

**Gelirin Optimal Vergilendirilmesi: Teori ve Politika<sup>1</sup>**  
**Taxing Personal Income Optimally: Theory and Policy**

**Hünkar GÜLER**

Yrd. Doç. Dr., Ömer Halisdemir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü,  
gulerhunkar@gmail.com

**MAKALE BİLGİSİ**

**Makale Geçmişi:**

Geliş 13 Aralık 2016  
Düzeltilme Geliş 20 Nisan 2017  
Kabul 10 Haziran 2017

**Anahtar Kelimeler:**

Gelir Vergisi, Optimal Vergilendirme,  
Vergilemede Adalet ve Etkinlik, Vergi  
Teorisi, Vergi Politikası

© 2017 PESA Tüm hakları  
saklıdır

**ÖZET**

Optimal vergi politikasında gelirin düz oranlı vergilendirilmesi, yüksek gelire sıfır marjinal vergi oranı uygulanması ve vergilendirmenin dolaylı vergilere kaydırılması gibi üç eğilim gözlenmektedir. Bu eğilimlere paralel olarak, optimal vergiden optimal vergi politikasına doğru bir kayma söz konusudur ve son dönemde optimal vergi oranları tartışılmaktadır. 1980 sonrasında, OECD ülkeleri gelir vergisi dilimlerini azaltmış, marjinal gelir vergisi oranlarında indirim gitmiş ve vergiyi tabana yaymışlardır. Türkiye'de de benzer eğilimler görülmekle birlikte vergilendirme ücretlilerden kesilen gelir vergisi ve dolaylı vergilere kaymaktadır. Vergi tarifesinin üst dilimine sıfır marjinal vergi oranı uygulanması ve alt gelir grupları için negatif gelir vergisinin dikkate alınması düşük ve yüksek ücretlerde adalet ve etkinlik dengesini sağlarken orta gelir grupları ihmal edilmektedir. Bundan dolayı, özellikle, orta gelir grubundaki evli ve çocuklu ailelere yönelik vergi ve sosyal transferlerle dolaylı vergilerin adalet açısından gözden geçirilmesi gerekmektedir.

**ARTICLE INFO**

**Article History:**

Received 13 December 2016  
Received in revised form 20 April  
2017  
Accepted 10 June 2017

**Keywords:**

Personal Income tax, Optimal  
Taxation, Equality and Efficiency for  
Taxation, Tax Theory, Tax Policy

© 2017 PESA All rights reserved

**ABSTRACT**

There have been three trends observed, which are to place a levy on personal income proportionally, employ a zero marginal tax rate on high income and cause taxes to shift on indirect taxation. In parallel with those developments, there has been a shifting from optimal taxes to optimal tax policy and also optimal tax rates have been recently discussing. Since 1980s, OECD countries have been decreasing tax brackets, cutting marginal income tax rates and expanding tax base. Taxation in Turkey shifts on wage earners based income tax and indirect taxes as well as sharing similarities with OECD countries. Employing a zero marginal tax rates on upper tax brackets and taking negative income tax for low income groups provide balance between equity and efficiency whereas the middle income groups are neglected. Therefore, particularly, taxes and social transfers for families with children of the middle income groups and indirect taxes should be reviewed in regard to equity.

<sup>1</sup> Bu çalışma, Hünkar Güler'in Marmara Üniversitesi S.B.E.'nde hazırladığı "Türkiye'de Gelir Vergisinin Ücretliler Üzerindeki Etkinlik Analizi" isimli doktora tezinin teori ve literatür bölümlerinin makaleye dönüştürülmüş halidir.

## GİRİŞ

Optimal vergileme, vergi sistemlerinin nasıl oluşturulması gerektiğini konu alan normatif bir alandır ve adalet fikri sabitken etkinliğin (sosyal refahın) arttırılmasını amaçlamaktadır. Kamu harcamalarının sabit kabul edildiği bir durumda optimal vergilendirmeden kaynak dağılımı (allocation) ile kaynakların yeniden dağılımı (reallocation) arasında herhangi bir fark oluşturmaması veya muhtemel farkı en aza indirmesi beklenmektedir. Neumark ve Schmolders gibi Türkiye'de de tanınan klasik maliyeciler ideal bir vergi sisteminin farklı vergilerin optimal bir bileşimine bağlı olduğunu ifade etmektedir. Bu durum, tekli bir vergi sistemiyle mukayese edildiğinde, yeterli bir mali kaynak sağladığı gibi mükelleflerin ödeme gücünü de dikkate almaktadır.

Optimal vergilendirme konusundaki ilk çalışmalar tüketim vergileri üzerine, sonraki çalışmalar ise opimal gelir vergileri ve optimal vergi sistemleri üzerine odaklanmaktadır. Farklı bir anlatımla, optimal vergiden optimal vergi politikasına doğru bir kayma söz konusudur. Son dönemde ise optimal vergi oranları tartışılmaktadır. Optimal vergi politikasında üç eğilim gözlenmektedir. Bu eğilimler; gelirin düz oranlı vergilendirilmesi, yüksek gelire sıfır marjinal vergi oranı uygulanması ve vergilendirmenin dolaylı vergilere kaydırılmasıdır. Vergi sisteminin optimalliği araştırılırken iki konu üzerinde durulmaktadır. Bu konulardan ilki vergi toplama maliyetleriyle ilgilidir ve vergi yönetimlerinin verginin hesaplanması, toplanması ve ödenmesi gibi kaynak maliyetlerinin minimize edilmesi üzerinde durulmaktadır. İkinci ve bu çalışmada üzerinde durulan konu ise adalet ve etkinlik bağlamında alternatif vergi sistemlerinin değerlendirilmesidir.

Çalışmanın giriş bölümünden sonraki bölümünde gelir kavramı açıklanmakta, ikinci başlık altında optimal vergilendirmenin ne olduğu ve gelişimi değerlendirilmekte, üçüncü ve dördüncü başlıklar altında optimal vergilendirmeye yönelik öncül yaklaşımlar ve gelirin optimal vergilendirilmesi konusunda kısa bir literatür verilmekte, beşinci başlık OECD ülkelerinde gelir vergisine yönelik politika tasarımlarını tartışmakta ve çalışma sonuç bölümüyle tamamlanmaktadır.

### 1. Gelir Kavramının Açıklanması

Kamu harcamalarının hangi kaynaktan ve hangi ölçütler dikkate alınarak finanse edilmesi gerektiği sorunu kamu maliyesinin en eski tartışma konusudur. Bu ölçütler noktasında zamanla farklı yaklaşımlar geliştirilmiş ve bu yaklaşımlara göre gelir ve gelirin vergilendirilmesi değişiklik göstermiştir. Bu yaklaşımlar J. S. Mill'in öncülüğünü ettiği fedakarlık yaklaşımları (sacrifice theories), köklerini gönüllü değişim ve kamu mal ve hizmetlerinin fiyat teorisinden alan fayda yaklaşımı (benefit principle) ve temelleri Adam Smith ve J. S. Mill'in çalışmalarına dayanan ödeme gücü yaklaşımı (ability to pay) şeklinde sıralanmaktadır (Brown ve Jackson, 1990: 300). Vergi ödeme gücü, bireyin kendisi ve ailesi için yaptığı zorunlu harcamalar dışında kalan geliri ifade etmektedir. Ödeme gücü yaklaşımı, önceleri, kişilerin kabiliyetlerini dikkate alırken; sonrasında, ölçüt olarak gelir kullanılmaya başlanmıştır. Ödeme gücü yaklaşımında yeniden dağılım sorunu göz ardı edilmekte ve kamu harcamalarını finanse etmek için gelirin nasıl arttırılacağı sorunuyla ilgilenilmektedir (Kaplou, 2008: 404).

Gelirin, etkin ve adil bir şekilde vergilendirilebilmesi için vergilendirilebilir gelirin net olarak belirlenmesi gerekmektedir. Vergilendirilebilir gelirin belirlenmesinde Alman iktisatçı Friedrich Von Hermann tarafından ortaya atılan Kaynak Kuramı (Akım Yaklaşımı) ile yine bir Alman iktisatçı olan George Von Schanz tarafından oluşturulan Safi Artış Kuramı (Değer Artışı Yaklaşımı) geliştirilmiştir. Kaynaktan vergilendirme, gelirin doğrudan kaynağından vergilendirilmesidir. Bu yöntemin iki temel özelliği; gelirin, belirli bir üretim faktörüne bağlı olması ve düzenli bir şekilde elde edilmesidir (Johansen, 1965: 195). Düzenli gelir kavramını Carl Plehn savunmakta ve gelir kapsamına ücret, faiz, kira, emekli maaşları ve kar payları ile

gelirin dışındaki cari tasarruflar ve tüketimin bir kısmı girmektedir. Sermaye işlemleri üzerindeki kayıp ve kazançlar ile miras ve bağışlardan elde edilen düzensiz gelirler bu gelir tanımı içerisinde yer almamaktadır (Brownlee ve Allen, 1954: 244).

Schanz (1896) "saf servet artışı" teorisiyle mükellefin bir yıl içinde hukuki tasarrufu altına giren tüm mali kaynakların gelir olarak adlandırıldığı kapsamlı bir gelir yaklaşımı geliştirmiştir (Schmölders, 1976: 86). Bu yaklaşıma göre gelir, belirli bir dönemdeki tüketim harcamalarıyla aynı dönemde meydana gelen değer artışlarını ifade etmektedir. Bu tanıma göre, herhangi bir kaynaktan elde edilen veya herhangi bir kaynaktaki artıştan ortaya çıkan mali varlıklara yönelik tüm değer artışları gelir kapsamına girmektedir. Kira, faiz, kar ve ücret gibi faktör gelirlerinin yanında hediye, miras, kumar kazançları ve beklenmedik kazançlar gelir kavramı içinde yer almaktadır. Değer artışları ister düzenli ister düzensiz olsun, ister beklensin ister beklenmesin ve isterse gerçekleşsin isterse gerçekleşmesin gelir tanımı içine girmektedir. Bu bağlamda; varlıktaki yıpranma ve aşınmalar, teknolojik değişim, piyasa kaynaklı değer azalışları, kumar kayıpları ve bunun gibi diğer kayıplar gelir tanımı içerisinde yer almaktadır (Musgrave, 1959: 165 ve Herber, 1975: 167).

## 2. Optimal Vergilendirme

Vergide optimalite refah iktisadının (welfare economics) bir alt dalıdır ve toplumsal refahı arttırmak için hangi kaynaktan ne kadar vergi alınması gerektiğini araştırmaktadır. Optimal vergilendirme konusundaki ilk çalışmalar tüketim vergileri üzerine, sonraki çalışmalar ise optimal gelir vergileri ve optimal vergi sistemleri üzerine odaklanmaktadır. Farklı bir anlatımla, optimal vergiden optimal vergi politikasına doğru bir kayma söz konusudur. Son dönemde ise optimal vergi oranları tartışılmaktadır. Bununla birlikte, optimal vergilendirmenin nasıl olacağı sorusu teknolojiye, politika amaçlarına, iktisadi yapıya ve eldeki politika araçlarına bağlı olarak değişmektedir (Slemrod, 1990: 176).

Alm, optimal mal vergilerinin düz oranlı olması gerektiğini; fakat bu oranların negatif dışsallıklar ve lüks mallar durumunda farklılaşabileceğini belirtmektedir. Alm'a göre optimal gelir vergisinde, eşik bir gelir düzeyinden sonra, sabit bir marjinal vergi oranı uygulanması refah kaybını minimize etmektedir. Optimal karma sistemlerde ise hem malların hem de gelirin vergilendirilmesi hükümetlere adalet ve etkinlik konusunda bir esneklik tanımaktadır (Alm, 1996: 129). Bununla birlikte, optimal vergi bileşimi konusunda bir kesinlik bulunmamakta, her optimal tasarımdan sonra nüfus, sermaye ve uluslararası hareketlere göre yeni bir optimallik tartışması başlamakta ve sistem kendisini sürekli güncellemektedir.

Son on yıllık dönemde optimal vergilendirmenin nasıl olması gerektiği konusunda sekiz genel başlık önerilmektedir: (1) Optimal marjinal vergi tarifesi yeteneklerin dağılımına bağlı olmalıdır, (2) optimal marjinal vergi tarifesi yüksek gelirden azalabilmelidir, (3) düz oranlı bir vergi global götürü transferle birlikte optimale yaklaştırılabilir, (4) yeniden dağılımın optimal büyüklüğü gelir adaletsizliğiyle birlikte artmaktadır, (5) kişisel özellikler gelirden olduğu gibi vergilemede de dikkate alınmalıdır, (6) nihai ürünler tek bir vergi oranı üzerinden vergilendirilmelidir, (7) beklentiler doğrultusunda sermaye gelirleri vergilendirilmemelidir ve (8) dinamik ekonomilerde optimal vergi politikası ayrıntılı bilgi gerektirmektedir (Mankiw, Weinzierl ve Yagan, 2009: 2).

Optimal vergilendirme teorisi, vergi sistemlerinin nasıl ortaya çıktığı ve neye benzediği konusu üzerinde durmamaktadır. Farklı bir anlatımla, vergi sisteminin oluştuğu iktisadi ve sosyal yapıyı dikkate almamaktadır. Optimal vergilendirmede, mükelleflere yönelik çok fazla bilgiye ihtiyaç duyulurken, günün şartları itibarıyla, vergi toplama teknikleri modele dahil edilememektedir. Gelişmekte olan ülkelerde, uluslararası sermaye hareketleri vergi sistemleri üzerinde ciddi bir baskı oluşturmaktadır. Bu durum, ülkelerin optimal vergi tasarımı idealinin bağımlı ve hareket alanının sınırlı olduğunu göstermektedir. Optimal vergilendirme üzerinde toplumsal talepler ve politik kısıtlar, dışsallıklar, vergi uyum ve enflasyon maliyetleri, vergi sisteminin gelişim yönü ve vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı gibi kısıtların bulunduğu da belirtilmelidir.

## 3. Optimal Vergilendirme Konusundaki Öncül Yaklaşımlar

Optimal vergilendirme konusundaki öncül yaklaşımlar tüketim vergileri üzerine odaklanmaktadır. Bundan dolayı, dolaylı vergilerle ilgili literatür iki koldan gelişmiştir: Tüm mallar için tek bir vergi oranı uygulanması (yönetim kolaylığı ve iktisadi etkinlik) ve optimal tüketim vergisi bağlamında refah kaybını azaltmak için malların farklı oranlarda vergilendirilmesidir. Düz veya tek oranlı vergiler vergilendirmenin kendisi kadar eski bir tarihe sahiptir. Gelir ve/veya tüketim matrahına sabit bir oranın uygulanması düz oranlı vergilendirme için yeterlidir. Düz oranlı bir vergi, gelir üzerine ad valorem bir vergi veya spesifik bir tüketim vergisi şeklinde düzenlenebileceği gibi bir baş vergisi (poll-head taxes) şeklinde de düzenlenebilmektedir (Thorndike, 2007: 203).

Düz oranlı vergiler konusunda yapılan çalışmalar Thomas Hobbes, Adam Smith ve John Stuwart Mill gibi klasiklerin ortaya koyduğu görüşler, Milton Friedman'ın yaklaşımı ve son olarak Hall-Rabushka'nın -düz oranlı verginin İncil'i (the flat-tax Bible) olarak adlandırılan-kapsamlı çalışmasıdır. Düz oranlı vergilerle ilgili farklılaşmanın sebebini düz oranlı verginin gerekçesi ve vergi harcamalarının nasıl uygulanacağı oluşturmaktadır (Thorndike, 2007: 204). Hall-Rabushka (1985)'nin savunduğu düz oranlı vergiler, kurum ve ücretler gibi tüm geliri -ayrım gözetmeksizin- tek bir vergi oranıyla vergilendirmektedir. Hall-Rabushka modelinin tek istisnası düşük gelire yönelik vergi harcamalarıdır ve belirli bir eşğin altındaki gelire herhangi bir vergi oranı uygulanmamaktadır (Grecu, 2004: 10).

Pigou (1920)'dan bu yana tartışılan, dışsallıkların olmadığı bir durumda, dolaylı vergilerin kaynak dağılımı üzerindeki muhtemel etkileridir. Konunun erken tarihi kamu faydası (public utility) üzerine çalışan 19. yy. yazarlarına kadar götürülmektedir. Sorunu analitik olarak ilk formüle eden ve çözüm getiren Ramsey (1927)'dir. *Ramsey kuralı* mallar üzerine konulan tüketim vergilerine dayanmakta ve optimal vergilendirme için talep esnekliği düşük olan malların yüksek oranlarda vergilendirilmesini önermektedir. Bu kural, aynı zamanda, *ters esneklik kuralı* (inverse elasticity rule) olarak da bilinmektedir (Waverman, 2008: 12). Negatif dışsallıkları bertaraf etmesi öngörülen modern Pigou vergisi, birçok ülkede, sigara ve alkollü ürünler ile doğaya zararlı faaliyetler üzerinden alınmaktadır. Burada konulacak vergi marjinal dışsallıklara eşit olmalıdır ki buna da *Pigou dışsallığı* (PEX) denilmektedir. PEX'in optimal Pigou vergisi konusunda herhangi birşey söylemediği belirtilmelidir. (Nye, 2008: 34).

Vergi oranlarındaki indirim tüketime yönelik özel harcamaları da teşvik etmektedir. Vergi oranlarındaki azalmaya karşılık, iktisadi faaliyetleri arttırıcı bu olumlu etki sayesinde, vergi gelirlerinde bir azalış ortaya çıkmamaktadır. Bu duruma verginin kendi kendini finasmanı (self-financing) denilmektedir. Laffer eğrisi varsayımı temelinde bu ilişkiye dayanmaktadır. Eğri, öncesinde İbn-i Haldun ve 19. yy.'da Fransız iktisatçı Jules Dupuit tarafından tanımlanmasına rağmen, ismini Amerikalı iktisatçı Arthur Laffer'den almıştır (Vermeend, Van Der Ploeg ve Timme, 2008: 35). Little (1951)'dan sonra vergi ve dinlenme arasındaki ilişkiyi formüle etmeye çalışan ilk çalışma Corlett ve Hague tarafından gerçekleştirilmiştir. Corlett ve Hague (1953-1954: 21), Ramsey kuralına alternatif bir yaklaşım önererek, farklı mallar üzerindeki vergi oranlarının mallar ve dinlenme (leisure) arasındaki tamamlayıcılık ilişkisine bağlı olduğunu ileri sürmektedir. Corlett ve Hague'nin çalışmalarından yola çıkarak dinlenmenin tamamlayıcısı veya ikamesi durumunda olan mal ve hizmetlere daha yüksek vergi oranları yerleştirilmekteyken; çalışma üzerine düşük oranlı bir vergi konulmaktadır.

#### 4. Gelirin Optimal Vergilendirilmesi Üzerine Kısa Bir Literatür

Optimal gelir vergisi, vergilemede adalet fikri sabitken, etkinlik kayıplarının minimize edilmesini ve sosyal refahın arttırılmasını öngörmektedir. Farklı bir anlatımla, toplumsal olarak arzulanan bir dağılım düzeyinde etkinlik kaybını minimize edecek bir vergi sistemini ifade etmektedir (Brown ve Jackson, 1990: 368). Optimal vergi konusundaki ilk çalışmalar mal ve hizmet vergilerinin optimal tasarımını konu edinmektedir. Mal ve hizmetler için geçerli olan tek bir vergi oranının optimal olup olmadığı sorusu, önceki bölümde açıklandığı üzere, Ramsey (1927)'in çalışmasına dayanmaktadır. Ramsey, dışa kapalı; fakat kendi içinde rekabetçi, tercihlerin belirli bir bütçe kısıtı altında yapıldığı ve yeniden dağılım ve paranın marjinal faydasının ihmal edildiği bir ekonomide, tüketicilerin refahında bir azalma olmadan aynı geliri getiren ve saptırıcı vergilerin yerini alan ad valorem bir vergi oranının ne olması gerektiği üzerinde durmuştur.

Ramsey'i Harberger (1964)'in etkinlik ve Mirrlees (1971)'in optimal gelir vergisi üzerine yaptıkları çalışmalar takip etmektedir. Diamond ile Mirrlees (1971a, 1971b)'in optimal vergilendirme ve üretimde etkinlik üzerine yaptıkları birbirini takip eden iki önemli teorik çalışma da burada zikredilmelidir. Atkinson ve Stiglitz (1976)'in dolaylı ve dolaysız vergilerin en iyi bileşimini bütüncül bir yaklaşımla araştıran makalesi alandaki önemli çalışmalardan birisidir. Optimal vergi literatürünün farklı bir kolu ise gelir vergisinin optimal tasarımına odaklanmaktadır. Malların optimal vergilendirilmesi nasıl statik bir modelde burada da tasarruflar ve sermaye gelirinden ziyade işgücü geliri üzerinde durulmaktadır. Bu dönemde yapılan çalışmalar zamanlararası tasarrufları ve yatırım kararlarını da modellerine eklemektedir.

Stiglitz ve Dasgupta (1971: 151)'nin çalışmaları Ramsey ve Boiteux tarafından geliştirilen kamu üretimi ve vergilerle finansmanı sorununu genel denge yaklaşımıyla çözmeyi amaçlamaktadır. Çalışma üç sorunun cevabını aramaktadır: (1) Ekonomide vergilerin saptırıcı (distortionary) düzeyi ne olmalıdır, (2) gelirin finansmanı saptırıcı vergilerle yapıldığında kamu mallarının optimal arzı ne olmalıdır ve (3) saptırıcı vergi durumunda kamu sektöründeki gölge fiyatlar (shadow prices) ile özel sektördeki marjinal dönüşüm ve ikame oranları arasındaki doğru ilişki nedir? Stiglitz ve Dasgupta'nın etkinlik tartışmaları Mirrlees'le birlikte alanda yapılan en iyi çalışmalardandır.

Atkinson ve Stiglitz (1972: 98), Ramsey ve Samuelson'dan hareketle optimal vergilendirme ve geleneksel yaklaşımlar arasındaki farklılıkları açıklamayı amaçlamaktadır. Yazarlar, vergi sistemini değerlendirirken etkinlik, adalet, yönetsel basitlik ve esneklik (istikrar politikalarıyla uyum) gibi dört ilkeyi dikkate almaktadır. Yazarlara göre optimal vergilendirmenin belirleyicileri talebin fiyat esnekliği, arzın fiyat esnekliği, bütçe kısıtı, vergi oranı ve boş zamanla tamamlayıcılıktır. Çalışma, tek bir vergi oranının daha az bir etkinlik kaybı oluşturduğunu; fakat dağılımsal etkinlik noktasında genel bir varsayımın ortaya konulmadığını ve gelir esnekliği düşük olan malların yüksek vergilendirilmesi durumunda adalet ve etkinlik arasında bir çatışma yaşanacağını göstermektedir.

Optimal vergilendirme konusunda üç sorunun cevabı aranmaktadır: (1) Adalet ve etkinlik arasında dengeyi sağlayacak pozitif gelir vergisinin oranı ne olmalıdır?, (2) farklı vergi oranları seçildiği takdirde en iyi vergi tarifesi ne olmalıdır? ve (3) bireysel tercihlerin farklı olduğu durumda optimal mal vergilerinin diğer önemli özellikleri nelerdir? (Brown ve Jackson, 1990: 369). İlk iki soru optimal gelir vergisinin doğrusal (düz oranlı) ve doğrusal olmayan (artan oranlı) statik modelleriyle ilgilidir. Bu alandaki üç önemli çalışma optimal doğrusal olmayan gelir vergisi oranları konusunda Mirrlees (1971), optimal mal vergi oranları konusunda Atkinson ve Stiglitz (1972) ve optimal doğrusal gelir vergisi oranları konusunda Stern (1976) tarafından yapılmıştır. Aşağıda optimal gelir vergisi konusundaki temel yaklaşımlar doğrusal gelir vergisi ve doğrusal olmayan gelir vergileri itibarıyla değerlendirilmektedir.

#### 4.1. Doğrusal Gelir Vergisi Modeli

Doğrusal gelir vergisi modelinin Edgeworth'ün çalışmalarıyla birlikte başladığı belirtilmelidir. Edgeworth'un, "Vergilemenin Saf Teorisi" (The Pure Theory of Taxation) isimli makalesi hem vergi yansımalarından hareketle optimal vergilendirme sorununa parmak basması hem de klasik iktisatçıların bu konudaki fikirlerine atıf yaparak bir literatür vermesi açısından önem taşımaktadır. (Edgeworth, 1897: 46). Mirrlees (1971), Edgeworth'ten hareketle gelir vergisinin ne kadar artan oranlı olması gerektiği üzerine bir çalışma başlatmış; fakat bulduğu sonuç kendisini doğrusal gelir vergisine yaklaştırmıştır (Slemrod, 1990: 163). Doğrusal gelir vergisi sisteminin iki temel parametresini nüfus yapısı ve marjinal vergi oranı oluşturmaktadır. Gelir üzerindeki marjinal vergi oranının işgücü arzını daraltıcı etkisi bir kayba yol açarken, nüfus yapısı bireyler için bir transfer veya götürü bir vergiye dönüşmektedir. Hükümetler, yukarıda bahsedilen parametreleri bir politika aracı olarak kullanarak hem gelirlerini arttırabilmekte hem de gelir grupları arasında yeniden dağılım sağlayabilmektedir. Bu parametrelerin optimal tercihi hükümetlerin finansman ihtiyacı, toplumun yeniden dağılım tercihi, bireylerin işgücü arz esnekliği ve vergi öncesi gelir dağılımına bağlı olarak şekillenmektedir (Gentry, 1999: 308).

Optimal gelir vergisi konusunda Mirrlees (1971)'e kadar uygun bir model geliştirilememiştir. Mirrlees; optimal vergi yapısının neredeyse doğrusal olduğunu ifade etmektedir. Mirrlees, optimal marjinal vergi oranının 0 ile 1 arasında olduğunu ve optimal gelir vergisi altında düşük ücretlilerin dinlenmeyi tercih edebileceklerini belirtmektedir. Sheshinski (1972: 297), Mirrlees modelini kullanmakta ve işgücü arzının net ücretin artan bir fonksiyonu olduğu bir durumda, optimal vergi tarifesinin doğrusal vergi fonksiyonu üzerinde pozitif bir götürü vergi işlevi gördüğünü ve optimal marjinal vergi oranının işgücü arz esnekliğini minimum bir sınırdaki tutacağını matematiksel olarak ispat etmektedir. Sheshinski (1989: 201), Mirrlees (1971)'in önemli katkılarına rağmen, gelirle optimal marjinal vergi oranı arasındaki ilişkinin hala tam olarak anlaşılmadığını ve Sadka (1976) ve Seade (1977)'nin çalışmalarında olduğu gibi en üst gelir dilimine sıfır marjinal vergi oranı uygulanması gibi bir önermenin ortaya çıktığını belirtmektedir. Çalışma, optimal vergi oranlarının yüzde 20-35 arasında olduğunu ve artan oranlılığı azalttığını ortaya koymaktadır. İlginç bir şekilde, vergi öncesi gelir dağılımı nispeten düşük olduğunda (en yüksek gelirle en düşük gelir birbirine yakınsadığında) doğrusal vergi tarifesinin optimal olduğu anlaşılmaktadır.

Stern (1976: 125), optimal doğrusal gelir vergisini Mirrlees'in modeline benzer şekilde oluşturmuştur. Çalışmasında, optimal gelir vergisi modelinde kullanılacak işgücü arz fonksiyonunun tahmin etmeye ve ikame esnekliklerinin sabit olduğu bir durumda işgücü arz esnekliği ( $\epsilon$ ), devletin gelir gereksinimi ( $R$ ) ve adalet katsayısındaki (sosyal değer) ( $\theta$ ) değişimlerin optimal doğrusal vergi oranları üzerindeki etkilerini hesaplamaya çalışmaktadır. Optimal vergi oranı, işgücü arz esnekliği yanında sosyal refah fonksiyonu ve devletin gelir ihtiyacına karşı da duyarlıdır. Devletin gelir ihtiyacı ve işgücü arz esnekliği sabit olduğunda optimal vergi oranları sosyal refah fonksiyonuna göre artarken, sosyal refah fonksiyonu ve işgücü arz esnekliği sabit tutulduğunda optimal vergi oranları devletin gelir ihtiyacına göre artmaktadır. Devletin gelir ihtiyacı ve sosyal refah fonksiyonu sabit tutulduğunda ise optimal vergi oranı işgücü arz esnekliğine göre azalmaktadır. İşgücü arz esnekliği sıfıra yaklaştığında doğrusal olmayanın aksine optimal doğrusal gelir vergilerinde bir kayıp ortaya çıkmamaktadır (Stern, 1976: 161).

Stern'in ulaştığı optimal vergi oranları Mirrlees'in bulgularının çok üzerindedir. Daha eşitlikçi (egalitarian) sosyal refah fonksiyonları ve daha az ikame edilebilirlik daha yüksek marjinal vergi oranlarına işaret etmektedir. Stern'in ulaştığı sonuçlar özetle şunlardır: (1) Optimal doğrusal gelir vergisi yukarıda sayılan parametrelere oldukça duyarlıdır ve (2) toplumda adaletsizlik konusunda aşırı bir hoşnutsuzluk olmasına rağmen marjinal vergi oranı yüzde 100'ün altındadır. Phelps (1973), Sadka (1976) ve Seade (1977) ise, vergi tarifesinde bir sınır olduğu ve üst dilimdeki gelir dağılımı bilindiği takdirde, üst dilime uygulanan marjinal vergi oranının sıfır olması gerektiğini göstermektedir. Bunun arkasındaki sezgisel yaklaşım (intuition), en üst dilime uygulanan marjinal vergi oranı arttırıldığında varsılların işgücü arz kararları bozulmakta ve sonuçta herhangi bir gelir artışı sağlanamamaktadır (Slemrod ve diğerleri, 1994: 271).

Pareto etkin vergi tarifesinin genel özelliğiyle ilgili Stiglitz (1982, 1987)'in yaptığı katkılar da göz ardı edilmemelidir. Stiglitz, yüksek gelirden marjinal vergi oranı sıfır seçilirken düşük gelirden marjinal oranının pozitif olması gerektiğini belirtmektedir. n mükellefli bir durumda Pareto etkin tarife  $n - 1$  vergi dilimine ihtiyaç duymaktadır. Allen (1982: 135), optimal gelir vergisi üzerine geniş bir literatür bulunduğunu; fakat sadece Feldstein (1973)'in iki farklı işgücü kullandığını ve ücretlerin sabit tutulmasının doğrusal vergi oranları üzerinde sınırlı bir etki oluşturduğuna çalışmasında yer verdiğini belirtmektedir. Allen (1982: 143); artan oranların, ücretlerdeki değişimden dolayı, yoksulluğun azaltılmasında başarılı olmadığını ve hatta işgücü arzının esnek ve işgücünün ikameden çok tamamlayıcı olduğu bir durumda sorunu daha da arttırdığını ifade etmektedir.

Slemrod ve diğerleri (1994) iki basamaklı (doğrusal) gelir vergisi yapısını incelemiştir. Çalışmada, Stern (1976)'in kullandığı model ve değişkenler dikkate alınarak iki bireyli bir ekonomi için hesaplamalar yapılmaktadır. İki basamaklı vergi tarifesinde parametrelerin sonuca etkisi artmaktadır. Yazarlar, Pareto etkin vergi tarifesinde marjinal vergi oranlarından en az birinin sıfır olması gerektiğini savunmaktadır. İkinci vergi dilimindeki oranının ilk

dilimdeki orandan az olması üst dilimde işgücü arzının arttığını ve en düşük ve en yüksek ücretlilerin daha iyi bir duruma geldiğini; fakat orta dilimdeki mükelleflerin durumunun kötüleştiğini göstermektedir.

#### 4.2. Doğrusal Olmayan Gelir Vergisi Modeli (Mirrlees Modeli)

Doğrusal olmayan gelir vergisinde vergi dilimlerine farklı marjinal vergi oranları karşılık gelmektedir. Gelir vergisi doğrusal olmadığı takdirde vergi oran ve dilimleriyle rahatlıkla oynanamadığı belirtilmelidir. Optimal doğrusal olmayan gelir vergisi modeli Mirrlees'in sayısal hesaplamalarına dayandığı için Mirrlees modeli olarak da anılmaktadır. Mirrlees'in çıkış noktası hangi ilkelerin optimal gelir vergisini sağladığı ve vergi tarifelerinin ve bu vergi tarifelerine karşılık gelen sosyal refah fonksiyonlarının nasıl olması gerektiğidir. Mirrlees (1971: 176)'in temel varsayımları gelir vergisinde her yılın kazancı ayrı ayrı dikkate alınmakta ve verginin tasarruflar üzerindeki etkisi göz ardı edilmekte; tercihler, transferler ve aile yapısı dikkate alınmamakta, işgücü arzı tüketim tarafından belirlenmekte, nüfus sabit kabul edilmekte, politika yapıcılarının tüketiciler konusunda tam bir bilgiye sahip oldukları varsayılmakta ve işlem maliyetleri ihmal edilmektedir. Mirrlees (1971: 208), bu varsayımlardan hareketle oluşturduğu modelinde üç önemli sonuca ulaşmaktadır: (1) Doğrusal gelir vergisiyle birlikte sosyal transferler de desteklenmelidir, (2) gelir vergisinin, düşünüldüğünün aksine, adaletsizliklerin azaltılmasında rolü sınırlıdır ve (3) gelir vergisini tamamlayıcı vergiler ihdas edilmelidir.

Mirrlees'in bu alandaki ikinci önemli çalışması "Optimal Vergi Teorisi: Bir Sentez" ismini taşımaktadır. Mirrlees (1976), dolaylı ve dolaysız vergiler bağlamında optimal vergi teorisinin birbiriyle bağlantılı olmayan tüm parçalarını uyumlaştırmayı ve optimal vergilendirmenin ileride karşılaşacağı sorunlara çözüm bulmayı amaçlamaktadır. Phelps (1973: 350), önceki çalışmalardan farklı olarak, Rawlsçı ilkeler ışığında ücret gelirlerinin basamaklı olarak nasıl vergilendirileceği üzerinde durmaktadır. Phelps'in ulaştığı sonuçlara göre vergiler yoksulların refahını arttırmakta, marjinal vergi oranları gelirin azalan bir fonksiyonu olmakta (gelir üst dilime yaklaştığında marjinal vergi oranı sifira yaklaşır) ve düşük gelirin optimal vergilendirilmesi ve devlet transferlerinin gelir etkisi oluşturması yoksulların çalışma şevkini kırmaktadır.

Seade (1977: 204), marjinal vergi oranının ilgili vergi tarifesinin sonunda sıfır olacağı sonucuna ulaşmaktadır. Vergi tarifesinin üst dilimine uygulanan marjinal vergi oranının pozitif olması mükellefi Pareto optimal farklı bir vergi tarifesine kaydırmaktadır. Seade, "optimal vergi analizleri gelir vergisinin artan oranlı olması gerektiği yönündeki varsayımları desteklemekte midir?" sorusuna olumsuz cevap vermekte ve optimal gelir vergisi tarifesinin bir noktadan sonra regresif (azalan oranlı) olması gerektiğini belirtmektedir. Bu durumun istisnasını yeteneklerin Pareto dağılımı ve yüksek gelirden işgücü arzının pozitif eğimli olması oluşturmaktadır. Optimal marjinal gelir vergisi 0 ile 1 arasındadır ve vergi tarifesinin üst diliminde marjinal vergi oranı sıfır olmak zorundadır.

Stiglitz (1982: 215), bir yandan Atkinson ve Stiglitz (1976) ve Stiglitz (1976)'in ulaştığı sonuçları genişleterek genel denge ve öz seçimi (self-selection) dikkate alan Pareto etkin bir vergi yapısının nasıl olması gerektiğini araştırmakta; diğer yandan ise Allen (1982)'in doğrusal gelir vergisi üzerine yaptığı çalışmanın sonuçlarını genişletmektedir. Çalışma, üst dilime sıfır marjinal vergi oranı uygulanması ve negatif gelir vergisinin dikkate alınması ve yoksulların hangi oranda vergilendirilebileceğinin işgüçleri arasındaki ikame esnekliklerine bağlı olduğuyla sonuçlanmaktadır. Stiglitz (1982: 233), ödeme gücü yalaşımının Pareto etkinlikle uyumlu olmadığını ve Pareto etkin vergilendirmenin hiper-regresif ve marjinal vergi oranının sıfırın altında olduğunu göstermektedir. Optimal vergilendirme konusundaki son çalışmalarda daha kapsamlı olan dinamik ekonomiler dikkate alınmış ve yeni vergi politikası tasarımları araştırılmaya başlanmıştır. Dinamik ekonomilerde optimal vergilendirme tüketicilerin gelirine bağlıdır ve sermaye ve işgücü üzerindeki vergiler arasında etkileşime ihtiyaç duymaktadır.

#### 5. OECD Ülkelerinde Gelirin Optimal Vergilendirilmesine Yönelik Politika Tasarımları

Gelişmiş ülkeler 1980'lı yıllarda gelir vergisi tarifelerinde önemli reformlar yapmışlardır. Bu reformlar neticesinde marjinal gelir vergisi oranlarında azalışlar görünmüş ve birçok OECD ülkesinde yüzde 65'in üzerinde olan oran 2011 yılında ortalama yüzde 41,5 düzeyine gerilemiştir (Brys, 2011: 3). Bununla birlikte, üst gelir diliminde profesyonel yöneticilerin yer alması ve özellikle Avustralya, Kanada ve Norveç gibi ülkelerde erkeklerin üst dilimin yüzde 80'inin teşkil etmesi adalet çıkmazına işaret etmektedir (Matthews, 2011: 26). Dolaylı vergilerde, vergi oranları düzleşme eğilimi göstermekle birlikte; temel ve lüks malların vergilendirilmesinde oranlar farklılaşmaktadır.

OECD ülkelerinde 1980 sonrasında gelir vergisiyle ilgili iki eğilim gözlenir: Vergi dilimlerinin azaltılması ve verginin tabana yayılması. 1981 yılına ait OECD verileri, tek bir vergi oranına sahip OECD ülkesi olmadığını ve bu ülkelerin en az 10 dilimli vergi tarifesine sahip olduğunu göstermektedir. Bu ülkeler ve gelir vergilerindeki dilim sayısı İtalya (32), İspanya (30), Meksika (27), Belçika (24), Lüksemburg (21), Japonya (19), İsveç (18), Amerika (16), Yunanistan (15), Kanada (13), Fransa (12), Portekiz (12), Avusturya (11) ve Hollanda (10)'dır. Bu dönemde OECD ülkelerinin dilim ortalaması ondörtken, 1990'a doğru bu ortalama altıya düşmüştür. 2010 yılında 34 OECD ülkesinden sadece Lüksemburg (16) ve İsviçre (10)'de 10 ve üzeri vergi dilimi bulunurken; Çek Cumhuriyeti, Estonya ve Slovakya gelir vergisi için tek bir oran kullanmaktadır (Torres, Mellbye ve Brys, 2012: 3).

2000 yılından sonra vergi dilimlerindeki azalmaya paralel olarak yasal vergi oranlarında da azalma görülmektedir. Macaristan ve Slovenya'nın en yüksek vergi oranında bir indirim söz konusu değildir. Almanya, Yunanistan, İzlanda, Japonya ve Portekiz'de hem yeni vergi dilimleri ihdas edilmiş hem de en yüksek vergi oranı yükseltilmiştir. Şili ve Amerika yeni vergi dilimleri oluşturmuş ve en yüksek vergi oranlarında indirim yapmışlardır. Kanada ise en yüksek vergi oranını sabit tutmuştur (Torres, Mellbye ve Brys, 2012: 5). 2010 itibariyle Avustralya, Almanya, Danimarka, Fransa, İrlanda, Lüksemburg ve Türkiye gibi 7 OECD ülkesi gelir vergisiyle birlikte ek vergiler (surtax) uygulamaktadır. Ayrıca; Avustralya, Danimarka ve Kanada (Ontario) gelir vergisi matrahı üzerinden sağlık vergi ve kesintileri yapmaktadır (Torres, Mellbye ve Brys, 2012: 16).

OECD ülkeleri, temel gelire yönelik; aile durumu ve çocuk sayısına bakmadan, bazı destek programları uygulamaktadır. Bu destekler; belirli bir eşğin altındaki vergilendirilebilir gelirin bir bölümünün "0" oranla vergilendirilmesini öngören sıfır oranlı vergi dilimi (zero-rate bracket), brüt gelirin bir bölümünün bireylerin vergi matrahından düşülmesini öngören temel kişisel yardımlar (basic personal allowance) ve gelirin bir kısmına isabet eden vergi yükümlülüklerini hesaplamalara dahil etmeyen temel kişisel vergi indirimleri (basic personal tax credit)'dir. 2010 yılında Avustralya, Finlandiya, Fransa, Almanya ve Yunanistan sıfır oranlı vergi dilimini; Kanada, Çek Cumhuriyeti, Danimarka ve Polonya vergi indirimlerini ve Norveç, İngiltere, Amerika ve Japonya ise temel yardımları kullanmaktadır (Torres, Mellbye ve Brys, 2012: 21).

OECD genelinde gelir vergisi ve sosyal güvenlik ödemelerinin toplam bütçe gelirlerine ortalaması yüzde 51'den fazladır. OECD ülkelerinde son 10 yıllık dönemde, özellikle gelir diliminin ilk basamağındaki mükellefler için, vergi yüklerinin hafifletilmesi yönünde önemli bir çalışma vardır ki bundan medyan ve yüksek gelirli de yararlanabilmektedir. Meksika hariç OECD ülkelerinde çocuklu aileler çocuksuz ailelere nispeten daha düşük oranlarda vergilendirilmektedir. Birçok OECD ülkesinde, ödeme gücü ve adalet düşüncesinden dolayı, tek gelirli aileler bekarlara oranla daha düşük vergilendirilmektedir ve 2000 - 2009 yılları arasında yapılan reformlar bekar mükellefler karşısında tek gelirli aileler lehine gelişmiştir. Aynı olumlu gelişme tek gelirli ve iki çocuklu aileler ile dul ve çocuklu aileler için de söz konusudur (Brys, 2011: 25). Türkiye'de ise alt gelir gruplarında asgari geçim indirimi ve üst gelir gruplarında matrah farklılaştırmasıyla ayırma prensibi gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır.

## SONUÇ

Optimal vergilendirme veya optimal vergi sistemi, sosyal refah fonksiyonu sabit kabul edildiğinde, bireysel ve toplumsal refahın devletin harcamalarını finanse edebildiği bir



noktada arttırılmasını öngörmektedir. Bu bağlamda; işgücü arz ve mal talep esneklikleri, gelir ve ikame etkileri, kamunun finansman ihtiyacı, uzlaşılabilir adalet fonksiyonu ve vergi oranları optimal vergilendirmenin belirleyicisi olmaktadır. Mirrless (1971)'in gelir vergisinin ne kadar artan oranlı olması gerektiği konusundaki öncü çalışması diğer çalışmalara ilham vermeye birlikte, bulduğu sonuçlar itibarıyla, kendisini doğrusal gelir vergisine yaklaştırmıştır. Mirrless; gelir vergisinin sosyal transferlerle desteklenmesi gerektiğini, gelir vergisinin adaletsizlikleri azaltma konusunda düşünüldüğü kadar başarılı olmadığını ve gelir vergisini tamamlayıcı vergilerin de optimal vergilendirme için gerekli olduğunu ortaya koymuştur.

Optimal gelir vergisi literatürünün üzerinde durduğu konu gelir vergisi tarifesinin son diliminde marjinal gelir vergisi oranlarının azalan oranlı veya "sıfır" olması gerektiğidir. 1980 sonrasında, bu gelişmeye paralel olarak, OECD ülkelerinde gelir vergisiyle ilgili vergi dilimlerinin azaltılması ve verginin tabana yayılması gibi iki eğilim gözlenmektedir. Ayrıca, dolaylı vergilerde vergi oranları düzleşme eğilimi göstermekte ve temel ve lüks malların vergilendirilmesinde oranlar farklılaşmaktadır.

Vergi tarifesinin üst dilimine sıfır marjinal vergi oranı uygulanması ve alt gelir grupları için negatif gelir vergisinin dikkate alınması düşük ve yüksek ücretlerde adalet ve etkinlik dengesini sağlarken orta gelir grupları ihmal edilmektedir. Türkiye'de de asgari geçim indirimiyle alt gelir gruplarında ve tarife farklılaştırmasıyla da üst gelir gruplarında ayırma ilkesi uygulanmaktadır. Bununla birlikte, özellikle, orta gelir grubundaki evli ve çocuklu ailelere yönelik vergi ve sosyal transferlerle dolaylı vergiler adalet açısından gözden geçirilmelidir.

## KAYNAKÇA

- Allan, Franklin (1982), "Optimal Linear Income Taxation with General Equilibrium Effects on Wages", *Journal of Public Economics*, Volume: 17, p.135-143.
- Alm, James (1996), "What is an 'Optimal' Tax System", *National Tax Journal*, Volume :49, Issue: 1, p.117-133.
- Atkinson, A. B. ve Joseph E. Stiglitz (1972), "The Structure of Indirect Taxation and Economic Efficiency", *Journal of Public Economics*, Volume: 1, Issue: 1, p.97-119.
- Atkinson, A. B. ve Joseph E. Stiglitz (1976), "The Design of Tax Structure: Direct versus Indirect Taxation", *Journal of Public Economics*, Volume: 6, Issue: 1-2, p.55-75.
- Brown, Charles V. ve Peter M. Jackson (1990), *Public Sector Economics*, 4th Edition, Basil Blackwell Inc., Oxford.
- Brownlee, Oswald H. ve Edward D. Allen (1954), *Economics of Public Finance*, 2nd Edition, Prentice-Hall Inc., New York.
- Bry, Bert (2011), "Wage Income Tax Reforms and Changes in Tax Burdens: 2000-2009", *OECD Taxation Working Papers*, No: 10, p.1-46.
- Corlett, W. J. ve D. C. Hague (1953), "Complementarity and Excess Burden of Taxation", *The Review of Economic Studies*, Volume: 21, Issue: 1, p.21-30.
- Diamond, Peter A. ve James A. Mirrless (1971a), "Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency", *The American Economic Review*, Volume: 61, Issue: 1, p.8-27.
- Diamond, Peter A. ve James A. Mirrless (1971b), "Optimal Taxation and Public Production II: Tax Rules", *The American Economic Review*, Volume: 61, Issue: 3, p.261-278.
- Edgeworth, F. Y. (1897), "The Pure Theory of Taxation", *The Economic Journal*, Volume: 7, Issue: 25, p.46-70.
- Gentry, William M. (1999), "Optimal Taxation", <http://www.urban.org/sites/default/files/alfresco/publication-pdfs/1000539-Optimal-Taxation.PDF> (25.05.2014).

- Greco, Andrei (2004), *Flat Tax - The British Case*, Adam Smith Institute, London.
- Harberger, Arnold (1964), *Taxation, Resource Allocation, and Welfare*, The Role of Direct and Indirect Taxes in the Federal Revenue System içinde, (Ed.) J. Due, Princeton University Press, Princeton.
- Herber, Bernard P. (1975), *Modern Public Finance*, 3rd Edition, Richard D. Irwin Inc., Illinois.
- Kaplow, Louis (2008), *The Theory of Taxation and Public Economics*, 1st Edition, Princeton University Press, Princeton.
- Mankiw, N. Gregory, Matthew Weinzierl ve Danny Yagan (2009), "Optimal Taxation in Theory and Practice", *NBER Working Paper*, No: 15071, p.1-35.
- Matthews, Stephen (2011), "Trends in Top Incomes and Their Tax Policy Implications", *OECD Taxations Working Papers*, No: 4, p.1-56.
- Mirrlees, J. A. (1971), "An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation", *The Review of Economic Studies*, Volume: 38, Issue: 2, p.175-208.
- Mirrlees, J. A. (1976), "Optimal Tax Theory: A Synthesis", *Journal of Public Economics*, Volume: 6, Issue: 4, p.327-358.
- Musgrave, Richard A. (1959), *The Theory of Public Finance*, 1st Edition, McGraw-Hill Book Company, New York, Toronto and London.
- Nye, John V. C. (2008), "The Pigou Problem", *Regulation Cato Institute*, Volume: 31, Issue :2, p.32-37.
- Phelps, Edmund S. (1973), "The Taxation of Wage Income for Economic Justice", *The Quarterly Journal of Economics*, Volume: 87, Issue: 3, p.331-354.
- Ramsey, Frank P. (1927), "A Contribution to the Theory of Taxation", *The Economic Journal*, Volume: 37, Issue: 145, p.47-61.
- Schmölders, Günter (1976), *Genel Vergi Teorisi*, (çev.) Salih Turhan, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Seade, J. K. (1977), "On the Shape of Optimal Tax Schedules", *Journal of Public Economics*, Volume: 7, Issue: 2, p.203-235.
- Sheshinski, Eytan (1972), "The Optimal Linear Income Tax", *Review of Economic Studies*, Volume: 39, Issue: 3, p.297-302.
- Sheshinski, Eytan (1989), "Note On The Shape of the Optimum Income Tax Schedule", *Journal of Public Economics*, Volume: 40, Issue: 2, p.201-215.
- Slemrod, Joel (1990), "Optimal Taxation and Optimal Tax Systems", *The Journal of Economic Perspectives*, Volume: 4, Issue: 1, p.157-178.
- Slemrod, Joel, Shlomo Yitzhaki, Joram Mayshar ve Michael Lundholm (1994), "The Optimal Two-Bracket Liner Income Tax", *Journal of Public Economics*, Volume: 53, Issue: 2, p.269-290.
- Stern, Nicholas (1976), "On the Specification of Models of Optimal Income Taxation", *Journal of Public Economics*, Volume: 6, Issue: 1-2, p.123-162.
- Stiglitz, Joseph E. (1982), "Self-selection and Pareto Efficient Taxation", *Journal of Public Economics*, Volume: 17, Issue: 2, p.213-240.
- Stiglitz, Joseph E. ve P. Dasgupta (1971), "Differential Taxation, Public Goods and Economic Efficiency", *Review of Economic Studies*, Volume: 38, Issue: 2, p.151-174.
- Thorndike, Joseph J. (2007) *The Flat Tax: Fiscal Revolution or Policy Diffusion?*, Global Debates About Taxation içinde, (Ed.) Holger Nehring ve Floring Schui, Palgrave Macmillan, England.

Torres, Carolina, Kirsti Mellbye ve Bert Brys (2012), "Trends in Personal Income Tax and Employee Social Security Contribution Schedules", *OECD Taxation Working Papers*, No: 12, p.1-50.

Vermeend, Willem, Rick Van Der Ploeg ve Jan Willem Timmer (2008), *Taxes and The Economy*, 1st Edition, Edward Elgar Publishing, England.

Waverman, Leonard (2008), *The Economics of Taxing Mobile Phone Usage in Turkey*, p.1-47.