artan kamu harcamaları gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde devlet bütçesinin büyük miktarda açık vermesine yol açmıştır. Devlet harcamalarını karşılamada vergi hiç şüphesiz en önemli araçtır. Bu aracı harcamaları karşılayacak şekilde yapılandırmak, gelişmekte olan ülkelerde vergi reformu kavramını ortaya çıkarmıştır.

Vergi reformu başta da tanımlandığı gibi vergi sisteminde yapılan köklü düzeltme ve iyileştirme hareketleri olarak ifade edilir. Vergi reformunun yapılmasında reformun teknik yönü ve siyasal yönü büyük önem taşır. Vergi reformu dinamik bir kavram olduğundan aynı zamanda bir devamlılık arz eder.

Gelişmekte olan ülkelerde yapılan vergi reformlarında temel amaç bütçenin gelir gereksinimini sağlamak ve bu gereksinim ile gelişme politikaları arasındaki kooordinasyonu gerçekleştirmek olarak ortaya konulabilir. Bu reformlar alternatif vergi politikaları arasında bir seçim şeklinde gerçekleşir. Bu seçim yapılırken ülkenin daha önceki vergi yapıları göz önünde tutulur ve aksayan yönleri değiştirilir ve ülke içinde yeni bir vergi çatısı oluşturulur. Bunu yaparken ülkedeki iç ve dış dengeler ve gelir dağılım yapılarına özel önem vermek gerekir.

Gelişmekte olan ülkelerde vergi reformunu engelleyen çeşitli faktörler bulunmaktadır. Bu faktörler ; varolan vergi sisteminin kusurları , zihinsel ve tarihi

---

[22] Richard Gordon, "Income Tax Compliance and Sanctions in Developing Countries", *Taxation in Developing Countries*, Fourth Edition, Edited by Richard Bird and Oliver Oldman, The John Hopkins University Press, Maryland, 1990, s. 463

güçlükler, siyasal engeller , uyumsuz tavsiyeler ve idare ve mükellef yönünden zayıflıklar şeklinde kategorize edilebilir. Bu faktörler, iyi yetişmiş bir bürokrat kadrosu ve güçlü bir siyasi idare ile bertaraf edilebilir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

AHMAD Ehtisham, STERN Nicholas, *The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries*, Cambridge University Press, Great Britain, 1991

BOSKIN Michael, "New Directions in Tax Policy", *World Tax Reform*, Edited by Michael Boskin & Charles Mclure, An International Center for Economic Growth Publication, California, 1990

BULUTOĞLU Kenan: "Siyasal Süreçte Vergi Reformu" *Vergi Reformları*, İİTİA Ekonomi Fakültesi Yayınları, No: 3, İstanbul, 1981

CHHIBBER Ajay, Javad Khalilzadeh-Shirazi, "Public Finance", *Restructuring Economies in Distress*, Edit by V. Thomas, A. Chhibber, M. Dailami, J. Mele, World Bank Publications, Washington, 1991

GOODE Richard, Turgay Berksoy (çev) "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformu Engelleri" *M.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı : 3, İstanbul, 1986

GORDON Richard, "Income Tax Compliance and Sanctions in Developing Countries", *Taxation in Developing Countries*, Fourth Edition, Edited by Richard Bird and Oliver Oldman, The John Hopkins University Press, Maryland, 1990

HOLCOMBE, Randall G., "Tax Policy from a Public Choice Perspective", *National Tax Journal*, vol. 51, 1998

LEWIS Stephen, *Taxation For Development*, Oxford University Press, New York, 1984

MUSGRAVE Richard, "Tax Reform in Developing Countries", *The Theory of Taxation for Developing Countries*, A World Bank Research Publication, Washington 1987

NADAROĞLU Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, Genişletilmiş 8. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 1992

NADAROĞLU Halil, *TOBB Vergi İhtisas Komisyonu Raporu* , Ankara , 1992

PEACOCK Alan, Ömer Faruk Batırel (çev) , "Maliye Teorisi ve Vergi Reform Piyasası *Ord.Prof. Dr. Nihad Sayar'a Armağan*, İİTİA Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları No: 2, İstanbul, 1980

TANZI Vito, Inflation and Personal Income Tax: An International Perspective, Cambridge University Press, London, 1980