

Vergileme ve Kalkınma*

(Robin BURGESS & Nicholas STERN)**

Çeviren: Mustafa DURMUŞ***

1. Giriş

Bu çalışma yoksul ülkelerdeki vergilemenin teorik ve pratik yönleriyle ilgili bir çalışmadır. İlk olarak, işe gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki vergileme ile ilgili analizlerin birbirine benzer olup olmadıklarını, ya da amaçlar, sorumluluklar ve kısıtların farklı yaklaşımları gerektirecek kadar birbirinden farklılaşıp farklılaşmadığını sorgulayarak başlamalıyız.

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde ortak sorunlar mevcuttur ve bunların çözümüne ilişkin olarak benzer analitik yöntemler kullanılabilir. Ancak, gelişmekte olan ülkelerin karşılaşmakta olduğu bazı sorunlar gelişmiş ülkelerde görülmez ve/veya bazı sorunlar gelişmekte olan ülkelerde daha kalıcıdır. Bu gerçek hesaba katılmadığında gelişmekte olan ülkelerdeki vergileme analizleri yanıltıcı olabilir.

* Robin BURGESS and Nicholas STERN: "Taxation and Development", Journal of Economic Literature, Vol. 31, No.2. (June 1993), s. 762 – 830. adlı eserden kısaltılarak çevrilmiştir. (Çevirinin bilgisayar ortamına aktarılmasındaki yardımlarından dolayı araştırma görevlileri Dr. Eren Çaşkurlu ve Ali Çelen Erduran'a teşekkür ederim. M. Durmuş)

** Önerileri ve yardımları için Charles Bean, Willem Buiters, Nigel Chalk, David Coady, Francisco Ferreira, Haris Gazdar, Stephen Howes, JennyLanjouw, Robin Sherbourne ve Jim Thomas'a; üçüncü bölümde kullandığımız verilerin sağlanmasıyla ilgili olarak IMF Mali İşler Bölümü'nden Christine Wu ve Vito Tanzi'ye teşekkür ederiz. Estisham Ahmad, Tony Atkinson, Richard Bird, Sherman Robinson ve isimlerini bilmediğimiz hakemlerin ilk taslakla ilgili olarak yaptıkları yorumlardan çok yararlandık. Bu çalışma London School of Economics bünyesindeki Suntory – Toyota Uluslararası İktisat Merkezince desteklenmiştir.

*** Doç. Dr., Gazi Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, (mustafadurmus@gazi.edu.tr)

Vergilemenin temel amacı kamu harcamalarını finanse etmek için kaynak yaratmaktır¹. Kaynak yaratma hem politik hem de idari olarak yapılabilir olmalı ve mümkün olduğunca etkinlik ve adaleti gözetmelidir. Gelir, tüketim, politik kabul edilebilirlik, adalet ve etkinlik arasında bazı ödünleşimler söz konusudur. Vergi reformlarının temel sorunu mevcut sistemi bu ölçütler doğrultusunda geliştirebilmektir. Formel, normatif analiz içinde etkinlik ve adalet, hane halklarının durumlarının iyi olmasını anlatır. Bu ilkeler ve mülahazalar hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülke hükümetleri için geçerlidir.

Genelde vergilemenin amacı gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde benzer olabilse de bazı alt hedefler ve vurgular farklılaşabilir. Bazı yazarlara göre gelişmekte olan ülkelerde asıl vurgu tasarrufların artırılması, yatırım teşvikleri veya kendine yeterlilikle ilgili olmalıdır. Ancak bizce böyle ara amaçlar bugünkü kuşakların ve gelecek kuşakların yaşam standartları ile ilişkilendirilmelidir.

Hükümetlerin algılanmış sorumlulukları gelişmekte olan ülkelerde farklı mıdır, farklı olmalı mıdır? Bu ülkelerde devletlerin rolü farklı olmalı mıdır? Gelişmekte olan ülke ekonomilerinde piyasa başarısızlıklarının daha etkili olduğundan yola çıkılarak, düzeltici vergiler ve düzenleyici araçlarla hükümet müdahaleleri için daha büyük bir gereklilik olduğu ileri sürülebilir. Aşırı bir yoksunlaştırma yönündeki yaygın bir duyarlılık devlet müdahalesini gerekli kılabilir. Diğer taraftan, son dönemlerde bir çok kişi rant kollama, yolsuzluk ve etkinsizliklerle görülen hükümet başarısızlıklarına dikkat çekmektedir. Hükümet müdahalelerini değerlendirirken bunlara dikkat etmek gerekir. Böylece, gelişmekte olan ülkelerde hükümet başarısızlıklarının daha fazla olduğundan hareketle gelişmekte olan ülkelerdeki kamusal faaliyetlerin nispi olarak daha dar kapsamlı olması gerektiği savunulabilir. Bizim buradaki amacımız, bu başarısızlıklardan hangisinin daha ciddi boyutlarda olduğunun değerlendirmesini yapmak değildir (iki başarısızlığın göreceli kıyaslaması için bkz. Stern 1989 ve 1991a). Ancak şunu ileri sürebiliriz: Bazı grupların çok düşük yaşam standartları, yetersiz piyasalar (missing markets), bazı alanlarda kamunun karşılaştırmalı üstünlükleri (altyapı, sosyal sektörler) gelişmekte olan ülkelerdeki kamunun rolünün neden asgari düzeyden daha fazla olması gerekliliğini ortaya koyar (bkz. Jean P. Dreze ve Amartya K. Sen, 1989; Burgess ve Stern 1991; Stern 1991a ve aşağıda bölüm 2.1). Bu durum vergileme ile neden ciddi miktarda gelir yaratılması gerektiğini ortaya koyar. Vergi problemini, basit bir biçimde dışsal / veri bir harcamayı fonlamada kullanılan bir araç olarak görmeye indirgememek gerekir.

Bu bağlamda, kamusal faaliyetlerin düzeyi ile vergileme + borçlanma ve para basma arasındaki dengeleme konusundaki argümanlar ikinci bölümde ele alınmaktadır. Üçüncü bölümde fiilen gözlemlenen vergi yapılarının analizi yapılmaktadır. Bu yapılar çok farklıdır ve kısaca bu farklılıkların nedenleri ele alınmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerdeki vergilendirme ilkelerinin teorik temelleri dördüncü bölümde irdelenmektedir. Bazı kavramsal ve pratik vergisel sorunlardan türetilmiş teorik tartışmalar beşinci bölümde ele alınmaktadır. Vergileme perspektifinden, bu sorunlar gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında ciddi

¹ Diğer önemli amaçlar arasında yeniden bölüşüm, dışsallıklar ve diğer piyasa başarısızlıklarının kontrolü gelir. Negatif vergilemenin (sübvansiyonlar) amacı yeniden bölüşüm ve belli faaliyetleri özendirmektir.

farklılıklara neden olmaktadır. Altıncı bölümde gelişmekte olan ülkelerdeki vergi reformu örnekleri irdelenirken, son bölümde (yedinci bölüm) vergi reformunun tasarımı ve politika rehberi sunumu için teorik ve pratik deneyimlerin değerlendirilmesi yapılmaktadır.

2. Vergileme, Devletin Rolü ve Makroekonomi

Bu bölümün ilk kısmı (2.1) kamunun ekonomiye müdahalesinin ölçeği ve uygunluğu konusundaki argümanları irdeler (örneğin, devletin ekonomik faaliyetlerdeki rolünü dikkate alır). 4. Bölümde görüleceği gibi, Kamusal faaliyetlerin düzeyi ve uygun biçimlerine ilişkin bir yaklaşım sadece vergilemenin düzeyi değil yapısı konusundaki değer yargılarını da etkiler. 3. ve 5. Bölümlerde tartışılan vergileme potansiyeli ve problemi, aynı zamanda kamu harcamalarının uygun düzeyi ve dengesi ile ilgili değer yargılarını da etkilemektedir.

Diğer yandan, kamusal faaliyetler sadece vergileme ile finanse edilmezler. Bölüm 3.2’de tanımladığımız gibi KİT karları, doğal kaynak royalteleri, satış kooperatiflerinin net gelirleri gibi çok sayıda diğer kamusal gelir kaynağı mevcuttur. Ancak bu tür gelir kaynakları da vergiler gibi ele alınmalı (bölüm 4) ve şimdilik vergileme başlığı altında yer almalıdır. Geniş anlamda tanımlanan bu vergilemeye ilave olarak hükümetler yükümlülüklerini iç ve dış borçlanma ya da para basma yoluyla yerine getirebilirler. Bu biçimdeki gelir kaynaklarının kendilerine özgü avantaj ve dezavantajları mevcuttur. Bölüm 2.2’de vergileme, borçlanma ve para yaratma arasındaki dengeyi ele alacağız. Bölüm 2.1 ve 2.2 bir arada değerlendirildiğinde bu bölüm vergilemenin ekonomi içindeki rolünü değerlendirmektedir.

2.1 Devletin rolü ve kamu harcamaları

Kamu harcamalarının en uygun ölçeği ve dengesi konusundaki tartışmalar kamusal müdahale gerekçesiyle başlamaktadır. Bu konuda beş grup argümanın varlığından söz edilebilir. Bir kısmı piyasa başarısızlığı (refah iktisadının standart koşullarından uzaklaşmak anlamında) ile ilişkilendirilen bu argümanların analizi, kamusal faaliyetlerin karşı karşıya bulunduğu problemler ya da potansiyel hükümet başarısızlıkları ile birlikte yapılabilir.

Kamusal müdahale nedenleri şöyle sıralanabilir:

- i) Piyasa başarısızlıkları (dışsallıklar, sosyal mallar, aksak rekabet piyasaları, eksik bilgi, artan getiriler, piyasaya giriş engelleri),
- ii) Yoksulluk ve gelir dağılımı bozuklukları (etkin ya da değil, bazı bireyleri aşırı yoksulluğa terk eden ya da sosyal olarak kabul edilemez bir gelir bölüşümüne yol açan sonuçlar),
- iii) Fırsat eşitliğinin yokluğu (eğitim, sağlık, beslenme ve barınma hakkı),
- iv) Paternalizm: bireylerin çıkarlarını bireylerden çok devletin düşünmesi (zorunlu sağlık, zorunlu eğitim, belli uyuşturucuların kullanımının kısıtlanması ve zorunlu emeklilik planları gibi),
- v) Gelecek kuşaklar: Kendi çıkarlarının peşinde olan kuşaklar, gelecek kuşakların refahını ve haklarını ilgilendiren kararlar almayabilirler (küresel ısınma, hava ve su kirliliği, yağmur ormanlarının korunması).

Bu argümanların hepsinde kamusal müdahale gerekçeleri çok açık ve somuttur. Bunlar, doğrudan altyapı, sosyal güvenlik, eğitim, sağlık, sosyal sigorta, çevre, ekonomiyi rekabette tutma gibi somut ihtiyaçlara yapılacak kamusal müdahalelere dikkat çekerler. Piyasa başarısızlıkları ile ilgili argümanlar, altyapı (enerji, iletişim vb.) konularında oldukça ikna edicidirler. Keza, artan getiriler, sosyal mallar ve dışsallıklar da çok önemlidir. Ekonomide rekabet için özel mülkiyet haklarının, sözleşmelerin geçerliliğinin, yasa dışı faaliyetlerin kısıtlanmasının önemi büyüktür. Bunlara bir de temel ulusal savunma, iç güvenlik ve huzur, yasaların geçerliliğinin sağlanması gibi faktörleri de eklemek gerekir. Ancak piyasa malı üretimine devletin katılımını açıklamak açısından bu perspektif yeterli değildir (detay bir değerlendirme için bkz. Stern 1991a).

Tablo 1’de yer alan verilere göre, gelişmiş ve gelişmekte olan ülke hükümetlerinin yaptığı kamu harcamaları kıyaslandığında; kamu harcamalarının (i) gelişmiş ülkelerin GSYİH’ larının % 31,5’ini; gelişmekte olan ülkelerin GSYİH’ nın ise % 25,4’ünü oluşturduğu, (ii) gelişmiş ülkelerin özellikle sosyal güvenlik ve eğitim üzerine – gelişmekte olan ülkelerin ekonomik hizmetler, genel kamu hizmetleri ve eğitime ağırlık verdikleri görülür. Özetle, iki ülke grubunda kamu harcamaları hem niteliksel hem de niceliksel olarak farklılaşmaktadır.

Kamusal faaliyetlerin maliyetli olması tek başına yoğun kamusal müdahaleyi haklı kılmıyor. Kamu harcamalarının efektif olarak azaltıldığı, politikacıların dürüst ve yapıcı olduğu bir ülkede dahi gelir kaynağı yaratmanın bir maliyeti mevcuttur. Ancak problem bunun da ötesindedir. Hükümetler yolsuzluğa, manipülasyonlara bulaşabilir, etkinsiz ve verimsiz davranabilirler. Hükümet içi ve dışındaki güçlerin öz çıkarları böyle sonuçlara neden olabilir. Hayek ve Buchanan gibi bazı yazarlar bu problemlerin çok ciddi boyutlarda olduğundan hareketle kamu kesiminin olabildiğince küçük tutulması gerektiğini savunmuşlardır. R. Nozick (1974) gibi bazı felsefi etikçiler devlete karşı birey haklarının savunulması anlamında benzer bir düşünceye sahiptirler. 1970 ve 1980’lerde az gelişmiş ülkeler üzerinde yapılmış çok sayıda inceleme (Kruger 1990) ekonomik kalkınma sürecindeki rant kollama ve yolsuzluklar üzerinde yoğunlaşmıştır. Bu nedenle de kamusal faaliyetlerin ciddi oranda kısıtlanması ve devletçe alınan önlemlerin manipülasyon ve yolsuzlukları önlemeye yönelik olması gerektiği düşüncesi ortaya atılmıştır.

Farklı sonuçlara yol açabilecek nitelikteki bu iki argüman da çok önemlidir. Gelişmekte olan ülkelerde hem devlet faaliyetine olan gereksinim, hem de bu faaliyetlerin zorlukları diğer ülkelerden daha ön plandadır. 1960’lar dünyasının karşılaştığı problemlerin kapsamı ve belli alanlardaki devlet müdahalesi yönündeki veri güçlü argümanların ışığında minimal devleti sağlamak için hükümet başarısızlıkları argümanına başvurmak mantıksızdır, yetersizdir. Biz, hükümetlerin kaynak kullanımının temel olduğuna, bu nedenle de vergileme meselesinin de ciddi boyutlarda olduğuna inanıyoruz.

2.2 Harcamaların Finansmanı

Kamu harcamaları dört yolla finanse edilir: Kamu gelirleri, iç borçlanma, dış borçlanma ve para basma. Biz burada vergileme üzerinde duracak ve diğerlerini özet geçeceğiz. Uzun vadede kamusal finansmanın özünde sağlıklı bir vergi sisteminin varlığı yer alır. Geçtiğimiz yirmi yılın gelişmekte olan ülke deneyimleri, mali

konuların, politik gündemin en tepesine çıkmasına neden olmuştur. İstikrar için mali düzeltme zorunlu bir şey olarak algılanmaktadır².

İlave bir iç borçlanmanın ekonomi üzerinde ilave bir vergileme ile aynı etkiye sahip olduğunu ileri süren çok özel modeller mevcuttur (bkz. R.J. Barro, 1974; B.D. Bernheim, 1987). Ricardocu Denkliğin gerçekleşmesi için aşağıdaki gibi bazı zor koşulların geçerli olması gereklidir.

- i) Mükemmel sermaye piyasaları ve rasyonel beklentiler.
- ii) Özel kişiler / ajanlar hükümetle aynı koşullarda borç alabilmeli ya da borç verebilmeli.
- iii) Saptırıcı olmayan vergiler.

Bu koşulların gelişmekte olan ülkelerde geçerliliği bir yana, amprik çalışmalar da Ricardocu Denkliği reddetmektedir. N. U. Haque & P. Montiel (1987) bunu, yani vergileme ve borçlanmanın toplam talep üzerindeki etkilerini kıyaslamışlar ve 16 gelişmekte olan ülkenin 15'inde tam Ricardocu Denkliğin reddedildiği sonucuna varmışlardır³. Modelin belirleyicileri, değişkenlerin ölçümü ve veri kalitesi sorunları, bizi amprik çalışmanın sonuçlarını genelleştirmemek konusunda uyarmaktadır. Ancak şu açıktır ki, saptırılmış sermaye piyasaları, az gelişmiş ya da baskılanmış finansal sistemler ve farklı vergilerin zararlı yansımaları, (i) ve (iii) koşulların sanayileşmiş ülkelerle kıyaslandığında, gelişmekte olan ülkelerdeki geçerliliğini zorlaştırmaktadır. (i) ve (iii)'ün yetersiz konumları Ricardocu Denkliğin, gelişmekte olan ülkelerin çoğunda geçerli olamayacağı düşüncesini kabul etmememizi kolaylaştırmaktadır.

W. Max Corden (1987) ayrıca ilginç bir gözlemde bulunmuştur. İç ya da dış ilave bir borçlanma gelecekteki vergi yükleriyle uyumlu bir sermaye kaçışına yol açabilir. Şunu ilave edebiliriz: Ricardocu Denkliğin zorunlu koşullarına “göçün yol açtığı kaçınmanın mevcut olmaması” koşulu da eklenmelidir.

Borcun, denklik anlamında yansız olmadığı veri alındığında, borcun kullanımını neyin kısıtlandığını sorabiliriz. Temelde enflasyon ve özel yatırımların dışlanması şeklinde iki sorun mevcuttur. Borç enflasyonist olabilir, çünkü hükümet beklenmedik bir enflasyon artışı nedeniyle borç yükümlülüğünü yerine getirmeme eğilimine girebilir. Ayrıca borç, aşırı bir biçimde kullanılırsa, artık borç başvurusunun kabul edilemeyeceği bir zaman gelebilir ve daha fazla borçlanamayan hükümet son çare olarak borcun monetizasyonuna başvurmak durumunda kalacaktır. Bu durum enflasyonla sonuçlanabilir⁴ (Sargent & Wallece 1981).

Borçla finansmanla yakından ilgili bir diğer konu dışlama etkisidir. Borçlanmanın etkisinin nötr olmaması nedeniyle otoritelerin kararları özel kaynak tahsisini doğrudan etkileyecektir. Örneğin ücretler üzerinden alınan gelir vergileri yerine borçlanmaya başvurulması özel tüketimi artırabilir. Kaynakların tam

² Son yıllarda vergi reformunu ve kamusal harcamaların kısıtlanmasını temel hedef olarak belirlemeyen bir istikrar programı yapılmamıştır. Borçlanma ve para yaratma artık kamu finansmanının sürdürülebilir veya güvenilir bir kaynağı olarak görülmemektedir.

³ Amprik araştırmaların daha yoğun olduğu gelişmiş ülkelerden elde edilen delillerin yorumu zor ve sonuçlar belirsizdir.

⁴ Latin Amerika' da 1980'lerdeki enflasyon ile borç arasındaki ilişki için bkz. Jeffry .Sachs (1980) ve borcun inkarı ile ilgili koşullar ve sorunlar konusunda bkz. J. Eaton, M. Gersovitz ve J. Stiglitz 1986.

kullanıldığı bir ekonomide bu durum özel kaynakların dışlanmasına ya da cari açık artışlarına yol açabilir (W.H. Buiter 1989).

İç borç finansmanının rolü kısmen ekonomideki monetizasyon derecesine ve finansal piyasaların gelişmişliğine bağlıdır. Güney Asya' nın düşük gelirli ülkelerinin deneyimi bize nispeten karmaşık finansal piyasaların kısa bir dönemde gelişebileceğini göstermiştir. Bu, tasarrufların düzeyi ve bileşimi üzerinde etkili olacaktır. Örneğin, Hindistan'da 1950'lerin başı ile 1970'lerin başı arasında hane halkları tasarruflarının finansal piyasalara giden kısmı % 4'ten % 50'nin üzerine çıkmıştır. Vergi tahsilât maliyetleri, tüketici direnci ve kamu kâğıtlarının aşağı yukarı gönüllü niteliği veri alındığında, hükümetler, finansal piyasalar ve kurumlar izin verdiği ölçüde, borçlanma yoluna gitme eğiliminde olabilirler.

Hükümetler iç borçlanmaya, gelirleri ansızın düştüğünde ya da savunma, sel v.b. afetler halinde başvurabilirler. Böyle bir borçlanma, çok zor ve masraflı bir vergilemeyi ikame eder (Goode, 1984). Mamafih, diğer yollarda olduğu gibi, kötü günlerdeki açığın iyi günlerdeki fazlalarla finanse edilmesi mümkün olmayabilir. Politikalar oluşturulurken iç borçlanmayla ilgili ana kurallara genelde çok nadiren başvurulur (Goode, 1984). Standart ekonomik / mali perspektiften bakıldığında, hükümetleri arzu edilmeyen politika uygulamaları konusunda kısıtlamak gibi avantajları olmasına rağmen, iç borçlanmanın ciddi zorlukları da mevcuttur (bkz. Bölüm 4.5). Örneğin, bir görüşe göre borçlanmaya, tüketim harcamalarını değil yatırımlar harcamalarını finanse etmek için başvurmak uygundur, çünkü yatırımların getirisi ile borç servisi ödenebilecektir. Bu kural, bir projeyi başka kaynaklarla finanse etmenin fayda ve maliyetlerinin ayrıştırılmasını sağlayamayacaktır. Borçlanma, gelecekte daha fazla vergileme ya da daha az harcamaya yol açacağından, hükümet bu maliyetleri bugünkü vergilemeyle kıyaslamalıdır.

Dış borçlanma iç borçlanmadan farklılıklar arz eder. Zira, ülkeye, iç kaynaklara ilave olarak dış kaynaklardan mal ve hizmet sağlayabilme imkanını sağlar. Ayrıca özel yatırımlardaki yer değiştirme / dışlama azalır (dış kamu borçlanması, özel sektörün borçlanmasını zorlaştırır da). Vade sonunda borç servisi ve geri ödemeler kaynakların dışarıya çıkmasına neden olur. Yabancı borçlanmanın cazip olabilmesi için alınan kredilerin verimliliğinin (yaratacakları yeni vergi gelirlerinin yanı sıra) gelecekte borçların geri ödenebilmesi için yeterli kaynakları yaratabilecek düzeyde olması gerekir. Aşırı iyimserlik 1980'lerdeki gibi ciddi borç krizlerine neden olabilir (Sachs, 1989).

Hükümetler para basma yoluyla da harcamaları finanse edebilirler. Bu yolla haktan reel kaynak aktarırlar. Buna senyoraj adı verilir. Senyoraj parasal büyüme oranı (σ) ile parasal dengenin (M) çarpımına eşittir. Reel anlamda senyoraj (R_s)

$$R_s = \sigma \cdot M / P \quad (1) \text{ ' dir.}$$

Ekonomi büyüdükçe parasal değerlere olan talep de artacağından hükümetler, sınırlı ölçüde de olsa enflasyona yol açmadan, parasal tabanı artırarak harcamalarını finanse edebilirler. Ancak yeni para yaratma oranı, paraya olan talebin artış hızından fazla olduğunda enflasyon ortaya çıkar. Böylece enflasyon reel para dengesinin değerini düşürmek suretiyle halkın üzerine vergi koyar (bkz. M.S. Bailey 1986). Bu verginin maliyeti şöyle ifade edilebilir:

$$R_i = \pi \cdot M / P \quad (2)$$

Bu, para basma periyodunda hükümetin doğrudan elde ettiği bir gelir değildir, ancak para sahiplerinin sermaye kayıplarıdır. R_s ve R_i bazen birbirinin yerine kullanılır. Ancak bu iki değer sadece durağan durumlardaki gibi $\sigma = \pi$ olduğunda birbirinin aynıdır (O.J. Blanchard & S. Fisher, 1989). Durağan durum halinde hükümetlerin senyoraj aracılığı ile elde ettikleri kaynaklarla, halkın sermaye kayıpları arasında dönemler arası bir ilişki vardır⁵.

Bulgular, enflasyonist olmayan para finansmanının, çok kısıtlı hallerde mevcut olduğunu ortaya koymaktadır. Senyoraj, düşük enflasyonlu, istikrarlı ülkelerde GSYİH'nın % 0.5'ini oluşturur. Bu oran % 1-2'ye çıktığında enflasyon oranının da % 50'leri aştığı 1980-85 döneminde pek çok gelişmekte olan ülkede gözlemlenmiştir. Bolivya ve Arjantin'de senyoraj (1980 - 85 döneminde) GSYİH'nın sırasıyla % 4 ve % 6,2'si tutarındadır⁶.

Yüksek enflasyonun ekonomi üzerinde pek çok olumsuz etkisi mevcuttur. Ayrıca tahsilât gecikmeleri ve vergi kayıplarına bağlı olarak gelişmekte olan ülkelerde enflasyon reel vergi gelirlerini de negatif yönde etkileyebilecektir (Tanzi, 1991a). Keza enflasyon, varlıkların büyük bir kısmını para olarak tutan yoksulları daha çok etkiler. Bunlar göz önüne alındığında senyoraj ya da enflasyon vergisinin cazip bir kamu finansmanı aracı olmadığı ortaya çıkar.

Geçtiğimiz son yirmi yılda gelişmekte olan ülke deneyimlerinden çıkardığımız iki temel mesaj şudur: (1) kamu harcamalarının finansmanında vergilemeye alternatif bir uzun vadeli uygulanabilir, ciddi bir finansman aracı yoktur. Başarılı uyarılama ve makroekonomik istikrar kısa ve orta vadede yapılan kalıcı ve sağlam mali düzeltmelere bağlıdır. (Wijnbergen 1989, Blejer ve Young Chu 1989, Tanzi 1990, McKinnon 1991, World Bank 1991, Armella 1992) . Böyle mali düzeltmelerin özünde vergi reformlarını da içeren yapısal değişiklikler yatmaktadır. Vergileme bu sebeple orta ve uzun vadeye bırakılamayacak merkezi bir sorundur.

3. Kamu Gelirlerinin Kaynakları

Tüm ülkelerde kamu gelirleri çok sayıda kaynaktan ve çok değişik mekanizmalarla sağlanmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde temel gelir kaynağı, % 80 dolayında bir oranla, vergilerdir (IMF, 1989). Bölüm 3.1'de gelişmekte olan ülkelerde vergi yapıları ve vergileme düzeylerini; bölüm 3.2'de ise gelişmekte olan ülkelerde çok değişik biçimler alabilen vergi dışı kamu gelirlerini ele alacağız.

3.1 Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Yapıları ve Düzeyleri⁷

Gelişmiş ülkelerdeki vergi / GSYİH oranı gelişmekte olan ülkelerekinden daha yüksektir ve bunun ağırlığı dolaysız vergilerdedir. Vergi yapıları ülkeler arasında ciddi değişiklikler gösterir. Ülkelerin çoğu için vergileme ana gelir kaynağıdır, fakat

⁵ Konuyu basit kılabilmek için sadece halkın elindeki nakdi dikkate alacağız. Ancak enflasyonun iç borçların değerini düşüreceği de unutulmamalıdır. Bu konuda bkz. Gil Diaz 1987.

⁶ 1987 yılında bu iki ülkedeki global vergi yükü oranları sırasıyla % 5.9 ve 16.9'dur.

⁷ Bu bölüm ağırlıklı olarak Tanzi-1987 ve IMF Mali İşler Bölümünde görevli Christine Wu tarafından hazırlanmış olan veriler üzerine inşa edilmiştir. Yazarlara teşekkür ederiz. Tablo 2 metnin devamı niteliğindedir. Sanayileşmiş ve gelişmekte olan ülke deyimleri IMF sınıflandırmasına dayandırılmıştır.

bazı gelişmekte olan ülkeler, ciddi tutarda bir geliri vergilemenin dışındaki kamu gelirlerinden sağlarlar ve bu tür gelirlerin toplam gelirler içerisindeki payı gelişmiş ülkelerde görece olarak daha düşüktür. Tablo 3 vergi gelirlerinin dağılımını vermektedir.

Gelişmekte olan ülkelere ait mevcut verilerin çoğu IMF istatistiklerinden derlenmiştir⁸ (IMF, 1989). Çalışmada yer alan 82 ülkenin çoğunluğu en az gelişmiş ülke durumunda olup kişi başına düşen gelir 6000 \$'ın altındadır. Kıyaslanabilir veri elde etme zorlukları veri alındığında IMF örneğinin oldukça geniş kapsamlı olduğu ileri sürülebilir. Kişi başına gelir düzeyi 6000 \$'ın üstünde olan 21 sanayileşmiş ülke kıyaslama amacıyla çalışmaya dâhil edilmiştir. Tablo 2'de bu ülkeler için tek tek toplam vergi gelirleri ve vergi türlerinin GSYİH içindeki payları verilmiştir. Tablo 3, bu bilgiyi 5 ortalama gelir grubu için ve Tablo 4 bölgesel dağılım cinsinden (GSYİH'nın yüzdesi olarak) vermektedir. Toplam vergi gelirlerinin bölgesel bazda yüzdesel dağılımı Tablo 5'te verilmiştir⁹. Kişi başına gelir hesapları 1978 yılı ve USD cinsinden ve satın alma gücü paritesinden bağımsız bir biçimde hesaplanmıştır (böyle bir uyarılmanın etkileri için bkz. Summers ve Heston 1988, Stern 1989). Kişi başına GSYİH ya da GSMH'yı esas alan bir statik, ülkelerarası yapı kullanan sunum ise sorunlu olabilir. Buna rağmen kullanılan yöntem ve veri bazı düzenli durumlar ve farklılıklar konusunda fikir vermeye yeterlidir.

3.1.1 Vergileme Düzeyi

Tablo 2 – 4'den ortaya çıkan sonuçlar şöyle özetlenebilir: Daha yüksek bir kişi başına gelir düzeyi, daha yüksek vergi yükü oranları ile paralel gitmektedir. Ancak, tarihsel, sosyal, politik ve ekonomik yapı farklılıkları gibi faktörler de global vergi yükünün ülkeler arasında farklılaşmasına neden olmaktadır. Bu bağlamda çok sayıda çalışma global vergi yükünün belirleyicileri arasında (bkz. R.A. Musgrave 1969, R.J. Chelliah, Hassel J. Baas ve M. R. Kelly 1975, A.A.Tait, W.L.M. Gratz ve B.J. Eichengreen 1979, G. Tabellini 1985 ve Tanzi 1981, 1987 ve 1991b) vergi dışı gelirlerin payı, ithalat ve ihracat rasyoları, okur yazarlık oranı, kentleşme, borçluluk düzeyi, tarımın payı, ekonominin parasallaşması ve açıklığının altını çizmektedir.

Global vergi yükü ve kişi başına düşen GSMH arasındaki regresyon ilişkisi, 82 ülke verileriyle şöyle formüle edilebilir (parantez içi katsayılar *t* değerleridir).

$$\text{(Toplam Vergi Geliri) / GSYİH} = 5.78 + 1.84 \log(\text{kişi başı GSMH})$$

(1.02) (2.02)

$$R^2 = 0.04 \quad (3)$$

Global vergi yükü (*T* / GSYİH) ile kişi başına düşen gelir arasında zayıf fakat % 5 düzeyinde anlamlı bir ilişki mevcuttur. Çok düşük bir R^2 iki değer arasındaki

⁸ Verilerle ilgili bazı sorunlar: Yetersiz ve taraflı muhasebe sistemlerinin kullanılması nedeniyle veri güvenilirliğinin zayıflığı; vergi sistemleri arasındaki gizli değişebilirlik ve çeşitlilik; bazı vergilere ait hiç veri olmaması - örn. yerel vergiler.

⁹ Ortalama değerler 1987 öncesindeki 3 yıla aittir, bu yolla bazı dalgalanmalar düzleştirilebilmiştir.

lineer ilişkinin etrafındaki geniş bir alanda işaretli noktaların varlığını, bu da yorumların dikkatle yapılması gerektiğini gösterir. Pozitif bir katsayı kişi başına düşen gelir artışının global vergi yükü artışıyla beraber yürüdüğünü gösterir. Yani verginin artma kuvveti gelirinkinden yüksektir. Bu Musgrave'in (1959, 1969) vergi tutamağı görüşü ile uyumludur. Ekonomik kalkınma ile beraber vergi matrahı da çeşitlenmekte ve bu da vergi kapasitesini artırmaktadır (bkz. Harley H. Hinrichs 1966). Sadece yeni gelir kaynakları ortaya çıkmamakta, aynı zamanda farklı vergi türlerinin kapsamalarında da genişlemeler söz konusu olmaktadır. Vergileme yeteneği yönetsel kapasite ile yakından ilişkilidir ve bu yetenek ekonomik kalkınmayla birlikte gelişir ve resmi vergi sistemi ile reel vergi sistemi arasındaki açığı kapatır. Vergi tabanı genişledikçe, dar tabanlara yüksek oran uygulaması azalır, bu da vergilerin uygulatma gücünü ve gelirleri artırır (M. Gillis 1989a).

Örneği iki ana gruba ayırırsak şu sonuçları elde ederiz: Global vergi yükü ve kişi başına düşen gelir arasındaki ilişki yoksul ülkelerde daha güçlü iken daha iyi durumdaki gelişmekte olan ülkelerde KİT gelirleri ve doğal kaynak gelirleri ciddi bir kamu geliri kaynağıdır. Zengin 41 ülkede ise ilişki çok önemli değildir. Sanayileşmiş ülkelerde de bu ilişki zayıftır. Bu tür ülkelerde vergileme düzeyi, kalkınma düzeyinden ziyade hükümet politikalarının bir yansımasıdır¹⁰.

Sonuçta vergileme düzeyi ile kişi başına düşen gelir arasındaki ilişki çok açıklayıcı değildir. Tanzi de (1991b), 88 gelişmekte olan ülke için 1978 ve 1988 döneminde yaptığı çalışmasında global vergi yükünün ithalatın yüksekliği ve dış borçların yüksekliği ile pozitif / doğrusal, tarımın payının yüksekliğiyle ise olumsuz yönde ilişkili olduğunu tespit etmiştir. Bu üç değişken gelişmekte olan ülkeler vergi düzeyleri arasındaki farklılaşmanın yarısını izah etmektedir. Kişi başına düşen gelir küçük bir etkiye sahipken, ithalat pek çok vergi için ciddi bir vergi matrahı oluşturduğundan (gümrük, satış, ötv) ve dış borçların giderek artan geri ödemesi de borç servisi- vergi artışlarına sebep olmuştur¹¹. Tarım kesiminin payının yüksekliği ise vergilemeyi zorlaştırmaktadır.

3.1.2 Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Yapıları

Tablo 4 ve 5 incelendiğinde gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki vergi yapıları arasında ciddi farklılıklar olduğu görülür. Gelişmekte olan ülkelerin vergi gelirlerinin sırasıyla (i) % 30'u dâhildeki mal ve hizmetlerden alınan dolaylı vergilerden (GSYİH'nın % 5'i - satış vergisi ve ötv biçiminde); (ii) dış ticaret vergilerinden (GSYİH'nın % 5'i - esasta gümrük vergilerinden) ve (iii) gelirler üzerinden (toplam vergi gelirlerinin % 36'sı ve GSYİH'nın % 6'sı - esasta kurumlardan) sağlanmaktadır. Tam tersine gelişmiş ülkelerdeki üç temel vergi geliri kaynağı; (i) Gelir vergileri (toplam vergi gelirlerinin % 36'sı ve GSYİH'nın % 11'i - esasta bireysel gelirlerden); (ii) dâhildeki mal ve hizmetler üzerinden (sırasıyla % 29 ve % 9 - esasta satışlardan) ve (iii) sosyal güvenlik katkı paylarından (GSYİH'nın % 9'u) oluşmaktadır.

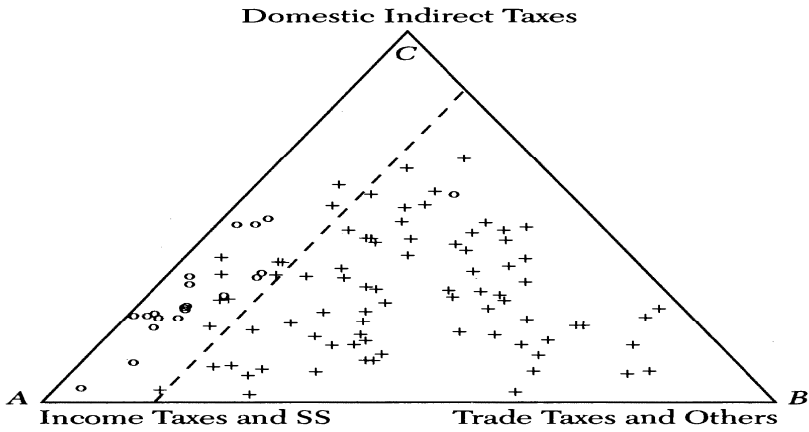
Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki bu vergi yapı farklılıkları aşağıdaki şekilde gösterilmiştir. Üçgenin üç köşesinde yer alan A, B, C sırasıyla gelirler ve

¹⁰ ABD ve Kanada'daki vergileme düzeyini, Avrupa ülkeleriyle karşılaştırmız.

¹¹ Gelişmekte olan ülkelerdeki makro ekonomik politikaların vergileme düzeyi üzerindeki etkileriyle ilgili olarak bkz. Tanzi 1988 ve 1991a.

sosyal güvenlik katkı paylarından sağlanan % 100 vergi gelirini; dış ticaret ve diğer satışlardan sağlanan % 100 vergi gelirini ve dâhildeki dolaylı vergilerden sağlanan % 100 vergi gelirlerini temsil etmektedir. BC doğrusu üzerinde yer alan bir noktada sıfır gelir ve sosyal güvenlik katkı payı geliri; AC ve AB doğruları üzerindeki her hangi bir nokta ise diğer vergiler için sıfır düzeyde vergi gelirlerini anlatmaktadır. Şekilden de görüleceği gibi sanayileşmiş ülkeler AC ekseninde ve doğrudan vergi köşesini temsil eden A köşesinde yoğunlaşırken, gelişmekte olan ülkeler dağınık biçimde ancak çoğunluk üçgenin merkezine doğru yoğunlaşmaktadırlar (her kategoriden gelen katkı üçte bir dolayındadır).

Şekil 1: Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkelerde Tiplerine Göre Vergi Gelirlerinin Dağılımı



Bölgeler: +:Gelişmiş Ülkeler

o: Gelişmekte Olan Ülkeler

(Kaynak: IMF Government Finance Statistic Yearbook (1989) ve Tablo 3)

Tablo 2 – 5'i temel alarak vergi yapıları kıyaslamasını tek tek vergiler bazında yapabiliriz.

Gelirler üzerinden alınan vergiler: Gelirler üzerinden alınan vergiler 82 örnek gelişmekte olan ülkede toplam vergi gelirlerinin % 28,9'unu ve GSYİH'nın % 5,5'ini oluşturmaktadır. Gelişmiş ülkelerde ise gelirler üzerinden alınan vergiler toplam vergi gelirlerinin % 35,8'ini ve GSYİH'nın % 11'ini oluşturmaktadır. Bireysel vergi gelirleri 360 \$'ın altındaki ülkeler haricinde tüm gelir grubundaki ülkelerde kabaca sabit ve düşük düzeyde iken, kurumlar vergisi gelirleri, gelirle çan eğrisi biçiminde bir ilişki sergilemektedir. 6000 \$ ve üzerindeki ülkelerde ise gelir vergisi büyük ölçüde kurumlar vergisini ikame etmektedir.

Bireysel gelir vergisi: Gelişmekte olan ülkelerde GSMH'nın % 2,1'i (gelişmiş ülkelerde % 8,5'i) ve toplam vergi gelirlerinin % 10,6'sı (gelişmiş ülkelerde; %

27,7) bireysel gelir vergisi biçiminde tahsil edilmektedir. Gelişmekte olan ülkeler için GSYİH ile ciddi bir ilişki söz konusu değildir. Bu ülkelerde gelir vergisi üzerindeki kısıtlar şu şekilde sıralanabilir: Gelir belirleme sorunları, idari kapasite yetersizliği, düşük okur-yazar oranı, yetersiz muhasebe teknikleri, işletmelerin takibinin zor ve böylece gelirlerin yakalanmasının güç olduğu tarım ve diğer küçük ölçekli sektörlerin yaygınlığı (kayıtdışılık) (bkz. Musgrave 1969, Goode 1984, Bird & Oldman 1990). Bu nedenlerden dolayı, gelir vergisi temelde kamu sektörü çalışanlarından ve yabancı şirketlerden toplanır. Böyle bir dar taban, vergi oranlarının yüksekliğine, bu da direnmeye neden olur (bkz. Gillis 1989a, Tanzi 1991a). Gelişmiş ülkelerde ise ücret ve maaşlı istihdam daha yaygındır, kendi işi olanları vergileme kapasitesi daha büyüktür. Bu da vergi gelirleri içinde bu kesimlerin ağırlığını artırır.

Kurumlar vergisi: Gelişmekte olan ülkelerde gelir vergisine göre daha önemli bir konumdadır. GSMH içindeki payı % 3,3 ve toplam vergi gelirleri içindeki payı % 17,8'dir. Tersine bir durum ise gelişmiş ülkeler için geçerlidir¹². Büyük şirketlerin karları iyi bir vergi kaynağıdır ve bu şirketler küçük şirket ve tüccarların genelde muaf tutuldukları resmi muhasebe tekniklerini uygulamak zorundadırlar. Kaynaktan kesme bireysel gelir vergilerinin izlenmesiyle ilgili sorunları azaltmak suretiyle tahsilâtları verimli kılar. Ancak kurumlar dar bir matrah oluştururlar, bu ise yüksek vergi oranlarını gerekli kılar ki bu da hem yatırımları caydırır, hem de vergi kaçakçılığını teşvik eder.

Dâhilde alınan mal ve hizmet vergileri: Pazarın ve üretimin olduğu her yerde alınırlar. GSMH'nin % 5,2'sini (toplam vergi gelirlerinin % 30,4'ünü) oluştururlar. Gelişmiş ülkelerde de aşağı yukarı benzer bir pay söz konusudur. Gelişmekte olan ülkelerde bu vergilerin payı giderek artmaktadır (Due 1988; Tanzi 1991b). Yerli dolaylı vergilerin GSYİH içindeki payları ile kişi başı GSYİH büyüklüğü arasında anlamlı bir ilişki yoktur ve bu vergiler tüm bölgeler için önemlidir. Zira toplam vergi gelirlerinin % 26 – 37'sini oluştururlar (tablo 5). (Bu vergilerin önemi Orta Doğu ülkelerinde daha da düşüktür : % 14,7).

Özel tüketim vergileri biçiminde belli mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerle, yerli satış vergileri gelişmiş ülkelerde eşit öneme sahipken, gelişmekte olan ülkelerde ilk grup vergiler daha ağırlıktadır. Bunun nedeni bu vergilerin yönetsel kolaylığıdır. Özel tüketim vergileri daha ziyade spesifik vergilerdir ve tütün, alkol ve petrol ürünleri gibi sınırlı sayıda mal üzerinden alınırlar¹³.

Satış vergileri: Gelişmekte olan ülkelerde GSMH'nin % 2,5'i (toplam vergi gelirlerinin % 13,8'i) civarındadır (bu ülkelerde bireysel gelir vergilerinin payları sırasıyla; GSYİH'nin % 2,1'i ve vergi gelirlerinin % 10,6'sıdır). Yani, gelir vergisinden daha büyük bir paya sahiptirler. Satış vergileri homojen değildir. 1960'lı

¹² Botswana, Kongo, Gabon ve Venezuela'da bu vergilerin GSYİH içindeki payı % 10'u aşar. 13 ülkede ise bu pay % 5'i aşar. Bu ülkeler daha ziyade ağırlıklı olarak petrol ve maden ihracatına bağımlı olan ülkelerdir ve bölgesel olarak Orta Doğu' da kurumlar vergisi en önemli vergi konumundadır (Bkz. Tablo 5).

¹³ Farklı dolaylı vergilerle ilgili ayırım için bkz. J. Kay 1987.

yıllarda Brezilya ve Kolombiya gibi bazı gelişmekte olan ülkelerde uygulanmaya başlanan katma değer vergisi (KDV) dışında başka satış vergileri de mevcuttur. KDV'ne göre idareleri daha kolay olsa da bu vergiler vergi piramidine (cascade) yol açarlar ve dikey entegrasyona neden olurlar. Böylece de vergiyi ihracat ve ithalata göre ayrı ayrı hesaplayıp teşvik ya da caydırma aracı olarak kullanmak zorlaşır¹⁴ (bkz. Ahmad ve Stern 1991, Tait 1988). Yerli dolaylı vergilerin kapsamı genelde dardır. Tanzi (1987) gelişmekte olan ülkelerin çoğunluğunda yerli dolaylı vergiler aracılığıyla yerli katma değer en fazla % 20'sine ulaşılabilirliğini tahmin etmektedir. Daha kolay bir hedef olarak ithalatın vergilendirilmesi yönünde bir ağırlıklı eğilim söz konusudur.

KDV'nin hayata geçirilmesi 20. yüzyılın ikinci yarısının en önemli olaylarından birisi olarak nitelendirilmektedir (Sijbren Cnossen 1991, s. 72). Sadece katma değeri vergilendirdiği için KDV nötr (yansız) bir vergidir. Yani malın üreticisi de kullanıcısı da üretim sürecinde aynı fiyatlarla karşılaşır. Vergileme burada nispi fiyat yapısını etkilemediğinden etkisizliğe yol açmaz. İhracata sıfır KDV uygulamak suretiyle uluslararası ticarete; ithalatları da dâhildeki aynı KDV oranıyla vergileyerek tarafsızlık sağlanabilir. Gelir canlılığı yaratmadaki avantajları, geniş tabanlı olması da KDV'nin geleceğin vergisi olacağını göstermektedir. Dolaylı vergilerin yeniden bölüşüm amaçları çok kısıtlıdır, ayrıca çoklu tarifeleri idarelerini zorlaştırır. Ancak temel gıda sıfır, lüks mallar yüksek oranda vergilendirilebilir¹⁵ (Ahmad ve Stern 1991, Tait 1988, aşağıda 4. bölüm).

Özel tüketim vergileri: Gelişmekte olan ülkelere GSMH'nin % 2,1'ini ve toplam vergi gelirlerinin % 12,6'sını oluşturan, vergi canlılığına sahip ve idaresi kolay, önemli gelir kaynaklarıdır. Bu vergilerin üzerine konulduğu mallar, az sayıda üretici tarafından, çok yüksek hacimlerde ve görece olarak esnek olmayan bir talep yapısına sahip ve kolay izlenebilen mallardır. Bu mallar içerisinde motorlu taşıtlar, dayanıklı tüketim malları, çay, kahve, kakao, içecekler, şeker gibi mallar yer alsa da, bu vergiler temelde alkol, tütün ve petrol gibi lisans kontrolü ile üretilen, fabrika, dağıtım vs. gibi noktaları vergileme açısından kolay kontrol edilebilen, tahsilâtı kolay ve maliyetsiz, vergi kaçığı çok az olan ve dışsalılıklarla mücadeleye de uygun olan mallar üzerine konulurlar¹⁶.

Dış ticaret vergileri: Gelişmekte olan ülkelere GSMH'nin % 5,1'ini ve toplam vergi gelirlerinin % 29,4'unu oluşturan önemli vergilerdir. En düşük gelirli ülkelere doğru gidildikçe bu vergilerin vergi sistemi içerisindeki ağırlıkları daha da artmaktadır. Nitekim araştırmalar ithalat vergilerinin, içeride piyasa mekanizmasının yeterince gelişmediği böylece de yeterince dâhili vergilemenin yapılamadığı küçük/yoksul ülkelere çok daha önemli olduğunu göstermektedir (tablo 3).

¹⁴ Örneğin G. Kore'de bu sorunlar nedeniyle hükümet 8 adet dolaylı vergiyi KDV ve özel tüketim vergisi ile ikame etmiştir.

¹⁵ Gelir desteği ve sosyal sistemlerin uygulanması durumunda dolaylı vergilerin farklılaştırılması argümanı sayıflar.

¹⁶ Alkol, tütün ve petrol örneklerinde olduğu gibi sigara ve içkinin zararlı etkilerinden ve petrolün kirlilik, trafik sıkışıklığı ve yol bakımı gibi dışsalılıklarından korunmak amacıyla bu mallar vergilendirilmektedir. Bu konuda bkz. David M.G. Newberry ve diğerleri 1988.

İthalat vergileri: GSYİH içindeki payı (ID / GDP), kişi başı gelir (Y), ithalatın GSYİH içindeki payı (IM / GDP) ve dâhilde alınan dolaylı vergilerin GSYİH içindeki payı (DOM / GDP) ile ilişkilendirildiğinde şöyle bir ilişki ortaya çıkmaktadır:

$$ID / GDP = 2.28 - 0.0007Y + 0.145 (IM / GDP) - 0.311 (DOM / GDP)$$

(3.64) (3.24) (12.22) (4.27)

$$R^2 = 0.68$$

Sonuç olarak, ithalat vergilerinin GSYİH içindeki payı; kişi başına düşen gelir ile ters yönlü, ithalatın GSYİH içindeki payı ile doğrusal (dışa açıklık) ve dâhili dolaylı vergilerin GSYİH içindeki payı ile ters yönlü ilişki içindedir.

İhracat vergileri: Gelişmekte olan ülkelerde GSMH'nın sadece % 0,6'sı kadar ve toplam vergi gelirlerinin sadece % 4,1 kadar bir öneme – özellikle de çok düşük gelirli ülkelerde – sahiptirler (esasta Afrika ülkeleri). Bunlar tarımı vergilendirmenin alternatif bir yolu olarak da kullanırlar (monopson devlet alıcılığına ek olarak).

Sosyal güvenlik katkı payları: Gelişmekte olan ülkelerde düşük düzeydedir. GSMH içindeki payları % 1,3 ve toplam vergi gelirleri içindeki payları % 6,2 dolayındadır. Diğer taraftan gelişmiş ülkelerde bu vergiler çok önemlidir. GSMH'nın % 8,9'u ve vergi gelirlerinin % 28,4'ü bu vergilerden oluşur. Bu durum kısmen gelişmekte olan ülkelerdeki sosyal güvenliğe verilen düşük önemi yansıtırken, kısmen de resmi sosyal güvenlik sistemiyle ilgili gelişmekte olan ülkelerdeki problemlerden kaynaklanır. Matrahları ücretler olduğundan ve ücretlerle kişi başına düşen gelir beraber hareket ettiğinden, bu vergilerin GSMH içindeki payı ile kişi başına düşen gelir artışı arasındaki ilişki pozitif yönlüdür.

Servet vergileri: Gelişmekte olan ülkelerde en düşük paya sahip olan vergilerdir. GSMH içindeki payları ortalama % 0,5 ve toplam vergi gelirleri içindeki payları % 2,6'dır. Gelişmiş ülkelerde benzer bir durum söz konusudur. Bunun nedenleri, izlenme, ölçme, idari sorunlar ve politik ve sosyal direniştir. Dışarıya kaçırılmaları, vergiden muaf varlıklara dönüştürülmeleri, kötü yönetimleri ve ciddi direniş bu vergilerin uygulanmalarını, özellikle de ölçme ve izlenmeleri açısından zorlaştırır. Bu nedenle tarhiyatlarında karnelere sıklıkla başvurulur.

3.2 Vergi Dışı Gelirler

Vergi dışı kamu gelirleri, gelişmekte olan ülkelerde kamu toplam gelirlerinin ortalama % 21'ini, gelişmiş ülkelerde ise % 10'unu oluşturur. Orta Doğu ülkelerinde bu oran, petrol gelirleri nedeniyle % 53'ü aşar. Gelişmekte olan Avrupa ülkelerinde (% 22,4) ve Asya'da (% 21,8) oranları kısmen devlet tarafından kurulmuş sanayilerle açıklanabilir.

Bu gelirler, halk bunların aslında bir çeşit vergi olduğunun farkında olmadığından, kolayca tahsil edilir. Ancak vergi dışı kamu gelirleri ülkeden ülkeye

büyük farklılıklar göstermektedir. Özellikle maden ve zirai ürünlere aşırı düzeyde bağımlı olan ülkelerde, dünya fiyatları dalgalandığında gelirler de ciddi ölçüde dalgalanır ve bu dalgalanmalar ciddi olumsuz etkilere neden olur (bkz. Newbery ve Stiglitz 1981).

Vergi dışı gelir yaratma kaynakları ve mekanizmaları çok çeşitlidir. Bizim buradaki amacımız tüm vergi dışı kamu gelirlerini ele almaktan ziyade, gelir yaratan bazı uygulamadaki gelirleri açıklamaktır¹⁷. Yürürlükteki bazı temel vergi dışı kamu geliri kaynak ve mekanizmaları şöyle sıralanabilir: (i) devlet işletmeleri, (ii) doğal kaynak tekelleri (madenler) ve (iii) tarımsal pazarlama kurulları (tarım satış kooperatifleri). Farklı olsalar da hepsi, kaynakların merkezi olarak tahsisini içeren kamulaştırılmış sanayilerde örneğin fiyatlama ve vergilemenin yerini tutar. Keza tarımsal pazarlama yönteminde çiftçiden alışı fiyatı dünya fiyatlarının altında belirlenir. Fiyatlama ve vergiler arasında bir farklılık olsa da vergileme ilkeleri kamu sektörü fiyatlamasında da uygulanır (bkz. Atkinson ve Stiglitz 1980, Newbery ve Stern 1987).

(i) Kamulaştırılmış Sanayiler:

Gelişmiş ülkelere kıyasla, gelişmekte olan ülkeler kamu gelirlerinin önemli bir kısmını, ekonomik hizmetlere ayırırlar. Bu durum, devletin doğal kaynakların, kamu kolaylıklarının, ulaştırma ve iletişim, inşaat, imalat, ağır sanayi vb. aracılığıyla büyüme ve kalkınmanın yürütücü gücü olmasının bir sonucudur. Kamu işletmelerinden sağlanan gelirler vergi dışı gelirlerin önemli bir kısmını oluşturur (kamu zararlarında olduğu gibi) ve bazı gelişmekte olan ülkelerde bunlar çok önemlidir. Böylece bir artık yaratıldığında bu şekildeki gizli bir vergileme hem yüksek idari maliyetler hem de vergi kaçırmak gibi sorunları aşarak önemli bir avantajı da beraberinde getirir. Merkezi planlamacı ekonomilerde bu daha kolayken, desantralize ekonomilerde hükümetlerin böyle bir artık oluşturularak yaratılan fonları hazineye transferi zorlaşır (gizli vergilemenin önemli ekonomik, finansal ve sosyal maliyetleri konusunda bkz. Cook ve Kirkpatrick (1988) ve Gillis (1989b)).

Kamu iktisadi teşebbüslerinin yatırılabilir fonlar yaratma konusundaki başarısızlıkları, özelleştirme tartışmalarında etkinlik konusunu ön plana çıkartmıştır. Kamu maliyesi perspektifinden bazı noktalar ön plana çıkar. İlk olarak, rekabetin mevcut olmadığı bir durumda, sadece mülkiyetin el değiştirmesi çok az kaynak tasarrufuna neden olur. İkincisi özelleştirme gelirleri kısa vadede dahi büyük bir gelir potansiyeline sahip değildir, sürdürülebilir bir kaynak yaratmazlar. Üçüncüsü, kamu maliyesi açısından temel konu özelleştirme ve sonrası vergilemeyle elde edilecek iskonto edilmiş gelirlerin, KİT'lerin fiyatlama ve karlarından sağlayacakları gelirlerden daha büyük miktarda olup olmayacağı konusudur.

(ii) Maden ve doğal kaynak gelirleri:

Yüksek görülebilirliği (visibility) ve büyük rantlarıyla madencilik sektörü önemli bir gelir kaynağıdır. Hükümetler bu tür rantları ortaya çıkarmak için royalty, mülk / servet vb. vergilemesi, kurumlar vergisi ve doğrudan monopol kontrolleri gibi bazı yöntemler kullanırlar. Kullanılmakta olan yöntemleri ya da alternatifleri belirleyen faktörler, ulusal maden sanayinin gelişmişlik düzeyi, yönetsel konular, kamu – özel

¹⁷ Ayrıca vergi dışı kamu gelirlerinin amacı sadece gelir yaratmak değildir.

sektör etkinliği konusundaki değer yargıları, milli güvenlik ve pazarlık gücü gibi faktörlerdir.

Petrol söz konusu olduğunda, sanayi geliştikçe hâsıla ve vergileme aracılığıyla kar paylaşımından hükümet kontrollü monopollere doğru bir eğilim söz konusudur. Örneğin Venezüella'da 1948'de kar % 50 - % 50 paylaşıldı. 1969 – 1978 döneminde karın % 85'i kurumlar vergisi biçiminde aktarılırken 1978'de sanayinin tamamı kamulaştırıldı. Endonezya'da ise karma bir yöntem uygulanmıştır. Çoğunluğu, yabancı petrol şirketleri ile Pertamina adlı devlet şirketi ortak yönetmişlerdir. Hâsılanın % 85'inin Pertamina'ya devri zorunludur. Diğer maden vergileri ile birlikte ele alındığında bu operasyonların % 85 oranında bir kurumlar vergisine denk düştüğü görülür. Gelir yaratma anlamında, rant elde etmenin bu yolunun diğerine üstünlük sağladığı ileri sürülemez. Hem teorik hem de pratik uygulamalar, tüm rantın kurumlar vergisi ile hali hazırda vergilemesinin kamusal monopole doğru kayma eğilimini yavaşlattığını ortaya koymuştur.

(iii) Zirai Pazarlama Kurulu (Tarım Kredi Kooperatifleri):

Pek çok gelişmekte olan ülkede tarım en büyük sektördür ve vergilemesi problemlidir. Bazı ülkelerde ZPK'lar aracılığı ile gelir yaratılır. Hükümet monopson alıcı gibi davranır (üretici kapı çıkışı fiyatları dünya ya da tüketici fiyatlarının altında belirlenir). Kar marjı, nakliye, stok ve dağıtım maliyetlerini aşacak şekilde belirlenir. Bu sistem bir ticaret vergisi gibidir. Sıklıkla çiftçi fiyatlarındaki istikrarı korumanın bir aracı olarak uygulanır. Ancak çoğunlukla, sadece birkaç mal – kakao, yağ, pamuk, fındık – bu yolla vergilendirilir. Düşük fiyat politikası üretimi caydırdıkça kayıt dışılığı ve kaçakçılığı artırabilir. Bu yolla sağlanan gelir, örneğin Afrika ülkelerin toplam kamu gelirlerinin % 40'ına kadar çıkabilmiştir.

4. Teori ve İlkeler

Vergi analizleri için kritik öneme sahip, ancak standart vergi modellerinde yer almayan ve sadece gelişmekte olan ülkelere ait bazı özellikler söz konusudur. Bunlar; vergisel araçların kısıtlılığı, bu araçların kısıtlı kapsamları, kaynak yetersizliği ve kötü yönetim, farklı kurumsal ve sektörel yapılar, piyasa fonksiyon türlerinin çeşitliliği gibi özelliklerdir. Bunlar birçok açıdan vergilemenin gelişmekte olan ülkelerdeki etkilerini daha iddialı ve ilginç kılar.

Bu bölüm, teknik olmaktan ziyade, formel / şekli modellere ve vergilemenin ekonomik teorisinin sonuçlarına dayanır. Formel modeller kolay yönlendirilebilmeleri açısından basit olmalıdır. Bunun anlamı modellere idari problemler ve politik baskıların dâhil edilmemesidir. Ancak bu konuların önemli sorunlar olduğunu vergiciler iyi bilirler. Diğer yandan, idari ve politik problemlerin açık bir şekilde politika analizlerine katılabilmesi çok zordur. Biz burada teorik modellerin bakışlarını süzüp, bunları, idari problemler, politik baskılar vb. daha az şekli olanlarla birlikte değerlendireceğiz. Böylece iki bakışla birlikte sonuçlara ulaşacağız.

Önce 4.1.'de vergilemenin pozitif teorisini ele alacağız. 4.2'de vergilemenin normatif analizine başvuracağız. Tarım gelişmekte olan ülkelere çok önemli bir yere sahip olduğundan, bu sektörün vergilemesini 4.3'te özellikle ele alacağız. 4.4'te vergilemenin ekonomi politikasına yer vereceğiz. Vergilemenin, ekonomik ajanların menfaatlerine nasıl hizmet edecek şekilde kullanıldığını göreceğiz. Son olarak

4.5’de statik vergi analizinin dinamik temelde ele alınmasıyla ilgili problemleri tartışacağız.

4.1 Vergilemenin Pozitif Teorisi

Gelişmekte olan ülkeler için önerilen vergi analizleri ile gelişmiş ülkelerin vergi analiz araçları temeller ve model yapıları başta olmak üzere bazı açılardan farklılaşır. Bu kısımda bu farklılıkların üzerinde yoğunlaşacağız. Diğer taraftan, pek çok ilke, metot ve model unsurları hem gelişmekte olan ülke hem de gelişmiş ülke vergi analizlerinde kullanılmaktadır. Her iki grup için de geçerli olan ancak gelişmiş ülkelerde temel vergi araştırma konuları olan, vergilerin işgücü arzı, risk alma, tasarruflar, kurumsal sektör üzerindeki vergi yansıması gibi konular gelişmekte olan ülkelerde meselenin özünde yer almazlar (gelişmiş ülkelerdeki araştırmalar için bkz. Atkinson ve Stiglitz 1980, Kay ve King 1986 1986). Çünkü gelişmekte olan ülkelerde bu konulara ait yeterli veri bulmak ciddi bir sorundur. Daha ziyade bu ülkelerde teorisyenler, dolaylı vergilerin etkileri ve kamusal fiyatlandırma kararları üzerinde yoğunlaşırlar. Bu vurgu farklılığı gelişmekte olan ülkelerde vergilerin 2/3’ünün dolaylı, gelişmiş ülkelerde ise 2/3’ünün sosyal güvenlik katkı payları dahil dolaysız vergilerden oluşmasından kaynaklanır. İkinci grup açısından böylece işgücü arzı ve tasarruflar üzerindeki vergi etkilerini araştırmak daha anlamlıdır.

Vergi analistlerinin gelişmekte olan ülkeler için kullanabileceği bazı araştırmalar, gelişmekte olan ülkelerin vergilemeyi etkileyecek bazı temel yönleri üzerinde durmuşlardır (bkz. Newbery 1987a s. 167, Sah ve Stiglitz 1987 s. 428–429, Shah ve Whalley 1991, tablo 11. 4). Bunlar: (i) Birincil sektörün önemi, (ii) düalizm – geleneksel sektördeki ekonomik ve sosyal örgütlenme modern kapitalist girişimlerden farklı olabilir. (iii) işgücü piyasasının segmentasyonu. (iv) sermaye piyasalarının fragmentasyonu. (v) çok fakir çoğunluk, çok zengin azınlık. (vi) çok sayıda kobinin varlığı (vii) yetersiz eğitim (viii) kotalar başta olmak üzere dış ticaret sapmalarının yaygınlığı. (ix) izin, ruhsat ve karne gibi planlamalar. (x) kamu sektörünün büyüklüğü. (xi) yaygın yabancı mülkiyet (xii) zayıf yönetsel kapasiteler. (xiii) yaygın yolsuzluk ve (xiv) ciddi düzeydeki kaçakçılık. Yukarıda tanımlanan özel durumların bazılarında kısıtlı enformasyon önemli rol oynar. Ticaret ve planlamadaki fiziki kontrollerin yaygınlığı dar bir sanayi tabanıyla birlikte oligopollere, rantlara ve rant arayışlarına yol açabilir. (Bu konuda ilave olarak bkz. Newbery ve Stern 1987, Javad Khalizadeh- Shirazi ve Shah 1991 ve Ahmad ve Stern 1991).

Vergi analizinin önemli bir amacı vergi reformundan ya da vergi değişikliklerinden kimin ne kadar kazanıp ya da kaybettiğini belirlemektir. Bu genellikle “verginin yükünü kim taşır?” ve “verginin yansıması nedir?” sorularıyla gündeme gelir (bu konuda bkz. Atkinson 1990). Yük ve yansıma kavramları ile ilgili iki sorun mevcuttur. Birincisi, vergili durum ile vergi sıfır durum arasındaki çelişkidir. Sıfır vergilemenin, oransal bir vergileme ile ikame edilerek karşılaştırma yapılması daha ziyade yapay kalır, zira bu oransallığı sağlayacak olan sistem mantıklı bir şekilde tanımlanamaz. İkinci olarak yansımanın, bir verginin belli bir zamanda ve belli varsayımlar çerçevesinde ele alınarak analiz edilmesi gerektiği düşüncesi yaygındır. Böyle bir yaklaşım yanıltıcı olabilir, zira böyle bir vergisel değişikliğin ekonomi üzerindeki etkilerine ilişkin tahminler modelin ekonomik birimlerin davranışları, piyasaların yapısı, sistemdeki diğer vergilerin etkilerini

içerecek biçimde, bütünü dikkate almalıdır. Yansıma bazen faydalı bir başvuru kaynağı olsa da şekli analizler söz konusu olduğunda tehlikelidir. Bu nedenle biz burada problemi vergi reformundan kazananlar ve kaybedenlerin analizi olarak sunmaktayız. Farklı varsayımlardan yola çıkarak ortaya çıkacak farklı vergisel etkilere ait örnekler için Shah & Whalley (1991)'in hazırladığı tabloya bakılabilir.

Gelişmekte olan ülkelerde uygulanan genel denge modellerinde vergisel değişikliklerin etkilerinden türetilen sorulara üç türlü yaklaşım vardır. Bazıları (örn. Sah ve Stiglitz 1987, C. Heady ve P. Mitra 1987, A. K. Dixit ve Ster 1974) 2 ya da 3 sektörlü ve şeffaf analitik bir yapıya sahip genel denge modellerini kullanırlar. Burada, farklı elemanların bir formülasyon içerisinde katkılarının ölçülmesi anlamında vergisel değişikliklerin etkileri irdelenebilir. İkincisi açık fonksiyonel formlar kullanarak bu çeşit bir modelin kalibre edilmesi girişimleri söz konusudur (örneğin, A. Braverman, J. Hammer ve C.Y. Ahn 1987, ya da Newbery 1987b). Üçüncüsü ise hesaplanabilir genel denge modelleridir (CGE). CGE modelleriyle ilgili olarak çok sayıda örnek vardır (uygulama için örn. J. B. Shoven 1983, Shoven ve Wjhalley 1984, S. Robinson 1989, Kemal Derviş, Mello ve S. Robinson 1982) ya da ülke çalışması için T.J. Kehoe ve J.S. Pache (1983)- Meksika). Tipik olarak, üretim fonksiyonları sabit ikame esnekliğine sahip (CES), faktör piyasaları mükemmel ve tercihler standarttır. Modeldeki sabit parametreler belli bir veri yıl için milli muhasebe yapısıyla uyumlu olarak seçilir. Politik değişkenler değiştirilir ve yeni denge hesaplanır. Değişikliğin yararlı olup olmadığını değerlendirebilmek için hane halkı faydaları vergi öncesi ve sonrasında karşılaştırılır. Son dönemlerde fiyat katılıkları ve piyasa dışı temizlik konusu üzerinde yoğunlaşma söz konusudur (Shah ve Whalley 1991 ve Kehoe ve Serra- Puche 1983).

Biz kendimizi özet yorumlarla sınırlandırıyoruz. İlk olarak CGE modelleri çok sayıda parametre gerektirir ki, bunların birçoğu dışsaldır. İkinci olarak, duyarlılık analizlerinin kapsamı dardır. Böylece, ikame esnekliğini değiştirmek çok kolaydır, ancak bir sektörün ya da piyasanın kurumsal yapısını değiştirmek ciddi çalışma gerektirir. Üçüncüsü, (ilk ikisi ile ilişkili) cevapları tespit ederken çok önemli durumdaki varsayımların rolünün belirlenmesi kolay değildir. Dördüncüsü, tüketim tarafıyla ilgili verilen detaylar gerekli olan düzeyin altındadır. Bu, kazanan ve kaybedenlerin tanımlanmasıyla ilgilidir (tipik olarak 20 veya benzer hane halkı grubu 5 ya da 10 hane halkı araştırılması ile karşılaştırıldığında- Atkinson ve H. Sutherland 1988). Olumlu yanları ise bu modellerin açık, net ve esnek olmasıdır. Ayrıca, birçok bağlamda modeller, zaruri bir genel denge fenomeni olarak faktör fiyatları değişimleri ile tahminlere izin verirler.

4.2 Normatif Vergi Teorisi

Normatif vergi teorisi, vergi sistemindeki değişiklikleri değerlendirmek için vergisel değişikliklerin etkileri ile ilgili pozitif teoriyi bu etkilerin değerlendirilmesindeki etik kriterlerle birlikte ele alan bir teoridir. Normatif argümanların çoğu ekonomik etkinlik kriteri, eşitlik ve gelir yaratma arasında bir dengeyi içerir. Bu açık ekonomik analizin kendisi idari, politik, anayasal ve diğer ilgili kısıtlar veya amaçlara karşı dengelenmelidir. Bu kısımda asıl olarak iktisadilik kriteri üzerinde duracağız.

Optimal vergi teorisi iktisadilik kriterini tek bir hedefte bütünleştirir ve çeşitli kısıtlar altındaki en iyi vergi sistemini bulur. Amaç genellikle sosyal refah

fonksiyonu (SRF) kullanılarak açıklanır. Bu fonksiyonun kendisi hane halkının reel gelirine ya da faydasına dayanır. Eğer bir hane halkı kazanırken başka hiç kimse kaybetmezse sosyal refah fonksiyonu bir iyileşme gösterir. Böylece temel olarak etkinliği bünyesinde barındırır. Daha da ötesi SRF, tüm analizin özünü oluşturacak bir biçimde etkinlik ve adalet arasındaki ödünleşimi bütünleştirir. Daha açık bir ifadeyle SRF, $W(u^1, u^2, u^3, u^4, \dots, u^H)$ u^h , h. kişinin faydasını anlatmaktadır. Hane halkı 1'den ΔY kadar bir gelir hane halkı 2'ye transfer edildiğinde (eğer başka etkiler yoksa) bu refahı $(B^2 - B^1) \Delta y$ kadar değiştirir. Burada B^h (h) hane halkının marjinal sosyal faydasıdır. Genelde bölüşümsel değer yargılarını B'lerin spesifikasyonu olarak düşünmek faydalıdır. Şüphesiz teori, B'lerin nasıl empoze edildiği ile ilgili değildir. Teori geçici B'ler seti için politikaları nasıl uygulamak gerektiğini (ya da SRF için) gösterir. Dolayısıyla normatif vergi analizinin temel mantığını verir.

Biri, diğer vergi önlemlerinin üzerinde optimizasyon sağladığında, vergi araçlarının kendileri ve ekonomi modeli, analizin kolayca kontrol edilebilmesi için oldukça basit oluşturulmalıdır. En gelişmiş optimal vergi modelleri optimal mal vergilemesi (ki her bir mal için tek bir basit doğrusal vergi oranı mevcuttur) ve optimal gelir vergilendirmesidir (öyle ki genellikle tek bir gelir kaynağı vardır, ancak bu gelire uygulanan vergi oranı doğrusal olmayacaktır. Örnek uygulama için bkz. Newberry ve Stern 1987) Özellikle ilginç modeller ise optimal mal vergilemesi ile optimal gelir vergilemesini bütünleştiren eden modellerdir.

Optimal vergi modelleri ile ilgili daha fazla detaya girmeyeceğiz. Bu modellerden doğan vergi analizi ve vergi tasarımı ile temel ilkeleri kısaca tartışacağız. Bunlar, gelişmekte olan ülkelerdeki vergi analizleri için önemlidir. Bu ilkelerin hepsi literatürdeki spesifik sonuçlara ve teorilere dayanır (bkz Ahmad ve Stern 1989, 1991 ve Newberry ve Stern 1987).

- i) Gelir yaratma ve kaynak transferinde, mümkün olduğunca, götürü vergi ve transferler ya da bunlara en yakın olanlar kullanılmalıdır. Bunun örnekleri, arazi vergileri (arazi iyileştirmesini caydırıcı olsa da) ve transferler ya da hane halklarının demografik yapısıyla ilişkilendirilmiş sübvans edilmiş karnelerdir (rations / aile büyüklüğü ve tasarruflarla ilgili teşviklerin dikkate alınması gerekse de). Götürü vergilemenin uygun bir şekilde ilgili kriterlerle ilişkilendirilebileceği başka örneklerle rastlamak kolay değildir. Baş vergileri örnektir, ancak bölüşümsel etkiler açısından bu vergiler cazip değildir.
- ii) Vergi sisteminin bütününde neler olduğuna bakılmaksızın bir vergi aracı setine odaklanmak yanıltıcı olabilir. Örneğin yeniden bölüşümü gelir vergisine ve gelir yaratmayı dolaylı vergilere bırakmamalıyız. Her iki vergi de bölüşümü, kaynak tahsisini etkilerken gelir yaratırlar. Ayrıca bir vergi setinin rolü ya da varlığı diğerininkini kuvvetli bir şekilde etkiler (örnekler için (vi) nolu ilkeye bakınız).
- iii) Dolaylı vergilemenin odağı nihai tüketim olmalıdır. Yani özel bölüşümsel nedenler var olmadıkça ya da nihai malların vergilemesinde bir zorluk olmadıkça ara malları vergilendirilmemelidir. Aynı durum tarifeler için de geçerlidir. Bu vergiler sadece sanayiye korumak için daha iyi bir yol yoksa kullanılmalıdırlar. Koruma sağlamada transferler, kotalara göre daha avantajlıdır. Mamafih, bunlar aynı maldan alınan bir tüketim vergisiyle finanse edilen üretim sübvansiyonu gibi işlev gördüğünden, öğrenme

sürecindeki bir sanayiye yardım etmenin en iyi mali yöntemi olarak kabul edilmezler. Gelir sağlama gibi nedenlerle, çok az vergi tutamağına sahip ülkelerde kısa ya da orta vadede transferlerin ortadan kaldırılması mümkün değildir. Ancak, nihai mallardan elde edilen vergi gelirleri arttıkça (örneğin KDV ile) transfer azaltılmalıdır. Kısa dönemde kotaları tarifelere ikame etmek tercih edilebilir, öyle ki kotalardan elde edilen rantlar bunları dağıtan ya da alanlardan ziyade doğrudan hükümete gider.

- iv) Kamu sektöründeki fiyatlar, dolaylı vergilerdeki aynı prensiplere göre belirlenmelidir: Ara malları için fiyat marjinal sosyal maliyete eşitlenmeli (iii'teki durum hariç) ve nihai malların vergilemesi için marjinal sosyal maliyet artı bir öge/element fiyata eşitlenmelidir.
- v) Sanayinin gelişmesi için uygun mikro ekonomik kriter, marjinal hasılanın gölge fiyatlarındaki karlılıktır. Efektif koruma oranları ve yerli kaynak maliyetleri gibi diğer göstergelere sadece bunlardan tüketilen politikalar gölge fiyatların kullanımı ile ilgili politikalarla çakıştığında güvenilecektir. Benzer bir şekilde, tekdüze korumaya doğru kaymak için, tarife düzenlemeleri yapmak gibi göstergelere dayalı bir reform da yanlıştır.
- vi) Kapsamı genişletilmiş eğitim veya emeklilik planı gibi, politika önlemlerinin maliyeti, piyasa vergi gelirlerinden ziyade gölge vergi gelirleri anlamında ele alınmalıdır. Gölge gelirler, piyasa fiyatları ile gölge fiyatlar arasındaki fark olarak tanımlanan gölge vergilerle ilişkilendirilir. Örneğin, eğer üretici fiyatları gölge fiyatlara eşitse; gölge üretici vergileri sıfırdır, gölge tüketici vergileri de fiili mal vergilerine eşittir ve gölge vergi gelirleri ve piyasa vergi gelirleri çakışır.
- vii) Dolaylı vergiler etkinlik ve eşitlik arasındaki ödünleşim tarafından yönlendirilmelidir ve gelirin yeniden bölüşümü için işlevsel programların yokluğunda, dolaylı vergilerin tekdüzeliği lehine teorik bir varsayım mevcut değildir. Eğer Engel eğrileri doğrusal ve hane halklarının demografik yapıları arasındaki farklılıklar pozisyonu kaydırıp Engel eğrilerinin eğimini değiştirmezse ve eğer evrensel ve optimal bir bağış seti mevcutsa (örneğin hane halkı yapısına göre transferler), oransal mal vergileri optimaldir. Eğer bu varsayımlardan herhangi birisi başarısız kalırsa, dolaylı vergiler, malların yoksulların tüketiminde görelî olarak daha önemli olup olmadığını dikkate almak için tekdüzelikten uzaklaşmalıdır (bu mallar üzerindeki düşük vergileme lehine yumuşatma yapılarak).
- viii) Dışsalılıklar, vergileme için temel oluştururlar. Bunlar kara yolu ulaştırması, enerji tüketimi, tütün ve alkoldür. Birinci en iyinin geçerli olmadığı durumlardaki analizlerde yer alan diğer vergilerde olduğu gibi, başka yerlerdeki gelir dağılımı ve gelir etkileri (sadece marjinal dışsalılık maliyetleri değil) vergi değerlendirilmesine dahil edilmelidir.
- ix) Kurumlar vergisi konusundaki teorik argüman da zayıftır. Bu vergi, kişisel gelirleri vergilemenin bir aracı olarak görülmelidir ve analizi kişisel gelir vergisiyle yakından ilişkilendirilmelidir.

Bu sonuçlar teorik literatürdeki temel önermelere dayanır. Hemen hemen tamamı doğrudan geçerlidir. Mamafih, bunlar günümüzde uygulanan birçok politikaya ve sağduyuya dayalı önermelere karşıdır. Sıklıkla etkinlik bazında oransal vergilerin tekdüzeliğinden söz edilir (bkz. (II) ve (VII) nolu ilkeler). Bu argüman yetersizdir,

zira gelir ve diğer ilgili kısıtlara bağlı olarak etkin olan birçok vergi seti mevcuttur (örneğin, götürü vergilerin yokluğu). Eğer kriter olarak adaleti etkinliğe dahil edersek, vergileme ve transfer aracılığıyla gerçekleştirilen gelirin yeniden bölüşümü yeterince güçlü olmadıkça tekdüze verginin cazip olmadığını görürüz. Vergileme ve transfer sistemleri ne denli etkinsiz ise mal ve hizmet vergilerinin tekdüzeliği (uniformity) o denli geçersiz bir argüman olur.

(v) ve (vi) ilkeler çerçevesinde kısa analitik tartışmanın ötesinde temel ilkeleri tartışmayacağız. Bunlar iki açıdan diğer ilkelerden farklılıklar gösterir. Önemli bir analitik kavram uygulamaları ki bunlar sosyal fırsat maliyeti ya da gölge fiyatıdır. Ayrıca optimaliteden ziyade iyileştirmeye (reform) ilgilidirler. Bu noktadaki ayırım şudur; optimalite analizi en iyiyi bulmayı içerirken, reform analizi başlangıç noktasından bu yana ki ilerlemeleri bulmakla uğraşır. Analitik olarak iki yaklaşımın birbiriyle yakın ilişkili olduğu açıktır. Zira optimum, yararlı bir reformun mümkün olmadığı bir durumu anlatır. Kamusal bir araçtaki ilerleme/gelişme (ration/karne, vergi, sübvansiyon ya da kota) öncelikle değişikliğin hane halklarının doğrudan refahı üzerindeki etkisine ve sonrasında net talepteki teşvik edilmiş değişikliklerin gölge fiyatları cinsinden maliyetleri düşülmesiyle hesaplanabilir. Örneğin emeklilerin maaşında bir artış hedefliyorsak, bunun net sosyal faydası emeklilere giden gelirin sosyal değerinden emeklinin talebindeki artışların gölge fiyatlar cinsinden maliyetini çıkartarak hesaplanabilecektir. Eğer sonuç pozitif çıkarsa, emekli maaşı artan bir sosyal ilerlemedir. Optimalite kuralı gereği bu sonucun sıfır çıkması gerekir. Zira sosyal refah maximumdur. Analitik olarak bu yaklaşım, (vi) ilkedeki mevcut gölge vergi gelirlerini içeren yaklaşımla aynıdır.

Kendi rehber ilkelerimizi oluştururken kullanmadığımız bir kavram ‘kamusal fonların gölge fiyatları’ kavramıdır¹⁸. Bizim değerlendirmemizde bunun sınırlı bir faydası söz konusudur. Kabaca kavramın; ilave gelir yaratmakla ilgili olarak ortaya çıkan ek kayıpları yakalamak için ortaya atıldığı söylenebilir. Bu kayıplar şu anlamdadır: Bir Dolar’lık kamusal gelirin maliyeti bir Dolar’dan fazladır. Bazı zorluklar söz konusudur. İlk olarak, gölge fiyat veya kamu geliri kısıtı konusundaki Lagrange çarpanı, modelin temel ekonomik yapısından ziyade problemin nasıl formüle edildiğine bağlı olacaktır (bkz. Dreze ve Stern 1987). Örneğin birçok genel denge modelinde kamu geliri kısıtı hiçbir şekilde yer almaz (Walras Kanunu). İkincisi, gölge fiyatların uygun bir şekilde bu kısıt üzerindeki Lagrange çarpanı olarak tanımlandığı modellerde dahi düzeyi ve daha da önemlisi gelirin marjinal özel faydasıyla ilişkili sayısal seriye (numeraire) bağlı olacaktır. Öyle ki diğer numeraire birimin altında veya üstünde de olsa dikkatli yorumlanmalıdır. Üçüncüsü, vergiler optimal olarak konulmıyorsa, uygun olarak tanımlanan marjinal ek kayıplar negatif olabilir. Örneğin eğer ağır bir şekilde vergilendirilen mallara olan talepte bir ikameye neden olursa, dolaylı vergideki küçük bir artış ciddi miktarda gelir yaratabilir. Dolayısıyla da bir birim gelir yaratmak için katlanılan refah kaybı küçük olabilir. Gerçekte götürü vergileme ile gelir yaratılmasındakinden daha küçük olabilir. Dördüncüsü, kamusal fonların yüksek gölge fiyatları yüksek sosyal iskonto oranları lehinde bir argüman olarak sıklıkla kullanılır. Bu argüman, sosyal iskonto oranlarının, analiz edilen projelerin yapılarının ve kamusal fonların gölge fiyatlarındaki zamanı aşan hareketlerin dikkatli bir şekilde tanımlanmasını gerektirir

¹⁸ Son dönemlerdeki faydalı bir çalışma için bkz. C. L. Ballard ve D. Fullerton, baskıda.

(bkz. Dreze ve Stern 1987). Böyle bir ihtimama nadiren rastlanır (bu tür fonların maliyetleri için bkz. Ahmad ve Stern 1991).

4.3 Tarımın Vergilendirilmesi

Gelişmekte olan ülkelerde tarımın vergilendirilmesi konusunun neden özellikler arz ettiğini ve bunun standart bir rekabetçi modelde herhangi bir üretim faaliyetinin vergilendirilmesinden neden farklı olduğunu açıklayan çok sayıda faktör söz konusudur.

İlk olarak, gelişmekte olan ülkelerde istihdamın $\frac{1}{2}$ 'si ile $\frac{3}{4}$ 'ü; hâsılanın $\frac{1}{4}$ 'ü ile $\frac{1}{2}$ 'si tarımdan sağlanmaktadır. İkinci olarak, tarımın vergilendirilmesinde kullanılan vergisel araçlar konusunda ciddi kısıtlar vardır. Özellikle, üretim ve satışlar hane halkları arasındaki işlemlerle gerçekleştiğinde ya da kayıt dışılık söz konusu olduğunda böyle işlemleri vergilendirmek imkânsız bir hal almaktadır. Üçüncüsü, tarımla belirlenmiş olan kırsal bir işgücü piyasası ekonominin bütünündeki işgücü piyasasıyla doğrudan ve dolaylı etkileşim içindedir. Dördüncüsü, su, gübre, elektrik gibi zaruri girdilerin tek veya ana unsuru hükümetlerdir. Öyle ki hükümetin fiyatlama politikası üretimin vergilendirilmesine entegre edilmelidir. Beşincisi, mevcudiyeti, fiyatı ve dağıtımı açılarından gıda malları üretimi, refah için o denli önemlidir ki tüm hükümetler fiyatı, kalitesi ve güvenliği anlamında sorumluluk almak ihtiyacı hissederler. Tüm bu özellikler tarımı, 4.2'de tanımladığımız normatif vergi teorisi açısından önemli bir konuma getirir ve buradaki özelliklere has bir ihtimamı gerekli kılar. Tarımın hem istihdam hem de hâsıla üzerindeki bu önemi genel denge modelini ön plana çıkartır ve böylece vergi yansımaları konusundaki vurgulara dikkat çeker. Bu vurgulardan dördü çok önemlidir:

- Ülke içinde ki gıda işlemlerinin vergilendirmesinin zorlukları (öyle ki tüketici sübvansiyonları çiftçilerden alınan vergiler ve tersi gibi işlem görürler);
- Zirai ürünlerin arz ve talep esneklikleri;
- Kırsal işgücü piyasasında ortaya çıkan etkiler (örneğin, kırsal ücretlerdeki değişiklikler kentsel ücretleri etkileyebilir).
- Çiftçilerin teknolojiye erişiminde standartların olmaması (öyle ki belli girdilerin vergilendirilmesi ya da sübvansiyon edilmesi kuvvetli bölüşümsel etkilere yol açabilir).

Tarımsal vergilendirmenin en açık ve en önemli yöntemi arazi vergisidir (land tax). Gelişmekte olan ülkelerde toprak bölüşümü adaletsizdir ve toprağın arz esnekliği yoktur. Görülebilir, taşınamaz ve servetin iyi bir göstergesidir. Etkin arazi vergilemesi dikkatli arazi kayıtlarını gerektirir. Diğer vergi matrahlarının tespitinde karşılaşılan zorluklarla karşılaştırıldığında bu prensipte zorluk oluşturmaz (toprak sahipleri toprakların yasal bir kimliğe kavuşturulma hususunda gayretlidirler). Eşitlik, etkinlik ve yönetsel açılardan araziler, tarımın vergilendirilmesinde doğal bir matrah olarak D. Ricardo ve Henry George tarafından savunulmuşlardır.

Arazi kalitesi konusunda sorunlar mevcuttur. Potansiyel gelire bakarak bu ölçülebilir. Pakistan gibi bazı ülkelerde kaliteye bağlı kayıtlar tutulmuştur (Ahmad ve Stern 1991). Ancak bu başka sorunlara yol açar: İşlenmiş / iyileştirilmiş bir arazi esnek bir arza sahip midir? Cevap genelde olumsuzdur. Bu noktada etkinlik bağlamında arazi vergisinin cazibesi azalır. Diğer bir dezavantaj ise arazi vergisinin,

hâsıla üzerinden alınan bir vergiyle kıyaslandığında hükümet ve çiftçi arasında bir ortak sigortayı içermemesidir (bkz. K. Hoff 1991).

Arazi vergisinin bir bütün olarak çekiciliği dikkate alındığında bu sorunlar küçük bir öneme sahiptir. Toplam vergi gelirleri içindeki payının azlığı (bkz. bl.3.1) ve zaman içinde azalması bu tür vergilemeye karşı sert ve efektif direnişle açıklanmaktadır (bkz. Skinner 1991 ve bl. 5.3).

Girdi ve hâsıla üzerinden alınan vergiler arazi vergisini ne ölçüde ikame edebilir? Açıkça eğer tüm hâsıla ve girdilerin fiyatları aynı oranda azaltılırsa bu oransal bir arazi vergisine eşit olur. Bu bir hâsıla vergisini ve girdi sübvansiyonunu içerir. Ancak böyle bir birleşim mümkün değildir. Çünkü işgücü bu yolla sübvansile edilemez. Böyle bir girişim teşvikleri girdilere doğru saptırır. Mamafi, bu örnek vergi birleşimlerinin etkilerinin dikkatle analizini gerektirir.

Tarımın vergilendirilmesinde diğer olasılıklar tarımsal gelirlerin vergilendirilmesi ve ihracatın vergilendirilmesidir. İlkinde gelirin ölçülmesinde idari zorluklar söz konusudur. İkincisi Gana'da kakao ve Pakistan'da pamukta olduğu gibi oldukça yaygın bir uygulamadır. Ancak bazı tarımsal ürünlerin arz esnekliklerinin oldukça yüksek olduğu gerçeği veri alındığında ihracatın vergilendirilmesi sapmalara yol açabilir (Newbery 1987a, 1987b). Arz esnek değilse, ihracat vergisi tıpkı arazi vergisi gibi işlev görür. İhracat ürünleri zengin çiftçilerce yapılıyorsa ters/olumsuz bölüşümsel etkiler de ortaya çıkmaz.

Ortaya attığımız farklı yöntemler bizi şu sonuçlara götürür: Hâsıla, vergilemesine ait potansiyel reformlar, kamusal arz, girdilerin fiyatlanması ve girdilerin sübvansiyonu ve vergilendirilmesi, gelir yaratma, etkinliği artırma ve bölüşümü iyileştirme hususundaki iyileştirmeler yaratabilir. Genel denge yapısının çok önemli olduğu böyle bir durumda tarımsal vergiyi tek başına alarak incelemek yanıltıcı olur (Brawerman, Hammer ve Ahn, 1987 ve Newberry 1987b) .

4.4 Politik Ekonomi

Son yıllarda gelişmekte olan ülkelerdeki kamusal politikalar alanında 'rant kollama' konusuna ciddi bir ilgi söz konusudur. Tarife, kota gibi politikalar belirli birey ya da grupların gelirlerini artırır. Bu tür insanlar ya da gruplar rant kollayacak politikalar uygulanmasını sağlayabilmek için kaynak ayırırlar (bkz. 5.3). Böylece bu tür politikaların tasarlayıcıları ya da yöneticileri kendi uhdelerindeki uygulamalardan kendilerine fayda sağlayacak sistemleri tercih ederler ve ciddi kazanımlar sağlarlar. Bu tür bir yaklaşımda, politika, kendi öz çıkarı için davranan ajanlarca kısmen belirlenen içsel / bağımlı bir unsura sahiptir.

Rant kollama teorileri, sıklıkla 'politik ekonomi' olarak adlandırılan bir yaklaşım türünün örneğini oluşturur. Dahası bu önemli ve ilginç örnekler, kamusal tercihin bireylerin oylarıyla belirlendiği oylama modelleriyle, çıktı üzerinde ciddi etkileri olduğu varsayılan organları türeten bürokrasi modelleriyle, grup kontrolü ve kazancı için birbirleriyle yarışan çıkar grupları modelleriyle ilgilidirler. Bu literatürün önde gelen ismi J.Buchanan'dır ve bu pozitif teorilerin birçoğu 'kamusal tercih' başlığı altında yer alır (bkz. Buchanan ve R. D. Tollison 1972, A. Sandmo 1990, Buchanan 1991). Bu modellerde pazarlık ve transferler esastır. Böyle bir süreçle ilişkin optimistik yaklaşımlar bunun Pareto iyileştirmeye yol açtığını savunur (Wicksell'in

1896 ilk yazılarında bu önermeyle ilgili başlangıç tartışmaları yer almaktadır)¹⁹. Daha özellikli olanları ise özel çıkar gruplarının güçlenmesine ve Leviathan bürokrasinin başatlığına dikkat çeker. Ancak, sonuçları itibarıyla bu tür politikaların sistematik analizlerinin bu yaklaşım içinde gerekli olduğunun kabul edilmesi gereğidir. (bu konuların ve normatif teorilerle ilişkilerinin ele alındığı bir tartışma için bkz. Atkinson, 1987).

Bazı analistler, vergi sistemlerinin oluşturulmasında rehberlik amacıyla bazı mülahazaları gündeme getirdiler. Örneğin Buchanan (1961) vergi fiyatındaki netliğin demokratik karar almadaki önemini vurgulamıştır (vergi fiyatı ilave bir birim kamu harcaması için mükelleflerden alınan vergi olarak tanımlanır). Dolayısıyla da, kamusal işlemlerin maliyetinin dağılımı ve faydalarının dağılımını düzenleyen anlaşılabilir ve iyi tanımlanmış kuralların erdemini öne çıkarır²⁰. Benzer bir yaklaşım hem bazı grupları diğerlerine karşı korumada (azınlığı çoğunluğa karşı) hem de Leviathan mali iştahı kısıtlamada anayasaların önemini vurgular (G.Brennon ve Buchanan 1980, 1985). Verginin matrahı, oranı, gelirleri türü konusundaki anayasal kısıtlar kamu ölçeğinin ve büyüme yollarının kontrolünde bir araç olarak görülür. Ayrıca teori bazı vergilerin diğerlerinden farklı olarak nasıl ve neden direnmeye yol açtığına dair yaklaşımlar sunar, böylece de gözlemlenmiş vergi yapılarını açıklamaya yardımcı olur (bkz. Bl. 5.3).

Politikanın sistemin içinde ya da dışında belirlendiği tüm mantıklı vergi modelleri politikaların etkilerinin açık seçik hesaplanması gerektiğine inanırlar. Bu, sonuçları bağlamında bir politikanın analiz edilmesinin en zor ve ilk kısmıdır. Bu nedenle, örneğin, gelir vergisindeki bir değişikliğe ilişkin normatif bir yaklaşım, kimlerin kazanıp kimlerin kaybedeceğini, değişikliklerin belirli çıkar gruplarının faydasına olacağına göre yapıldığı bir modelle aynı mantıkla yapılmalı ya da hesaplanmalıdır (rant kollama ve neo-klasik politik ekonomi tartışmaları için bkz: Krueger 1974, Buchanan, Tollison ve Tullock 1980, D. Colander 1984, T. N. Srinavan 1985, J. Bhagwati 1987, Bös 1989 ve W. Ascher 1989).

4.5 Dinamikler

Önceki bölümlerdeki model ve yaklaşımlar büyük ölçüde statiktir. Gelişmekte olan ülkelerin problemlerinin birçoğu büyüme ve değişmeyi içerir. Doğal olarak da büyüme ve vergileme teorilerinin bütünleşikliğinin büyüme için sağlanan politikadaki rolüne faydalı bir derinleştirme sağlayıp sağlamayacağının sorgulanması gerekir (tartışmalar için bkz. Newbery and Stern 1987, Stern 1992). Bu yönde çok az bir gelişme kaydedilmiştir. Bu bir konuda yazarların diğerlerini ihmal etmelerinden kaynaklanmamaktadır. Çünkü her iki konuya da katkıda bulunanların sayısı oldukça fazladır (Wicksell, Ramsey, Hotelling ve Samuelson). Bu konudaki önemli sorunları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Bireylerin dinamik davranışları hususunda çok az şey biliyoruz.
- Dinamik modellerle ilgili önemli sorunlar mevcuttur.
- Dinamik modelleri statiklere nazaran kontrol etmek daha zordur.

¹⁹ Bu makalenin çevirisi yeniden basılmış haliyle Musgrave ve A. Peacock 1958'de bulunabilir.

²⁰ Saydamlık ve hükümet, çalışanlar, özel sektör gibi farklı aktör arasındaki uzlaşmanın önemi son dönem vergi reformu ile ilgili literatürde vurgulanmıştır bu konuda bkz. 6.bölüm.

Eğer farklı zamanlarda üretilmiş ve tüketilmiş malları farklı mallar olarak görürsek statik optimal vergileme teorisi bizim dinamik yorumlar yapmamıza izin verir. Bu perspektiften dört grup sonuç doğacaktır: İlk olarak dolaylı vergilemenin optimal olarak tekdüze / yekpare olduğu koşullarla ilgili sonuçlar. Bunlar boş zaman ile çapraz esnekliklere ve iyi işlev gören dolaysız bir vergi sisteminin var olup olmadığına odaklanır. Dinamik bağlamda tekdüzelik, farklı dönemlerdeki tüketimin aynı vergi oranlarına maruz kalarak yapılması anlamında tüketim vergilemesinin bir karakteristiğidir. Varsayımların gücü ve gelişmekte olan ülkelerdeki dolaysız vergi sistemlerinin zayıflığı dikkate alındığında bu tür bir sonuç, harcama vergilemesi için çok az destek sağlar. İkinci olarak, etkinlik teoremlerinin zaman ötesi (intertemporal) analogu, firmalar arası dinamik transferlerin vergilendirilmemesi ve dolaylı vergilerin üretici ve nihai tüketici arasında yapılmasını önerir. Hane halkları ve firmaların üst üste çakıştığı durumlarda- ki gelişmekte olan ülkelerde daha yaygındır. Bu hane halklarının tasarruflarının daha düşük vergilendirilmesi demektir. Üçüncüsü, dışsalılıklar için vergileme veya sübvansiyon uygulamalarımız mevcuttur (örneğin başkalarından öğrenme yoluyla veya vergi sisteminin başka bir yerindeki sapmaların düzeltilebilmesi için). Dördüncüsü, hükümet gelecek kuşaklar için mevcut kuşakların kullandığından daha fazla bir sorumluluk üstlenebilir. Gerçekten de hükümet bireylerin kendileri için almak istedikleri sorumlulukların ötesinde daha büyük bir sorumluluk almayı arzulayabilir. –erdemli mal durumu (Musgrave 1959). Bu son iki grup sonuç, gelişmekte olan ülkelerle ilgili olabilir ve tasarruf ve yatırımların vergilemesinden kaçınılmasına dikkat çeker.

Statik yapıdan dinamik yapıya geçtiğimizde yeni sorunlarla karşı karşıya kalırız. Bunlar; yanlış beklentiler, bilginin geliştirilmesi, politika ve kredibilitenin revizyonu, gelecek kuşakların etkileri, emeklilik ve kuşaklar arası transferler, verginin matrahı tüketim mi, gelir mi yoksa servet mi olmalıdır ve uyarılama süreci gibi konulardır²¹. Bunların her biri vergi politikaları için çok önemli olabilir. Tüm bunlar, statik teorinin basit algılamaları her ne kadar yararlı olsa da, dinamik vergi politikasını anlamakta sınırlı bir rol oynayabilir.

Büyüme teorisi büyümenin belirleyicileriyle ilgili olarak bize çok şey öğretmiştir. Basit ancak temel öneme sahip bir Harrod Domar büyüme oranı; sermaye stoku anlamında s/v' 'dir (s =tasarruf oranı; v =sermaye hasıla oranı); hasıla anlamında s/v içinse v =marjinal sermaye hasıla oranıdır ve buradaki v sabit tutulduğunda büyüme oranı s/v' 'ye eşit olur.

Büyüme teorisi, açıklamakta yetersiz olduğumuz teknolojik ilerleme konusuna da dikkat çekmiştir. Pek çoğu endojen büyüme teorileri başlığı altında olmak üzere son yıllarda bu konudaki anlayışımızı geliştirecek yeni teoriler de mevcuttur. Bu modellerde teknolojik ilerleme, yeni fikirlerin yaratılmasından – ya dolaylı bir şekilde sermaye yatırımları veya doğrudan AR - GE yatırımları şeklinde – kaynaklanır. Diğer taraftan, fikirlerin kamusalılığı, piyasaların etkin işlev görmesinde sorunlar yaratır. Eğer yatırımların dışsalılıkları uzun vadeli büyüme oranlarını etkiliyorsa kurumların önemi ve hükümet faaliyetleri ve vergi- sübvansiyon politikaları prensipte çok önemli boyutta olur.

Birçok model işgücü verimliliğini artıran yaparak öğrenme ile sermaye yatırımlarında dışsalılıklara sahiptir (Arrow 1962, Romer 1986, 1989). Çok popüler

²¹ Bir dönemlik modellerde tüketim gelir ve servet ayırımı yapmak gereksizdir.

bir üretim fonksiyonu ve dışsallık modeli hâsılayı sermaye ile orantısal ilişkiye sokar. Öyle ki uzun vadeli büyüme oranı s/v olur. Böylece s 'yi artıran yada v 'yi düşüren herhangi bir politika uzun vadeli büyümeyi hızlandırır (bkz. King Rebelo 1990, ileri metinler için bkz. R. J. Baro ve Xavier Sala-i Martin 1990 ve Stern 1991b).

Teorinin kolayca izah edilemeyen bu durumu, dinamik vergileme politikaları hususunda bizi zor durumda bırakır. Büyüme oranı haklı bir biçimde kalkınma iktisadının özünde yer alır ve Harrod'dan (1939) Lewis'e (1954), Romer'den (1986) Lucas (1988) ve Scott'a (1984) kadar yatırımlar büyümenin motoru olarak kabul edilmiştir. Bu nedenle de vergi politikasının yatırım ve tasarrufları teşvik etmeye yönelik olması gerektiğine inanılır. Ancak özel teşvikler, piyasanın kendi teşvik mekanizmasının neden yeterli olmadığını sorgulamamızı gerektirir. Tasarruflar kısmında, sadece tasarrufların faize olan esnekliği ve bunların nüfus içinde nasıl değiştiği ile ilgili olarak belirsiz kalmayız; aynı zamanda içinde esnekliklerin tahmin edilmesi gerektiği modellerin neler olduğu konusunda da emin olamayız. Böylece vergi politikasının tasarruf oranları üzerindeki etkilerinin çok önemli olup olmadığını bilmiyoruz. Örneğin bağımsızlık sonrasındaki Hindistan'da tasarruf oranındaki artış ya da Afrika ülkelerindeki düşüşte vergi politikasının ne denli önemli olduğu konusunda yeterince emin değiliz (ileri tartışma için bkz. Stern 1989 ve 1991).

5. Kısıtlar ve Baskılar

Ülkeler arasındaki vergileme düzeyleri ve biçimleri konusundaki farklılıkların ekonomik yapı, yönetsel kapasite, politik, kültürel ve kurumsal geçmiş ve çevresel faktörlerin farklılıklarını yansıttığını biliyoruz (bkz. bl. 3). Gelişmekte olan ülkelerde vergileme yoluyla gelir yaratılmasının önünde çok sayıda kısıt ve baskılama unsuru söz konusudur. Vergi reformu tasarımı anlayabilmek için vergileme ilkelerinin yanı sıra bu kısıt ve baskıların da ortaya konulması gerekir (bl. 4 ve 6). Yönetsel problemler, uygulama problemleri ve politik yapılabilirlik en iddialı konuları oluşturur. Bölüm 5.1–5.3'de bunları analiz ediyoruz.

En temel düzeyde, bilgi, kaynaklar ve yönetsel becerilerin yetersizliği söz konusudur ve 5.1'de yönetsel konum başlığı altında, vergi tarhi, işleyişi ve tahsilatı ile ilgili etkinliğin nasıl artırılabileceğini tartışacağız. Yönetsel zorluklar aynı zamanda 5.2'de tartışılan vergi kaçırma eğilimi ve imkanları ile de ilgilidir. Vergi analizi ayrıca, politik tepkiler ve yapılabilirliği de dikkate almalıdır (5.3). Bunlar vergi yönetimini oldukça kuvvetli bir biçimde etkiler ve vergi kaçırma ile yakından ilgilidir. Bl. 5.4'te enflasyonun neden olduğu zorlukları, son olarak da (bl. 5.5) vergi tasarımı konusundaki uluslararası kısıtları ve uyumunun önemini tartışacağız.

5.1 Yönetsel Kısıtlar

Son 30 yıldır vergi reformları konusundaki pratik çalışmalar, gelişmekte olan ülkelerdeki yönetsel kapasitelerle uygulanabilecek vergileri ve prosedürleri bulmak üzerine yoğunlaşmıştır (bkz; Bird ve Oldman 1964, 1990; Gillis 1989a, M. Boskin ve C. McLure Jr 1990, Khalizadeh- Shirazi ve Shah 1991, World Bank 1991 ve bu çalışmanın 6. bölümü). Vergileri daha etkin uygulamaya gücü de vergi reformlarının bir diğer önemli teması olmuştur. Sadeleştirme ve yönetsel etkinlik konularına odaklanılması hoş karşılanırken, bunlar gerçekten zorunlu hale gelmiştir. Ancak bu

arada ekonomik etkinlik, adalet ve makro ekonomik istikrar gibi vergi ve kamu maliyesi teorisinin temelinde yer alan hedefler de unutulmamalıdır (bkz: bl. 4. 61 ve Newberry ve Stern 1987). Yönetmelik ve diğer problemler teoriye ters düşmemelidir. Vergi analistinin görevi tüm bunları yapıcı bir şekilde bütünleştirmektir.

Vergileme süreci dört ayrı aşamaya ayrılabilir: Vergi kanunlarının tasarımı ve çıkartılması; mükellefle ilgili bilgi toplanması ve mükelleflerin tanımlanması; yükümlülüklerin değerlendirilmesi, vergi yargısı ve uygulama gücü ve vergi tahsilâtı. Vergi yönetimi zayıflıkları bu aşamaların her birinde ortaya çıkabilir (bl. 5.1). Vergi kaçakçılığı ve vergiye riayet etmeme bu zorlukları pekiştirir (bl. 5.2).

Yönetmelik kısıtlar vergi kanunları ve tüm vergi yapıları değiştirilerek azaltılabilir. Bölüm 3.1'de tartışıldığı gibi farklı vergiler yönetmelik kapasite konusunda farklı talepler yaratır. Fiziki engellerin kullanılması (gümrük kotaları, gümrük vergileri) daha büyük gelir potansiyeline sahip sektörlerle yoğunlaşma (modern kurumsal sektör gibi), stopaj vergileri (örn PAYE/kazandıkça öde), matrahın yakalanmasında zorlukların yaşandığı alanlarda götürü vergileme, satış vergilerinin kolayca vergilendirilebilir mallarla sınırlandırılması ve küçük firmaları, ticaret erbabını ve düşük gelirli mükellefleri muaf kılacak uygulamalar yönetmelik talep baskısını azaltabilir. Beyanname usulü, hem gelir hem de KDV de vergi tarhiyatı yükünü kamudan özel sektöre kaydırabilir ki özel sektör bunu daha etkin bir şekilde halledebilir. Bu aynı zamanda mükellef ile idare arasındaki çatışmayı da ortadan kaldırır. Muafiyetlerin, kaçak noktalarının (loopholes) ve bazı ayrıcalıkların yok edilmesi de yönetimi basitleştirirken kaçakçılığı azaltabilir. Bunlar vergi reformlarının merkezinde yer alan unsurlardır (bölüm 6). Vergi sistemine sistematik olarak baktığımızda, rasyonalizasyon, basitleştirme ve anormalliklerin ortadan kaldırılmasının, tanımlama, tarhiyat, denetleme ve uygulamaya ait yönetmelik maliyetleri azaltacağı görülecektir. Vergi tutamalarının varlığının vergi politikasını etkilediği açıktır. Ancak, bunların yönetmelik basitliğinin vergi politikasını ele geçirmesine izin verilmemelidir. Sadece birkaç vergi tutamağı üzerinde yoğunlaşmak bir hayli yüksek saptırıcı yapılara neden olabilir.

Değişen ölçülerde olsa da gelişmekte olan ülkelerde vergileme birimleri / aktörleri açısından yaygın geçerlilikte çok sayıda engel mevcuttur. Bunlar vergi tarhiyatıyla ilgili bilgiyi kullanmayı ve vergi tahsilâtlarını etkiler. Bunlar kalifiye eleman yetersizliği, modern donanım, araç ve gereç eksikliği ve kötü tanımlanmış karmaşık yasal yapılardır. Vergi kaçakçılığındaki ceza uygulaması çok yetersizdir (World Bank 1991, R. K. Gordon 1990). Tüm bunlar, vergi tahsilâtı ile ilgili teşviklerin yokluğu ile birlikte katmerli hale gelir. Kamu çalışanlarının ücretleri performanslarına dayanmaz. İş güvenceleri kesindir ve çok az denetim söz konusudur (Newberry 1987a). Yasal karmaşa uç düzeydedir, öyle ki gelişmekte olan ülkelerde özellikli bir vergi için vergi oranı ya da kurallarını gösteren doğru dürüst belgelere rastlanmaz (bkz. Ahmad ve Stern 1991). Karmaşık vergi kanunları tarhiyat ve tahsilâtı zorlaştırır. Bu belirsizlik ve karmaşıklık vergi kaçakçılığına ciddi zemin hazırlar²².

Yönetim, doğrudan vergi yönetimi reformu ile iyileştirilebilir. Farklı vergi otoritelerinin hazırladığı raporlar genelde yetersiz ve birbiriyle uyumsuzdur. Özel

²² Yükümlülük ve cezaların netliği, vergi reformlarının genelde temel amacını oluşturur. Bkz. bl.6

olarak tek tek bireyleri (mükellefleri) tanımlayan tek numara sisteminin uygulanması ve vergi otoritelerinin kullanabilecekleri bir master vergi dosyasının yaratılması hem mükellefi tanımlamaya hem de yasaları uygulamaya büyük ölçüde yardımcı olur (bkz. World Bank 1991). Çapraz denetimler yönetimin iyileştirilmesine katkı sağlar. Bilgi işleme geçiş, kayıtların güncellenmesi ve doğrudan ve dolaylı vergi otoritelerinin kendi arasındaki çapraz denetimi kolaylaştırır (F. Corformat 1990).

Bilgi toplamayı geliştiren, vergi tahsilât memurlarının maaşlarını artıran, maaş ve istihdamı performans ile ilişkilendiren, memurların eğitimini iyileştiren faktörler hem vergi gelirlerini hem de etkinliği artırır (bkz. Kaldor 1956, S. N. Acharya 1985, Goode 1984, 1990, Bird 1989).

Tanımlama ve tarhiyattaki iyileştirmeler, vergi kaçakçılığına verilen cezalarla ve uygulama gücü ile desteklenmelidir²³.

Aflara zaman zaman gerçek durum beyanının yapılmasını sağlamak amacıyla başvurulmuştur. Etkin olmak için, gizlenen gelirin cezalandırılması beklenen bir şeydir. Düzenli ve yaygın hesap denetimleri buna yardımcı olacaktır.

Yönetel kısıtları gelişmekte olan ülkeler için değişmez bir gerçek olarak görmek de doğru değildir. Kısa dönemde dahi ciddi ilerlemeler kaydedilebilir. Vergi yönetiminin güçlendirilmesi, bir vergi reformunun başarılı uygulanması için kritik bir durumdur (bkz. World Bank 1991). Vergileme birimlerinin geliştirilmesine yapılan yatırımlar hem ekonomik hem de diğer alanlarda getiri sağlayan bir altyapı projesi niteliğindedir.

5.2 Vergi Kaçakçılığı²⁴

Vergi kaçakçılığı gelişmekte olan ülkelerde çok yaygın bir durumdur. Sırasıyla vergi kaçakçılığına yol açan kültürel faktörleri, dolaylı ve dolaysız vergilerin kaçakçılığını, yolsuzlukları ve rant kollamayı tartışacağız. Kaçakçılık faaliyetlerinin etkileri resmi ve fiili yapıları / vergi sistemleri arasında bir sapmaya yol açar. Öyle ki bu durum yasal olarak toplanacak olanla, fiilen toplanan arasında ciddi farklılık oluşturur.

Gelişmekte olan ülkelerde, gelirler, üretim faaliyetleri, gayrimenkul kayıtları ve mirasla ilgili bilgi sağlamak imkânsız derecesinde zordur. Alex Radian'ın (1980) ileri sürdüğü gibi, bilgi ile ilgili problemler yalnızca bunu toplayan birimlerin yetersizliğinden değil, ülkede var olan ekonomik, sosyal ve kültürel ilişkilerin dokusundan da kaynaklanır. Fatura verme, işlemleri belgeleme, sağlıklı muhasebe ve belgeleme ve düzenleri şirketlerin raporlama alışkanlıkları olmayabilir. Ayrıca vergileme pek çok gelişmekte olan ülkede acayip, hoş karşılanmayan ve bazen de içi dolu olmayan bir kavram olarak algılanmaktadır. Kaynak yetersizliği ve yeterince

²³ Denetim, tutuklamalar ve kanun gücü uygulamaları ile Meksika'da 1988–1991 arasında vergi mükellefleri sayısı 1.7 milyondan 2.8 milyona çıkmıştır. Açıkça kendilerinin durumunu gizlemeyen mükellefler için bir af getirilirken, kaçakçılar tam sorumlu sayılmışlardır. Kanunlara, yaygın firma ve bireysel denetim (audit) ile ve kaçakçıların tutuklanmasıyla itibar kazandırılmıştır. 1929 ile 1988 arasında sadece iki kaçakçılık olayı belirlenmişken, 1989–1991 arasında 200'den fazlası ortaya çıkartılmıştır.

²⁴ Bu bölüm J. J. Thomas (1992)'a dayandırılmıştır. Önerileri ve bizim için hazırladığı taslak çalışma için kendisine teşekkür borçluyuz. Vergi kaçakçılığının teorik yönüyle ilgili harika bir çalışma olarak bkz. F. A. Cowell 1990.

organize olmamış vergi idaresi gibi faktörlerin, ülkeler arasındaki vergi yapıları konusundaki farklılıkları izah etmesi kadar, vergiye uyum alışkanlıkları, farklılıkları da bu konuda sorumludur. KDV gibi vergileme sistemlerinin başarısı ya da başarısızlığı uygulatma gücüne (enforcement) olduğu kadar gönüllü katılıma da bağlıdır. Çok az insan vergi ödemeyi severken; vergi düşmanlığı (hostility) ve kaçırma eğilimi ekonomik teşvikler kadar kültüre de bağlıdır²⁵.

Enformasyon ve ölçüm sorunları bireysel gelir vergilemesinin özellikle uyumsuzluk-tepki konusundaki hassasiyetini anlatır (Gordon 1990). Bazılarına göre, kaçakçılık nispeten edilgen bir olgudur. Öyle ki hükümetin vergi koyma konusunda çok az bir girişimi söz konusudur. Bu özellikle çiftçiler, kayıt dışı sektör çalışanları ve serbest meslek sahipleri için doğrudur. Zira böyle mükelleflerin gelirleri hakkında bilgi toplamak zor ve maliyetlidir²⁶. Benzer nedenlerden dolayı birçok küçük girişimci vergicilerin gözünden kaçır²⁷. Eksik ya da hiç bildirim diğerlerine nazaran serbest meslek kazançları ve küçük işletmelerde daha kolay ortaya çıksa da onlarla sınırlı değildir. Büyük işletmeler de eksik bildirimde sıklıkla bulunurlar. Bir bütün olarak ele aldığımızda kaçakçılığın etkileri büyük boyutlardadır. Acharya (1985), Hindistan'da toplam vergilendirilebilir gelir kapasitesinin 1975-76'da sadece % 53.32'ünün, 1980-81'de ise sadece % 41,9'unun beyan edildiğini ortaya koymuştur. Bu oran Arjantin için 1959'da % 21,5'tir (F. J. Herschel 1978).

Vergi kaçakçılığı sadece gelir vergisiyle sınırlı değildir. Satış vergileri ve özel tüketim vergileri de birçok şekilde kaçırılabilir. Tipik yöntem düşük bedelden faturalandırmadır. Bu sorun özellikle hizmetler sektöründe yaygındır. Zira müşterilere bir seçenek sunulur; faturalı ise yüksek fiyat, faturasız ise düşük fiyata hizmet verilir. Başka yerlerde prensipte büyük denetimler mümkündür. Örneğin, stok alımlarının incelenmesinde bu mümkündür, ama kaçak çok yaygındır. KDV sisteminin uygulanması, kendi bünyesinde tam/doğru faturalandırmayı özendirdiğinden dâhili dolaylı vergilemede uyumsuzluğu azaltmaya katkı sağlıyor gibi gözükür. (Tait 1988 ve Goode 1990). KDV'de, diğer satış vb. vergilerine göre, gelir garantileme avantajı iki şekilde ortaya çıkar: (i) Sadece alıcılar, son aşamada değerinin altında alım teşvikine sahiptirler; (ii) Bir aşamada ödenmeyen bir vergi bir sonraki aşamada ödemeye tersine çevrilebilir. Ancak; gelişmekte olan ülkelerde pek çok yerli mal ve hizmetin herhangi bir vergilemeye fiilen konu olmadığını hatırlatmak gerekir (Tanzi 1987). Bu nedenle de işlemlerin büyük çoğunluğu için kaçakçılık gereksizdir.

Vergi kaçakçılığı kara para niteliğindeki işlemlerde artışa yol açar. Örneğin Hindistan'da bir ev alındığında bunun bir kısmı kayıtlı, bir kısmı kayıtsızdır. Bu gayrimenkul ve işlemler üzerindeki vergiyi azaltmakla kalmaz, aynı zamanda kayıt dışı yollarla elde edilen paranın legalleşmesini de sağlar. Hamiline düzenlenmiş

²⁵ Söylenenlere göre Şili'deki vergi tahsilatlarının Arjantin'dekinden yüksek olmasının nedeni, kısmen, Şili'nin Alman geleneğine, Arjantin'in de İtalyan geleneğine bağlı olmasıdır. Bu argüman, vergi alışkanlıklarının değişmeyeceği (immutability) izlenimini verirken, Arjantin'in son yıllarda vergi toplamadaki başarısını tam açıklayamamaktadır.

²⁶ Bunun sonucunda prensipte mükellef olabilecekler, vergi mükellefi olarak kayıt edilmezler.

²⁷ Musgrave ve diğerleri 1990, küçük mükellef ve işletmelerin vergilendirilmesinde, beyanname usulünden ziyade gelirlerin ve sermaye getirilerinin bağımsız bir şekilde hesaplandığı tahmini gelir yaklaşımı ve götürü gelir yaklaşımının kullanımını savunurlar.

senetler / bonolar aracılığıyla zaman zaman kara para aklanmasına izin verilir. Bu yolla hükümetler borçlanma kapasitelerini artırır. Ayrıca kara paranın bir kısmının da resmi ekonomide harcanması vergi gelirlerini artırabilir.

Gelişmekte olan ülkelerde gümrük kaçakçılığı büyük bir sorundur. Bu değişik yollarla yapılır. Örneğin Filipinler’de (Alano Jr 1984), mallar fiziki olarak gümrükte beyan edilse de, yanlış beyan yapılabilen veya tanım beyandan düşük bir miktarda gösterilebilmektedir. Ya da sahte evrakla vergi ödenmeden mallar gümrükten çekilebilmektedir²⁸ (Bkz. T. L. Maliyomkono ve M.S.D. Bagachwa 1990). 1965–1978 arasında Filipinler’de gümrük vergisi kaçakçılığının boyutları toplam ithalat değerinin % 29’una varmıştır²⁹ (Alano 1984). Gümrük vb. vergiler artırıldığında kaçakçılığın artması, vergilemenin bir kısıtını oluşturmaktadır. Bu da kamu gelirlerini azaltır³⁰.

Son olarak, memurlarla ilgili rant kollama ve kamudaki yolsuzluklara değinebiliriz. Yolsuzluk, rüşvet gibi şeylerden söz ediyoruz (Thomas 1992). Bu konuda, memurların tasarrufundaki faaliyetlerin azaltılması rantı azaltabilir. İş yapmak için lisans ve izinlerin azaltılması buna hizmet edebilir. İthalat kotalarına son verilebilir. Rant kollama, sadece yolsuzluğa bulaşmış memurlara parasal bir transfer anlamına gelmez, bu aynı zamanda ciddi anlamda bir reel kaynak kaybıdır.

Yolsuzluk vergiye bulaştığında ortadan kaldırmak zordur. Bu tür yolsuzluklarla mücadele edenler tehdit edilebilir ya da satın alınabilirler. Prensip, cezalar ve yakalanma olasılığının artırılması performansı artırabilse de bunu yapmak, söylemek kadar kolay değildir. İşten atmanın kolaylaştırılmasının yanı sıra maaşların artırılması da amaca hizmet edebilir. Alternatif olarak, yolsuzluğun kamuda frenlenmesinden hareketle, vergilerin özel sektöre tahsil ettirilmesi düşünülebilir. Örneğin Endonezya’da 1985 gümrük tarhiyatları yabancı bir firmaya; yerli vergilerin tahsilâtı Meksika’da ticari bir bankaya ve yine aynı ülkede gümrük depolarının işletilmesi özel sektöre bırakılmıştır (Gillis 1989c, World Bank 1991, A. Armella 1992). Vergi reformunun temel belirleyici yönü yeni yönetim ve örgütsel yapılanmalardır (bl. 6).

5.3 Politik Baskılar

Etkin bir vergi sistemi kurmak ve muhafaza etmek sadece yönetsel ve kaçakçılık problemleri ile değil, politik baskılarla da ilgili bir konudur. Vergileme, normalde özel kesimce kontrol edilebilen kaynakların kamuca kontrolünü kapsar. Politik koalisyonlar veya onların temsilcileri vergi sisteminin fonksiyonları ve gelişimini etkilemek suretiyle kamunun kaynaklar üzerindeki bu kontrolünden sakınma çabasındadırlar (bu tür modeller için bkz. Bölüm 4.4). Mevcut vergi sisteminin sonuçlarından etkilenmemek için ciddi kaynaklar ayıran bireyler, mevcut sistemin

²⁸ İthalat bedellerinin düşük faturalandırılması yüksek ithalat vergilerinden kaçınmak amacıyla yapılabilir. 1985 yılında Tanzanya’nın İngiltere’den yaptığı ithalatın % 18.7’si düşük faturalandırılmıştır.

²⁹ Bu Filipinlerle sınırlı bir olay değildir. Mark M. Pitt 1981’in tahminine göre 1959-1965 döneminde Endonezya’dan ihraç edilen kauçuğun % 25 – 30’u kaçaktır.

³⁰ Gil Diaz’a göre 1987, Meksika’da 1970’lerin başında kürkün üzerinden alınan özel tüketim vergisi % 10’dan % 30’a çıkartıldığında, zengin Meksikalılar ABD sınırındaki şehirlerden kürk alımına yöneldikleri için vergi tahsilâtları önceki düzeyin üçte birine kadar düşmüştür.

zayıflıklarını ortadan kaldırmayı hedefleyen yeni önlemlerden pek mutlu olmayacaklardır. Yeni vergi reformundan fayda sağlayabilecek olanlar ise bunun tam farkında olmayabilirler ve yeni vergisel önlemlerin organizasyonu ve uygulamasında yeterince güçlü olmayabilirler. Sonuç olarak, halkın gözünde vergi reformları düşmanca (antagonist) bir tutumla ele alınır ve vergisel önlemlere karşı bir lobcilik faaliyeti için çok ciddi kaynaklar tahsis edilir (Gillis 1989a). Bunlar da sırasıyla, vergisel araçların uygulanabilirliğini ve vergilemenin gözlemlenmiş etkilerini kısıtlar.

Politik güç ile zenginlik ve varlıklı gruplar yakın bir ilişki içindedir. Bu gruplar arazi vergisi, servet vergileri, artan oranlı gelir vergileri gibi kendileri için dezavantajlı olan önlemlerin önünü tıkamak için çaba sarf ederler. Bu durum gelişmekte olan ülkelerdeki gelir, servet gibi vergilerin görece azlığının kısmi bir açıklamasıdır³¹ (R. Bates 1989, Ascher 1989). 1960'lerde Merkez Amerika Cumhuriyetlerinde yapılan çalışmalar vergi yasaları ile en güçlü grupların tercihlerinin giderek simetrik bir hal aldığını ortaya koymaktadır (M.H. Best 1976). Bu durum giderek daha da belirgin bir hal almaktadır.

Politik gücün etkisi pek çok ülkede vergi reformu girişimlerinin başarısız kalmasıyla kanıtlanmıştır. Kolombiya'da (1973) Tarım Bakanlığı ile birlikte hareket eden toprak sahipleri, Kongre'nin aksine isteğine rağmen, tarımsal arazilerden götürü gelir vergisi alınmasını içeren yasayı uygulamamışlardır. Arjantin'de sektörel yapılanma kredisinin bir parçası olarak Dünya Bankası'nca gündeme getirilen ve tarımsal ihracat vergisinin daha az saptırıcı bir arazi vergisiyle değiştirilmesi önerisi kanunlaşmamıştır. Bu öneriye hem çiftçi lobisi, hem de bunun yönetsel uygulanabilirliğine inanmayan hükümet üyeleri muhalefet etmiştir.

Teorik çekiciliğine ve önemine rağmen tarım sektöründe arazi vergilemesinin yapılmasına karşı güçlü ve etkin bir direnç söz konusudur. Bunun neden böyle olduğunun araştırılması önemlidir. İlk olarak, toprak sahiplerinin servet ile ilişkisi veri olarak kabul edildiğinde, kendi çıkarlarını korumak için bu kesimler etkin bir şekilde çalışmaktadırlar. İkincisi arazi vergisi son derece açıktır, hissedilir ve görülebilir niteliktedir. Üçüncüsü, kaynakta bir stopaj yapmak, diğer dolaysız vergilerdeki gibi kolay değildir. Dördüncüsü, bölüşümsel ve yönetsel nedenlerden dolayı bazı arazi vergilerinin bir muafiyet sınırı mevcuttur (Pakistan ile ilgili olarak bkz. Ahmad ve Stern 1991). Bu ise, mükellefiyetin azaltılmasını sağlamak adına toprağın aile bireyleri arasında bölünmesine neden olmaktadır.

Politik direnç ile, buna neden olan teşviklerin / güdülerin azaltılması yoluyla mücadele edilebilir. Bu açıdan dar bir tabanda yüksek vergi oranları uygulaması verimli olmayacaktır. Vergi tabanının genişletilmesi, vergi oranlarının düşürülmesi verginin politik olarak kabulünü artırabilir ve politik menfaat grupları arasındaki çatışmayı azaltabilir (Bird 1989, Gordon 1990, Bös 1989, Goode 1990). Vergi mükellefi ve vergi konularının sayısı arttıkça (örneğin, daha fazla insan ve mal vergiye tabi tutuldukça) vergilerin 'ayırımıcı' olarak algılanması problemi ortadan

³¹ 19yy'ın ortalarında Hindistan'da arazi vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı % 50 iken, 1984–1985 yıllarında bu oran % 09'a düşmüş; buna karşılık dolaylı vergilerin payı hızla artmıştır. Bunun bir nedeni toprak sahiplerinin politik ve diğer araçlarla vergi yükünü kendi üzerlerinden halkın üzerine kaydırabilme başarılarıdır Bkz. D. Kumar 1982, Ahmad ve Stern 1991.

kalkabilir ya da azaltılabilir. Dolaylı vergiler daha az görünür, hissedilir olduğundan, dolaysız vergilere nazaran daha az direnmeye neden olurlar.

Kuvvetli bir dirençle karşılaşan reformların uygulanamayacağı mesajı buradaki ana mesajımızdır. Hükümetlerin vergi ile ilgili kararlılığının ve kredibilitésinin olabilmesi için, muhtemel kaybeden ve kazananların davranışlarının dikkate alınması ve geniş bir uzlaşmanın sağlanması gerekir. Meksika'daki vergi reformunun başarısı, Hazinesin, büyük ölçüde farklı menfaat gruplarını uzlaştırabilmesine ve geniş kesimlerden onay alabilmesine bağlanmıştır (Gil Diaz, 1987, p.355).

5.4 Enflasyonun Etkileri

Vergileme, borçlanma ve para yaratma arasındaki denge bölüm.2.2'de tartışılmıştı. Bu bölümde ise, enflasyonun vergi sisteminin işleyişi üzerinde ki bazı etkilerini ele alacağız³². Gelişmekte olan ülkelerde bu etkiler bir bütün olarak olumsuz ve saptırcıdır. Özellikle aktiflerin değerlerindeki değişimle ilgili olarak vergi tabanı üzerindeki saptırcı etki önemli olabilir ve tahsilât gecikmeleri vergi gelirlerinin reel değerlerini önemli ölçüde azaltabilir.

Tanzi (1977, 1978, 1980) enflasyonun vergi sistemi üzerindeki etkilerinin iki faktöre bağlı olduğunu ileri sürer. Vergi gelirlerinin fiyat esnekliği ve tahsilât gecikmesinin uzunluğu (bu vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarih ile fiilen verginin tahsil edildiği tarih arasındaki zaman farkını anlatır). Eğer fiyat esnekliği bire eşit ve tahsilât gecikmesi ihmal edilebilir bir düzeyde ise, enflasyonun vergi gelirleri üzerinde herhangi bir etkisi yoktur. Eğer esneklik birden küçük ve tahsilât gecikmesi önemli bir düzeyde ise enflasyon reel vergi gelirlerini azaltır.

Vergi gelirlerinin fiyat esnekliği toplam vergi gelirlerinin fiyatlar ve gelirlerdeki artışa olan yanıtını ölçer ve gelirlerin bileşimine bağlıdır. Vergiye esas gelir dilimleri endekslemeye tabi tutulmamışsa enflasyon artan oranlı vergilemenin getirisini artırır³³. Dilimler enflasyona göre ayarlanabilir ama bu genelde gecikmeyle yapılır. Enflasyonun, prensipte, bireylerden elde edilen vergi gelirlerini artırdığı bir başka biçim yeterli bir biçimde endekslemenin yapılmaması koşulunda sermaye kazançlarının vergilendirilmesidir. Diğer taraftan enflasyon, spesifik esaslı dolaylı ve dolaysız vergilerin getirisini ve enflasyonun yol açtığı kıymet kaybını karşılayacak hızda bir ayarlamaya izin vermeyen dolaylı ve dolaysız vergilerin getirisini azaltır.

Enflasyonun düşük-ılımlı olduğu ve vergi gelirlerinin önemli bir kısmının artan oranlı tarifelerle ve kaynakta kesme ile gelir vergilerinden sağlandığı (gecikme ihmal edilebilir düzeyde) sanayileşmiş ülkelerde enflasyon vergi gelirlerini artırabilir³⁴. Bu tür vergilerin önemsiz olduğu, spesifik matrahlı vergilerin ağırlıkta olduğu (örneğin ithalat ve ihracat vergileri), tahsilât gecikmelerinin uzun, enflasyonun genelde yüksek olduğu gelişmekte olan ülkelerde tahsil edilen vergi

³² Makro ekonomik politikalar ve enflasyonun vergi üzerindeki etkileri için bkz. Tanzi 1988 ve 1991a.

³³ Vergi diliminin nominal olarak yükselmesi gelir vergisinin artan oranlılığını zedeleyebilir. Nominal matrahı tüketici fiyat endeksi gibi bazı enflasyon göstergeleriyle ilişkilendirmek biçiminde bir enflasyon ayarlamasıyla bu önenebilir.

³⁴ Bu durum 1970'lerde pek çok sanayileşmiş ülkede yaşanmıştır.

gelirlerinin reel değeri çok azalabilir (Tanzi 1977, 1978, 1980, 1991a). Spesifik vergiler, diğerlerinin tersine, bir gecikme ile uyarlanabilirler ki bu da reel vergi gelirlerinin düşmesine neden olur³⁵. Bu durum, advalorem esaslı olsalar dahi, enflasyonun döviz kurunun aşırı değerlenmesine yol açtığı hallerde ithalat vergi gelirleri için de geçerlidir (bkz. Jesus Seade 1990). Faiz ödemelerinin matrahtan indirilebildiği hallerde, enflasyon kurumlar vergisi tahsilatlarını da azaltır ve öz sermaye yoluyla finansmanı caydırır³⁶.

5.5 Uluslararası Kısıtlar

Şu ana kadar vergi gelirleri konusunda ulusal kısıtlara değindik. Ancak gelişmekte olan ülkeler şöyle ya da böyle açık ekonomilerdir. Dolayısıyla vergi sistemlerinin karşılıklı uluslararası etkileşimleri, vergi gelirleri üzerinde ilave baskı oluşturur (bkz. M. Gersovitz 1987, Bird ve Oldman 1990, Tanzi 1990, Boskin ve McLure 1990, Khalizadeh - Shirazi ve Shah 1991). Vergi konusu olan çok sayıda faktör hareketlidir ve daha lehte vergi rejimleri arayışıyla uluslararası düzeyde yeniden konuşlanabilirler. Faktörlerin uluslararası hareketliliği ulusal vergi sistemlerinin etkinliğini kısıtlar ve reformların etkinliğini azaltır. Uluslararası düzeyde en hızlı duyarlılığa sahip bir faktör olarak sermaye (faiz vergisi, kurumlar vergisi ya da kıymetli varlık vergisi gibi vergilerle vergilendirilebilen) uluslararası düzeyde en çok kısıta maruz kalan bir konudur.

Sermaye çıkışları üzerindeki regülatif / düzenleyici kontroller tam olarak etkili değildir. Sermayenin ağır vergilendirilmesi girişimleri sermaye kaçışına neden olabilir (bkz. D. R. Lessard ve J. Williamson 1987). Gil Diaz 1987, örneğin, Meksika'da faiz gelirlerinin vergilendirilmesindeki zorlukları vurgular. Pek çok Meksikalı ABD'nde vergiden muaf banka mevduatı faiz elde ettiğinden, Meksika'daki banka mevduatlarının net getirisi ABD'ndeki faiz oranlarının altına düşmemelidir.

M. Pastor (1990) Latin Amerika'dan sermaye kaçışlarının nedenleri arasında; faiz oranları arasındaki farklılıkları, devalüasyon beklentilerini, likit sermaye imkanlarını ve hızlanan enflasyon gibi unsurları sıralar. Yurt dışında tutulan değerler, Arjantin ve Meksika'nın borç yükünün % 70'i civarındadır. Bu da vergi matrahı olarak servet ve servet gelirlerini ciddi olarak azaltır. Pastor'a göre, eğer Latin Amerika vatandaşlarının yurtdışında tuttıkları sermaye stokundan sağladığı faiz gelirleri vergilendirilebilseydi, Arjantin ve Meksika'daki vergilendirilebilir matrah % 5 civarında artabilirdi. GSMH'nin % 1'i civarındaki bu tutar ile bütçe açıklarının daraltılması mümkün olabilirdi. Bütçe açıklarının kapatılmasında dış borçlanmaya başvurulmadığı dönemlerde vergi matrahındaki sermaye kaçakları nedeniyle ortaya çıkan azalma yatırım ve büyümenin ötesinde olumsuzluklara neden olur (bkz. Sachs 1989). KDV gibi geniş tabanlı vergilerin kullanımı ve vergi oranlarının düşürülmesi ve uyumlulaştırılması sermaye kaçışını azaltacaktır.

Kurumlar vergisi de uluslararası kısıtlar altındadır (bkz. Shah ve J. Slemrod 1991). Meksika-ABD sınırında bir fabrika kurmak isteyen firma diğer faktörlerin

³⁵ Bu nedenle KDV'nin canlılığı enflasyonda önemlidir.

³⁶ Meksika'da, enflasyon, tahsilat gecikmesi ve nominal faiz ödemelerinin matrahtan indirilebilmesi sonucunda kurumlar vergisi geliri tahsilatları 1982 yılında GSYİH'nın % 2.6'sı düzeyinden 1983-1987 döneminde % 1.6'ya gerilemiştir (World Bank 1991).

yanı sıra iki ülkedeki vergi rejimlerini dikkate alacaktır. Böylece Meksika'nın kendi kurumlar vergisi politikası efektif olarak kısıtlanacaktır. Büyük çapta sanayi üretimi yapan çok uluslu şirketlerin (ÇUŞ) yerleşme bakımından fazlasıyla seçenekleri mevcuttur ve diğer koşullar aynı olduğunda kurumlar vergisi yapılarına odaklanırlar. Az gelişmiş ülkelerin çoğu doğrudan yabancı sermaye yatırımlarına ihtiyaç duyduğundan yatırım ihtiyacı ve vergi geliri yaratma amaçlarını iyi dengelemek zorundadırlar. Vergisiz bölge ve vergi tatilleri yabancı yatırımcıları çekmek için verilir. Diğer yandan yabancı yatırımcı açısından, vergi maliyeti yatırım kararını etkilemiyorsa ya da dışarıda ödediği vergileri ülkelerinde ödeyeceğinden mahsup ediliyorsa, böyle durumda vergi teşviki sunmak vergi kaybına neden olan gereksiz bir uygulamadır. Çok taraflı anlaşmalarla vergi rejimleri uyumlulaştırılarak vergi rekabetinden kaçınılabılır. Ülkelerde benzer vergi oranlarının uygulaması, vergi politikalarına olan güvenin derecesi gibi konular garanti edilerek vergi uyumlulaştırılması gibi önlemler yatırım ve iş dünyası açısından daha kalıcı ve istikrarlı bir ortam sağlayabilir.

6. Uygulamada Vergi Reformları:

1980'ler gelişmekte olan ülkelerde yapılmış çok sayıda temel vergi reformuna tanıklık etmiştir (bu konuda bir literatür taraması için bkz. Newbery ve Stern 1987, World Bank 1988, 1991, Gillis 1989a, Bird ve Oldman 1964, 1990, Tanzi 1990, 1991a, Boskin ve McLure 1990, Ahmad ve Stern 1991, Khalizadeh - Shirazi ve Shah 1991). Tablo 7'de örnek olarak alınan bazı ülkelerde, reform öncesi koşullar tanımlanmaktadır. Bu ülkelerde hükümetleri zorlayan bazı baskılar oluşmuştur. İlk olarak, artan harcamalara ve değişen ekonomik yapılara yanıt olarak alınan özel vergisel önlemler sıkıntılı, komplikasyonlarla dolu, anormalliklerin ve vergi kaçakçılığının mevcut olduğu sistemlere yol açmıştır. İkincisi, ticaret ve sanayi politikaları korumacılığın ve ticari engellerin azaltılmasıyla değişikliğe uğramıştır. Dış ticaret vergileri üzerinde yoğunlaşan vergi sistemi bu yeni ticaret anlayışıyla yürüyen politikalarla uyumsuzdu. Üçüncüsü, 1970'lerin sonlarındaki petrol fiyatlarındaki artışları izleyen 1980'li yılların uluslararası resesyonu birçok ülkede ciddi makroekonomik sorunlara neden olmuştur. Bunun sonucunda ortaya çıkan kısa dönemli gelir yaratma zorlukları, o ana kadar birikmiş uzun vadeli olanları daha da derinleştirmiştir. Son olarak, tüm bu baskılar, kamu maliyesini istikrar ve yapısal düzenleme politikalarının uygulanmasında bir araç haline dönüştürmüştür. Bu noktadan itibaren aralarında Türkiye'nin de olduğu 8 gelişmekte olan ülkedeki vergi reformlarını analiz edecek ve bunlardan dersler çıkartacağız.

6.1 Vergi Reformu Deneyimleri

Reform Öncesi Koşullar:

Her ne kadar vergi reformlarının yapılmasına neden olan sorun ve baskılar farklılıklar arz etse de bazı yönler ortaktır. Bu sorunlardan bazıları şöyle sıralanabilir: (i) petrol, gümrük vergileri gibi belli kaynaklara aşırı bağımlılık (ii) kayıp, kaçak, kaçınma, delikler gibi nedenlerle tabanı daralan bir gelir vergisi yapısı (iii) duruma göre alınmış (ad hoc) tedbirler yüzünden dolaylı vergilerde ortaya çıkan komplikasyonlar, (iv) zayıf bir vergi yönetimi

Bu sorunlara ilave olarak makro problemler ve reforma yol açan ticaret ve sanayi politikaları değişikliklerine tablo 7’de yer verilmiştir. Gerçekte, makro bir kriz reform için gerekli olmayabilir. Diğer yandan böyle bir krizin, özellikle de IMF ya da Dünya Bankasının müdahaleleri gündeme geldiğinde reformu hızlandırmasının da söz konusu olabileceği ileri sürülmüştür. Ancak, makroekonomik kriz altındaki ülkeler kısa vadeli bakışla reformu orta ve uzun vadeye erteleyebilirler³⁷. Ayrıca kısa dönemli krize çözüm tedbirleri ve vergi reformları ile ilgili önceliğin genelde politik bir direnişe yol açabileceği unutulmamalıdır. Vergi reformları kemer sıkma politikaları ile birlikte geldiğinde en sağlam hükümetler için bile tehlike oluşturur. Ayrıca uluslar arası bir kreditor ya da yerli bir siyasi partinin ismi reformların puan kaybetmesine neden olabilmektedir. Yeni yönetimlerin vergi reformu uygulamasında politik güçleri olabilir (bkz. örn. Türkiye, Meksika).

Daha sağlam ve uzun vadeli plan yapan hükümetlerin vergi reformlarına daha sıkı sarıldıkları ortaya çıkmaktadır. Tablo 7’de örneklenen hükümetlerin en az yarısı, içeride görece olarak kuvvetli bir pozisyona sahiptirler. Son olarak 8 örnekten 4’ünde vergi reformu ticaret ve sanayi politikalarındaki revizyonların mantıklı tamamlayıcısı niteliğindedirler. Bu örneklerde, daha açık bir ticaret politikası ticaret vergilemesini azaltıcı ve sıklıkla da yatırımları teşvik için kurumlar vergisi oranlarını düşürücü uygulamalarla birlikte yürütülmüştür. Veri bir harcama düzeyinde bu indirimler, uzun vadede, alternatif bir gelir kaynağını gerekli kılmıştır³⁸.

Dolaysız Vergileme:

Dolaysız vergiler reformu, tüm ülkelerdeki reformların önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Bu önlemlerin etkileri, bir bütün olarak, dolaysız vergi tahsilâtlarının artması şeklinde değil, dolaylı vergi tahsilâtlarının (özellikle KDV) bir bütün olarak artması biçiminde ortaya çıkmıştır. Böylece dolaysızların payı görece azalmıştır. Tersine gelir vergilemesinin daha rasyonel (daha az sapırtıcı, ayrımcı olmayan) bir şekilde yapılmasını sağlamaya yönelik önlemler alınmıştır. Bu önlemler, daha az çaba gerektiriyor, daha geniş matrahları, daha az muafiyet ve istisnayı içeriyor, vergi muafiyetlerini ise daha adil bir biçimde dağıtıyordu. Reform öncesindeki genel kaygı, gelir vergisi sisteminin irrasyonel, adaletsiz ve yaygın bir vergi kaçakçılığına yol açar nitelikte olduğuydu. Öncelikle yüksek gelir gruplarında vergi kaçakçısını önlemeye yönelik girişimler olmuştur. Örneğin matraha, ücret gelirlerinin yanı sıra, sermaye kazançları, kar payları, kira gibi farklı gelir türleri de eklenmiştir (örneğin Meksika’da ve Endonezya’da). Vergi kaçakçılığına giden kanalları oluşturan indirim, muafiyet ve diğer sızıntılar (loopholes) azaltılmıştır (örn. Kolombiya ve Meksika). Enflasyonun etkilerini azaltmak ve tahsilâtları

³⁷ Günümüzde yaygın görüş makroekonomik istikrarın kamu maliyesinde kalıcı düzeltmeler olmaksızın sağlanamayacağı yönündedir. Bu nedenle de vergi reformları ikincil ve uzun vadeli bir düşünce olmanın aksine giderek kısa vadede çözümü gerekli olan bir önceliğe dönüşmektedir. Bkz. World Bank 1991, A. Armella 1992, McKinnon 1991.

³⁸ Bazı hallerde vergi oranlarındaki indirimlerin vergi gelirlerini artırması mümkündür. Bu, bir vergi kategorisindeki genel bir indirimden ziyadeörneğin tüm tarifeler gibibelirli bir kalem üzerindeki bir verginin indirilmesi gibi spesifik durumlarda orta çıkabilir.

hızlandırabilmek amacıyla ortalama / efektif oranlar düşürülmüştür (örn. Türkiye, Jamaika, Meksika).

Dolaysız vergi reformlarının diğer bir temel unsuru gelir ve kurumlar vergisinin entegrasyonu olmuştur. Gelir vergisiyle uyumlu olabilmesi için kurumlar vergisi oranları sıklıkla düşürülmüştür (örn. Kolombiya, Jamaika, Meksika, Endonezya). Bu, en yüksek gelir vergisi oranına eşitlenecek şekilde, kurumlar vergisi oranının düşürülmesi ile sağlanmıştır. Böyle bir entegrasyon, yatırımları teşvik etmek, vergi arbitrajını önlemek, öz sermaye ile finansmanı caydırıcı sapmaları ortadan kaldırmak için yapılmıştır. Daha kapsamlı bir entegrasyon, belli ölçülerde, standart mükellefiyete uyumu artırıcı, bilgiyi toplulaştırıcı, idari ve uygulamacı prosedürü koordine edici, kaçak deliklerini tıkayıcı ve vergi ödememe yönündeki teşvikleri azaltıcı etkiler yaratmıştır.

Dolaylı Vergiler:

Tablo 7, 8 örnek ülkedeki vergi reformu uygulamalarının temelde dolaylı vergiler konusunda yapıldığını ortaya koymaktadır. Dolaylı vergi reformunu karakterize eden iki önemli unsur mevcuttur: İlk olarak dış ticaret politikasının liberalleştirilmesiyle uyumlu olarak dış ticaret üzerinden alınan vergilerde genel bir indirim mevcuttur. İkinci olarak, yerli mal ve hizmetlerin KDV aracılığıyla efektif bir biçimde vergilendirilmesi gereğine vurgu yapılmıştır³⁹. 1980'lerde gelişmekte olan ülkelerdeki vergi reformlarının en önemli unsuru kuşkusuz KDV'nin yükselişi olmuştur (Tait 1988; Crossen, 1991).

Aralarında Meksika, Türkiye, Kolombiya, Endonezya ve Malawi'nin de bulunduğu 8 ülkenin 5'i KDV uygulamasına geçmiştir. G. Kore ise 1977'de KDV sistemini uygulamaya başlamıştır. Uygulama, kapsam, gelir ve sadelik anlamında ülkelerin çoğunda başarılı olmuştur. Tablo 7'ye göre başarı, her GSMH düzeyindeki ekonomik yapı için söz konusudur. Tüm örneklerde vergi idaresi basitleşirken, dolaylı vergilere olan mükellef uyumu artmıştır. Uyumsal sonuçlar hem KDV içinde çapraz kontrollerde, hem de bu konudaki enformasyonun kurumlar vergisi ve gelir vergisiyle ilişkilendirilmesinde ciddi boyutlardaydı (ileri bir tartışma için bkz. Tait 1988). KDV'nin gelir yaratma etkisi ise kısa dönemde bile net bir şekilde görülmüştür (örn. Endonezya'da 1984 – 1989 arasında KDV gelirleri GSYİH' nın % 1'inden % 4'üne fırlamıştır).

Vergi Yönetimi:

Örnek olarak alınan ülkelerin pek çoğunda ciddi gelir tahsilâtları sağlanmış olmasına rağmen yönetsel zayıflıklar ve kaçakçılık problemleri ciddi sorunlar olarak varlığını sürdürmektedir. Tablo 7'de yer alan tüm ülkeler için yönetimin pürüzsüz işlev görebilmesi açısından etkin ve net yasal yapıların varlığı kritik bir öneme sahiptir. Reformlara halk desteği için kalıcılık, şeffaflık ve dürüstlük gereklidir. Koordineli bir yönetim yapısı altında farklı vergi tiplerinin dâhil edilmesiyle enformasyon sağlama ve yasayı uygulama gücü artmıştır. Beyan usulü (gelir vergisinde) birçok ülkede efektif bir şekilde uygulanırken (örn. Endonezya) KDV sistemi denetimler/incelemler için uygun zemin oluşturmuştur. Kuşkusuz

³⁹ KDV sistemi içinde ithalat ve ihracatlara saptırıcı olmayan bir yaklaşım altında yaklaşılabılır, böylece de dış ticaret vergilerinin sistem içindeki önemi azaltılabilir.

maliyetlerin kamudan özel sektöre aktarılması bu maliyetleri ortadan kaldırmaz. Küçük işletmeler örneğin KDV'yi çok yük getirici ve itici bulabilirler.

6.2 Gelişmekte Olan Ülkelerdeki Vergi Reformlarından Çıkarılacak Dersler

Şu ana kadar Kuzey Amerika'dan Latin Amerika'ya, Afrika'dan Asya'ya kadar uzanan bir yelpaze içinde 8 ülkenin vergi reformu deneyimlerini kısaca anlattık. Bunlardan bazıları oldukça büyük ülke, bazıları küçük adalardır, bazılarında üretim yapısı çok çeşitli, bazıları belli sektörlerde yoğunlaşmış durumdadır, bazıları zengin, bazıları ise yoksuludur. Her birinin deneyimi birbirinden farklıdır, ancak ortak temalar çıkarmak mümkündür.

Dolaysız Vergiler:

Vergilemede adalet ve etkinlik ilkeleri bireyin ya da hane halklarının tüm kaynaklardan elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesi gereğini anlatır. Anlaşılabilir nedenlerden dolayı bu işlev, pek çok gelişmekte olan ülkenin yapabileceği bir şey değildir. Reformlar çok büyük ölçüde pragmatik / faydacı bir amaç taşımıştır. Yani reformlarla, uygulama gücünün kuvvetlendirilmesi, taban genişletme, marjinal vergi oranlarında indirim ve farklılıkların azaltılması gibi yöntemlerle vergi kaçakçılığının azaltılması, değerlendirme/beyan yöntemlerinin rasyonalizasyonu ve tahsilatların artırılması amaçlanmıştır.

Gelirler üzerinden alınan vergiler büyük şirketlerden / işletmelerden daha başarılı bir şekilde toplanabilir. Bu yönetsel reformlarla desteklenebilir. Mamafih, dolaylı vergiler açısından ekonomi biliminin ilkeleriyle kamu maliyesinin ilkeleri arasında mevcut ilişkiyi aynı ölçüde dolaylı vergilerde kuramayabiliriz.

Dolaylı Vergiler:

Bölüm 3'te gördüğümüz gibi zaman içinde ithalat vergilerinden dâhili vergilere doğru uzun vadeli bir kayma söz konusudur. Bu kayma, teorinin gösterdiği yöndedir. Bu kayma büyük ölçüde yönetsel kapasitedeki artış ve yerli üretim düzeyinin artışıyla gerçekleşmiş ya da dikte edilmiş olsa da teoriye göre böyle bir kayma daha etkindir. Dâhilde alınan vergiler içinde son 30 yıldaki en önemli artış KDV'nde gerçekleşmiştir. Bu verginin çok sayıda avantajı ön plandadır: Geniş tabanlılık, oto kontrol, ithalat ve yerli üretimler bağlamında tarafsız işlem, ihracatta vergi iadesi, yönetim ve örgütlenmeyi geliştirecek şekilde kayıt tutulmasını özendirme gibi. KDV büyük ülkelerin hepsinin, toplamda ise 8 ülkenin 6'sının vergi reformlarının temel parçası olmuştur.

Bunca avantajına rağmen KDV neden başka ülkelerde uygulanmamıştır? Üretim zincirinde yer alan pek çok birimin bu vergiye muhatap olması ve bu birimlerin çoğunluğunun kayıt tutma alışkanlığının olmaması iddiası ciddi bir probleme işaret etse de, deneyimler bunun abartılı bir iddia olduğunu göstermektedir. KDV uygulayan ülkelerin vergi tahsilâtlarında gösterdiği başarı çarpıcıdır. KDV ile ilgili yönetsel problemleri azaltmanın birçok yolu vardır. Örneğin KDV önce ithalat ve imalat aşamasına, sonra da toptan ve perakendeye uygulanabilir ve tarhiyatta götürü yöntemler seçilebilir. Deneyimler bize gelişmekte olan ülkelerdeki yönetsel becerilerin hafife alınmaması gerektiğini göstermektedir.

Geniş tabanlı dolaylı vergilemenin sadece arzu edilebilir değil, yapılabilir olduğunu söylerken, bunun her yerde gerçekçi bir seçim olduğunu da varsayamayız.

Ağır bir gelir baskısı altında bulunan ülkeler bir yandan dâhili dolaylı vergi sistemini geliştirirken, ithalat vergilerini de sürdürebilirler (bu geçiş uzamak zorunda değildir). Bu durumda da pratik ve teori ayrı yönlerde yürür. Kotalar, ithalat vergileriyle kıyaslandığında daha az tercih edilir, ancak eğer kota dağıtımı yapılmazsa hükümet gelir fırsatını kaçıır. Çok yüksek ithalat vergileri, ikame etkisi ve kaçakçılık yönünden gelir kaybına yol açabilir. Bu nedenle de önemli olan, tüm kotaların ortadan kaldırılması, en üst marjinal vergi oranının düşürülerek vergi gelirlerinin artırılıp artırılmayacağının gözlenmesi ve dış ticaret politikalarının irdelenmesidir.

Bu durum, ithalat vergilerinin tek düze olması gerektiği, ya da efektif koruma oranının tek düze olması gerektiği anlamına gelmemektedir. Teoriden çıkarılacak ders bu değildir (bkz. bölüm 4). Ama en yüksek vergi oranlarının gözden geçirilmesi mantıklıdır. Birçok ülke deneyimi çok yüksek düzeydeki ithalat vergisi oranlarının düşürülmesi halinde, bu mallardan elde edilen vergi tahsilâtının arttığını göstermiştir. İthalat vergileri azaltılarak rasyonelize edilse de bu vergilerin yarattığı etkinsizlikler tamamıyla ortadan kaldırılamaz. İthalat vergilerini sadece tüketiciler üzerinde kalacak şekilde organize etmek zordur. Eğer girdiler üzerinde kalırsa bu kez katmerli vergileme (cascade) ve etkinsizlik problemleri yaşarız. KDV gibi tarafsız bir vergi sistemimiz olmadığı sürece, dâhili vergilemeyi yerli olarak üretilen ve ithal edilen malların aynı şekilde vergilendirilmesini sağlayamazsınız. Teori bu yönde hareketliliği önerir. Karmaşık bir vergi sistemini analizde teori ve ampirik çalışmaların katkısı, hükümet faaliyetlerinin bazı sonuçlarını net olarak ortaya koyar bir biçimde, vergilerin fiyatlar üzerindeki kümülatif etkilerini hesaplanabilmesidir (Ahmad ve Stern 1989b, 1987).

Yönetmel Konular:

Burada, yönetmel vergi reformlarına ait deneyimlerden söz edeceğiz. İnsanlara, paralarını almadan müdahale etmek, paralarını aldıktan sonra onlardan tahsilât yapmaktan çok daha kolaydır. Bu bağlamda stopaj / kaynakta kesme, şirketler ve finansal sektör gelirlerinin vergilendirilmesinde önemli bir yol olabilir⁴⁰. Kaynakta kesme, ücret, faiz ve kar payı gelirlerine de uygulanabilir. Bu, bireylerin farklı kaynaklardan elde ettiği gelirler için farklı marjinal vergi oranı ödemeleri anlamında sapma olarak görülebilir ya da adalet zedelenebilir. Ancak sağlayacağı gelir ve yönetmel kazanımlar dikkate alındığında bunlar önemsiz kalmaktadır.

Vergi kanunları, şeffaf ve kalıcı/istikrarlı olmalıdır. Vergi reformlarına ilişkin düzenlemeler, uygulama öncesinde duyurulmalı ve mümkün olduğunca etkilenen taraflarla uzlaşılmalıdır (özel sektör kuruluşları, sendikalar, çiftçiler gibi). Kaçakçılık cezaları şeffaf ve başlangıçtan beri caydırıcı, güçlü olmalıdır. Maliye politikasının başarısı kritik bir şekilde hükümetin kredibilitesine bağlıdır. Geçici vergilerin, oranların, kanunların gelişi güzel uygulanması mükellef direncine neden olur.

Beyanname usulü bireyler ve firmalar üzerine yük getirir, ancak birçok durumda bu yükler yönetim ve organizasyon anlamında bu birey ve kurumlara birçok yarar sağlar. Düzenli olmayan kontroller ve bu kontroller sırasında götürü yöntemlere

⁴⁰ Stopaj, enflasyon döneminde verginin reel gelirini ciddi olarak düşüren tahsilât gecikmesini azaltır.

dayanan idarelere bu usul ciddi kolaylıklar sağlar. Beyanname usulüne giderek yaslanma, doğrudan vergilerin reformunda olduğu kadar KDV'nin tahsilâtında da önemli bir hal almıştır.

Basit ve iyi tanımlanmış matrahlara erişmek önemlidir. Tüm kaynaklardan elde edilen toplam bireysel gelirlerin hesaplanmasının ne denli zor olduğunu gördük: Bu anlamda geliri toplulaştırmaktan ziyade parça parça gelire ulaşmak daha kolay olabilir. Gümrük vergilerinde, mal girişlerinin kontrolünde geçiş noktalarını tutmak yararlı olabilir. Zayıf yönetimli ülkelerde, belirli bir süre için gümrük vergileri temel gelir kaynağı olabilir; ancak, dâhili vergileme ile daha fazla bütünleşme hedefi küçümsenmemelidir. Hem ulaşımı zor grupların vergilendirilmesinde götürü yöntemlerin kullanımının, hem de farklı oranların belli mantıklı sınırlar içinde tutulmasının önemi vurgulanmalıdır. Yönetimin iyileştirilebildiği dönem, zamanlama açısından reform için en uygun zaman olabilir. Personel kalitesinde ve personelin elindeki kaynaklardaki kalite artışlarıyla birlikte vergi tahsilâtını yapanlara verilen teşviklerde artışlar söz konusu olduğunda gelir artışları ciddi boyutlara ulaşmaktadır⁴¹. Son olarak, vergi kaçakçılığı için sert cezalar oluşturulmalı ve uygulanmalıdır.

Politik Destek:

Halkın desteği, kabulü ve genelde siyasi bir destek olmadığı sürece vergi reformları başarılı olamaz. Kabul, kamu harcamalarının usulsüzlükten tamamen uzak gerçekleştirildiğine dair halkın algılaması, etkinliği ve vergi sisteminin adilliğine bağlıdır. Yolsuzluklar ve bireysel menfaatler harcamaları belirliyorsa, bunlar vergi yönetimine de sıçrayacak ve kamunun vergilendirme konusundaki arzusu da zayıflayacaktır. Yeni getirilen vergiler halkça daha adil olarak kabul ediliyorsa, vergi reformları direnci azaltabilir, ancak bu durum fonların kötü kullanıldığına dair yerleşik halk algısını ortadan kaldırmaya yetmez.

Harcama reformu ve yönetsel reform, vergi reformu ile birlikte yürütülmelidir. (bkz. Bl. 2. 1) Kısmen bu nedenden ötürü, vergi reformu sıklıkla, en azından başlangıçta yeni gelen hükümetlerin işi olarak görülür. Bir kez uygulandığında, devamlılık gerekir ve farklı vergiler politik rejimlerle çok yakından ilişkilendirilmemelidir; zira böyle bir ilişkilendirme hükümete karşı olan ya da desteklemeyenlerin direncine neden olabileceği gibi, aynı zamanda, politik geçiş boyunca vergi yükü bir gruptan diğer bir gruba geçeceğinden, yükümlülüklerde de yüksek düzeyde değişimler olacaktır. Vergi istikrarsızlığı belirsizlik yaratır ve iş alemini, ticareti ve bireysel finans yönetimini saptırır.

Politikacılar için cazip vergilerle, iktisadi olarak etkin vergiler arasında maalesef gerçek anlamda bir gerginlik mevcuttur. Örneğin koruyucu ithalat vergileri halkın küçük bir kısmına fayda sağlayabilir ki bu menfaatler, sonrasında politikacılar transfer edilebilir menfaatlerdir. Yüksek fiyat ödemek zorunda kalanlar, ekonomideki kaybedenlerdir. Politikacılar küçük kayıpların birikimini çok net bir şekilde algılayamayabilirler. Toprak / arazi vergileri gibi doğrudan yöntemler ciddi

⁴¹ Örneğin 1980'lerin ikinci yarısında Gana vergi idaresi önemli reformları uyguladı: vergi hedefi tutturulamadığında prim dağıtıldı, kalifiye muhasebeciler istihdam edildi, yetersiz elemanlar gönderildi. Bu değişikliklerin sonucunda, büyük ölçüde, 3 yıllık süre içinde vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payı % 7-8 puan arttı.

dirençle karşılaştığından tarımın vergilendirilmesi tatmin edici değildir. Fiyat içinde gizlendikleri ve doğrudan ödenmedikleri için dolaylı vergiler daha az fark edilirler.

İktisadi açıdan en iyi vergiler, en doğrudan ve en az kaçınılabilen olanlardır. Bunlar en çok dirence yol açan vergilerdir. Üzerine yük getirecek yeniden bölüşümcü nitelikte ve kaçınılması mümkün olmayan vergilere karşı çıkmak bireyler açısından rasyonel bir davranıştır. Bireyler kaçınabilecekleri ve böylece yükünü başkalarına taşıyabilecekleri vergileri tercih ederler. Arazi vergisi bu problemle ilgili iyi bir örnektir.

SONUÇ

Kalkınma – vergileme ile ilgili çalışmamızın temel önerisi; vergilemenin amaçlarının hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan ülkelere birbirine benzer olmasıdır. Bu, kamusal harcamaların gerektirdiği mali kaynakların yönetsel olarak en mümkün, adil ve etkin bir şekilde yaratılması demektir. Gelişmekte olan ülkeler ile gelişmiş ülkeler arasındaki temel farklılıkların nedenleri, amaçlarındaki farklılıklar değil, hükümetlerin karşılaştıkları kısıtlardır. Yönetsel yetersizlikler, vergileme konusundaki yetersiz muhasebe, ekonomideki yetersiz parasallaşma düzeyi / oranı, tarımın yüksek düzeydeki önemi, gelişmiş ülkelere kıyasla vergi tutanaklarının sınırlı sayıda olması, gelişmekte olan ülkelere vergilemenin gelişmiş ülkelerdekinden farklılıklar arz etmesine neden olmaktadır. Genel olarak, bu farklılıklara uygun olarak kullanılan modeller farklılıklar gösterse de, hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan ülkelere vergi analizleri için benzer yöntemler ve teknikler kullanılmaktadır.

İkinci bölümde, vergileme ile harcamalar arasındaki yakın ilişkiye odaklandık. Vergi sorununu, veri bir harcamanın basit bir finansman şekli olarak görmenin yanlışlığına değindik. Gelişmekte olan ülkelerdeki devletin özellikle harcamalarla ilgili büyük önemine vurgu yaparken, bu ülkelerde temel sorunun kaynak yaratmak olduğunu söyledik. Harcamaların kontrol edilmesi gerektiğini anlatırken, bunu sadece harcamaları kısırarak yapmanın yetersizliğine dikkat çektik. Harcamaların bileşimi de çok önemlidir. İkinci bölümde son olarak para basma, iç ve dış kaynaklar gibi finansman kaynaklarını gözden geçirdik. Borçlanma ve para basma sürdürülemez gelir kaynaklarıdır ve uzun vadede, gelir yaratmada vergilemenin gerçek bir alternatifi mevcut değildir.

Üçüncü bölümde, kamu gelirlerinin GSYİH içindeki payının % 20–25 arasında olduğunu ve bunun % 17–18’nin vergi gelirleri, kalanının ise vergi dışı gelirlerden sağlandığını vurguladık. Bunlar ortalama rakamlardır ve ülkelere göre değişiklik gösterirler. Genelde gelişmekte olan ülkelere global vergi yükü, gelişmişlerin 10 puan altında iken gelişmiş ülkelerde bu % 30–35 arasındadır ve bunun çok az bir kısmı vergi dışı gelirlerden kaynaklanmaktadır. Sadece vergiler dikkate alındığında, gelişmekte olan ülkelerinki % 18,05 ile gelişmiş ülkelerinkinin yarısının biraz üzerindedir (gelişmiş ülkeler % 31,21). Gelişmekte olan ülkelere global vergi yükü ile kişi başına GSYİH arasında zayıf ama önemli bir ilişki; gelişmiş ülkelere ise önemli olmayan bir ilişki tespit ettik. Bu, ekonomik yapılanmanın gelişmiş ülkelere nazaran gelişmekte olan ülkelere daha farklı bir şekilde vergilemeyi kısıt altına aldığı anlamına gelir. Bu görüş, global vergi yükü ile tarım ve ithalat payları arasındaki güçlü ilişkinin varlığı ile de desteklenmektedir.

Gelişmekte olan ülkelerdeki vergileme yapısı, radikal bir biçimde gelişmiş ülkelerdekinden farklılaşır. Gelişmekte olan ülkelerdeki vergilerin kabaca 2/3'ü dolaylı vergilerden (yerli ve dış ticaret vergilerinin görece payları eşit) gelir. Kalan 1/3'ü ise büyük ölçüde kurumlar vergisidir. Gelişmiş ülkelerde ise, kabaca 2/3'ü dolaysız vergilerden (büyük çoğunluğunu gelir vergisi ve sosyal güvenlik katkı payları oluşturur) kaynaklanır. Ancak gelişmekte olan ülkelerdeki bu tablo sadece ortalama bir veridir, ülkelere göre ciddi farklılıklar söz konusudur. Ancak dış ticaret üzerinden alınan vergilerden satış vergilerine doğru, ekonomi geliştikçe, bir kayma vardır ve buna uygun olarak da vergisel araçlar yerli üretimi ve işlemleri vergilendirecek bir şekle dönüşmektedir. Mamafih, gelir vergisinin payı çok az artmış ve hatta GSYİH ve vergi gelirleri içindeki payı ya sabit kalmış ya da azalmıştır.

Dördüncü bölümde, formel / şekli vergi teorisini ve modellerini irdledik. Pozitif bir vergi analizinin amacının uygulanabilir reformlar tasarlamak olduğunu ve vergisel değişikliklerin etkilerinin izlerini sadece vergi gelirleri yönünden değil, reel hane halkı gelirleri (yaşam standardı), kimin ne kadar kazanıp kaybettiğinin ortaya konulması yönlerinden de sürmek gerektiğinin altını çizdik. Gelişmekte olan ülkeler açısından bu analizlerin kritik varsayımlarının vergisel araçların mevcudiyeti ve kapsamı, özellikle işgücü piyasası olmak üzere iç piyasaların fonksiyon görme biçimleriyle ilişkili olması gerektiğini vurguladık. Her ne kadar son tüketici üzerindeki detaylı etkilerin tespiti veri yetersizliği ve ön hazırlığın olmaması gibi nedenlerle mümkün olmasa ya da aşırı belirsizlik olsa da bu nihai amaç olarak akıldan tutulmalıdır. Gelişmekte olan ülkelerdeki pozitif vergi analizleri büyük ölçüde dolaylı vergiler, böylece de kamu sektörü fiyatlaması, kurumlar vergisi üzerinde yoğunlaşırken; gelişmiş ülkelerdeki analizler dolaysız vergiler yönlü olmak üzere işgücü arzı, risk alma ve tasarruflar üzerinde yoğunlaşmıştır.

Dördüncü bölümdeki normatif tartışmalarda optimal vergileme teorilerinin temel ilkelere ulaşmada nasıl analiz edilebileceğini gösterdik ve hem gelişmiş ülkeler hem de gelişmekte olan ülkeler için dokuz adet vergi politikası ilkesini ortaya attık. Böylece rehber ilkeleri sunmanın yanı sıra normatif analiz, politika değerlendirmelerinde anahtar konuları nerede arayacağımızı söyler ve uygulamalı incelemelerimizin detaylarını oluştururken bize yardımcı olur. Bu bölümde keza, hükümetlerin nasıl davranması gerektiğini açıklamaktan ziyade hükümet davranışlarını açıklamaya çalışan politik ekonomi teorilerini ele aldık. Bu teorilerin de tıpkı örtülü bir biçimde normatif yaklaşımların yaptığı gibi ayrı tür deneye dayalı araştırmalar gerektirdiğini vurguladık. Kamu tercihi ya da politik ekonomi perspektifiyle bir değişikliği kimin destekleyip, kimin karşı çıktığını bilmek isteyeceğimizi; normatif bakışta ise kazanç ve kayıpları kazanan ve kaybedenler açısından kıyaslayacağımızı söyledik.

Beşinci bölümde, gelişmekte olan ülkelerdeki vergi sistemi üzerindeki kısıtları ve baskıları ele aldık. Gelişmekte olan ülkelerdeki vergi sisteminin etkinsizliğindeki anahtar şeyler; tanımlama, tarhiyat, uygulatma gücü ve tahsilât alanlarındaki yönetsel zayıflıklardır. Keza gelişmiş ülkelere kıyasla gelişmekte olan ülkelerdeki vergiye uyumsuzluk ve vergi kaçakçılığının ne denli yaygın olduğunu anlattık. Kâğıt üzerinde ne kadar iyi tasarlanırsa tasarlansın, bir vergi reformunun yukarıdaki sorunlara değinmemesi halinde başarılı olması beklenemez. Güçlü grupların,

reformların önünü tıkayarak, vergisel araçları kısıtladığını ve yönetsel problemleri artırdığını ortaya koyduk.

Makroekonomik istikrarsızlıkların (örneğin, enflasyon) vergi sistemi için ciddi sorunlar yarattığını söyledik. Bu, kısmen kamu maliyesi zayıflıklarından ve harcamaların kontrol edilememesinden kaynaklanmaktadır. Dışa açıklık vergisel seçenekleri daha da daraltmaktadır. Örneğin Meksika'nın hedeflediği bazı vergiler, ABD'deki gelir yaratma fırsatıyla yakından ilişkili olacaktır.

Son olarak, altıncı bölümde, yakın geçmişteki vergi reformu girişimlerini irdeledik. Vergi reformlarının aşağıdaki ön koşulların varlığıyla gündeme geldiğini gördük. Bunlar; (i) yüksek vergi oranları ve dar tabanlardan uzaklaşma arzusu, (ii) yaygın kaçakçılık, (iii) giderek artan irrasyonel ve ciddi komplikasyonlar, (iv) aşırı bir gelir baskısı (v) ticaretin serbestleşmesi ve makroekonomik istikrar gibi konuları içeren bir ekonomik strateji değişikliğidir.

Genelde dolaylı vergi reformlarının dolaysız vergi reformlarından daha başarılı olduğunu gözlemledik. Yönetsel beceriler arttıkça, ekonomi giderek daha da parasallaştıkça – ki dâhili vergileme matrahını genişletir – dahili dolaylı vergileme, dış ticaret vergilerinin yerini almaktadır. Dolaylı vergilemede, KDV gibi dikey bütünleşmeye yol açmayan ve üretim etkinliğini bozmayan bir vergilemeye kayış giderek cazip hale gelmiş ve birçok ülkede uygulanmıştır. Dolaysız vergilerle ilgili olarak, tahsilat yönteminin rasyonalizasyonu ve bireysel ve kurumsal matrahlara yakınlaştırılması, bir çok ülkedeki sıkıntılı sistemlere kıyasla, daha az gayret ve daha az saptırmayla vergi toplanabileceği anlamına gelmektedir.

Rasyonalize edilmiş bir vergi sisteminin uygulanması daha kolaydır ve birçok ülkede görüldüğü üzere etkili bir uygulamanın getirisi çok yüksek olur.

Birinci ilkemize uygun olarak performans sergileyebilecek gelişmekte olan ülkelerin hükümetlerinin elinde uygulanabilir / yapılabilir gelir yaratıcı araçlar olduğunu analizimiz bize göstermiştir. Özellikle dolaylı vergiler açısından, teorik olarak seçici, yönetsel olarak güvenilir ve politik olarak yapılabilirlik bağlamında ciddi uzlaşmaların olabileceğini ileri sürebiliriz. Aşağıdaki unsurları içeren bir dolaylı vergi sistemimizin olduğunu varsayalım:

(i) Bazı istisnalarla donatılmış bir ya da iki oranlı KDV, (ii) Alkol, tütün, petrol ürünleri ve bazı lüks mallar üzerinden alınan bir özel tüketim vergisi, (iii) Sübvansiyonlu karneler aracılığı ile bazı gruplara yönelik doğrudan destek. Böyle bir sistem, dördüncü bölümde ortaya attığımız ilkelerle uyumlu bir sistemdir ve gelişmekte olan ülkelerin çok büyük çoğunluğunca yönetilebilir bir sistemdir. Böyle bir sistem gerekli geliri yaratabilir, uygun sınaî teşvikleri toplayabilir, dışsalılıklarla mücadelede kullanılabilir ve yoksulları koruyabilir. Bu sistem, geliri ve bebek endüstrileri korumak için geçici tarifelerle desteklenebilir (diğer daha doğrudan destek araçları da mevcuttur). Ancak, genelde, yönetsel kapasiteler izin verdikçe, dış ticaret vergilerinden, daha fazla dâhili dolaylı vergilere kaymak gereklidir.

Hem teoriyle uyumlu hem de yönetsel olarak mümkün bir dolaysız vergi sisteminin ortaya konulması daha zordur. Arazi vergisi bir istisna olabilir, ancak bu politik nedenlerle yapılamaz. Dolaysız vergiler yönünden, gelişmekte olan ülkelerin temel vergilemesi kurumlar vergisi olabilir. Ancak bırakın birçok kaynağı, tek bir kaynaktan dahi elde edilen bireysel ve küçük firma gelirlerinin ölçülmesi oldukça zordur. Bunun tek istisnası daha resmi sektörlerde bütünüyle kayıtlı işçi olarak

çalışma gibi iş alanlarıdır. Oralarda dahi aynı imkânlar (fringe benefit) ve kaçakçılık çok ciddi sorunlara yol açabilir.

Özetlersek, evrensel bir şekilde önerebileceğimiz detayda bir vergi paketi mevcut olmasa da, dikkatlice yapılmış, deneye dayalı araştırmalarca desteklendiğinde teorik, yönetsel ve politik mülahazalardan kurulu bir yaklaşım mantıklı değerlendirmeler, öneriler sunabilir.

Geçtiğimiz yirmi yıl boyunca vergileme ve kalkınma konularında yapılan çalışmalar hem hükümetlerin elde ettikleri hem de analitik iktisat uygulamaları yönlerinden önemli gelişmeler kaydetmiştir. Vergi sistemi reformu ve harcamaların kontrolü pek çok yapısal ayarlama sorunlarının özünde yer alır. Gerçekten de mali istikrar olmaksızın yapısal ayarlamaların başarısızlığı kesindir. Doğu Avrupa ülkeleri, eski Sovyet cumhuriyetleri ve dünyadaki ekonominin kesin kontrolünü gevşeten ülkeler, geçişin acil yanının yeni bir vergi sistemine sahip olmayı gerektirdiğini fark etmektedirler. Gelişmekte olan ülkelerin deneyimleri ve teorik derslerden bu ülkelerin öğreneceği çok şey mevcuttur.

REFERENCES

- ABBOTT, JOHN C. *Agricultural marketing enterprises for the developing world*. Cambridge: Cambridge U. Press, 1987.
- ACHARYA, SHANKAR N. *Aspects of the black economy in India*. New Delhi: Government of India, 1985.
- AHMAD, S. EHTISHAM ET AL., eds. *Social security in developing countries*. Oxford: Clarendon Press, 1991.
- AHMAD, S. EHTISHAM AND STERN, NICHOLAS H. "Effective Taxes and Tax Reform in India." Development Economics Research Centre Discussion Paper No. 25, U. of Warwick, 1983.
- . "The Theory of Reform and Indian Indirect Taxes," *J. Pub. Econ.*, Dec. 1984, 25(3), pp. 259-98.
- . "Tax Reform for Pakistan: Overview and Effective Taxes for 1975-76," *Pakistan Develop. Rev.*, Spring 1986, 25, pp. 43-72.
- . "Alternative Sources of Government Revenue: Illustrations from India, 1979-80," in NEWBERRY AND STERN, eds. 1987.
- . "Taxation for Developing Countries," in CHENERY AND SRINIVASAN, eds. 1989.
- . *The theory and practice of tax reform in developing countries*. Cambridge: Cambridge U. Press, 1991.
- ALANO, B. P. JR. "Import Smuggling in the Philippines: An Economic Analysis," *J. Philippine Develop.*, 1984, 11, pp. 157-90.
- ARROW, KENNETH J. "The Economic Implications of Learning by Doing," *Rev. Econ. Stud.*, June 1962, 29, pp. 155-73.
- ASCHER, WILLIAM. "Risk, Politics and Tax Reform: Lessons from Some Latin American Experiences" in GILLIS, ed. 1989a.
- ASHER, MUKUL. "Reforming the Tax System in Indonesia." Paper presented at the World Bank Conference on Tax Policy in Developing Countries, 1990.
- ASPE ARMELLA, PEDRO. *Stabilisation and structural change: The Mexican experience*. Lionel Robbins Lectures, LSE, London. MIT Press, forthcoming.
- ATKINSON, ANTHONY B. "James M. Buchanan's Contributions to Economics," *Scand. J. Econ.*, 1987, 89(1), pp. 5-15.
- . *Poverty and social security*. London: Harvester Wheatsheaf, 1989.
- . "The Distribution of the Tax Burden: 30 Years After the Theory of Public Finance." Mimeo, Welfare State Programme, STICERD, London School of Economics, 1990.
- ATKINSON, ANTHONY B. AND STERN, NICHOLAS H. "Pigou, Taxation and Public Goods," *Rev. Econ. Stud.*, Jan. 1974, 41, pp. 119-28.
- ATKINSON, ANTHONY B. AND STIGLITZ, JOSEPH E. *Lectures on public economics*. NY: McGraw-Hill, 1980.
- ATKINSON, ANTHONY B. AND SUTHERLAND, HOLLY. "Tax Benefit Models." STICERD Occasional Paper 10. London: STICERD, 1988.
- BAHL, ROY. "The Political Economy of the Jamaican Tax Reform," in GILLIS, ed. 1989a.
- . *The Jamaican tax reform*. Cambridge, MA: Lincoln Institute of Land Policy, 1991.
- BAILEY, MARTIN J. "The Welfare Costs of Inflationary Finance," *J. Polit. Econ.*, Apr. 1956, 64, pp. 93-100.
- BALASSA, BELA. "Outward Orientation," in CHENERY AND SRINIVASAN, eds. 1989.
- BALLARD, CHARLES L. AND FULLERTON, DON. "Distortionary Taxes and the Provision of Public Goods," *J. Econ. Perspectives*, forthcoming.
- BARRO, ROBERT J. "Are Government Bonds Net Wealth?" *J. Polit. Econ.*, Nov.-Dec. 1974, 82(6), pp. 1095-1117.
- BARRO, ROBERT J. AND SALA-I-MARTIN, XAVIER. "Public Finance in Models of Economic Growth." Working Paper no. 3362, National Bureau of Economic Research, 1990.
- BATES, ROBERT H. "A Political Scientist Looks at Tax Reform," in GILLIS, ed., 1989.
- BAUER, PETER T. *West African trade*. Cambridge: Cambridge U. Press, 1954.
- BERNHEIM, B. DOUGLAS. "Ricardian Equivalence: An Evaluation of Theory and Evidence," *NBER Macroeconomic Annual*, 2, Ed.: STANLEY FISCHER. Cambridge, MA: MIT Press, 1987, pp. 263-304.
- BEST, MICHAEL H. "Political Power and Tax Revenues in Central America," *J. Develop. Econ.*, Mar. 1976, 3(1), pp. 49-82.
- BHAGWATI, JAGDISH. "Directly-Unproductive-Profit-Seeking Activities" in *The new palgrave*. Eds.: J. EATWELL, M. MILGATE, AND P. NEWMAN. London: Macmillan, 1987.

- BIRD, RICHARD M. "The Administrative Dimension of Tax Reform in Developing Countries," in GILLIS, ed. 1989.
- BIRD, RICHARD M. AND OLDMAN, OLIVER, eds. *Readings on taxation in developing countries*. Baltimore: Johns Hopkins U. Press, 1964.
- . *Taxation in developing countries*. Baltimore: Johns Hopkins U. Press, 1990.
- BLANCHARD, OLIVIER J. AND FISCHER, STANLEY. *Lectures on macroeconomics*. Cambridge MA.: MIT Press, 1989.
- BLEJER, MARIO AND CHU, KE-YOUNG, eds. *Fiscal policy, stabilisation, and growth in developing countries*. Washington, DC: International Monetary Fund, 1989.
- BLISS, CHRISTOPHER. "Taxation, Cost-Benefit Analysis and Effective Protection" in NEWBERY AND STERN, eds. 1987.
- BÖS, DIETER. *Public enterprise economics: Theory and application*. Amsterdam: North Holland, 1986.
- . *The political economy of progressive taxation*. Berlin: Springer Verlag, 1989.
- . *Privatisation: A theoretical treatment*. Oxford: Clarendon Press, 1991.
- BOSKIN, MICHAEL J. AND MCLURE, JR., CHARLES E. *World tax reform*. San Francisco: ICS Press, 1990.
- BRAYMAN, AVISHAY; HAMMER, JEFFREY AND AHN, CHOONG Y. "Multi-Market Analysis of Agricultural Pricing Policies in Korea," in NEWBERY AND STERN, eds. 1987.
- BRENNAN, GEOFFREY AND BUCHANAN, JAMES M. *The power to tax*. NY: Cambridge U. Press, 1980.
- . *The reason of rules*. Cambridge: Cambridge U. Press, 1985.
- BROWNING, EDGAR K. AND BROWNING, JACQUELINE M. *Public finance and the price system*. Macmillan, 1979.
- BRUTON, HENRY. "Import Substitution" in CHENERY AND SRINIVASAN, eds. 1989.
- BUCHANAN, JAMES M. *Public finance in the democratic process*. Chapel Hill: U. of North Carolina Press, 1966.
- . *The economics and the ethics of constitutional order*. Ann Arbor: University of Michigan Press, 1991.
- BUCHANAN, JAMES M. AND TOLLISON, ROBERT D. *Theory of public choice*. Ann Arbor: U. of Michigan Press, 1972.
- BUCHANAN, JAMES M.; TOLLISON, ROBERT D. AND TULLOCK, GORDON, eds. *Toward a theory of the rent-seeking society*. College Station, TX: Texas A&M U. Press, 1980.
- BUITER, WILLEM H. *Principles of budgetary and financial policy*. London: Harvester Wheatsheaf, 1989.
- BUITER, WILLEM H. AND PATEL, URJIT. "Debt, Deficits and Inflation: An Application to the Public Finances of India," *J. Public Econ.*, Mar. 1992, 47(2), pp. 171–205.
- BULUTOGLU, KENAN AND THIRSK, WAYNE. "Tax Reform in Turkey." Paper presented at The World Bank Conference on Tax Policy in Developing Countries, 1990.
- BURGESS, ROBIN S. L. AND STERN, NICHOLAS H. "Social Security in Developing Countries: What, Why, Who and How?" in AHMAD ET AL., eds. 1991.
- CASS, DAVID. "Optimum Growth in a Aggregative Model of Capital Accumulation," *Rev. Econ. Stud.*, July 1965, 32, pp. 233–40.
- CHELLIAH RAJA J. "Changes in Tax Revenue Structure: A Case Study of India," in *Changes in revenue structure*. Eds.: A. CHIANCONE AND K. MESSERE. Detroit: Wayne State U. Press, 1989.
- CHELLIAH, RAJA J.; BAAS, HASSEL J. AND KELLY, MARGARET R. "Tax Ratio and Tax Effort in Developing Countries, 1969–71," *IMF Staff Papers*, 1975, 22, pp. 187–205.
- CHENERY, HOLLIS AND SRINIVASAN, T. N., eds. *Handbook of development economics*. Amsterdam: North Holland, 1989.
- CHOI, KWANG. "Tax Policy and Tax Reforms in Korea." Paper presented at The World Bank Conference on Tax Policy in Developing Countries, 1990.
- CNOSSEN, SIBBREN. *Excise systems: A global study of the selective taxation of goods and services*. Baltimore: Johns Hopkins U. Press, 1977.
- . "Design of the Value Added Tax: Lessons from Experience," in KHALIZADEH-SHIRAZI AND SHAH, eds. 1991.
- COLANDER, DAVID C. ed. *Neoclassical political economy*. Cambridge, MA: Ballinger Press, 1984.
- CONRAD, ROBERT F. AND HOOL, R. BRYCE. *Taxation of mineral resources*. Lexington, MA: Lexington Books, 1980.
- COOK, PAUL AND KIRKPATRICK, COLIN, eds. *Privatisation in less developed countries*. Brighton: Wheatsheaf Books, 1988.
- CORDEN, W. MAX. "The Relevance for Developing Countries of Recent Developments in Macroeconomic Theory," *World Bank Res. Observer*, July 1987, 2(2), pp. 171–88.
- CORFMAT, FRANÇOIS. "Computerising Tax Administration," in BIRD AND OLDMAN, eds. 1990, pp. 467–74.
- COWELL, FRANK A. *Cheating the government: The economics of evasion*. Cambridge, MA: MIT Press, 1990.
- DEATON, ANGUS S. AND BENJAMIN, DWAYNE. "The Living Standards Survey and Price Policy Reform, A Study of Coffee and Cocoa Production in Cote D'Ivoire." Living Standards Measurement Study Working Paper no. 44. Washington, DC: The World Bank, 1988.
- DEATON, ANGUS S. AND STERN, NICHOLAS H. "Optimally Uniform Commodity Taxes, Taste Differences and Lump-Sum Grants," *Econ. Letters*, 1986, 20, pp. 263–66.
- DERVIS, KEMAL; DE MELO, JAIME AND ROBINSON, SHERMAN. *General equilibrium models for development policy*. London: Cambridge U. Press for the World Bank, 1982.
- DIXIT, AVINASH K. AND STERN, NICHOLAS H. "Determinants of Shadow Prices in Open Dual Economies," *Oxford Econ. Pap.*, Mar. 1974, 26(1), pp. 42–53.
- DORNBUSCH, RUDIGER. "Expectations and Exchange Rate Dynamics," *J. Polit. Econ.*, Dec. 1976, 84(6), pp. 1161–76.

- DRÈZE, JEAN P. AND SEN, AMARTYA K. *Hunger and public action*. Oxford: Clarendon Press, 1989.
- DRÈZE, JEAN P. AND STERN, NICHOLAS H. "The Theory of Cost-Benefit Analysis," in *Handbook of public economics*. Eds.: ALAN AUERBACH AND MARTIN FELDSTEIN. Amsterdam: North-Holland, 1987, pp. 909-89.
- . "Policy Reform, Shadow Prices and Market Prices," *J. Public Econ.*, June 1990, 42, pp. 1-45.
- DUE, JOHN F. *Indirect taxation in developing countries*. Baltimore: Johns Hopkins U. Press, 1988.
- EATON, JONATHAN; GERSOVITZ, MARK AND STIGLITZ, JOSEPH. "The Pure Theory of Country Risk," *Europ. Econ. Rev.*, June 1986, 30(3), pp. 481-514.
- FISCHER, STANLEY. *Indexing, inflation, and economic policy*. Cambridge, MA: MIT Press, 1986.
- GARNAUT, ROSS AND ROSS, ANTHONY CLUNIES. *Taxation of mineral rents*. Oxford: Clarendon Press, 1983.
- GEMMELL, NORMAN. "Fiscal Dependence on Trade Taxes and Development: Some New Evidence." CREDIT Research Paper, Nottingham U., Dec. 1990.
- GERSOVITZ, MARK. "The Effects of Domestic Taxes on Foreign Private Investment," in NEWBERRY AND STERN, eds. 1987.
- GIL DÍAZ, FRANCISCO. "Some Lessons from Mexico's Tax Reform," in NEWBERRY AND STERN, eds. 1987.
- GILLIS, MALCOLM. *Tax reform in developing countries*. Durham: Duke U. Press, 1989a.
- . "Tacit Taxes and Sub Rosa Subsidies through State-Owned Enterprises." Mimeo, Duke U., 1989b.
- . "Comprehensive Tax Reform: The Indonesian Experience 1981-1988," (1989c) in MALCOLM GILLIS, ed. 1989a.
- GOODE, RICHARD. *Government finance in developing countries*. Washington, DC: Brookings Institution, 1984.
- . "The Economics of Tax Administration" in BIRD AND OLDMAN 1990, pp. 475-91.
- GORDON, RICHARD K., JR. "Income Tax Compliance and Sanctions in Developing Countries," in BIRD AND OLDMAN 1990, pp. 455-65.
- GOVERNMENT OF INDIA, MINISTRY OF PLANNING, RAJ COMMITTEE. "Capital Formation and Saving in India, 1950-51 to 1979-80." Bombay: Reserve Bank, 1982.
- GREENAWAY, DAVID. "A Statistical Analysis of Fiscal Dependence on Trade Taxes and Economic Development," *Public Finance*, 1984, 39(1), pp. 70-89.
- . "Trade Taxes as a Source of Government Revenue: A Comment on the Bedrossian-Hitiris Re-estimation," *Scottish J. Polit. Econ.*, June 1985, 32, pp. 205-08.
- HAQUE, NADEEM U. AND MONTIEL, PETER. "Ricardian Equivalence, Liquidity Constraints and the Yaari-Blanchard Effect: Tests for Developing Countries." Development Research Department, World Bank, Washington, DC, 1987.
- HARRIS, JOHN R. AND TODARO, MICHAEL P. "Migration, Unemployment and Development: A Two-Sector Analysis," *Amer. Econ. Rev.*, Mar. 1970, 60(1), pp. 126-42.
- HARROD, ROY F. "An Essay in Dynamic Theory," *Econ. J.*, Mar. 1939, 49, pp. 14-33.
- HEADY, CHRISTOPHER AND MITRA, PRADEEP. "Optimal Taxation and Shadow Pricing in a Developing Economy," in NEWBERRY AND STERN, eds. 1987, ch. 15.
- HERSCHEL, FEDERICO J. "Tax Evasion and Its Measurement in Developing Countries," *Pub. Finance*, 1978, 33(3), pp. 232-68.
- HINRICHS, HARLEY H. "A General Theory of Tax Structure. Change During Economic Development." Harvard Law School International Tax Program, 1966.
- HITIRIS, THEO. "Tax Structure, Trade Taxes, and Economic Development: An Empirical Investigation," in TANZI, ed. 1990, pp. 29-41.
- HOFF, KARLA. "Land Taxes, Output Taxes, and Sharecropping: Was Henry George Right?" *World Bank Econ. Rev.*, Jan. 1991, 5(1), pp. 93-111.
- IMF. *World economic outlook*. Washington, DC: IMF, 1986.
- . *Government finance statistics yearbook*, Vol. XIII. Washington, DC: IMF, 1989.
- . *International finance statistics*. Washington, DC: IMF, Dec 1986, Dec 1989, Ap 1990, Aug 1990.
- JENKINS, GLENN P. "Tax Changes Before Tax Policies: Sri Lanka 1977-88," in GILLIS, ed. 1989a.
- KALDOR, NICHOLAS. *Indian tax reform: Report of a survey*. New Delhi: Ministry of Finance, 1956.
- . "Will Underdeveloped Countries Learn to Tax?" in BIRD AND OLDMAN, eds. 1964, pp. 255-65.
- KAY, JOHN. "Indirect Taxes" in *The new Palgrave dictionary of economics*. Eds.: JOHN EATWELL, MURRAY MILGATE, AND PETER NEWMAN. London: Macmillan, 1987.
- KAY, JOHN A. AND KING, MERVYN A. *The British tax system*. 4th ed. London: Oxford U. Press, 1986.
- KEHOE, TIMOTHY J. AND SERRA-PUCHE, JAIME. "A Computational General Equilibrium Model with Endogenous Unemployment: An Analysis of the 1980 Fiscal Reform in Mexico," *J. Pub. Econ.*, Oct. 1983, 22(1), pp. 1-26.
- KHALIZADEH-SHIRAZI, JAVAD AND SHAH, ANWAR, eds. *Tax policy in developing countries*. Washington, DC: World Bank, 1991.
- KING, ROBERT G. AND REBELO, SERGIO. "Public Policy and Economic Growth: Developing Neoclassical Implications." National Bureau of Economic Research, Working Paper No. 3338, Apr. 1990.
- KRUEGER, ANNE O. "The Political Economy of the Rent-Seeking Society," *Amer. Econ. Rev.*, June 1974, 64(3), pp. 291-303.
- . "Government Failures in Development," *J. Econ. Perspectives*, Summer 1990, 4(3), pp. 9-23.
- KUMAR, DHARMA. "The Fiscal System," in *The Cambridge economic history of India*. Vol. II. Eds.: DHARMA KUMAR. Hyderabad: Orient Longman, 1982.
- LESSARD, DONALD R. AND WILLIAMSON, JOHN. *Capita-*

- tal flight and third world debt*. Washington, DC: Institute for International Economics, 1987.
- LEWIS, W. ARTHUR. "Economic Development with Unlimited Supplies of Labour," *Manchester School*, May 1954, 22, pp. 139-91.
- LIEUWEN, EDWIN. "The Politics of Energy in Venezuela," in *Latin American oil companies and the politics of energy*. Ed.: JOHN WIRTH. Lincoln: U. of Nebraska Press, 1985.
- LUCAS, ROBERT E., JR. "On the Mechanics of Economic Development," *J. Monet. Econ.*, July 1988, 22(1), pp. 3-42.
- MALIYAMKONO, T. L. AND BAGACHWA, M. S. D. *The second economy in Tanzania*. London: James Currey, 1990.
- McKINNON, RONALD I. *The order of economic liberalization: Financial control in the transition to a market economy*. Baltimore, Johns Hopkins U. Press, 1991.
- McLURE, CHARLES E. "Analysis and Reform of the Colombian Tax System," in GILLIS, ed. 1989a.
- McLURE, CHARLES E. AND ZODROW, GEORGE. "Tax Reform in Colombia: Process and Results," in KHALIZADEH-SHIRAZI AND SHAH, eds. 1991.
- MILLWARD, ROBERT ET AL. *Public sector economics*. Harlow: Longman, 1983.
- MUSGRAVE, RICHARD A. *The theory of public finance*. NY: McGraw-Hill, 1959.
- _____. *Fiscal systems*. New Haven, CT: Yale U. Press, 1969.
- _____. "Income Taxation of the Hard-to-Tax Groups," in BIRD AND OLDMAN, eds. 1990, pp. 299-312.
- MUSGRAVE, RICHARD A. AND PEACOCK, ALAN T. *Classics in the theory of public finance*. London: Macmillan, 1958.
- NEWBERY, DAVID M. G. "Taxation and Development," (1987a) in NEWBERY AND STERN, eds. 1987, ch. 7.
- _____. "Identifying Desirable Directions of Agricultural Price Reform in Korea," (1987b) in NEWBERY AND STERN, eds. 1987, ch. 18.
- NEWBERY, DAVID M. G. ET AL. "Road Transport Taxation in Developing Countries," World Bank Discussion Paper No. 26. Washington, DC: World Bank, 1988.
- NEWBERY, DAVID M. G. AND STERN, NICHOLAS H. eds. *The theory of taxation for developing countries*. NY: Oxford U. Press, 1987.
- NEWBERY, DAVID M. G. AND STIGLITZ, JOSEPH E. *The theory of commodity stabilization*. Oxford: Oxford U. Press, 1981.
- NOZICK, ROBERT. *Anarchy, state and utopia*. NY: Basic Books, 1974.
- PASTOR, MANUEL. "Capital Flight from Latin America," in *World Development*, 1990, 18(1).
- PITT, MARK M. "Smuggling and Price Disparity," *J. Int. Econ.*, Nov. 1981, 11(4), pp. 447-58.
- RADIAN, ALEX. *Resource mobilization in poor countries*. New Brunswick, NJ: Transaction Books, 1980.
- ROBINSON, SHERMAN. "Multisectoral Models," in CHENERY AND SRINIVASAN, eds. 1989.
- ROEMER, MICHAEL. "Ghana: Missed Opportunities," in *World economic growth*. Ed.: ARNOLD HARBEGGER. San Francisco: Institute for Contemporary Studies, 1984, pp. 201-25.
- ROMER, PAUL M. "Increasing Returns and Long-Run Growth," *J. Polit. Econ.*, 1986, 94, pp. 1002-1037.
- _____. "Capital Accumulation in the Theory of Long-Run Growth," in *Modern macroeconomics*. Ed.: ROBERT BARRO. Cambridge, MA: Harvard U. Press, 1989.
- SACHS, JEFFREY D., ed. *Developing country debt and economic performance*. Vols. I-III. Chicago: U. of Chicago Press, 1989.
- SAH, RAAJ K. AND STIGLITZ, JOSEPH E. "The Taxation and Pricing of Agricultural and Industrial Goods in Developing Countries," in NEWBERY AND STERN, eds. 1987, ch. 16.
- SANDMO, AGNAR. "Buchanan on Political Economy: A Review Article," *J. Econ. Lit.*, Mar. 1990, 28(1), pp. 50-65.
- SARGENT, THOMAS J. AND WALLACE, NEIL. "Some Unpleasant Monetarist Arithmetic," *Fed. Res. Bank Minn. Quart. Rev.*, Fall 1981, 5(3), pp. 1-17.
- SCOTT, MAURICE F. *A new view of economic growth*. Oxford: Clarendon Press, 1989.
- SEADE, JESÚS. "Tax Revenue Implications of Exchange Rate Adjustment," in TANZI, 1990, pp. 54-65.
- SHAH, ANWAR AND SLEMROD, JOEL. "Taxation and Foreign Direct Investment," in KHALIZADEH-SHIRAZI AND SHAH, eds. 1991.
- SHAH, ANWAR AND WHALLEY, JOHN. "The Redistributive Impact of Taxation in Developing Countries" in KHALIZADEH-SHIRAZI AND SHAH, eds. 1991.
- SHALIZI, ZMARAK AND THIRSK, WAYNE. "Tax Reform in Malawi" in KHALIZADEH-SHIRAZI AND SHAH, eds. 1991.
- SHOVEN, JOHN B. "Applied General Equilibrium Tax Modelling," *IMF Staff Papers*, 1983, 30, pp. 350-93.
- SHOVEN, JOHN B. AND WHALLEY, JOHN. "Applied General-Equilibrium Models of Taxation and International Trade," *J. Econ. Lit.*, Sept. 1984, 22(3), pp. 1007-51.
- SKINNER, JONATHAN. "Prospects for Agricultural Land Taxation in Developing Countries" in KHALIZADEH-SHIRAZI AND SHAH, eds. 1991.
- SRINIVASAN, T. N. "Neo-classical Political Economy, the State and Economic Development." Lecture to Asian Development Bank, 1985.
- STERN, NICHOLAS H. "The Theory of Optimal Commodity and Income Taxation: An Introduction," in NEWBERY AND STERN, eds. 1987, ch. 2.
- _____. "The Economics of Development: A Survey," *Econ. J.*, Sept. 1989, 99(397), pp. 597-685.
- _____. "Public Policy and the Economics of Development," *Europ. Econ. Rev.*, Apr. 1991a, 35(2-3), pp. 241-71.
- _____. "The Determinants of Growth," *Econ. J.*, Jan. 1991b, 101(404), pp. 122-32.
- _____. "From the Static to the Dynamic: Some

- Problems in the Theory of Taxation," *J. Public Econ.*, Mar. 1992, 47(2), pp. 273-97.
- SUMMERS, ROBERT AND HESTON, ALAN. "A New Set of International Comparisons of Real Product and Price Levels Estimates for 130 Countries, 1950-1985," *Rev. Income Wealth*, Mar. 1988, 34(1), pp. 1-25.
- TABELLINI, GUIDO. "International Tax Comparisons Reconsidered." Mimeo. Washington, DC: IMF, 1985.
- TAIT, ALAN A. *Value added tax: International practice and problems*. Washington, DC: IMF, 1988.
- TAIT, ALAN A.; GRÄTZ, WILFRID L. M. AND EICHENGREEN, BARRY J. "International Comparisons of Taxation for Selected Developing Countries, 1972-76," *Int. Monet. Fund Staff Pap.*, Mar. 1979, 26(1), pp. 123-56.
- TANZI, VITO. "Inflation, Lags in Collection, and the Real Value of Tax Revenue," *Int. Monet. Fund Staff Pap.*, Mar. 1977, 24(1), pp. 154-67.
- . "Inflation, Real Tax Revenue, and the Case for Inflationary Finance: Theory with Application to Argentina," *Int. Monet. Fund Staff Pap.*, 1978, 25(3), pp. 417-51.
- . *Inflation and the personal income tax*. Cambridge: Cambridge U. Press, 1980.
- . "Taxation in Sub-Saharan Africa: A Statistical Evaluation," *IMF Occasional Paper*, 1981, 8, pp. 43-73.
- . "Quantitative Characteristics of the Tax Systems of Developing Countries," in NEWBERY AND STERN, eds. 1987.
- . "The Impact of Macroeconomic Variables on the Level of Taxation (and on the Fiscal Balance) in Developing Countries." IMF Working Paper WP/88/95, Washington, DC, 1988.
- . *Fiscal policy in open developing economies*. Washington, DC: IMF, 1990.
- . *Public finance in developing countries*. Aldershot: Edward Elgar, 1991a.
- . "Structural Factors and Tax Revenue in Developing Countries: A Decade of Evidence." Mimeo, International Monetary Fund, Washington, DC, 1991b.
- TANZI, VITO AND CASANEGRA DE JANTSCHER, MILKO. "Presumptive Income Taxation: Administrative, Efficiency and Equity Aspects." Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, Washington, DC, 1989.
- THOMAS, JAMES J. *Informal economic activity*. Hertfordshire: Harvester Wheatsheaf, 1992.
- VICKERS, JOHN A. AND YARROW, GEORGE. *Privatization: An economic analysis*. Cambridge: MIT Press, 1988.
- WALD, HASKELL P. *Taxation of agricultural land in underdeveloped economies*. Cambridge, MA: Harvard U. Press, 1959.
- VAN WIJNBERGEN, SWEDER. "External Debt, Inflation and the Public Sector: Towards Fiscal Policy for Sustainable Growth," *World Bank Econ. Rev.*, Sept. 1989, 3(3), pp. 297-320.
- WORLD BANK. *World development report 1988*. NY: Oxford U. Press, 1988.
- . *World development report 1989*. NY: Oxford U. Press, 1989.
- . *Lessons of tax reform*. Washington, DC: World Bank, 1991.

TABLO 1
TÜRLERİNE GÖRE MERKEZİ HÜKÜMET HARCAMALARI
(Toplam harcamaların yüzdesi olarak, 1986-87)

Bölge	Genel Kamu Hizmetleri	Savunma	Eğitim	Sağlık	Sosyal Güvenlik	Ulaştırma ve İletişim	Diğer Ekonomik Hizmetler	Diğer	Merkezi Harcama (GSYİH'nın %'i)	Merkezi Gelirler (GSYİH'nın %'i)
Sanayileşmiş Ülkeler	8.05	7.34	8.45	9.61	37.71	5.12	7.15	16.57	31.46	25.99
Gelişmekte Olan Ülkeler	16.94	11.97	14.11	6.21	12.6	7.19	16.04	14.94	25.40	21.10
Afrika	18.54	8.85	15.97	5.51	8.25	7.12	17.49	18.27	25.63	21.23
Asya	17.87	12.99	14.39	5.18	7.14	11.23	19.41	11.79	19.89	17.25
Avrupa	16.88	13.63	7.26	6.26	23.07	6.53	21.18	5.19	29.15	28.46
Orta Doğu	13.29	26.69	12.54	4.85	13.22	3.71	11.06	14.64	33.12	25.82
Batı Hem.	16.09	7.53	13.98	8.32	18.77	6.80	11.88	16.63	25.04	19.64

Kaynak: IMF Government Finance Statistics Yearbook (1989)

Not: Tüm bölgesel ortalamalar ağırlıklandırılmamıştır.

TABLO 2
VERGİ TIPLERİNE GÖRE VERGİ GELİRLERİ (GSYİH'nın %'si)

Gelişmiş Ülkeler	Kişi başı GSMH(1987 \$'na göre)	Yıllar	Gelir Vergileri				Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Yerel Vergiler				Dış Ticaret			Diğer Vergiler				
			Toplam Vergiler	Toplam	Kişisel	Şirketler	Diğer	Toplam	Genel Satış, Muamele, KDV	Tüketim	Diğer	Toplam	İthalat Vergisi	İhracat Vergisi	Diğer	Sosyal Güvenlik	Servet ve Emlak	Diğer
İsviçre	21310	1985	19,62	3,00	2,45	0,55	0,00	4,02	3,03	0,65	0,34	1,51	1,51	0,00	0,00	10,20	0,88	0,00
ABD	18580	1986	18,45	10,39	8,58	1,81	0,00	0,75	0,00	0,61	0,14	0,34	0,34	0,01	0,01	6,81	0,17	0,00
Lüksemburg	17780	1984	38,84	16,24	11,07	4,83	0,33	9,94	5,35	4,14	0,45	0,03	0,03	0,00	0,00	10,33	2,25	0,05
Norveç	17450	1987	38,41	9,31	3,96	5,35	0,00	18,34	9,51	6,92	1,92	0,25	0,23	0,00	0,00	10,00	0,43	0,08
İzlanda	16890	1985	22,57	2,40	1,81	0,58	0,00	12,62	8,36	2,36	1,90	4,07	3,84	0,01	0,22	1,24	2,19	0,06
Japonya	15840	1987	20,69	8,57	4,77	3,79	0,00	2,19	0,00	1,91	1,28	0,19	0,48	0,00	0,00	8,54	0,74	0,47
İsveç	15613	1986	37,59	7,55	5,38	2,11	0,10	12,68	7,39	4,54	1,74	0,23	0,23	0,00	0,00	12,89	4,22	0,03
Kanada	15070	1986	17,32	10,13	7,96	1,93	0,24	3,56	2,40	1,04	0,11	0,78	0,78	0,00	0,00	2,85	0,00	0,00
Danimarka	14910	1986	36,34	15,76	12,10	2,29	1,37	17,45	10,16	4,85	2,44	0,03	0,02	0,00	0,00	1,54	1,58	0,00
Finlandiya	14670	1985	27,03	9,21	8,61	0,59	0,00	13,40	8,28	4,62	0,50	0,25	0,25	0,00	0,00	2,99	1,11	0,08
Almanya	14440	1986	27,44	5,12	4,06	1,06	0,00	6,49	3,80	2,34	0,36	0,00	0,00	0,00	0,00	15,77	0,05	0,00
Fransa	12910	1986	38,25	7,32	4,98	2,31	0,03	12,17	8,63	2,61	0,94	0,01	0,01	0,00	0,00	17,41	1,27	0,07
Avusturya	11970	1985	31,74	6,62	5,44	0,99	0,19	9,29	6,19	2,39	0,71	0,49	0,48	0,00	0,00	12,80	2,14	0,39
Hollanda	11790	1986	45,75	13,11	9,57	3,54	1,00	11,06	7,82	2,56	0,68	0,00	0,00	0,00	0,00	20,32	1,06	0,20
Belçika	11470	1985	43,09	16,66	13,92	2,73	0,00	10,17	7,20	2,14	0,83	0,01	0,01	0,00	0,00	15,37	0,88	0,00
Avustralya	11180	1987	24,87	16,88	14,05	2,54	0,30	6,46	2,39	4,02	0,05	1,39	1,33	0,03	0,02	0,00	0,14	0,00
İngiltere	10540	1985	33,64	14,49	10,23	4,26	0,00	11,45	6,03	4,56	0,86	0,02	0,02	0,00	0,00	6,85	0,81	0,01
İtalya	10430	1986	37,75	13,69	11,08	2,57	0,03	8,60	4,83	2,47	1,30	0,01	0,01	0,00	0,00	14,05	0,78	0,63
Yeni Zelanda	7870	1985	33,63	22,95	19,64	3,05	0,25	8,53	4,87	3,23	0,43	1,33	1,28	0,03	0,02	0,00	0,79	0,04
İrlanda	6290	1985	37,29	14,24	12,81	1,43	0,00	13,03	30,1	4,02	1,00	3,08	3,38	0,00	0,00	5,58	1,36	0,00
İspanya	6010	1984	25,20	6,43	4,94	1,45	0,05	5,85	2,89	1,48	1,48	1,06	1,05	0,00	0,00	11,39	0,45	0,03

Gelişmekte Olan Ülkeler	Kişi başı GSYİH(1987 \$'na göre)	Yıllar	Toplam Vergiler	Gelir Vergileri			Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Yörel Vergiler				Dış Ticaret			Diğer Vergiler				
				Toplam	Kişisel	Şirketler	Diger	Toplam	Genel Satış, Muamele, KDV	Tüketim	Diger	Toplam	İthalat Vergisi	İhracat Vergisi	Diger	Sosyal Güvenlik k	Servet ve Emnak	Diğer
Unman	5326	1984	10,45	8,72	0,00	8,65	0,06	0,32	0,00	0,00	0,32	1,18	1,18	0,00	0,00	0,00	0,23	0,00
Barbados	5451	1984	30,22	9,35	3,76	5,16	0,043	7,46	4,79	0,27	2,40	4,80	4,24	0,05	0,40	3,83	1,66	3,11
Kıbrıs	5330	1986	21,33	5,24	3,73	0,87	0,64	4,66	0,00	3,20	1,46	4,50	4,50	0,00	0,00	4,45	1,00	1,48
Malta	4191	1985	24,76	8,65	4,70	3,87	0,08	2,00	0,00	1,12	0,87	7,35	7,35	0,00	0,00	5,88	0,79	0,09
Yunanistan	4015	1983	32,63	6,38	4,76	0,87	0,75	12,73	6,79	4,83	1,11	0,34	0,34	0,00	0,00	12,07	0,82	1,91
Iran	3802	1984	8,81	2,52	0,27	2,25	0,01	1,39	0,13	0,38	0,88	1,94	1,87	0,00	0,00	1,88	0,95	0,13
Venezuela	3233	1984	21,06	13,75	0,85	12,03	0,88	1,45	0,00	1,04	0,05	4,48	1,40	0,00	3,09	0,89	0,38	0,09
Kore	2923	1986	15,53	4,87	2,66	2,21	0,00	6,87	3,41	2,11	1,34	2,67	0,00	0,00	0,00	0,41	0,20	0,35
Portekiz	2874	1985	30,73	7,13	2,29	1,30	3,54	11,81	5,24	5,24	1,33	0,81	0,81	0,00	0,00	8,17	0,98	2,38
Gabon	2776	1983	27,46	18,04	1,20	16,34	0,50	2,44	1,93	0,00	0,51	6,22	5,72	0,50	0,00	0,00	0,64	0,12
Yugoslavya	2541	1984	6,85	0,00	0,00	0,00	0,00	4,27	4,27	0,00	0,00	2,58	2,58	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Arjantin	2412	1984	16,92	0,92	0,03	0,03	0,86	7,24	2,58	4,41	0,25	2,50	0,86	1,40	0,25	4,79	0,93	0,54
Surinam	2274	1984	22,41	9,37	5,91	3,46	0,00	2,52	0,00	1,52	0,99	7,93	5,72	1,55	0,65	1,65	0,38	0,56
Uruguay	2259	1984	19,51	1,57	0,55	0,83	0,19	9,05	5,33	3,63	0,08	2,66	1,96	0,24	0,46	5,37	0,95	0,84
Panam	2242	1984	22,15	6,41	0,00	0,00	6,41	4,38	1,63	1,85	0,90	3,07	2,79	0,24	0,04	7,30	0,46	0,54
Brezilya	1982	1985	15,91	4,31	0,21	1,28	2,83	4,40	0,63	2,53	1,24	0,55	0,41	0,14	0,00	5,63	1,02	0,00
Güney Afrika	1870	1984	23,61	13,53	7,41	5,83	0,29	8,19	6,14	1,99	0,07	0,79	0,75	0,04	0,00	0,35	0,44	0,32
Malezya	1832	1986	18,27	8,98	2,31	6,66	0,02	4,43	1,43	1,73	1,27	4,20	2,61	1,58	0,00	0,18	0,10	0,39
Meksika	1771	1985	13,94	3,98	1,82	2,14	0,01	9,85	2,84	2,30	4,71	0,80	0,76	0,04	0,00	1,85	0,10	0,00
Kosta Rika	1662	1984	19,16	2,66	2,37	1,10	0,20	6,48	3,19	3,22	0,07	4,57	2,73	1,73	0,11	5,42	0,08	0,29
Suriye	1648	1985	13,91	6,58	0,08	5,86	0,00	1,76	0,01	0,13	1,32	1,52	1,42	0,10	0,01	0,00	1,54	2,51
Fiji	1603	1986	19,01	9,07	6,28	2,47	0,32	3,19	0,00	2,47	0,63	6,45	6,44	0,02	0,00	0,00	0,03	0,26
Ürdün	1560	1985	18,02	3,00	Na	Na	0,14	3,75	0,00	3,15	0,60	9,31	8,31	0,00	0,00	0,00	0,96	2,01
Moritanya	1500	1986	19,70	2,19	1,04	1,15	0,00	4,12	1,52	1,41	1,18	11,63	9,03	2,30	0,10	0,96	0,93	0,08
Peru	1449	1985	10,94	1,94	Na	Na	Na	8,27	1,69	4,46	0,11	2,61	2,43	0,17	0,00	0,00	0,60	0,39
Belize	1374	1982	20,16	5,20	3,86	1,77	0,00	2,58	0,00	1,64	0,94	10,65	9,79	0,59	0,27	0,00	0,27	1,45
Sili	1358	1984	22,44	3,28	1,14	2,14	0,00	11,81	8,74	3,03	0,04	2,82	2,62	0,00	0,19	2,21	0,44	1,76
Kolombiya	1241	1985	10,99	3,25	1,61	1,64	0,00	3,43	2,66	0,71	0,07	2,16	1,97	0,13	0,06	1,19	0,54	0,42
Türkiye	1216	1986	15,00	7,42	5,15	2,27	0,00	5,67	4,23	0,50	0,96	1,22	1,22	0,00	0,00	0,00	0,05	0,64
Tunus	1180	1985	24,60	4,79	1,97	2,06	0,76	7,03	4,18	2,48	0,37	8,65	8,37	0,14	0,14	2,55	0,92	0,66
Botswana	1078	1985	33,75	24,06	2,25	18,97	2,83	0,76	0,56	0,00	0,20	8,88	8,86	0,03	0,00	0,00	0,05	0,00
Ekvador	1054	1985	14,23	8,06	0,00	6,67	1,38	2,96	2,28	1,64	0,04	2,83	2,53	0,06	0,25	0,00	0,19	0,19
Djibuti	1008	1984	24,39	4,66	2,79	1,86	0,01	15,39	9,13	4,08	2,18	1,65	1,62	0,03	0,00	0,00	1,50	0,54
Kamerun	965	1985	14,92	7,12	1,75	7,38	0,01	2,60	1,24	0,64	0,23	3,50	3,01	0,45	0,03	1,10	0,39	0,25
Güetamala	949	1986	8,56	1,53	0,40	1,12	0,01	2,77	1,15	1,11	0,37	3,60	2,56	0,90	0,14	0,00	0,15	0,50
Paraguay	948	1985	8,39	1,27	0,00	1,26	0,03	2,54	0,74	1,69	0,11	1,10	0,98	0,00	0,13	1,21	0,94	1,09

Gelişmekte Olan Ülkeler	Kişi başı GSMH (1987 \$'na göre)	Yıllar	Toplam Vergiler	Gelir Vergileri				Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Yerel Vergiler				Dış Ticaret			Diğer Vergiler			
				Toplam	Kişisel	Şirketler	Diğer	Toplam	Genel Satış, Muamele, KDV	Tüketim	Diğer	Toplam	İthalat Vergisi	İhracat Vergisi	Diğer	Sosyal Güvenlik	Servet ve Emlak	Diğer
Kongo	873	1978 – 1980	26,99	17,21	2,96	14,21	0,03	2,69	2,46	0,17	0,07	4,57	4,46	0,07	0,04	1,56	0,54	0,41
El Salvador	855	1986 – 1988	11,52	2,51	0,90	1,46	0,15	4,61	2,92	1,48	0,31	3,71	0,98	2,73	0	0	0,66	0,04
Tayland	850	1986 – 1988	14,74	3,18	1,63	1,55	0	7,84	2,81	4,34	0,68	3,35	3,15	0,17	0,03	0	0,25	0,12
Dominik Cumhuriyeti	834	1985 – 1987	12,70	2,48	1	1,47	0	4,48	0	3,89	0,59	4,97	4,28	0,45	0,24	0,51	0,12	0,14
Nikaragua	828	1984 – 1986	32,24	4,87	-	-	-	18,05	3,38	9,90	4,77	3,57	2,21	0,02	1,34	4,03	1,31	0,41
Fildişi Sahilleri	743	1984 – 1986	20,10	3,26	1,69	1,27	0,3	4,49	2,23	1,28	0,98	7,62	5,44	2,18	0	1,25	1,90	3,41
Papua Yeni Gine	732	1985 – 1987	17,96	9,51	5,7	3,78	0	2,77	0	2,49	0,28	5,29	4,70	0,57	0,03	0	0	0
Swaziland	701	1984 – 1986	26,87	7,62	3,98	3,03	0,6	2,16	1,92	0	0,24	16,91	16,87	0,04	0	0	0,06	0,12
Fas	681	1985 – 1987	20,05	4,26	2,38	1,70	0,18	9,77	5,42	3,63	0,73	3,24	3,04	0,17	0,03	1,14	0,58	1,05
Mısır	616	1985 – 1987	23,63	5,83	0,52	4,64	0,67	4,33	0	4,01	0,32	5,39	5,27	0,12	0	5,40	0,36	2,31
Filipinler	592	1985 – 1987	10,86	3,02	0,97	1,55	0,5	4,78	1,08	2,70	1	2,75	2,54	0,09	0,12	0	0,07	0,23
Yemen Arap Cumhuriyeti	581	1986 – 1988	13,54	2,31	1,46	0,81	0,03	2,23	0	1,84	0,39	6,59	6,59	0	0	0	0,24	2,16
Barbados	560	1984 – 1986	26,24	7,01	-	-	-	4,10	0	3,80	0,30	14,96	13,83	0,14	0,99	0	0,09	0,08
Zimbabve	515	1984 – 1986	26,26	12,42	7,49	4,46	0,47	8,96	5,84	3,04	0,09	4,55	4,47	0	0,08	0	0,11	0,22
Senegal	510	1982 – 1984	18,02	3,88	2,31	1,02	0,55	5,40	3,72	1,36	0,32	7,19	7,06	0,11	0,01	0,64	0,79	0,12
Bolivya	488	1984 – 1986	5,92	0,12	0,05	0,06	0,01	2,96	0,25	2,66	0,04	1,28	0,88	0,17	0,23	1,02	0,06	0,48
Liberya	451	1984 – 1986	18,57	7,40	5,7	1,58	0,11	5,03	0,4	2,25	2,39	5,56	5,51	0,03	0,02	0	0,15	0,43
Endonezya	445	1986 – 1988	15,04	9,17	0,69	8,28	0,2	4,23	2,93	0,97	0,33	1,21	0,90	0,09	0	0	0,24	0,14
Solomon Adaları	421	1986 – 1988	20,72	7,04	5,18	1,86	0	0,55	0,01	0,14	0,40	13,20	10,25	2,94	0	0	0	0,12
Sri Lanka	407	1986 – 1988	17,13	2,42	0,77	1,65	0	7,95	5,53	2,28	0,14	6,12	5,22	0,9	0	0	0,65	0

Gelişmekte Olan Ülkeler	Kişi başı GSMH(1987 \$'na göre)	Yıllar	Gelir Vergileri			Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Yerel Vergiler				Diğer Ticaret				Diğer Vergiler		
			Toplam	Kişisel	Şirketler	Diger	Toplam	Genel Satış, Muamele, KDV	Tüketim	Diger	Toplam	İthalat Vergisi	İhracat Vergisi	Diger	Sosyal Güvenlik	Servet ve Emlak
Gana	394	1985-1987	11,33	2,61	1	1,61	0	3,31	0,69	2,57	0,05	5,39	2,36	3,02	0,01	0
Guyana	390	1983-1985	40,49	14,37	4,64	9,39	0	13,96	10,23	2,59	1,14	4,62	1,74	0,18	2,70	6,42
Comoros	374	1984-1986	12,95	1,64	0,45	1,09	0,09	1,11	0,93	0	0,17	9,91	7,59	2,08	0,23	0,23
Lesotho	372	1984-1986	38,29	4,43	3,09	1,34	0	5,73	4,82	0,42	0,51	28,04	27,99	0,05	0	0,01
Nijerya	371	1985-1987	9,17	6,45	0,01	6,35	0,23	0,92	0	0,92	0	1,79	1,78	0,01	0	0
Haiti	358	1985-1987	10,01	1,53	0,60	0,93	0	4,84	1,75	2,67	0,42	2,81	2,38	0,43	0	0,03
Maldivler	344	1984-1986	15,28	0,48	-	-	-	3,87	0	3,87	0,10	10,49	9,52	0,04	0,93	0
Kenya	335	1985-1987	17,96	5,99	-	-	-	7,95	5,58	1,67	0,71	3,77	3,19	0,58	0	0
Pakistan	335	1984-1986	13,02	1,96	-	-	-	5,70	1,02	4,68	0	5,33	5,13	0,14	0,07	0
Hindistan	311	1985-1987	11,30	2,08	0,98	1,09	0,01	5,17	0,13	5	0,04	3,97	3,85	0,03	0,10	0
Togo	303	1984-1986	23,82	10,20	2,24	7,17	0,78	2,72	2,13	0,31	0,28	8,77	6,93	0,25	1,58	1,83
Sierra Leone	294	1985-1987	5,52	1,44	0,63	0,80	0	1,40	0	1,14	0,26	2,63	2,52	0,11	0	0
Uganda	261	1984-1986	11,74	0,74	0,05	0,69	0	2,74	2,17	0,43	0,14	8,26	1,03	6,64	0,59	0
Burundi	247	1979-1981	13,05	2,74	1,20	1,35	0,18	3,59	0	3,43	0,16	5,24	3,64	1,60	0,01	0,22
Zambiya	241	1986-1988	20,91	6,36	1,76	4,01	0,59	8,26	5,28	2,83	0,10	6,14	3,73	3,13	0,38	0
Myanmar	212	1985-1987	7,42	0,73	-	-	-	4,88	4,14	0,01	0,72	1,81	1,81	0	0	0
Tanzanya	210	1983-1985	15,70	4,85	1,62	2,95	0,05	9,20	9,06	0	0,23	1,23	1,18	0,01	0,03	0
Mali	199	1984-1986	12,45	1,51	0,55	0,84	0,11	4,56	3,04	1,33	0,19	3,62	2,39	1,16	0,06	0,72
Gambiya	190	1984-1986	16,36	2,64	1,15	1,24	0,25	1,25	0	0,60	0,65	12,31	11,40	0,91	0	0
Burkina Faso	176	1984-1986	12,47	2,34	1,45	0,37	0,52	2,27	0,88	0,85	0,54	5,37	4,71	0,25	0,41	1,28
Bangladeş	164	1986-1988	7,15	1,04	0,77	0,28	0	2,77	0,95	1,80	0,02	2,74	1,84	0,84	0,06	0
Malawi	163	1985-1987	17,74	7,37	2,60	4,77	0	6,39	5,52	0,60	0,27	3,86	3,48	0,38	0	0
Nepal	160	1986-1988	7,78	0,81	0,55	0,25	0,02	3,66	2,02	1,16	0,47	2,77	2,62	0,15	0	0
Zaire	153	1985-1987	22,97	7,44	3,64	3,78	0,02	4,40	3,27	1,07	0,06	10,16	6,82	3,32	0,01	0,21
Ethiopia	127	1985-1987	17,77	6,98	1,93	4,59	0,46	5,46	1,83	3,57	0,06	4,77	2,92	1,85	0	0

TABLO 3
BÖLGESEL GELİR AYRIMI, VERGİ TÜRÜNE GÖRE VERGİ HÂSILATI
(GSMH'nın yüzdesi olarak)

		Gelir Üzerinden Alınan Vergiler					Dahili Vergiler				Dış Ticaret Vergileri						
	Ortalama (Kişi Başına GSMH)	Toplam Vergi	Toplam	Bireysel	Kurumlar	Diğer	Toplam	Genel Satış, KDV, Ciro V.	Özel Tüketim	Diğer	Toplam	İthalat Vergileri	İhracat Vergileri	Diğer	Sosyal Güvenlik Vergileri	Servet ve Mülk	Diğer
	\$ <360	14.02	3.46	1.36 ¹	2.19 ¹	0.19 ¹	4.55	2.44	1.66	0.46	5.3	4.05	1.09	0.21	0.21	0.24	0.25
	\$360 - 749	19.66	5.74	2.53 ²	2.92 ²	0.21 ²	4.74	2.30	1.95	0.49	7.58	6.70	0.64	0.22	0.79	0.31	0.41
	\$750 - 1619	18.62	5.98	2.18 ³	4.08 ³	0.30 ³	6.06	2.68	2.64	0.74	4.64	4.10	0.39	0.14	0.78	0.56	0.59
	\$1620 - 6000	19.79	6.81	2.14	3.80	0.84	5.41	2.40	1.99	1.02	3.12	2.51	0.36	0.24	3.34	0.65	0.75
	Tüm Gelişmekte olan Ülkeler	18.05	5.51	2.08 ⁴	3.29 ⁴	0.40 ⁴	5.21	2.46	2.07	0.68	5.13	4.32	0.62	0.20	1.30	0.45	0.45
	\$ >6000 (Gelişmiş)	31.21	10.96	8.45	2.37	0.14	9.43	5.58	3.02	0.83	0.72	0.70	0.00	0.01	8.90	1.11	0.10

Kaynak: IMF Government Finance Statistics Yearbook (1989) ve Tablo 2.

Not: Her ülke için gelir ayrımı, verilerin elde edilebildiği 1987'ye en yakın 3 yılın ağırlıklı ortalamasıdır. Kişi başına GSMH 1987 yılına aittir ve 1987'nin dolar değeri ile gösterilmiştir. 82 gelişmekte olan ülke arasında en düşük iki gelir diliminin her birinde 20 ve en yüksek iki gelir diliminin her birinde 21 tane ülke vardır. 21 tane sanayileşmiş ülkenin gelirleri \$6000'ın altındadır.

- (1) Maldivler, Kenya, Pakistan, Myanmar hariç.
- (2) Batı Samoa hariç.
- (3) Nikaragua, Peru, Ürdün hariç.
- (4) Ürdün, Peru, Nikaragua, Batı Samoa, Maldivler, Kenya, Pakistan, Myanmar hariç.

TABLO 4
BÖLGESEL GELİR AYRIMI, VERGİ TÜRÜNE GÖRE VERGİ HÂSILATI
(GSMH'nın yüzdesi olarak)

	Ortalama (Kişi Başına GSMH)	Toplam Vergi	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler					Dahili Vergiler				Dış Ticaret Vergileri				Sosyal Güvenlik	Servet ve Mülk	Diğer
			Toplam	Bireysel	Kurumlar	Diğer	Toplam	Satış, KDV, Ciro	Özel Tüketim	Diğer	Toplam	İthalat Vergileri	İhracat Vergileri	Diğer				
Bölge																		
Sanayileşmiş	\$ 13477	31.21	10.96	8.45	2.37	0.14	9.43	5.58	3.02	0.83	0.72	0.7	0	0.01	8.9	1.11	0.1	
Gelişmekte Olan Ülk.	\$ 1241	18.05	5.51	2.08 ¹	3.29 ¹	0.4 ¹	5.21	2.46	2.07	0.68	5.13	4.32	0.62	0.2	1.3	0.45	0.45	
Afrika	\$ 621	19.53	6.65	2.28 ²	4.13 ²	0.33 ²	4.85	2.96	1.44	0.45	6.84	5.74	1.01	0.12	0.44	0.41	0.37	
Asya	\$ 743	14.84	4.46	2.37 ³	2.64 ³	0.09 ³	4.55	1.59	2.23	0.72	5.46	4.82	0.48	0.15	0.04	0.16	0.16	
Avrupa	\$ 3361	21.88	5.8	3.44	1.53	0.83	6.86	3.43	2.48	0.96	2.8	2.8	0	0	5.09	0.61	1.08	
Orta Doğu	\$ 2339	14.73	4.83	0.47 ⁴	4.44 ⁴	0.45 ⁴	2.3	0.04	1.58	0.67	4.16	4.11	0.04	0.01	1.21	0.71	1.52	
Batı Hem.	\$ 1581	18.16	4.84	1.63 ⁵	2.71 ⁵	0.64 ⁵	6.47	2.75	2.81	0.9	3.46	2.5	0.49	0.46	2.37	0.58	0.65	

Kaynak: IMF Government Finance Statistics Yearbook (1989) ve Tablo 2.

Not: Her ülke için gelir ayrımı, verilerin elde edilebildiği 1987'ye en yakın 3 yılın ağırlıklı ortalamasıdır. Kişi başına GSMH 1987 yılına atılır ve 1987'nin dolar değeri ile gösterilmiştir. 82 gelişmekte olan ülke arasında 31 ülke Afrika'da, 16 ülke Asya'da, 6 ülke Avrupa'da, 6 ülke Ortadoğu'da ve 23 ülke Batı Yarımküre'de yer almaktadır. Sanayileşmiş ülkelerin toplam sayısı 21'dir.

- (1) Ürdün, Peru, Nikaragua, Batı Samoa, Maldivler, Kenya, Pakistan, Myanmar hariç.
- (2) Kenya hariç.
- (3) Batı Samoa, Maldivler, Pakistan, Myanmar hariç.
- (4) Ürdün hariç.
- (5) Peru, Nikaragua hariç.

TABLO 5
BÖLGESEL GELİR AYIRIMI, VERGİ TÜRÜNE GÖRE VERGİ HÂSILATI
 (toplam vergi hâsılatının yüzdesi olarak)

Bölge	Ortalama (Kişi Başına GSMH)	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler			Dahili Vergiler			Dış Ticaret Vergileri					Servet Mülk	ve Diğer
		Toplam	Bireysel	Kurumlar	Diğer	Toplam	Genel Satış, KDV, Ciro	Özel Tüketim	Diğer	Toplam	İthalat Vergileri	İhracat Vergileri	Diğer	Sosyal Güvenlik
Sanayileşmiş Gelişmekte Olan Ülk.	\$ 13477 \$ 1241	35.75 28.94	27.69 10.57 ¹	7.64 17.811	0.47 1.5 ¹	29.27 30.37	16.3 13.83	10.31 12.59	2.62 3.89	2.81 29.37	2.74 24.28	0.02 4.12	0.06 1.02	28.37 6.18
Afrika	\$ 621	32.27	11.09 ²	19.6 ²	1.5 ²	25.76	14.67	8.72	2.39	35.61	28.39	6.7	0.68	2.31
Asya	\$ 743	27.36	14.59 ³	16.66 ³	0.67 ³	34.82	13.41	16.22	5.13	34.95	30.91	3.11	0.85	0.23
Avrupa	\$ 3361	25.23	15.46	6.94	2.83	34.49	21.34	9.08	4.11	16.7	16.7	0	0	17.95
Orta Doğu	\$ 2339	36.98	3.28 ⁴	36.86 ⁴	0.76 ⁴	14.66	0.39	9.02	5.3	26.32	26	0.19	0.13	7.38
Batı Hem.	\$ 1581	24.18	7.76 ⁵	13.76 ⁵	3.56 ⁵	36.54	13.82	17.93	4.7	21.31	15.84	3.59	1.87	11.96

Kaynak: IMF Government Finance Statistics Yearbook (1989) ve Tablo 2.

Not: Her ülke için gelir ayırımı, verilerin elde edilebildiği 1987'ye en yakın 3 yılın ağırlıklı ortalamasıdır. Kişi başına GSMH 1987 yılına atılır ve 1987'nin dolar değeri ile gösterilmiştir. 82 gelişmekte olan ülke arasında 31 ülke Afrika'da, 16 ülke Asya'da, 6 ülke Ortadoğu'da ve 23 ülke Batı Yarım Küre'de yer almaktadır. Sanayileşmiş ülkelerin toplam sayısı 21'dir.

- (1) Ürdün, Peru, Nikaragua, Batı Samoa, Maldivler, Kenya, Pakistan, Myanmar hariç.
- (2) Kenya hariç.
- (3) Batı Samoa, Maldivler, Pakistan, Myanmar hariç.
- (4) Ürdün hariç.
- (5) Peru, Nikaragua hariç.

TABLO 6
DOLAYSIZ VERGİLER
(GSMH'nın yüzdesi olarak)

Ülke	Kişi Başı GSMH (1987 USD)	İthalat Vergileri	Mal ve Hizmetlerden Alınan Dahili Vergiler	Toplam Dolaylı Vergiler	İthalat
Lesotho	\$ 372	27.99	5.73	33.77	136.2
Swaziland	\$ 701	16.87	2.16	19.07	96.1
Bati Samoa	\$ 560	13.83	4.1	19.06	na
Gambia	\$ 190	11.4	1.25	13.56	51.7
Solomon Adaları	\$ 421	10.25	0.55	13.75	79.5
Belize	\$ 1324	9.79	2.58	13.23	68.4
Maldivler	\$ 344	9.52	3.87	14.36	68.3
Mauritius	\$ 1500	9.03	4.12	15.55	59.8
Ortalama	\$ 682	13.59	3.05	17.79	80
Nikaragua	\$ 828	2.21	18.05	21.62	24
Djibouti	\$ 1008	1.62	15.39	17.04	56
Jamaica	\$ 942	1.37	14.71	16.08	53.7
Guyana	\$ 390	1.74	13.96	18.58	65.8
Yunanistan	\$ 4015	0.34	12.73	13.07	30.9
Portekiz	\$ 2874	0.81	11.81	12.62	38.7
Şili	\$ 1358	2.62	11.81	14.63	26.1
Meksika	\$ 1771	0.76	9.85	10.65	12
Ortalama	\$ 1648	1.43	13.54	15.54	38.4

Kaynak: IMF'nin International Finance Statistics (Dec.1986, Dec. 1989, Apr. 1990, Aug. 1990)'inden alınan ithalat rakamları hariç Tablo 2'nin aynısı

Notlar: Ortalamalar ağırlıklılandırılmamıştır. Toplam dolaysız vergiler, mal ve hizmetlerden alınan toplam dahili vergiler ile dış ticaret vergilerinin toplamıdır. İlk bloktaki ülkeler, ithalat vergilerinin GSMH'ya oranının en yüksek olduğu sekiz gelişmekte olan ülke iken ikinci bloktaki ülkeler mal ve hizmet üzerinden alınan dahili vergilerin GSMH'ya oranının en yüksek olduğu sekiz ülkeyi göstermektedir.

TABLO 7
VERGİ REFORMU DENeyimleri

Ülke	Nüfus ¹	Kişi Başı GSMH ²	Reform Tarihi	Reform Öncesi Koşullar	Makro Baskılar	Politika Reformu	Reformun Unsurları	Sonuçlar
Kore Cumhuriyeti³	42,1	2,923	1980-1986 (1961-72 ve 1973-79'daki reformları takiben)	1)Müdahaleci politikaların birçok sapmaya neden olduklarına ve mülakatlarmı doldurduklarına inanılıyordu. 2) Büyüyen gelir adaletsizliği. 3) Özel sektörün, aşırı devlet müdahaleleri karşısındaki büyüyen huzursuzluğu.	1) 1979-80'de güçlü bir uyum. 2) Daha sonrasında zayıf bir uyum.	Ekonomi genelinde piyasa sinyallerini, indirimlerin kuvvetlendirmeyi amaçlayan geniş kapsamlı kurumsal reform.	1) Kişisel gelir vergisinin azaltılması. İndirimlerin (deduction) artırılması. 2) Kentsel bölgelere karşın kırsalın ve büyük firmalara karşın küçük firmaların lehine olan uygulamalar benzer hale getirildi. Stratejik endüstrilere yönelik teşvikler kesildi. 3) Vergi yükü dolaylı vergilere doğru kaydırıldı 4) KDV daha önceki bir reformla (1977) uygulanmaya başlandı.	1) 1961 ile 1986 arasında vergi hasılatı / GSMH oranı dikkat çekici bir biçimde arttı. 2) Dolaylı vergiler, artık hasılatın % 70'ine karşılık gelmektedir. KDV, tüketim vergilerine oranla önem kazandı. Gelir vergileri önem yitirdi. 3) Kurum vergilemesi yatağı eşitliğe doğru yaklaşıpken, yüksek dilimlerdeki kişisel vergilendirme daha regresif olmuştur.
Meksika⁴	81,9	1,771	1978-1990	1) Çok sayıda açık nokta subvansiyon ve istisnaların bulunduğu karmaşık sistem. 2) Özel kararlardan sapmalar ve uluslararası rekabet gücünü azaltan yüksek marjinal oranlar. 3)Yatırımları caydıran özel tüketim vergisi ve ulusal ciro vergisi	1) Mali açıklar. 2) Yüksek enflasyon.	1) Makro ekonomik uyumlaştırılmadan önce başlamasına rağmen, sonunda mali açıkları kontrol etme çabasına dönüştü.	1) Gelir vergisinde taban genişletilmesi görüldü, marjinal oranlar düşürüldü ve dilimler enflasyona uyumlaştırılarak uygulama güçlendirildi. 2) Öz kaynak finansman aleyhindeki sapmaları azaltılmak için kurumlar ve kişisel gelir vergilendirilmesinde daha fazla bütünleştirilmeye gidildi. 3) Üç farklı oranla KDV yürürlüğe girdi.	1) Reform başlangıçta hasılatın çekilmedi ancak şu anda hasılat artışı mevcut. 2) Gelir vergisi sistemi rasyonalize edildi ve basitleştirildi. Enflasyon değerlemesi bir miktar azaldı. KDV dolaylı vergilerde uyumu artırdı. 3) Dikey eşitlikte ilerleme sağlandı.
Kolombiya⁵	29,5	1,241	1986-1988	1) Yüksek resmi oranlar, yetersiz yönetim ve açık noktaların çeşitliliği ve muafiyetler. 2) Enflasyon hasılatın aşınmasına neden oldu. 3) Kişi ve kurumların ayrı ayrı vergilendirilmesinin sapırtıcı etkileri. 4) Kaçakçılık yüksek boyutlarda seyretti ve özellikle yüksek gelir dilimlerinde yaygın olduğu için efektif artan oranlılık zarar gördü.	1) Latin Amerika'ya göre çok fazla değildi. Reformlar uzun dönemli mikro ekonomik anahtar üzerinde yoğunlaşabilir.	1) 1986-88 reformu, 1986 ABD reformu ve McLure Raporu'ndan etkilendi. Sadeleştirme, taban genişletme ve ekonomide daha etkin bir teşvik ve piyasa sinyalleri yaratacak çerçevede bir bakış açısıyla tarafsız hasılatla odaklanıldı.	1) Kişisel gelir vergisi basitleştirildi. Harcama indirimleri ve diğer matrih daraltıcı faktörler ortadan kaldırıldı. En yüksek oran %49'dan %30'a düşürüldü. Kurumlar vergisi oranı teke indirildi ve %30'da bütünleştirildi. 2) Enflasyon değerlemesine devam edildi. 3) 1975'te KDV yürürlüğe girdi ve takiben genişletilip, geliştirildi.	1) Reformlar, kabaca hasılatı artırmadı. Vergi hasılatı enflasyona karşı korundu. Yurt içi dolaylı vergiler genişletildi. 2) Önceki karmaşık düzenlemeler altında en üst gelir dilimindeki indirilmiş oranlara vergi oranları ve başarıyla basitleştirilmiş ve daraltılmış değişikliklere izin verildi.
Türkiye⁶	52,6	1,216	1980-88	1) Vergi sisteminin, hasılatı artırma motivasyonuna bağlı gelişimi karmaşık ve irrasyonel bir	1) Yabancı yardımlarla finanse edilen yapısal ticaret açığı	1) Kotoları 1984'te kaldırılan ve bu tarihten itibaren vergileri artıran kısmı	1) Önceki dilim aşınmasını telafi etmek için efektif gelir vergisi indirim. Kurumlar	1) 1984'ten itibaren başarılı KDV uygulaması toplam vergi hasılatının hafifçe

				sistem meydana getirmiştir. 2) Enflasyon, dilimlerin aşmasına ve dkey eşitsizliğe sebep oldu (1980'de birçok mukellef en yüksek dilim olan %60'lık dilimdeydi). 3) Tarım kesimini vergilendirmenin zımnı inkansızlığı yatay eşitsizlik yarattı.	2) Kalcı mali açıklar. 3) Sürekli enflasyon	ticaret serbestleşmesi.	vergisinde oran artırmı. 2) %12'lik temel orana KDV yürürlüğe girdi ve ilaç ve kitap indirimleri ile gıda harcamaları istisnası uygulandı. 3) Eşitlik gerekçesiyle harcama indirimi sistemi yürürlüğe girdi.	artmasına sebep oldu. 2) Tarım kesimi götürü / basit usulde vergilendirilmeye başlandı. Sistem rasyonelize edildi ve KDV'ye bağlı olarak dolaylı vergilerde artan uyum. 3) Kurum vergilemesinde kaçak önemli boyutlarda kalmaya devam etti.
Jamaika⁷	2,4	942	1986	1) Uluslar arası standartlara göre vergi gayreti çok yüksek olarak görülmüyordu. 2) Gelir vergisindeki yüksek marjinal vergi oranları çalışma gayretini azaltıcı bir faktör olarak görülmüyordu. Çok sayıdaki delik, en yüksek gelir diliminde sistemi efektif olarak regresif kılıyordu. Marah çok dardı. 3) Beş farklı dolaylı vergi kanunu vardı. 4) Zayıf yönetim, önemli bir kaçağın oluşmasına müsaade ediyordu.	1) Ciddi mali açıklar. 2) 1973 ile 1980 arasında süregelen staglasyonun ardından 1980'lerde yüksek enflasyon.	1) Dünya Bankası'na tavsiye edilen biçimyle ticari serbestleşme.	1) Gelir vergisi %33'lük tek, marjinal oran çerçevesinde yapılandırıldı. Muafiyetler, tek standart bir indirimle ikame edildi. 2) Kişisel gelir vergisi ile bütünleştirmek amacıyla kurumlar vergisi oranı %33'e düşürüldü. Sektörler arası eşitlik için teşvikler ve indirimler azaltıldı. 3) Dolaylı vergi reformu ertelendi.	1) Toplam vergi hasılatında bir artış olmasına rağmen bu, reformdan ziyade ekonomik canlılıktan kaynaklandı. 2) Gelir vergisi tabanı genişletildi ve öz kaynak finansmanına yönelik olumsuz teşvikler azaltıldı. Dolaylı vergilendirme irrasyonel bir biçimde devam ediyor.
Endonezya⁸	171,4	445	1983-1986	1) Petrol kesiminden alınan vergilere (hasılatın %60'ı) ve kamu kesimine aşırı dayanma. 2) Gelir ve kurumlar vergisinde delikler ve efektif vergi oranlarında farklılaşmaya ve etkisizliğe neden olan dolaylı vergilerdeki çok oranlık. 3) Geniş kapsamlı kaçağına sebep olan uygulama ve uyum problemleri.	1) Önemsiz	1) Kanunlar basitleştirilmiş ve daha kesin bir hale getirilmiştir. 2) Kişisel ve Kurumsal gelir vergisi için ortak oran getirilmiştir. Birçok delik kapatılmıştır. 3) İdari kolaylık amacıyla birçok alanda kişisel beyan uygulamalarına geçilmiştir. 4) Lüks mallar için farklı oranlar uygulayan KDV getirilmiştir. Yüksek dolaylı vergilendirmeye konu olan malların sayısı artırılmıştır.	1) Bütüncül hasılat etkisi büyük ölçüde nötr olmuşken, petrol vergisi hasılatının toplam içerisindeki payı 1/3'e geriledi. 2) Gelir vergisi tabanı genişletildi. 1984'ten 1989'a kadar KDV Hasılatı GSMH'nin %1'inden %4'üne çıktı. Oluşturulan çapraz kontrol mekanizmaları ile kaçakçılık azaldı. 3) İdari problemler çözülmedi, ancak yüksek gelir gruplarının vergi kaçırma fırsatları, eşitliği arttıracak biçimde, azaltıldı.	

Sri-Lanka⁹	16,4	407	1978 – 1988	1) Gelir vergisi tabanı çok dar. 2) İthalat kontrolü amacıyla korular uygulama gelmektedir. 3) İdari yapı, genel olarak iyi kabul edilirdi.	1) Mali açıklar 2) Yabancı finansman edilebilmek için yabancı sermaye akımlarına aşırı bağımlılık. 3) İhracat vergilerinde hasılat kaybı.	1) Çoğunlukla korular yerine tarifeleri getiren, kısmi ticaret liberalleştirilmesi 2) Döviz kurunda önemli oranda devalüasyon.	1) Marjinal kişisel gelir vergisi oranları düşürmek ve fakirlere yönelik istisnalar artırmak için vergisi oranı % 70 den % 50' ye düşürüldü. 2) Geniş tabanlı bir işleme ciro vergisi temel dolaylı vergi biçimini aldı. 3) Kotalar ve döviz kontrolleri, gorcece önemli artan, rasyonelle edilmiş bir tarife yapısıyla değiştirilmiştir.	1) Toplam hasılat üzerinde pozitif bir etki görülmüştür. Bu hasılat 1971-77 arasında GSMH' nin ortalaması %16,2 si ve 1978-88 arasında GSMH' nin ortalaması %19,2' sidir. 2) Bir bütün olarak, vergi yükü dolaysız vergilerden dolaylı vergilere doğru kaymıştır. Ticaret liberalizasyonunu, kota ikamesine bağlı olarak ticaret vergilerinin payındaki artış izlenmiştir.
Malawi¹⁰	7,9	163	1985-90	1) Hasılat sağlamada günlük vergilerine aşırı bağımlılık. 2) Kurumlar vergisinde karmaşık bir delik 7 sızıntı sistemi vardı ve gelir vergileri yatay eşitsizliğe sebep olacak şekilde çoğunlukla kentlerdeki ücretlilerden olmak üzere dar bir tabana yoğunlaşmıştı. 3) Zayıf bir yönetsel altyapı.	1) Ödemeler dengesi açıkları ve mali açıklar. 2) Dış borçlanmaya yüksek bağımlılık. 3) IMF ve DB ticari serbestleşme için bastırıyordu.	1) Bazı ticari serbestleşme unsurları	1) Kişisel vergilemede yavaş bir gelişim var ancak, kurumlar vergisinde tahsilat gecikmeleri ve istisnalar azaltıldı. 2) KDY yitirilme girdi. 3) Bazı iktisadi vergileri yurt içi vergilemenin içinde birleştirildi ve düşük gümrük vergilerine dokunulmadı. İhracat vergileri kaldırıldı.	1) Toplam vergi hasılatının GSYİH' ya oranı %17' den %19' a çıktı. 2) KDY dolaylı vergilerdeki kaçağı azalttı. Yüksek kurum vergilendirilmesi yatırımları azalttı. 3) Bilgisayar kullanımını da içeren idari reformlar 1990 yılı itibarıyla devam ediyor.

Kaynaklar: (1) Nüfus bilgileri World Bank (1989)'dan alınmıştır ve 1987 ortası için milyon kişidir.

(2) Kişi başına GSYİH (1987 USD) Tablo 3.1.'den alınmıştır.

(3) Kwang Choi (1990)

(4) Gil Diaz (1987), Aspe Armella (1992)

(5) McLure (1989) ve McLure ve George Zodrow (1991)

(6) Kenan Bulutoğlu ve Wayne T. Thrisk (1990)

(7) Roy Bahl (1989), 1991

(8) Gillis (1989c), ve Mukul Asher (1990)

(9) Glenn P. Jenkins (1989)

(10) Zmarak Shalizi ve Thrisk (1990)

Notlar: Vergi kanunlarında ve vergi sistemlerindeki değişiklikler çok sık olmaktadır. Belirtilen yıllar ya da aralıklar, genellikle bir çok yıla yayılan reform sürecinin en yoğun olduğu yıllardır. "Makro Baskı" reformların zamanlaması ya da doğası üzerinde etkili olduğu düşünülen, süregelen makroekonomik koşullardır. "Politika Reformu", içinde vergi reformlarının yer alması gereken daha geniş bir politika değişikliği perspektifinin sunu bir açıklamasını verir.