

T.C
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE TEORİSİ PROGRAMI

TÜRKİYE VE SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE ÜCRET
GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ VE VERGİ ADALETİ
AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Hazal BUCAK

DANIŞMAN

Dr. Öğr. Üyesi GÜNGÖR ÖZCAN

MANİSA-2020

T.C
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE TEORİSİ PROGRAMI

TÜRKİYE VE SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE ÜCRET
GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ VE VERGİ ADALETİ
AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Hazal BUCAK

DANIŞMAN

Dr. Öğr. Üyesi GÜNGÖR ÖZCAN

MANİSA-2020

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans / Doktora tezi olarak sunduğum “**Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi**” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../.../20..

Hazal BUCAK

İmza

ÖZET

TÜRKİYE VE SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ VE VERGİ ADALETİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Adalet kavramı bireylerin yaşam koşullarına kültürlerine ve değerlerine bağlı olarak farklı tanımlanan bir kavramdır. Vergi adaleti kavramı genel anlamda vergi yükünün adil dağılımı olarak tanımlansa da adalet kavramı gibi farklı görüşler doğrultusunda açıklanmaya çalışılmıştır. Ücret gelirlerinin vergi adaleti doğrultusunda vergilendirilmesi toplumun önemli bir kısmını oluşturan çalışanlar için oldukça önemlidir. Çalışmanın amacı ise ücret geliri elden eden bireylerin vergilendirilme süreçlerini vergi adaleti açısından incelemektir.

Ücret gelirlerinin vergi adaleti açısından incelemek için çalışmanın birinci bölümde ücret kavramı üzerinde durularak TVS’de ücretlerin vergilendirilmesine değinilmiştir. İkinci bölümde ise vergi adaleti kavramı ve ücret gelirlerinin vergilendirilmesi TVS’de vergi adaleti açısından incelenmiştir. Üçüncü bölümde ise seçilen on ülkede ücret gelirlerinin nasıl vergilendirildiği ve vergi adaleti yaklaşımlarının nasıl kullanıldığı Türkiye ile karşılaştırmalı bir şekilde incelenmiştir.

Çalışmada yapılan değerlendirmeler sonucunda TVS’de vergi adaletine ulaşmak adına kullanılan uygulamalara yer verilmiştir. Bununla beraber adalet ve eşitlik gibi kavramlar vurgulanmıştır. TVS’de bu kavramlara yer verilmesine karşın vergi adaletine uygun olmayan uygulamalar da mevcuttur. Aynı zamanda vergi adaleti yaklaşımlarının daha etkin kullanılması vergi adaletini daha olumlu etkileyecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi adaleti, Ücret Geliri

ABSTRACT

TAXATION OF WAGE IN TURKEY AND SELECTED COUNTRIES AND EVALUATION OF JUSTICE

The concept of justice is a concept that is defined differently depending on the living conditions of individuals, their culture and values. Although the concept of tax justice is defined as the fair distribution of tax burden in general, it has been tried to be explained in line with different opinions such as the concept of justice. Taxation of wage earnings in line with tax fairness is very important for employees, who constitute an important part of the society. The aim of the study is to examine the taxation processes of individuals who sell their wage income in terms of tax justice.

In order to examine wage incomes in terms of tax justice, in the first part of the study, the concept of wages is emphasized and taxation of wages in TVS is mentioned. In the second part, the concept of tax justice and taxation of wage incomes are examined in terms of tax justice in TVS. In the third section with selected how the taxation of wage income tax justice in ten countries and how to use the approach to Turkey was examined in a comparative way.

As a result of the evaluations made in the study, the practices used to achieve tax justice are included in TVS. However, concepts such as justice and equality were emphasized. Although these concepts are included in TVS, there are also practices that do not comply with tax justice. At the same time, more effective use of tax justice approaches will affect tax justice more positively.

Key words: Tax, Tax Justice, Wage Income

TEŞEKKÜR

Çalıőmanın her aőamasında destek olan bilgi ve tecrübeleriyle bana yol gösteren, değerli vaktini her zaman ayırarak bana faydalı olmaya çalıőan danıőman hocam Sayın Dr. Öğr. Üyesi Gūngör Özcan'a, lisans ve lisansüstü eğitimimde değerli bilgilerinden faydalandığım Manisa Celal Bayar Üniversitesi Maliye Bölümü hocalarıma, hayatımın her aőamasında yanımda olan, desteğini ve sevgisini her zaman hissettiğim değerli aileme teőekkür ederim.

Hazal BUCAK

Manisa, 2020

İÇİNDEKİLER

| | |
|-------------------------------------|-----|
| YEMİN METNİ..... | ii |
| ÖZET | iii |
| ABSTRACT | iv |
| TEŞEKKÜR..... | v |
| İÇİNDEKİLER..... | vi |
| SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ..... | x |
| TABLolar LİSTESİ..... | xi |
| GİRİŞ..... | 1 |

BİRİNCİ BÖLÜM

ÜCRETİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ VE TVS'DE ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

| | |
|--|----|
| I. ÜCRETİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ..... | 3 |
| A. Ücretin Tanımı..... | 3 |
| B. Ücretin Vergisel Boyutu..... | 8 |
| 1. Ücretin Vergi Politika Hedefleri İçindeki Yeri..... | 9 |
| 2. Ücret Geliri-Vergileme İlkeleri İlişkisi..... | 11 |
| II. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ..... | 15 |
| A. TVS'de Ücretin Tanımı ve Özellikleri..... | 16 |
| B. TVS'de Ücret Sayılan Ödemeler..... | 17 |
| C. TVS'de Ücretin Tespiti ve Vergilendirme Yöntemleri..... | 19 |
| 1. Gerçek Ücretler..... | 20 |
| a. Kaynakta Kesinti Yöntemi..... | 22 |
| b. Beyanname Yöntemi..... | 24 |
| 2. Diğer Ücretler..... | 25 |
| D. TVS'de Ücretlerin Vergilendirilmesinde Muafiyet ve İstisnalar..... | 26 |
| E. TVS'de Ücret Gelirleri Üzerindeki Mali Yükümlülükler..... | 30 |

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ ADALETİNİN TEORİK ÇERÇEVESİ VE TVS'DE ÜCRETİN VERGİLENDİRİLMESİ İLE VERGİ ADALETİ İLİŞKİSİ

| | |
|--|-----------|
| I. VERGİ ADALETİ..... | 33 |
| A. Matematiksel Vergi Adaleti..... | 35 |
| B. Pasif ve Aktif Vergi Adaleti | 36 |
| C. Yatay ve Dikey Vergi Adaleti | 37 |
| II. VERGİ ADALETİNİ GERÇEKLEŞTİRMEK İÇİN KULLANILAN YAKLAŞIMLAR | 38 |
| A.Faydalanma Yaklaşımı | 38 |
| B.Ödeme Gücü Yaklaşımı | 39 |
| 1.Artan Oranlılık | 42 |
| 2. En Az Geçim İndirimi | 43 |
| 3.Ayırma İlkesi | 46 |
| 4.Vergilemede Muafiyet ve İstisna | 49 |
| III. VERGİ ADALETİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER | 49 |
| A. Vergi Yüğü | 50 |
| B. Vergi Kaçakçılığı | 51 |
| C. Vergi Afları | 53 |
| D. Verginin Yansıması | 54 |
| E. Çifte Vergileme | 55 |
| F. Kayıtdışı Ekonomi | 57 |
| G. Vergiden Kaçınma | 58 |
| H. Mali Anestezi | 59 |
| I. Vergi Ahlakı | 60 |
| İ. Yapısal Faktörler | 61 |
| J. Verginin Tarh Yöntemleri..... | 63 |
| 1. Karine Yöntemi..... | 64 |
| 2. Götürü Usulü..... | 64 |
| 3. İdarece Takdir Usulü..... | 65 |
| 4. Beyanname Usulü | 66 |
| K. Vergilemede Uygulanan Tarifeler | 67 |

| | |
|---|-----------|
| IV. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNİN VERGİLEMEDE ADALET AÇISINDAN İNCELENMESİ | 69 |
| A. TVS’de Gelir Unsuru Olarak Ücret | 69 |
| B.TVS’de Ücretin Vergi Adaleti Yaklaşımları İle İlişkisi | 70 |
| 1.Faydalanma Yaklaşımı | 71 |
| 2. Ödeme Gücü Yaklaşımı | 71 |
| a. En Az Geçim İndirimi (Asgari Geçim İndirimi) | 72 |
| b. Ayırma İlkesi | 72 |
| c. Artan Oranlılık | 73 |
| d. Ücretlerin Vergilendirilmesinde Muafiyet ve İstisnalar | 73 |
| C. Diğer Faktörler | 76 |

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ VERGİ ADALETİ İLİŞKİSİ VE TÜRKİYE İLE KARŞILAŞTIRILMASI

| | |
|--|------------|
| I. SEÇİLMİŞ GELİŞMİŞ ÜLKELERDE ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN İNCELENMESİ | 78 |
| A. ABD’de Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi | 78 |
| B. Almanya’da Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi | 84 |
| C. Çin’de Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi | 90 |
| D. Seçilmiş Gelişmiş Ülkelerdeki Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Bakımından Türkiye ile Karşılaştırılması | 96 |
| II.SEÇİLMİŞ GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDEKİ ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN İNCELENMESİ | 102 |
| A. Hindistan’da Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi | 102 |
| B. Güney Afrika’da Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi | 107 |
| C. Kazakistan’da Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi | 111 |
| D. Brezilya’da Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi | 117 |

| | |
|---|------------|
| E. Küba’da Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi | 121 |
| F. Seçilmiş Gelişmekte Olan Ülkelerdeki Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Bakımından Türkiye İle Karşılaştırılması..... | 126 |
| III. SEÇİLMİŞ AZ GELİŞMİŞ ÜLKELERDEKİ ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN İNCELENMESİ | 132 |
| A. Nepal’de Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi | 132 |
| B. Afganistan’da Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi | 137 |
| C. Seçilmiş Az Gelişmiş Ülkelerdeki Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Bakımından Türkiye İle Karşılaştırılması..... | 140 |
| SONUÇ | 143 |
| KAYNAKLAR | 150 |

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

| | |
|--------------|---|
| ABD | Amerika Birleşik Devletleri |
| AFN | Afgan Afganisi |
| BKZ | Bakınız |
| CUP | Küba Pesosu |
| ÇEV | Çeviren |
| ELSS | Equity Linked Saving Schemes (Öz kaynak Bağlantılı Tasarruf Planları) |
| GSYİH | Gayrisafi Yurtiçi Hasıla |
| HRA | House Rent Allowance (Ev Kirası Yardımı) |
| HUF | Hindu Undivided Family (Hindu Bölünmemiş Aile) |
| IRPF | Imposto Sobre a Renda Das Pessoas Fisicas (Kişisel Gelir Vergisi) |
| IRS | Internal Revenu Service |
| INR | Hindistan Rupisi |
| LTA | Leave Travel Allowance (Seyahat Ödeneği) |
| TVS | Türk Vergi Sistemi |
| OASDI | Sosyal Güvenlik Yaşlılık, Ölüm ve Sakatlık Sigortası |
| OYAK | Ordu Yardımlaşma Kurumu |
| R | Güney Afrika Randı |
| SARS | South African Revenue Service |
| \$ | Dolar |
| RS | Brezilya Reali |
| RS | Rupi |

TABLolar LİSTESİ

| | |
|---|-----|
| Tablo 1: Türkiye’de Gelir Vergisi Vergi Dilimleri ve Oranları 2020..... | 73 |
| Tablo 2: ABD'de Standart Vergi Tutarı 2019-2020 | 79 |
| Tablo 3: ABD'de Vergi Dilimleri ve Oranları 2019-2020 | 82 |
| Tablo 4: 2000-2018 Yılları Arasında Amerika'da Vergi Gelirleri Payı (%)..... | 83 |
| Tablo 5: 2000-2020 Yılları Arasında Amerika’da Ortalama Vergi Takoza Payı (%) | 84 |
| Tablo 6: Bekâr Bireyler İçin Alman Gelir Vergisi Oranları 2020..... | 88 |
| Tablo 7: Birlikte Değerlendirilen Eşler İçin Alman Gelir Vergisi Oranları 2020..... | 88 |
| Tablo 8: 2000-2018 Yılları Arasında Almanya'da Vergi Gelirleri Payı (%) | 89 |
| Tablo 9: 2000-2019 Yılları Arasında Almanya’da Ortalama Vergi Takoza Payı (%) | 90 |
| Tablo 10: Çin'de Kişisel Gelir Vergisi Oranı Tablosu (maaş geliri için geçerlidir).. | 92 |
| Tablo 11: 2000-2018 Yılları Arasında Çin'de Vergi Gelirleri Payı (%) | 95 |
| Tablo 12: 2010-2018 Yılları Arasında Çin’de Ortalama Vergi Takoza Payı (%) | 96 |
| Tablo 13: Türkiye, Amerika, Almanya ve Çin'de Kişisel Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)..... | 97 |
| Tablo 14: Türkiye, Amerika ve Almanya'da Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir Vergisi ve Toplam Gelir Vergisi İçerisinde Kişisel Gelir Vergisi Payı (%)..... | 98 |
| Tablo 15: Türkiye, Almanya ve Amerika'da Sosyal Güvenlik Primlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)..... | 99 |
| Tablo 16: Gelişmiş Ülkeler ve Türkiye’de Bekâr ve Çocuksuz Bireyler İçin Vergi Takoza Payı (%)..... | 100 |
| Tablo 17: Gelişmiş Ülkelerde Tek Gelirli İki Çocuklu Çift Ortalama Vergi Takoza Payı (%)..... | 101 |
| Tablo 18: 2020-2021 Hindistan Gelir Vergisi Oranları | 105 |
| Tablo 19: 2000-2015 Yılları Arasında Hindistan'da Vergi Gelirleri Payı (%)..... | 106 |
| Tablo 20: 2010-2018 Yılları Arasında Hindistan’da Ortalama Vergi Takoza Payı (%)..... | 107 |
| Tablo 21: Güney Afrika Ülkesi Gelir Vergisi Oranları Mart 2020- Şubat 2021..... | 110 |
| Tablo 22: 2000-2017 Yılları Arasında Güney Afrika'da Vergi Gelirleri Payı (%).. | 110 |
| Tablo 23: 2010-2018 Yılları Arasında Güney Afrika’da Ortalama Vergi Takoza Payı (%)..... | 111 |

| | |
|--|-----|
| Tablo 24: Kazakistan Gelir Vergisi Dilimleri ve Oranları | 115 |
| Tablo 25: 2000-2018 Yılları Arasında Kazakistan'da Vergi Gelirleri Payı (%) | 116 |
| Tablo 26: Brezilya'da 2015 Yılından İtibaren Uygulanan Aylık Gelir Vergisi Oranları | 119 |
| Tablo 27: 2010-2018 Yılları Arasında Brezilya'da Ortalama Vergi Takozu Payı (%) | 120 |
| Tablo 28: 2000-2018 Yılları Arasında Brezilya'da Vergi Gelirleri Payı (%)..... | 120 |
| Tablo 29: Küba'da Vergi Dilimleri..... | 124 |
| Tablo 30: 2000-2018 Yılları Arasında Küba'da Vergi Gelirleri Payı (%) | 125 |
| Tablo 31: Gelişmekte Olan Ülkelerde Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir Vergisi Payı (%)..... | 127 |
| Tablo 32: Türkiye, Güney Afrika, Kazakistan , Brezilya ve Küba'da Toplam Gelir Vergisi İçerisinde Kişisel Gelir Vergisi Payı (%)..... | 128 |
| Tablo 33: Türkiye, Güney Afrika, Brezilya, Küba ve Kazakistan'da Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Sosyal Güvenlik Primleri Payı (%)..... | 129 |
| Tablo 34: Brezilya, Küba ve Kazakistan'da Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Bordro ve İş Gücü Vergisi Payı (%)..... | 130 |
| Tablo 35: Gelişmekte olan Ülkelerde Bekâr Çocuksuz Bireyler İçin Ortalama Vergi Takozu Payı (%)..... | 131 |
| Tablo 36: Nepal'de Evli Olmayan Bireyler için Gelir Vergisi Oranları 2020-2021 | 135 |
| Tablo 37: Nepal'de Evli Bireyler İçin Gelir Vergisi Oranları 2020-2021 | 136 |
| Tablo 38: 2000/01-2018/19 Yıllarında Nepal'de Vergi Gelirleri Payı (%)..... | 136 |
| Tablo 39: Afganistan Gelir Vergisi Oranları 2019-2020 | 139 |
| Tablo 40: 2006-2017 Yıllarında Afganistan'da Vergi Gelirleri Payı (%) | 140 |
| Tablo 41: Türkiye, Nepal ve Afganistan'da Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir Vergisi Payı (%)..... | 141 |

GİRİŞ

Üretim faktörlerinden biri olan emeğin geliri olarak tanımlanan ücret, esasında kişilerin kendisinin ve ailesinin yaşamını devam ettirmek amacıyla ihtiyaç duyduğu bir gelirdir. Vergi, devletlerin kamu harcamalarını finansmanı için başvurdukları önemli bir gelir kaynağıdır. Vergiler gerçek ve tüzel kişilerden elde edildiği gibi kamu gelirlerinin önemli bir kısmını da oluşturmaktadır. Ücret geliri elde eden bireyler elde etmiş oldukları gelirden kaynaklı vergiye tabidir. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi diğer vergi unsurlarından farklı olarak diğer üretim faktörlerine göre korunmaya muhtaç olan emeğin geliri olmasıdır. Dolayısıyla bu gelirin vergilendirilmesinin adaletli gerçekleşmesi oldukça önemlidir.

Devletin asli fonksiyonlarından biri sosyal adaleti sağlamaktır. Bu anlamda vergilemede adalet olgusu sosyal adaletin sağlanması için oldukça önemlidir. Adalet kavramı toplumların yaşam şekline, kültürlerine ve değerlerine bağlı olarak farklı tanımlanabilen bir kavramdır. Vergi adaleti de toplumdaki değerlere bağlı olarak farklı değerlendirilmelere açık bir kavramdır. Bu sebepten vergi adaletine ulaşmak adına birçok farklı çalışma gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmanın amacı ise diğer üretim faktörlerine göre korunmaya muhtaç emek faktörünün geliri olan ücretin vergilendirilmesini vergi adaleti açısından incelemektir.

Kamu gelirlerinin önemli bir kısmını vergi gelirleri oluşturmaktadır. Dolayısıyla vergi gelirlerinde gerçekleşecek olan bir azalış veya artış hem devlet bütçesi hem de bireyler açısından oldukça önemlidir. Adil olmayan bir vergi sistemi vergi mükelleflerinin vergileme sistemine olan güvenin azalmasına neden olabileceği gibi istihdamı da etkileyecektir. Bu sebepten genel anlamda toplumda nüfusun önemli bir kısmını oluşturan çalışanların ücretlerinin vergilendirilmesi adil olmak durumundadır.

Çalışmada vergi adaleti kapsamında teorik çalışmalar incelenerek, bu doğrultuda ücretlerin vergilendirilmesinin vergi adaleti açısından incelenmesi için Türkiye ile on ülke seçilmiştir. Buradaki amaç farklı değerlere sahip ülkelerde vergi adaletinin uygulanma şeklini incelemek ve bu doğrultuda Türkiye ile karşılaştırmaktır. Türkiye ve seçilmiş ülkelerde ücret gelirleri hem vergi mevzuatı açısından hem de çeşitli veriler doğrultusunda incelenmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde teorik anlamda ücret kavramı ele alınmıştır. Ücret kavramsal olarak vergisel boyutu kapsamında ele alınmıştır. Buradaki amaç ise ücretlerin vergileme politikaları açısından önemini ve vergi ilkeleri ile ilişkisini belirlemektir. Birinci bölümün ikinci kısmında ise Türk Vergi Sistemin(TVS)'de ücretin nasıl tanımlandığı, hangi ödemelerin ücret sayıldığı, ücretin tespiti, vergileme yöntemleri, ücretlerin vergilendirilmesinde muafiyet ve istisnalar son olarak ücretler üzerindeki mali yükümlülükler ele alınmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde vergi adaleti kavramı ele alınmıştır. Bu çerçevede vergi adaleti teorik açıdan incelenmiştir. Vergi adaletini gerçekleştirmek için kullanılan iki önemli yaklaşım olan faydalanma ve ödeme gücü yaklaşımı ele alınmıştır. Bu anlamda vergi adaletini gerçekleştirmek için kullanım imkânının daha fazla olduğu ödeme gücü ilkesi detaylı bir şekilde incelenmeye çalışılmıştır. Bununla beraber vergi adaletini etkileyen çeşitli faktörler de ele alınmıştır. Bu bölümün ikinci kısmında, teorik olarak vergi adaletini gerçekleştirmek için kullanılan yaklaşımlar ve vergi adaletini etkileyen faktörler TVS yönünden incelenmiştir.

Çalışmanın son bölümü olan üçüncü bölümünde ise dünyanın farklı bölgelerinden on ülke seçilerek, bu ülkelerde ücret gelirlerinin nasıl vergilendirildiği ve vergi adaletini gerçekleştirmek için kullanılan yöntemlerin nasıl ve ne ölçüde kullanıldığı incelenmiştir. Ülkeler seçilirken ülkelerin gelişmişlik düzeyine göre üç gelişmiş, beş gelişmekte olan ve iki az gelişmiş ülke seçilmiştir. Bu anlamda ülke olarak dünyanın en büyük ekonomilerinden biri olan Amerika, Avrupa bölgesinden güçlü ekonomisiyle Almanya ve son olarak çok hızlı büyüyen ekonomisiyle Çin gelişmiş ülke kategorisinde ele alınmıştır. Gelişmekte olan ülkelerde geçiş ekonomilerinden biri olan Kazakistan, yönetim şekli kaynaklı Küba, Afrika ülkelerinden Güney Afrika, Güney Amerika ülkelerinden Brezilya ve son olarak hızlı büyüyen ekonomisinden kaynaklı Hindistan seçilmiştir. Az gelişmiş ülkelere daha fazla bilgiye ulaşabildiğimiz iki Güney Asya ülkesi Afganistan ve Nepal seçilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ÜCRETİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ VE TVS'DE ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Ücret geliri elde eden bireyler birçok ülkede önemli bir nüfusu oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu kavramın incelenmesi oldukça önemlidir. Bu bölümün ilk kısmında çeşitli tanımlamalarla ücret kavramı ele alınarak, ücretin vergisel boyutu incelenecektir. İkinci kısmında ise TVS' de ücretin tanımı, özellikleri, ücret sayılan ödemeler, ücretin tespiti, vergilendirilme yöntemi, ücretler için çeşitli muafiyet ve istisnalar ve son olarak ücret gelirleri üzerindeki mali yükümlülükler değerlendirilecektir.

I. ÜCRETİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Üretim faktörlerinden biri olan emeğin geliri olan ücret farklı dönemlerde ve tanımlamalarla açıklanmıştır. İktisadi açıdan ücret, “emeğin karşılığında ödenen bedel” olarak ifade edilmiştir. Bahsedilen emek, fikri ve bedeni olabilmekle beraber karşılığı para şeklinde nakdi veya ayni olabilmektedir¹. Emeğin fiyatı olan ücret, aynı zamanda emek karşılığında çalışan bireylerin yaşam koşullarını ve gelirlerini belirleyen bir unsurdur². Bir diğer tanıma göre ücret, bir meta olarak ele alınan emek gücünün parasal değeri olarak tanımlanmıştır³. Bu anlamda ücret uzun dönemler araştırmalara konu olan bir kavram olmuştur. Çalışmanın bu kısmında ise ücret kavramına ilişkin çeşitli teorik bilgiler verilerek ücretin kavramsal çerçevesi belirlenmeye çalışılacaktır.

A. Ücretin Tanımı

Ücret kavramı uzun dönemler tartışmalara neden olmuş bir kavramdır. Adam Smith ücreti, “emeğin doğal ürünü” olarak tanımlamıştır. Toprağın benimsenip mal mevcudunun birikmesinden önce emeğin tüm ürününün işçiye ait olduğunu belirtmiştir. Ancak toprağın mülk edinilmesi ve mal mevcudu birikmesinden sonra işçiye ortak olan bir mal sahibi olacaktır. Mal sahibi kâr elde etmedikçe veya işçinin

¹ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, 20. Baskı, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2015, s. 99.

² Nazım Öztürk, “Ücret Kuramında Yeni Yaklaşımlar”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, 2005, s.30.

³ Gülten Karaca, “Ücret ve Asgari Ücret”, **Mesleki Sağlık ve Güvenlik Dergisi**, Cilt: 66, Sayı:17, 2018, s. 4.

emek ürününe ortak olmadıkça işçiyi kullanmakta bir menfaat görmeyecektir. Ortalama emek ücreti ise her yerde çıkarları olmayan bu iki taraf arasındaki sözleşme olarak açıklamıştır⁴.

David Ricardo, alınıp satılan her şey gibi emeğin de bir fiyatının olduğunu ve emeğin fiyatının doğal fiyat ve piyasa fiyatı olmak üzere ikiye ayrıldığını “Ekonomi Politğin ve Vergilendirmenin İlkeleri” kitabında belirtmiştir. Emeğin doğal fiyatını emekçinin hayatını devam ettirebilmesi ve neslini arttırmak ya da azaltmamak şartıyla yeterli olan fiyat olarak tanımlamıştır. Piyasa fiyatı emeğe yapılan nakdi ödemedir. Piyasa fiyatı emeğin arzına ve talebine bağlı olarak değişmektedir. Emeğe olan talep azaldıkça emeğin fiyatı azalacaktır. Emeğin piyasa fiyatı doğal fiyatından ne kadar sapsarsa sapsın piyasa fiyatı doğal fiyatlara uyma eğilimindedir. Piyasa fiyatı dönem dönem doğal fiyatın üzerine çıkabildiği gibi doğal fiyatın altına da düşebilmektedir. Fakat gelişen bir toplumda David Ricardo piyasada ki ücret düzeyi doğal ücret oranlarının üzerinde kalacağını belirtmiştir⁵. Adam Smith, David Ricardo gibi birçok iktisatçı ücret karşılığında çalışan işçilerin ücretlerinin asgari bir geçim düzeyinde olması gerektiğini ve ücretlerin asgari geçim düzeyinin ne çok altında ne de çok üstünde olmaması gerektiğini savunmuşlardır. İşçi ücretlerini işçinin maliyeti olarak kabul etmişlerdir. İşçi maliyetlerini ise işçinin yaşamını ve neslini devam ettirebilmesi için harcanan masraflar olarak tanımlamışlardır. İşçinin aldığı ücretin asgari geçim düzeyinin üstüne çıkması durumunda işgücü arzının artacağını ve iş gücü arzının artmasıyla beraber ücretlerin düşeceğini savunmuşlardır. Ücretlerin asgari geçim düzeyinin altında olması durumunda ise işgücü arzının azalacağını savunmuşlardır. Bu teori literatürde asgari geçim teorisi olarak bilinmektedir⁶.

John Stuart Mill’in formüle ettiği ücret fonu teorisi ücretleri, nüfus miktarı ile ücretlerin ödemesinde kullanılacak sermaye arasındaki ilişki olarak tanımlamaktadır. John Stuart Mill’e göre belli bir zaman diliminde ücret olarak verilecek para miktarının sabit olacağını ve böyle bir durumda ise ücretlerinin arttırılmasının tek yolunun çalışan sayısının azaltılması veya sermaye fonunun artırılması olduğunu ifade etmektedir. Bu teoride ödenecek ücret miktarı sabit kabul edilmekle beraber,

⁴ Adam Smith, **Milletlerin Zenginliği**, (Çev., Haldun Derin), 9. Baskı, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2014, s.70-72.

⁵David Ricardo, **Ekonomi Politğin ve Vergilendirmenin İlkeleri**, (Çev., Tayfun Ertan), 3. Baskı, Belge Yayınları, İstanbul, 2016, s. 85-86.

⁶ Tefvik Pekin, **Ekonomiye Giriş**, 9. Baskı, 1999, s.193-194.

teori sendikaların tüm faaliyetlerinin ancak, ücreti bir işçi grubundan alıp diğer bir işçi grubuna vermekten öteye gitmeyeceğini savunmuştur⁷.

Karl Marx, ücreti belli bir iş için emek ve zaman karşılığında kapitalist tarafından ödenen para tutarı olarak tanımlamaktadır. Aslında kapitalist emek gücünü satın almış olmaktadır. Kapitalist aynı şekilde bu para tutarıyla farklı şeyler alabilmektedir. Aynı şekilde emek gücünü de satın alabileceği için emek gücü tıpkı şeker gibi bir metadır. Bir metanın parasal değeri yani değişim değeri metanın fiyatıdır. Ücret, insanın kendisinde saklı olan emek gücünün fiyatıdır. Esasında ücret, işçinin kendi ürettiği metadan aldığı pay değil, kapitalistin belli bir miktar emek gücünü satın aldığı ve daha önceden var olan metaların bir bölümüdür⁸.

Marjinal verimlilik teorisi tam rekabet koşullarında, emeğin ortalama maliyeti ve marjinal maliyetini ayırmanın çok gerekli olmadığını varsaymaktadır. Bunun sebebi ise tam rekabet koşullarında firma talebindeki bir artış sonucunda yürürlükteki ücretlerin değişmeyecek kadar küçük olduğu düşüncesidir. İşverenin emek istihdamı için yapmış olduğu harcamalar kendisi için faydasızdır. İşverenin bunu emeğin marjinal verimlilik şekliyle elde ettiği fayda ile kıyaslaması gerekecektir. Bu teoriye göre marjinal verimlilik önce ortalama verimlilikten yüksek sonra düşüktür. Bu durumda ise işveren verimliliği göz önünde bulundurmalıdır. Bunun nedeni işveren, işçiye ortalama verimliliğine eşit ödeme yaptığı takdirde son işçinin getirisi maliyetin altında kalacaktır⁹.

Pazarlık gücü teorisine göre, işçiler ve işverenler birbirlerine karşı organize olmuşlardır. İşçiler işçi sendikalarında girişimciler ise işveren sendikalarında örgütlenerek kendi çıkarlarını koruma eğilimindedirler. Bu durum işgücü piyasalarında iki yanlı monopol bir durum ortaya koyarak işçi ve işverenlerin karşılıklı pazarlık anlaşmalarıyla ücret düzeyinin belirlenmesine olanak tanımaktadır. Ücret düzeyinin hangi tarafın lehine değişeceği o tarafın kuvvet dengesine bağlı olacak; ancak teoriye göre ücret düzeyi asla asgari geçim düzeyinin altında veya marjinal verimliliğin üstünde olmamalıdır¹⁰. İşveren tarafından kabul görececek ücret

⁷ Adnan Doğruyol, Kıvanç Aydınlar, "Emek Üretkenliği ve Ücret Teorisi", **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 24, Sayı: 2, 2015, s.269.

⁸ Karl Marx, **Ücretli Emek ve Sermaye-Ücret Fiyat ve Kar**, (Çev.Sevim Belli), 9. Baskı, Sol Yayınları, Ankara, 2012, s.27-28.

⁹ İlker Parasız, **Ücret Teorisi (Modern Yaklaşımı)**, Ezgi Kitapevi Yayınları, Bursa, 1994, s. 24-25.

¹⁰ Pekin, 1999, s.196.

düzeyi işletmenin piyasadaki rekabet gücüne, kârına ve gelir durumuna bağlı olacaktır. İşçi tarafından kabul görecek ücret düzeyi ise sendikaların pazarlık gücüne ve işçilerin göstereceği dirence bağlı olarak değişebilecektir¹¹.

Adam Smith, David Ricardo, Karl Marks gibi klasik iktisatçılar bir malın değerinin emek tarafından oluştuğu fikrini ileri sürmüşlerdir. Daha sonrasında değer yalnızca emek ile değil sermaye ve toprak ile beraber belirlendiği ileri sürülmüştür. Diğer bir fikir olan marjinal fayda teorisine göre ise değer belirlenmesinde emeğin hiçbir etkisi yoktur¹². Bu düşüncelerden de anlaşılacağı üzere üretim faktörlerinden biri olan emek kavramı geçmişten günümüze kendisine farklı anlamlar katılan bir kavramdır. Esasında emek kavramının değişim süreci emeklerinin karşılığında ücretli olarak çalışan işçilerin değişim sürecini de ifade etmektedir.

Feodal dönemde, feodal beyler çalıştırdıkları serflerin temel gereksinimlerini karşılamaktadır. Serflerin gereksinimlerini ne ölçüde karşılayacağı ise tamamen feodal beylerin kararlarına bağlıdır¹³. Serflerin feodal beylere bağlı olduğu gibi modern anlamda işçiler de işverenlere bağlıdır. Modern dönemde işçilerin hayatlarını devam ettirebilmeleri adına emeklerinin karşılığında almış oldukları ücret düzeyini belirleme konusunda işveren gibi söz sahibidir. Ancak ücret düzeyinin belirlenmesi, işçi ve işveren taraflarından hangisinin daha güçlü olduğuna bağlı olacaktır. Ücret, işçilerin genellikle tek gelir kaynağı olduğundan ücret düzeyinin adil bir şekilde belirlenmesi gelir dağılımında adaleti sağlamak açısından oldukça önemlidir.

Üretim araçlarını kontrol etmeyen ve emek güçlerini satarak hayatta kalan insan sayısının artması bir süreç olarak değerlendirilmiştir. Bu süreç sıradan insanların hayatında gerçekleşen en önemli değişimlerden biri olmuştur¹⁴. Emeklerini satarak karşılığında almış olduğu ücret ile hayatlarını devam ettiren bireyler, aldıkları ücret karşılığında harcama yaparak taleplerini belirlemektedirler. Ücret karşılığında

¹¹ Uğur Bülent Kaytancı, **Ücret Teorileri ve Türkiye İmalat Sanayiinde Ücretlerin Durumu Üzerine Uygulama**, (Doktora Tezi), Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 2008, s.60.

¹² Ersan Bocutoğlu, “İktisat Teorisinde Emeğin Öyküsü: Değerin Kaynağı Olan Emekten Marjinal Faydanın Türevi Olan Emeğe Yolculuk”, **Hak İş Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 1, 2012, s.148.

¹³ Fetullah Akın, “Asgari Ücretteki Artışın Ekonomik Etkileri” , **İş ve Hayat**, Cilt: 2, Sayı: 4, 2016, s.140.

¹⁴ Charles Tilly, **Proletarianization: Theory and Research**, Prepared for Presentation at the Annual Meeting of the American Sociological Association Boston, 1979, s.1.

emeklerini satan bireyler, kendileri için belirlenen ücret düzeyi doğrultusunda emek arzını değiştirebilmektedir. Bireyler almış oldukları ücret karşılığında temel ihtiyaçlarını (beslenme, giyinme vs.) ve sosyal ihtiyaçlarını karşılamaktadır. Bu açıdan ücret düzeyinin adil bir düzeyde belirlenmesi adil bir gelir dağılımı için oldukça önemlidir.

Emeğin piyasa fiyatı emek arzına ve talebine bağlı olarak değişmektedir. Emeğin piyasa fiyatı beraberinde rekabeti de getirmektedir. Ücretler, asgari ücret uygulamasıyla güvenceye alınmak istenmiştir. Ancak asgari ücretin altında hizmet sunan işçilerin işlerinden olacağını ve böylelikle istihdamı olumsuz etkileyeceğini savunan görüşler de vardır¹⁵. Liberal yaklaşım, herhangi bir mal gibi alınıp satılan emek faktöründe de piyasa kurallarının geçerliğini savunmuştur. Bu görüş karşısında ise piyasanın emeğin hapisanesi olduğuna ve ücret karşılığı çalışanların yaşamlarını devam ettirebilmeleri için emeklerini satmaya zorlandığı görüşü ortaya konulmuştur¹⁶. Bu düşüncelerden hareketle esasında ücretli çalışanların almış oldukları ücretlerin tamamen emek değerlerinin karşılığı olduğunu söylemek doğru olmayacaktır. Bunun sebebi ise emeğin diğer mal ve hizmetler gibi bir piyasa olmasındır. Emeğin piyasa fiyatı büyük ölçüde ücret düzeyini belirlemektedir.

Ücret düzeyleri deflasyon, enflasyon, toplam arz, toplam talep, vergileme, istihdam ve kayıt dışı ekonomi gibi birçok ekonomik değişkeni doğrudan ve dolaylı olarak etkilemektedir. Ücret düzeyleri işçi ve ailesinin taleplerini şekillendiren bir unsurdur. Bireyler harcamalarını emeğin karşılığında almış oldukları ücret doğrultusunda şekillendirmektedirler. Ücret düzeylerinin yüksek olması veya düşük olması çalışanların ve ailelerinin toplam talebini etkileyerek enflasyon ve deflasyona sebep olabilmektedir. Aynı zamanda işveren açısından bakıldığında işverenin yüksek ücret düzeyleri üretim ve yatırım kararlarını da etkilemektedir¹⁷.

¹⁵ George J. Stigler, "The Economics of Minimum Wage Legislation", **The American Review**, Cilt: 36, Sayı: 3, 1946, s.358-359.

¹⁶ Hasan Bakır, "Esneklik ve Emek: Emeğin Metalaşması ve Meta-Dışlaştırılması Bağlamında Bir Değerlendirme", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt: 73, Sayı: 2, s.351-352.

¹⁷ Serdar Çiçek, **Ücretler Üzerindeki Kamusal Yüklerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Türkiye ve Avrupa Birliği Ülkeleri Karşılaştırılması)** (Doktora Tezi), Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2012, s.14.

B. Ücretin Vergisel Boyutu

Devletler, varlıklarının sonucu olarak çeşitli görevler üstlenmişlerdir. Bu görevler; siyasi, sosyal, mali ve ekonomik faktörler ile beraber zaman içerisinde değişime uğrayıp gelişmişlerdir. Devlet, klasik görevlerini (adalet, sağlık, eğitim, ulaşım, savunma gibi) gerçekleştirebilmek adına gelire ihtiyaç duymaktadır. Bu anlamda kamu hizmetlerini topluma sunmak için vergiler önemli bir gelir kaynağıdır. Bununla beraber süreç içerisinde vergilerin mali olmayan amaçları da var olmuştur. Vergilerin mali amacının yanında ekonomik ve sosyal amaçları da vardır¹⁸. Bu düşünceden hareketle vergilerin tek amacının gelir sağlamak olmadığını, ekonomik ve sosyal amaçlarının olduğunu ve bu doğrultuda bir vergi politikası izlenmesi gerektiği söylenebilir.

İktisadi açıdan gelir kavramı, kişi veya çeşitli grupların belli bir dönemde elde ettikleri parasal ve nesnel getiri olarak açıklanmaktadır. Kişiler, belli bir dönem içerisinde üretim faktörlerinin üretime katılması sonucunda gelir elde etmiş olmaktadır. Bu gelir sermaye için faiz, toprak için rant, girişim için kar, emek için ücret olarak ortaya çıkmaktadır¹⁹. Mali açıdan gelir kavramı iktisadi anlamındaki gelir kavramından farklıdır. Vergileme anlamında gelir, kazanç ve iratların bir yıllık toplamını ifade etmektedir. Vergileme anlamında gelirin iktisadi gelirden farkı ise geçmiş yıl zararlarını dikkate almasıdır. İktisadi gelir hesaplanırken geçmiş yıl zararları dikkate alınmamaktadır. Aynı zamanda vergileme açısından gelir kişiseldir. Gelir kavramını açıklayan safi artış teorisi ve kaynak teorisi olmak üzere iki teori vardır²⁰.

Safi artış teorisine göre gelir, belli bir dönemde servette meydana gelen net artıştır. Bu teoriye göre servette meydana gelen net artış ile beraber kişinin tüketime ayırdığı harcamalar da gelir sayılmaktadır. Kaynak teorisine göre gelir, üretim faktörlerinin üretime katılmaları sonucu elde ettikleri ekonomik değerlerdir. Kaynak teorisine göre elde edilen gelirin sürekli olması ve üretim faktörlerinden birinin veya daha fazlasının üretime sokulması zorunluluğu vardır²¹. Kaynak teorisi açısından

¹⁸ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s.120-122.

¹⁹ Süleyman Ulutürk, Devrim Ersezer, “Gelir, Gelir Dağılımı Yaklaşımları ve Devletin Rolü”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Cilt: 0, Sayı: 47, 2005, s. 88.

²⁰ Tosuner ve Arıkan, 2015, s. 11.

²¹ Zeynep Arıkan, Ahmet İğneci, “Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinde Üniter Yapıyı Bozan Uygulamalar”, **Sosyoekonomi**, Cilt: 24, Sayı: 30, 2016, s.13.

bakılacak olursa, gelir unsurlarının birçoğu üretim faktörlerinin çeşitli bileşimlerinden oluşmaktadır. Bununla beraber ücret gelirin tek faktörü ise emektir. Örneğin gelir vergisine dâhil olan kazanç ve iratlarda; sermaye, müteşebbis ve emek faktörü bir araya gelmektedir. Bu sebepten tek faktörü emek olan ücret gelirlerinin mali güç açısından korunmaya muhtaç olduğu söylenebilmektedir²².

1. Ücretin Vergi Politika Hedefleri İçindeki Yeri

Vergilemenin geçmişten süregelen temel fonksiyonu kamu harcamalarını finanse etmek olan mali amaç fonksiyonudur²³. Vergilerin temel amacı esasında devletin yapmış olduğu kamusal hizmetleri finanse etmektir. Kamusal hizmetlerin büyük bir çoğunluğu ise asli fonksiyon olan adalet, savunma ve sağlık, eğitim gibi kalkınma carilerinden oluşmaktadır. Bu açıdan vergi gelirlerindeki olası bir artış veya azalış oldukça önem arz etmektedir. Ücretli çalışanlar genellikle her dönemde nüfusun önemli bir kısmını temsil etmektedir. Bundan dolayı ücretten elde edilen gelirlerin doğru bir şekilde vergilendirilmesi verginin mali amacının sağlanması açısından oldukça önemlidir.

Vergilerin mali amaçlarının yanında ekonomik ve sosyal amaçları da mevcuttur. Devlet, ekonomik ve sosyal amaçlarını gerçekleştirmek adına vergilere başvurmaktadır²⁴. Vergi politikasının iyi belirlenmiş olması ekonominin gelişmesi, adil bir gelir dağılımının sağlanması ve kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanması açısından oldukça önemlidir. Aynı zamanda kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması da diğer bir önemli unsurdur²⁵. Emek geliri olarak ücret üzerinden alınan vergiler; emek arzı ve talebini etkilemesinin yanında iktisadi yavaşlama, işsizlik, iktisadi refahın ve vergi yükünün dağılımı ile paylaşımı gibi sebeplerden dolayı eleştirilmektedir²⁶. Üretim faktörü olarak emeğin ücret gelirleri üzerinden alınan vergilerin azalması istihdam ve büyümeye olumlu katkıda bulunacağı ve belli

²² Harun Yeniçeri, “Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usulleri ve Vergi Adaleti”, **Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 2, 2014, s.19.

²³ Hakan Ay, **Vergi Politikaları ve Baskı Grupları**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s.98.

²⁴ Akdoğan, 2009, s.122.

²⁵ Esra Siverekli Demircan, “Türkiye’de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi Siyasi Değişimin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları**, Antalya, 2004, s. 586.

²⁶ Savaş Çelik, “AB Ülkelerinde Emek Gelirinin Vergilendirilmesi ve Emek Üzerindeki Vergi Yükü”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 2, 2005, s.96.

bir süre sonra bu kesimden elde edilen vergi gelirlerinde artışa sebep olacağı da düşünülmektedir²⁷

Gelirin yeniden dağılımı vergi politikalarından biridir. Adaletsiz gelir dağılımının olduğu bir ülkede endüstriyel gelişimin sınırlı kalmasına ve düşük gelir elde eden ailelerin yeterli eğitim, sağlık koşullarına erişememesine sebep olmaktadır. Bu durumda ise niteliksiz iş gücü arzı artmaktadır. Niteliksiz işgücünün milli gelirden alacağı payın az olmasından kaynaklı gelir dağılımında adaletsizlik meydana gelmektedir. Devletin gelir dağılımındaki adaletsizliği gidermesi için gelir ve harcama olmak üzere iki önemli mali aracı vardır. Bu anlamda, uygulanacak olan vergi politikasında ödeme gücünün dikkate alınıp alınmadığı veya gerçekten belirlenip belirlenmediği, verginin niteliği, oranı, verginin ne ölçüde yansıtılabildiği, verginin kayıt dışı kalıp kalmaması oldukça önemlidir²⁸.

Üretim faktörlerin fiyatları olan rant, faiz, kar ve ücret gelir dağılımı bölüşümünde oldukça etkili ve önemlidir. Özellikle ücret toplumun geniş bir kısmını etkilemesinden kaynaklı gelir dağılımında önemli etkilere sebep olmaktadır. Gelişmemiş ülkelerde sermaye birikiminin yetersizliğinden dolayı faiz ve ücret gelirleri karşılaştırıldığında ücret gelirlerinin aldığı pay daha düşüktür²⁹. Aynı zamanda ücretin ve ücret düzeyinin belirlenmesindeki geçerli temel felsefe bireylerin kendisi ve ailesinin temel gereksinimlerini karşılaması ve yaşamını devam ettirebilmesidir. Bu sebepten ücret geliri elde eden bireylerin çok fazla vergi yüküyle karşı karşıya kalması gelir dağılımında adaletsizliğe sebep olmaktadır.

Ekonomik istikrarın sağlanması devletin üstlenmiş olduğu ekonomik amaçlarından biridir. Bu anlamda uygulanan vergi politikalarının anti-konjonktürel olması amaçlanmaktadır. Enflasyon ve deflasyon gibi ekonomik istikrarı bozucu nitelikteki ekonomik durumlarla mücadelede vergi çeşitlerinin etkileri farklı olmaktadır. Böylece gelir vergisinin artan oranlı olması, ayırma ilkesinin ve indirim uygulamasının mümkün olmasından dolayı firma maliyetleri üzerinde az yük oluşturmaktadır. Gelir vergisi bu sebepten enflasyonla mücadele de etkili olan bir

²⁷ İlhami Öztürk, Ahmet Ozansoy, “Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 161, Temmuz-Aralık 2011, s.202.

²⁸ Mehmet Yüce, “Türkiye’de Gelir Dağılımı Bozukluğunun İzlenen Kamu Gelir ve Harcama Politikaları ile Bağlantısı”, **Bilgi Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 23 , 2002, s.13-14.

²⁹ Pınar Tanrıverdi, **Gelir Dağılımı ve Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerine Etkileri**, Pamukkale Üniversitesi, (Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, 2007, s. 17.

vergi türü olarak kabul edilir³⁰. Kısacası ekonomide konjonktürel dalgalanmaların, ekonomik istikrarı bozucu durumların ve ekonomik büyümenin sağlanması amacıyla vergiler araç olarak kullanılır. Ücretler, tam istihdam, fiyat istikrarı gibi birçok ekonomik istikrarın bileşenlerini etkilemektedir³¹. Ücret gelirlerinin üzerinden alınan vergiler sermayenin kâr haddini azaltmaktadır³². Bu düşünceden hareketle kâr haddi azalan sermayede emek talebinin azalması da olasıdır. Emek talebinde azalmanın olması istihdamı olumsuz etkileyecek bir durumdur. İstihdamın azalması durumu çalışanların toplam taleplerinde bir azalma meydana gelmesine sebep olacaktır. Aynı zamanda enflasyonist dönemlerde ücret üzerinden alınan vergilerin arttırılmasıyla toplam talepte azalma sağlanabilmekle beraber, durgunluk döneminde bu vergiler azaltıldığında toplam talepte bir artış sağlanabilmektedir.

2. Ücret Geliri-Vergileme İlkeleri İlişkisi

Vergilerin kapsamı, yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken kurallar vardır. Bu kurallara vergileme ilkeleri denilmektedir. Vergileme ilkeleri ekonomik ve sosyal düzen ideolojilerin gelişmesine diğer yandan vergi kurumunun nitelik ve amaçlarında meydana gelen değişikliklere paralel olarak zamanın akışı içinde önemli değişimlere uğramıştır.³³ Vergileme ilkeleri sosyal bir olay olmamakla beraber, bazı sosyal görüş ve inançların ifadesidir. “Olan” değil “olması gereken” i amaç edinen kurallar topluluğudur. Vergileme ilkeleri iki varsayıma dayanmaktadır. Bunlardan ilki sosyal nitelik diğeri iktisadi niteliğe dayanan varsayımlardır. Wagner vergileme ilkelerini sosyal niteliğe dayandırırken J.F. Due gibi maliyeciler iktisadi amaçlara dayandırmıştır. Tarihi süreç içinde birçok ekonomist, maliyeci, vergileme ilkelerini sistematize etmiştir. Adam Smith’e göre vergileme ilkeleri, eşitlik, belirlilik, uygunluk ve iktisadilik olarak dört grupta incelemiştir³⁴.

Adolph Wagner vergileme ilkelerini mali ilkeler, iktisadi ilkeler, ahlaki ilkeler, teknik ve idari ilkeler olarak yine dört grupta incelemiştir. John F. Due’ nin vergileme ilkeleri ise, iktisadi düzene uygun hedefler doğrultusunda seçilebilir. Amerika’da çoğunlukla kabul edilen bu görüşe göre günümüz toplumunda dört temel amaç vardır. Birincisi, başkalarının refahı ile tutarlı olmak koşulu ile azami seçiş

³⁰ Ay,2008, s.99-100.

³¹ Çiçek, 2012, s.34.

³² Ricardo, 2016, s.189.

³³ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitapevi, İstanbul,1993, s.190.

³⁴ Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitapevi, 5.Baskı Bursa, 2000, s.135-136.

hürriyettir. İkincisi, tüm kaynakların teknolojinin koyduğu sınırlar içinde, tüketici ve faktörler sahipleri tercihlere göre optimum hayat düzeyidir. Üçüncüsü optimum büyüme hızıdır. Dördüncüsü ise toplum tarafından kabul edilen adalet ölçülerine uygun bir gelir bölüşümüdür. Due, dört iktisadi amacı mali alanda gerçekleştirmek için üç önemli ilke kabul etmektedir. Adalet ilkesi, tarafsızlık ilkesi, etkin bir uygulama ve minimum vergi idaresi giderleri ilkesidir³⁵. Modern dönemde vergileme ilkeleri; genellik, adalet ve etkinlik başlıkları altında incelenerek ücret gelirlerinin bu ilkelerin içerisindeki yeri ele alınacaktır.

Bir ülke sınırları içerisinde bulunan herkes vergi ödemek durumundadır. Bilindiği üzere vergiler karşılıksızlardır ve bu durum devletin egemenlik gücü ile açıklanmaktadır. Verginin bireysel bir faydasının olmamasına rağmen toplumsal faydası mevcuttur. Böylelikle bir toplumsal faydanın sağlanması adına herkesin ödeme gücüne göre kamu harcamalarının finansmanına katılması gereklidir³⁶. Genellik ilkesi, toplumda hiçbir sınıf ayırt etmeksizin herhangi bir kesime ayrıcalık sağlanmadan herkesin vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. Geçmiş dönemlerde toplumun bazı kesimleri vergileme karşısında belirli ayrıcalıklara sahip olmuş ve süreç içerisinde demokrasinin gelişmesi ile beraber bu ayrıcalıklar kaldırılmıştır³⁷. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi genellik ilkesi ile uyumludur ancak kimi zaman vergileme sistemlerinde ücret gelirlerinin üzerindeki vergi yükünün diğer vergilere oranla fazla olması genellik ilkesi açısından eleştirilere konu olabilmektedir.

Kamu gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturan vergilerin, kamu harcamalarının büyük bir kısmını karşılaması amaçlanır. Bu amaç vergileme ilkeleri içerisinde verimlilik ilkesi olarak ifade edilmektedir. Bu ilke doğrultusunda yeni bir vergi yürürlüğe konulduğunda yürürlüğe konulan verginin ne ölçüde gelir sağlayacağı dikkat edilmesi gereken önemli bir husus kabul edilmektedir. Verginin verimli olması aynı zamanda vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığının yollarını mümkün olduğunca engellemektedir³⁸. Aynı zamanda verimli bir vergi sisteminde vergi tahsilatının mümkün olduğunca en az maliyete katlanılarak sağlanması

³⁵ Edizdoğan, 2000, s.138.

³⁶ Akdoğan, 2009, s.199.

³⁷ Naci B. Muter, A. Kemal Çelebi, Süreyya Sakınç, **Kamu Maliyesi**, 5. Baskı, Emek Matbaası, Manisa, 2016, s.169.

³⁸ Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Derya Kitapevi, Trabzon, 2006, s.158.

gereklidir³⁹. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi verimlilik ilkesi ile uyumludur. Ancak daha az maliyetli olması ve daha hızlı gelir elde edilmesi bakımından vergi yükünün bu vergilerde yoğunlaşması belli bir süre sonra işgücü arzının ve işgücü talebinin azalmasına sebep olabilmektedir.

Vergi; gelir bölüşümünü, sermaye birikimini, kaynak dağılımında etkinliği, ekonomik istikrar ve gelişimi teşvik edici olmalıdır. Vergileme ilkelerin içerisinde bu ilke vergilemede etkinlik ilkesi olarak tanımlanmaktadır. Bu ilke çerçevesinde vergiden beklenen, içinde bulunduğu ekonomik duruma etki edebilmesidir. Örneğin; enflasyon döneminde toplam talebi azaltmak gerekiyorsa vergilemenin etkinlik ilkesi bu hedefi gerçekleştirmesi ile ölçülebilmektedir⁴⁰. Genel anlamda iktisadi ve siyasi vergi ilkeleri ile bireylerin özel alanlarına ve iktisadi karar hürriyetine yapılan vergisel müdahalenin en aza çekilmesi ile vergilerin rekabet sistemine verebileceği zararı mümkün olduğunca önlemesi amaçlanır⁴¹. Devletin egemenlik gücüne dayanarak aldığı vergilerin piyasanın işleyişine müdahale etmemesi gerektiği yönünde hakim olan bu görüş esasında tarafsızlık ilkesi olarak da bilinmektedir⁴². Başka bir deyişle vergiler bireylerin çalışmalarına engel olmamalı ve ekonomik birimlerin kararları üzerinde etkili olmamalıdır⁴³.

Vergilemede etkinlik ilkesi aynı zamanda kaynak kullanımında etkinliği öngörmektedir. Böylece vergilerin kaynak kullanımında etkinliği bozmaması gerekmektedir. Vergilerin üretim faktörlerinden biri üzerinde fazla bir vergi yükü oluşturması vergilemede saptırıcı bir etki meydana getirerek kaynak kullanımında etkinsizliğe sebep olabilmektedir. Bu sebepten dolayı üretim faktörlerinden biri olan emek geliri üzerindeki vergi yükünün fazla olması, beraberinde istihdamın azalmasına sebep olabilmektedir. Bu durum kaynak kullanımında etkinliğin azalmasına sebep olduğu gibi kayıt dışı istihdamı da teşvik etmektedir⁴⁴. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi, bireylerin çalışma şevkini azaltabilir veya hiç etkilemeyebilir. Bu durum vergi tarifesi ve vergi oranı gibi değişkenlere bağlı olarak değişebilir. Genel anlamda maliye literatüründe dolaylı vergilerin dolaysız vergilere göre çalışma arzusunu daha az etkilediği düşüncesi egemendir. Dolaysız bir vergi

³⁹ Mahfi Eğilmez, **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Remzi Kitapevi, İstanbul, 2017, s.52.

⁴⁰ Naci B. Muter ve Diğerleri, 2016, s.179.

⁴¹ Aytac Eker, **Kamu Maliyesi**, 5. Baskı, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 2001, s.171.

⁴² Pehlivan, 2006, s.160.

⁴³ Akdoğan, 2009, s.212.

⁴⁴ Çiçek, 2012, s.38-39.

olan ücret gelirlerinin vergileri marjinal vergi oranlarının yükümlülükleri fazla çalışmaktan alıkoyabilecek bir unsur olduğu gibi etkinsizliğe de sebep olmaktadır⁴⁵.

Ücret gelirleri elde edenlerin nüfus içerisindeki oranlarının fazla olması bu alanda uygulanan vergi politikalarının içinde bulunan ekonomik duruma daha hızlı etki etmesine sebep olmaktadır. Örneğin enflasyon dönemlerinde vergi oranlarının artması toplam talepte bir azalma yaratabilecekken deflasyon dönemlerinde de ücret gelirleri üzerinden alınan vergilerin oranları azaltılarak toplam talepte artış sağlanabilecektir. Ücretin temel felsefesi bireylerin yaşamını ve neslini devam ettirmesidir. Nüfusun büyük bir çoğunluğunu oluşturan ücretli çalışanlar bir ülkenin geleceği açısından önemli bir kitleyi temsil etmektedir. Bu sebepten bu gelirler üzerinden izlenen politikalar kısa vadeli sorunlara çözüm bulmak yerine uzun vadeli amaçlara yönelik politikalar olmalıdır.

Kişiden kişiye, toplumdan topluma değişen öznel bir kavram olan adalet kavramı esasında değerler sistemine göre anlamlandırılan soyut bir kavramdır. Bir toplumda değerler sistemini dil, din, ırk, ideoloji, gelenek ve görenek gibi unsurlar oluşturmaktadır. Vergilemede adalet ilkesi de esasında bu değerler sistemini içerisinde barındırması ve öznel olmasından dolayı adalet kavramı ile benzerlik göstermektedir⁴⁶. Vergi yükünün toplum içerisinde adil bir şekilde dağılması vergilemede adalet ilkesi olarak tanımlanmaktadır⁴⁷. Genel anlamda gelir vergisinin diğer vergilere göre daha adil bir vergi olduğu düşüncesi yaygındır. Fakat geliri oluşturan unsurlarına farklı vergi usullerinin uygulanması gelir vergisinde adaletsizliğe neden olmaktadır. Bu anlamda ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde farklı uygulamalar vergi yükünün büyük oranda bu alanda toplanmasına sebep olabilmektedir. Aynı zamanda gelir vergisinde çoğunlukla uygulanan beyan esası yerine ücretin kaynaktan kesinti usulüne göre vergilendirilmesi⁴⁸ ücret gelir elde edenlerin vergilerini düzenli bir şekilde ödemesine neden olurken gelir elde eden ve beyan usulüne göre vergilendirilenlerin vergi kaçakçılığı gibi gayri meşru durumlara başvurma olasılığı varlığı vergilemede adalet ilkesini zedeleyen bir unsur olmaktadır.

⁴⁵ Turhan, 1993, s.9.

⁴⁶ Mehmet Cahit Güran, "Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması", **Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 22, Sayı: 2, 2004, s.244.

⁴⁷ Yıldray Genç, Recep Yaşar, "Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 338, 2009, s.36.

⁴⁸ Yeniçeri, 2014, s. 84.

Gelir kaynaklarının nitelikleri ve ekonomik yapılarından kaynaklı farklı vergilendirilmesi vergileme ilkeleri içerisinde ayırma ilkesi olarak tanımlanmaktadır. Bu anlamda emek, sermaye veya emek sermaye bileşimleri gelirin oluşmasını sağlamaktadır. Emeğin korunmaya muhtaç bir gelir kaynağı olduğu düşüncesinden hareketle sermaye ve servet gelirlerine kıyasla daha düşük vergi oranları ile vergilendirilmelidir. Eşit gelirlere sahip olsalar dahi emek gelirinin daha düşük oranlarla vergilendirilmesi gereklidir. Çünkü sermaye sahiplerinin gelir elde etmek için harcadıkları çaba ve risk emek karşılığı gelir elde edenlerden farklıdır⁴⁹. Sermaye gelirlerinin emek gelirin oranla istikrarlı ve devamlı olması aynı zamanda vergi kaçırma ve kaçınma imkânları sebebiyle eşit fedakârlık anlayışı emek geliri elde edenlerin aleyhine bozulmasına sebep olmaktadır. Bununla beraber sermaye sahipleri sermayelerini farklı şekillerde değerlendirirken emek geliri elde edenlerin ücret dışında gelir elde etme olanakları oldukça azdır⁵⁰.

Aynı durumda olan bireylerin aynı şekilde vergilendirilmesi vergilemede eşitlik ilkesi olarak tanımlanmaktadır⁵¹. Eşitlik ilkesi dikey ve yatay eşitlik olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Dikey eşitlik; farklı gelir, servet ve harcama gücüne sahip kişilerin farklı miktarlarda vergi ödemeleridir. Yatay eşitlik ise aynı gelir, servet ve harcama gücüne sahip bireylerin aynı şekilde vergilendirilmesi anlamına gelmektedir⁵². Bu açıdan değerlendirildiğinde gelir vergisinin artan oranlı olması ve kişisel bir vergi türü olması gibi sebeplerden dolayı vergilemede eşitlik ilkesi ile uyumlu olan bir vergidir. Ancak kimi zaman geliri oluşturan unsurların bir kısmına uygulanan istisna ve muafiyetler vergilemede eşitsizliğe sebep olabilmektedir.

II. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Ücret, üretim faktörlerinden biri olan emeğin, bir işverene bağlı olarak üretim sürecine dahil olmasından kaynaklı değerlendirilmesi doğrultusunda elde ettiği kazançtır. İktisadi açıdan üretim faktörlerinden biri olan emeğin karşılığında almış olduğu kazanç olarak tanımlanmaktadır. Ancak başka kanunlarda ücretin farklı tanımlarına rastlamak mümkündür. Bu anlamda vergi hukukunda ücret kavramının

⁴⁹ Naci B. Muter ve Diğerleri, 2016, s.178.

⁵⁰ Fatih Saraçoğlu, “Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi” , **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Cilt: 0, Sayı: 40, İstanbul, 2013, s. 61.

⁵¹ Eğilmez, 2017, s.52.

⁵² Engin Hepeksaz, “Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Teorisi Perspektifinden Anayasal Mali Reform” , **Finans & Ekonomik Yorumlar**, Cilt: 44, Sayı: 514, 2007, s. 98.

farklı yönleri bulunmaktadır. Bunun sebebi ise vergi hukukunda terimlerin vergisel anlamda kavramsallaşmasıdır⁵³. İş Kanunu'nun 32. maddesine göre “ücret, bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır”⁵⁴.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 32. maddesine göre “ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir”⁵⁵.

İş Kanunu'na göre ücret parasal olarak ödenmelidir. Ancak Gelir Vergisi Kanununa göre para, ayınlar veya para ile temsil edilen menfaatler olabilmektedir. Aynı zamanda İş Kanunu'nda üçüncü kişiler tarafından yapılan ödemeler de ücret kabul edilirken, Gelir Vergisi Kanun'unda sadece işveren tarafından yapılan ödemeler ücret olarak kabul edilmiştir⁵⁶.

A. TVS'de Ücretin Tanımı ve Özellikleri

Gelir Vergisi Kanunu'nda, “*ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir*”⁵⁷. şeklinde ücretin tanımı yapılmıştır. Bu tanım doğrultusunda bir ödemenin ücret sayılması için bir işverene tabi veya belirli bir işyerine bağlı olması ve bir hizmet karşılığında sağlanması gereklidir. Aksi durumda Gelir Vergisi Kanunu'na göre ücret sayılmayacak ve bu doğrultuda vergilendirilmeyecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda “*hizmet erbabını işe alan emir ve talimatları doğrultusunda kendi bünyesinde çalıştıran gerçek veya tüzel kişiler işveren*” olarak tanımlanmaktadır⁵⁸. Hizmet erbabı bu anlamda işverene bağlı çalışmaktadır. Ancak hizmet erbabı bir işverene bağlı çalışabileceği gibi birden fazla işverene bağlı çalışabilmektedir. Bu durumda hizmet erbabı ve işveren arasındaki bağıllık derecesi dikkate alınmalıdır. Bağıllık derecesi düşük ise almış olduğu ödeme ücret değil, serbest meslek kazancıdır. Aynı zamanda hizmet erbabının belli bir işyerine bağlı

⁵³ Ateş Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2016, s.51.

⁵⁴ İş Kanunu (İŞK), 2003: madde 32.

⁵⁵ Gelir Vergisi Kanunu (GVK), 1960: madde 61.

⁵⁶ Oktar, 2016, s.51.

⁵⁷ Gelir Vergisi Kanunu (GVK), 1960: madde 61.

⁵⁸ Gelir Vergisi Kanunu 62. Maddesi.

olarak çalışması her zaman iş yerinde bulunacağı anlamına gelmemektedir. Buradaki kasıt, hizmet erbabının işverenin emir ve talimatları doğrultusunda çalışması ve çalışmalarının sonucunu işverene sunmasıdır⁵⁹. Türk Vergi Sisteminde bir gelirin ücret sayılması için bir diğer temel özellik ise hizmet karşılığında olmasıdır. Ödeme belirli bir hizmet karşılığında yapılmıyorsa ücret sayılmamaktadır⁶⁰. Buna ek olarak ücretin karşılığı sadece para olmamakla beraber ayınlar ve parasal değeri olan çeşitli menfaatlerdir. Bu anlamda bir işyerindeki hizmet erbabına verilen yol ve yemek imkanları da ücret sayılmaktadır⁶¹.

Ücret gelirinin ticari kazançla karıştırılmaması adına ücret gelirinin ve ticari kazancın çeşitli özellikler vardır. Bunlar⁶² ;

- Ücretler emek karşılığında alınırken, ticari kazancın temel unsurları sermaye ve organizasyondur.
- Ücret, bir işverene ve işyerine bağlı olarak elde edilirken ticari kazancı var eden ticari faaliyet ise tamamen bağımsızdır.
- Ticari faaliyet sebebi ile müteşebbis riski yüklenmektedir. Ancak ücret geliri elde eden hizmet erbabının hiçbir riski yoktur.
- Ticari faaliyetin temel amaç kâr, yan amacı ticari olsa dahi her koşulda faaliyet ticaridir.

Ticari faaliyet ve ücret gelirlerini birbirinden ayıran temel maddeler yukarıda belirtilmiştir. Bu anlamda yukarıda da belirtildiği gibi ticari kazancın temel unsurları sermaye ve organizasyonken ücret gelirlerini oluşturan temel ve tek unsur emektir. Bu sebepten emek karşılığında elde edilen bu gelir esasında korunması gereken bir gelirdir. Çünkü gelir elde etmek amacı ile üretim sürecine katılan bu üretim faktörü, bir insanda bulunan en önemli yetinin üretime katılmasından doğmaktadır.

B. TVS' de Ücret Sayılan Ödemeler

Gelir Vergisi Kanun'unun 61. Maddesinde ücretin tanımı yapılmıştır. Ancak bu tanıma uygun olmayan ve kanunun ücret olarak kabul ettiği bir takım ödemeler vardır. Bu ödemeler kanunda şu şekilde belirtilmiştir⁶³:

⁵⁹ Zeynep Arıkan ve Mehmet Tosuner, 2015,s.100.

⁶⁰ Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi, **Gelir İdaresi Başkanlığı**, Yayın No: 274, Şubat, 2018, s.3.

⁶¹ Hilmi Ünsal, **Türk Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2009, s.156.

⁶² Zeynep Arıkan ve Mehmet Tosuner, 2015, s.101.

- *Daha önce yapılan veya gelecekte yapılacak olan hizmetler için sağlanan ayın, para veya çeşitli menfaatle,*
- *Gelir Vergisi Kanun'unun diğer bir maddesi olan 23. maddesinde belirtilen istisnalar dışında kalan emekli maaşları, maluliyet, dul ve yetim aylıkları,*
- *Tasfiye memurları, yönetim ve denetim kurulundaki başkanlar ve üyelerine bu mevkiilerinden dolayı yapılan ödemeler veya sağlanan menfaatler,*
- *Çeşitli meclis üyelerine, özel kanun ve idari kararlar sonucunda kurulan komisyon üyelerine yapılan ödemeler,*
- *Sporculara yapılan ödemeler veya sağlanan menfaatler,*
- *Bilirkişilere, resmi arabuluculara, uzmanlara, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,*
- *Hizmet sözleşmesinin sona ermesi ile beraber meydana gelen tazminatlar veya karşılıklı yapılan sözleşmeler sonucunda ödenen tazminatlar, kanunda ücret olarak sayılmıştır.*

Yukarıda da belirtildiği üzere hizmet erbabının işi daha önceden veya ücret aldıktan sonra sunmuş olması bu hizmet sebebi ile kendisine ödenecek ücretin vergilendirilmeyeceği anlamına gelmemektedir. Gelir vergisini doğuran olay tahakkuk ve tahsil esasına dayanmaktadır. Ticari ve zirai kazançlarda tahakkuk esası varken diğer gelir unsurlarında tahsil esası vardır. Bu sebepten dolayı hizmet önceden sunulmuş olabilir, fakat ücret ne zaman tahsil ediliyorsa o zaman vergiye tabi olacaktır. Hizmetin gelecekte sunulması durumunda ücret önceden tahsil edilmiş ise tahsil edildiği tarihte vergiye tabi olur.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre bir şirkette yönetim, denetim kurulu başkanları ve üyeleri aynı zamanda tasfiye memurlarının bu sıfatlarından kaynaklı almış oldukları ödemeler ücret olarak kabul edilmektedir. Örneğin anonim bir şirkette yönetim kurulu üyelerine yönetim kurulu üyeleri olmalarından dolayı bir ödeme yapılıyorsa ücret, pay veriliyorsa menkul sermaye iradı olarak kabul edilir. Yine Gelir Vergisi Kanunu'nda Türkiye Büyük Millet Meclisi, belediye meclisi ve il genel meclisi gibi meclis üyelerine yapılan ödemeler ve kanun ile kurulmuş olan komisyon üyelerine yapılan ödemeler veya sağlanan menfaatler ücret kabul edilerek vergiye tabi

⁶³ Gelir Vergisi Kanunu, Madde 61.

tutulmuştur. Örnek verilecek olursa milletvekillerinin almış oldukları maaşlar ücret olarak kabul edilerek vergiye tabi olmaktadır.

Sporculara yapılan transfer ödemeleri, benzer adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler Gelir Vergisi Kanunu'nun özel olarak saydığı ücretlerden biridir. Sporculara yapılan sürekli ödemelerin tamamı ücret sayılmaktadır. Buna örnek olarak aylık, prim, ikramiye gibi ödemeler gösterilebilir⁶⁴. Hizmet erbablarına sağlanan menfaatler parasal değeri olan menfaatler olmalıdır. Aksi takdirde sağlanan menfaatler ücret sayılmamaktadır. Bu duruma örnek verilecek olursa işverenin hizmet erbabına işyerinde sağladığı huzur ve mutluluk para ile temsil edilememesinden kaynaklı ücret olarak kabul edilmemektedir⁶⁵. Aynı zamanda iş sözleşmesinin sona ermesinden kaynaklı yapılan ödemeler ve bu sebebe benzer ödemeler de Gelir Vergisi Kanunu'nda ücret olarak kabul edilmektedir. Bu duruma örnek olarak bir hizmet erbabının işten çıkarılması sonucunda alacağı kıdem tazminatı gösterilebilir. Son olarak resmi arabuluculara, bilirkişilere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jüri üyelerine yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler kanunda ücret olarak kabul edilmiştir.

C. TVS' de Ücretin Tespiti ve Vergilendirme Yöntemleri

Ücret gelirlerinin tespitinde ve vergilendirilmesinde temelde iki yöntem kullanılmaktadır. Bunlardan biri “gerçek ücretler” diğeri ise “diğer ücretler” şeklinde tanımlanmaktadır⁶⁶. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde kullanılan en temel yöntem ise kaynakta kesinti diğeri bir adıyla stopaj usulüdür. Ücret gelirlerinin büyük çoğunluğu bu şekilde henüz ödeme yapılmadan kaynakta kesinti yöntemiyle vergilendirilmektedir. Bu vergileme yönteminin yanında ücret geliri elde eden daha az bir kesimi ilgilendiren iki vergileme yöntemi daha vardır. Bunlardan biri “diğer ücretler” şeklinde tespit edilen ücretlilerinin vergilendirilme yöntemi olup götürü usulüne benzer bir yöntemle vergi karnesi üzerinden yapılmaktadır. Diğeri bir yöntem ise vergilendirilmesi kaynakta kesinti yöntemiyle alınmayan ve birden çok işverene bağlı olarak çalışanlar için beyanname verme zorunluluğudur⁶⁷.

⁶⁴ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, 2015, s.105.

⁶⁵ Oktar, 2016, s.53.

⁶⁶ Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 12. Baskı, Gazi Kitapevi, 2014, s. 274.

⁶⁷ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 19. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008, s.169.

1. Gerçek Ücretler

Ücret gelirlerinin gerçek usul ile tespitinin yapılabilmesi için gayrisafi ücret tutarından bazı indirimlerin yapılması gereklidir. Bu anlamda öncelikli olarak gayrisafi ücretin ne anlama geldiğinin anlaşılması gereklidir. Gayrisafi ücret, hizmet erbabına işveren tarafından verilen para, ayın ve sağlanan menfaatlerin tamamını ifade etmektedir. Gayrisafi ücretten kanunda belirtilen bir takım indirimler yapılarak ücretin safi tutarı belirlenir. Gerçek usulde vergileme ise safi tutar üzerinden yapılmaktadır⁶⁸. Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinde ücretlerin gerçek usulde vergilendirilmesine yer verilmiştir. Kanun'da belirtildiği üzere işveren tarafından hizmet erbabına sağlanan para, ayın veya çeşitli menfaatlardan yapılan indirimler sonucunda gerçek ücret tespit edilir. Bu indirimler kanunda aşağıdaki gibi belirtilmiştir⁶⁹:

- *Ordu Yardımlaşma Kurumu ve buna benzer kamu kurumlar için yapılan kesintiler,*
- *Merkezi Türkiye'de olmak şartıyla emekli sandıklarına ve sosyal güvenlik kurumlarına yapılan aidat ve prim ödemeleri,*
- *Hizmet erbabının şahsı, eşi ve çocukları için yapmış olduğu hayat sigortası ödemelerinin %50 si,*
- *Ölüm, sağlık, engellilik, işsizlik, hastalık, kaza gibi şahıs sigortaları için hizmet erbabı tarafından ödenen primler⁷⁰,*
- *Çalışanlar tarafından kanunda belirtildiği üzere sendikalara yapılan ödemeler,*
- *Ücret gelirlerinin gerçek değerinin belirlenmesi itibariyle gelir vergisindeki gibi şahsi vergiler ücretten indirilemez. Ücret borsa cinsinden alınıyorsa ücretin ödendiği günün borsa rayiciyle Türk parasına çevrilir. Son olarak ücret ayın olarak sağlanıyorsa ayının verildiği gün ve yerindeki perakende fiyatına göre veya konut ise konutun emsal kirasına, sair surette sağlanan bir menfaat ise menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilir.*

⁶⁸ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, 2015, s.105.

⁶⁹ Gelir Vergisi Kanunu, 63. maddesi, s. 3375.

⁷⁰“İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15’ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Cumhurbaşkanı bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir”(G.V.K mad. 63, 3. Bend).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinde gelirin safi tutarına ulaşılması için yapılacak indirimler maddeler halinde belirtilmiştir. Ancak bu indirimler sonucunda gelirin elde edilmesi ve sürdürülebilmesi için gerekli olan gelir vergileme sürecine dâhil edilmiştir. Bu sebepten esasında bu indirimlerin sonucunda safi tutara ulaşılmış sayılmamaktadır. Gelirin elde edilmesi ve sürdürülmesi için gerekli olan bu gelirin, vergi matrahına dâhil olması vergilemede gayrisafi tutarın dikkate alındığını göstermektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nda vergi matrahını belirlemek adına safi tutar üzerinden bir takım indirimler yapılmaktadır⁷¹. Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. bölümü ve 31. ve 32. maddelerinde bu indirimler aşağıdaki gibi belirtilmiştir⁷²:

- *Kanunda çalışma gücünün %80'ini kaybetmiş hizmet erbabı için 1400 TL, %60'ını kaybetmiş hizmet erbabı için 790 TL ve %40'ını kaybetmiş hizmet erbabı ise 350 TL hizmet erbaplarının ücretlerinden indirilir(2020 yılı için geçerli tutarlardır) .*
- *Gerçek usul vergi tespitinde hizmet erbabına sağlanan ücret üzerinden asgari geçim indirimi söz konusu olmaktadır. Bu anlamda hizmet erbabının kendisi için %50, herhangi bir geliri olmayan veya çalışmayan eşi için %15, her bir çocuğu için ayrı ayrı, ilk iki çocuğu için %7,5, üçüncü çocuğu için %10 ve diğer çocukları için ise %5'dir. Asgari geçim indirimi Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. Maddesinde belirtilen gelir vergisi tarifelerinin birincil vergi dilimindeki oran ile çarpılması ile bulunmaktadır. Kanunda belirtilen çocuk tabiri ise mükellefin bakmakla yükümlü olduğu 18 ve 25 yaş arasında tahsilini bitirmemişler için eş tabiri ise aralarında yasal evlilik ilişkisi bulunan kişileri ifade etmektedir. Boşanan bireyler için nafaka tutarı üzerinden çocuk sayısı kadar indirim yapılmaktadır.*
- *Gelir Vergisi Kanunu'nun 89 uncu maddesinin ve Kurumlar Vergisi'nin 10 uncu maddesinde belirtilen faaliyet alanlarında ki işverenlerin destek personelleri dışında, bu faaliyette istihdam eden ve fiili olarak hizmet eden hizmet erbaplarına yapılan ödemelerden asgari geçim indirimi yapıldıktan sonra hesaplanan vergiden, işverenin bu*

⁷¹ Temel Gürdal, **Türkiye'de Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi**, (Yüksek Lisans Tezi), Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1994, s. 73.

⁷² Gelir Vergisi Kanunu, madde 31.

faaliyetinden sağladığı hasılatın %85'inin yurt dışında elde etmiş olması ve faaliyettinden kaynaklı fatura ve benzeri belgeleri yurt dışındaki müşterisi adına kesmesi şartıyla, işverenin her bir çalışanın gelirinden asgari ücretin safi tutarı ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesindeki birinci gelir dilimindeki oranla çarpılması sonucunda yapılacak olan indirim tutarı belirlenmektedir.

Yukarıda belirtildiği üzere ücret gelirlerinin vergilendirilmesi için öncelikle safi tutarının belirlenmesi gereklidir. Böylece OYAK gibi kuruluşlara yapılan ödemeler, hayat sigortası, şahıs sigortaları, sendika aidatları, sosyal güvenlik kurumlarına ve emekli sandıklarına yapılan ödemeler vergilendirilecek olan ücret gelirinden düşülerek gelirin safi tutarına ulaşılmaktadır. Ancak safi tutara ulaşılmasına rağmen ücret gelirinin elde edilmesi ve devamlılığının olması açısından yine bazı indirimlerin yapılması gereklidir. Bu indirimler Gelir Vergisi Kanunu'nun 31. maddesinde engellilik indirimi, en asgari geçim indirimi(en az geçim indirimi) ve işveren yurt dışında hizmet veren işletmelere yapılan indirimler şeklinde belirtilmiştir.

Gerçek usule tabi ücretler için iki vergileme yöntemi vardır. Bunlardan biri kaynakta kesinti yöntemi diğeri ise elde edilen gelirin yıllık beyanname ile beyan edilmesi yöntemidir⁷³.

a. Kaynakta Kesinti Yöntemi

Vergi, esasında vergi mükellefi tarafından vergi dairesine doğrudan doğruya beyan edilerek yatırılır. Ancak vergilemede kayıp kaçağın önüne geçmek ve vergi idaresinin işinin kolaylaştırmak adına kaynakta kesinti yöntemi gün geçtikçe yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır. Kaynakta kesinti yönteminde vergi, mükellefin adına ve hesabına vergi sorumlusu tarafından vergi dairesine beyan edilerek ödenmektedir⁷⁴. Ücretlerin vergilendirilmesinde en fazla kullanılan vergileme yöntemi kaynakta kesinti yöntemidir. Bu yöntem ile hizmet erbabına ödeme yapılmadan önce vergi kaynakta kesinti yöntemi ile tahsil edilmektedir. Bu vergileme yönteminin bir diğeri adı stopaj yöntemidir.

⁷³ Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi, **Gelir İdaresi Başkanlığı**, Yayın No: 312, Şubat 2019, s.20.

⁷⁴ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz kitapevi, İstanbul, 1998, s. 78-79'den aktaran Ozan Öztürk, **Bir Vergi Tekniği ve Yöntemi Olarak Kaynakta Vergileme**, On İki Levha Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul, 2018, s.10-11.

Ücretlerin gerçek usulde vergilendirilmesinde kullanılan yöntem kaynakta kesinti yöntemidir. Ücreti hizmet erbabına ödeyecek olan işveren, ödeyeceği ücret üzerinde vergi kesintisi yaparak muhtasar beyanname ile vergiyi yatırmak zorundadır⁷⁵. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde kaynakta kesinti (stopaj) yoluyla tahsil edilecek gelirlere yer verilmiştir. Bu anlamda bu gelirlere biri olan ücret gelirlerinin ve yine Kanun'un 61. maddesinde ücret sayılan ödemelerin kaynakta kesinti yöntemiyle vergilendirileceği belirtilmiştir⁷⁶. Muhtasar beyanname ile işveren hizmet erbabına ödeyeceği ücretin kaynağında kesinti yaparak vergi dairesine vergi matrahı ile bildirmelidir⁷⁷.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 98. maddesinde belirtildiği üzere muhtasar beyanname verme zorunluluğu olanlar bir ay içerisinde yapmış oldukları ödemeleri ve bunlardan tevkif edilen vergilerin ertesi ayın yirmi üçüncü gününün akşamına kadar tahakkuk yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmek zorundadır. On veya daha az hizmet erbabı çalıştıranlar yapacakları tevkifat ile ilgili muhtasar beyannameyi her ay yerine ocak, nisan, temmuz ve ekim aylarının 23. günü akşamına kadar bildirebilirler⁷⁸.

Kaynakta kesinti yönteminin diğer bir deyişle stopaj yönteminin olumlu ve olumsuz birçok yönü vardır. Bu anlamda gelir sahibinin eline ulaşmadan kesinti yöntemiyle vergilendirilmesi vergilemede kayıp kaçığın önemli boyutta önlenmesine neden olmaktadır. Kaynakta kesinti yöntemiyle gelirin vergilendirilme süresi ve tahsil süresi de azalmaktadır. Buna ek olarak kaynakta kesinti yöntemiyle vergilendirilecek gelirin ödenmesinden sorumlu olan vergi sorumluları vergi dairesi ile muhatap olarak birçok vergi mükellefinin vergi dairesi ile muhatap olmasını engellemektedir. Bu durum aynı zamanda vergileme sürecinde bürokrasiyi azaltarak iş yükünü azaltmaktadır. Buna bağlı olarak vergi tahsil masrafları azalmaktadır⁷⁹.

Kaynakta kesinti yönteminin olumlu yönlerinin yanında birçok olumsuz yönleri de vardır. Bu anlamda ücret geliri elde eden hizmet erbaplarının ücreti elde etmek amacıyla yapmış oldukları giderleri gerçekçi bir şekilde indirememelerine

⁷⁵ Zeynep Arıkan, Mehmet Tosuner, 2015, s.117.

⁷⁶ Gelir Vergisi Kanunu, madde 94.

⁷⁷ Ozan Öztürk, 2008, s.247-248.

⁷⁸ Gelir Vergisi Kanunu, madde 38.

⁷⁹ Fevzi Rifat Ortaç, Hilmi Ünsal ve Elif Yılmaz, "Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Çerçevesinde Ön Vergileme Uygulamasının Vergi Sistemine Etkileri Açısından Değerlendirilmesi", **International Journal of Public Finance**, Cilt: 1, Sayı: 1, 2016, s.82-83.

sebeptir. Kaynakta kesinti yönteminde ücret gelirleri artan oranlı tarife ile vergilendirilirken diğerlerinin sabit oranlarla vergilendirilmesi vergilemede adaletin sağlanmasında kullanılan artan oranlılık yapısına zarar vermektedir. Aynı zamanda beyan esasına göre vergilendirilen vergi mükellefleri etkin bir denetimin olmamasından kaynaklı şahsi vergi borçlarını yetenekleri doğrultusunda azaltabilmektedir. Kaynakta kesinti yönteminin bir hizmet erbabı açısından bir diğer olumsuz yönü ise gelirin elde edilmesini izleyen ayda verginin tahsil edilmesidir⁸⁰.

b. Beyanname Yöntemi

Gelir Vergisi Kanununa göre tek işverenden alınan ve kaynakta kesinti yöntemiyle tahsil edilen ücret gelirleri kaynağı ne olursa olsun beyanname konu olmaz. Kişiler diğer gelirleri için beyanname vermesi halinde dahi, kaynakta kesinti yöntemiyle tahsil edilen gelirler beyannameye dâhil edilememektedir. Buna ek olarak kesintiye tabi olmamış ücret gelirleri ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 64. maddesinde yazan diğer ücretler dışında elde edilen gelirler her ne olursa olsun beyanname vermek durumundadır⁸¹.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 95. maddesine göre kaynakta kesinti yöntemine tabi olmayan gelirler yıllık beyanname ile verilir. Bu gelirler⁸²:

- *Hizmet erbabının ücretini yabancı ülkedeki işverenden doğrudan doğruya alması,*
- *Gelir Vergisi Kanunu'nun 16. maddesindeki istisnalardan faydalanmayan yabancı devletlerin elçilikleri ve konsolosluk hizmetlileri,*

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesi doğrultusunda tek işverenden ücret geliri elde edenlerin ve kaynakta kesinti yöntemiyle vergilendirilmiş ücretler gelirlerinin beyannameye tabi olmadığı belirtilmiştir. Buna ek olarak birden fazla işverenden ücret geliri elde edenler için, birinci elde ettiği ücret gelirlerinden sonraki gelirleri için bir takvim yılında elde edilen gelirin 2.600 TL'yi aşması durumunda bu gelirleri için beyanname verme zorunluluğundadır⁸³. Ücret gelirleri için beyanname verilmesi durumunda izleyen yılın mart ayında beyanname verilme yükümlülüğü vardır. Bu beyanname üzerinden gelir vergisi tarifesine göre

⁸⁰ Yeniçeri, 2014, s.82.

⁸¹ Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi, 2019, s.21.

⁸² Gelir Vergisi Kanunu, mad 95.

⁸³ Gelir Vergisi Kanunu, (2020 yılı için geçerli olan tutardır.), mad. 86.

hesaplanan vergiden kaynakta kesinti yöntemiyle tahsil edilen vergi düşülür ve vergi iki taksit halinde ödenir⁸⁴.

2. Diğer Ücretler

Ücret geliri elde eden hizmet erbablarından bazılarının elde ettikleri ücret gelirinin gerçek usulde tespiti oldukça zordur. Bu sebepten bu hizmet erbablarının elde ettikleri ücret gelirleri diğer usulde vergilendirilmektedir. Bu anlamda hesap tutma zorunluluğu olmayan kişiler tarafından verilen ücretin gerçek usulde vergilendirilmesi oldukça zordur. Bu nedenle ücret gelirlerinin safi tutarı diğer usulde tespit edilir⁸⁵. Diğer ücretlere göre belirlenen safi tutar ise takvim yılının başında belirlenen ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük hizmet erbablarına uygulanan asgari ücretin %25'idir. Bu hizmet erbabları aşağıda sıralanmıştır⁸⁶:

- *Kazancı basit usulde tespit edilenlerin yanında çalışan hizmet erbabları,*
- *Özel hizmetlerde çalışan şoförler,*
- *Özel inşaat sahiplerinin ücret karşılığında çalıştırdıkları inşaat işçileri,*
- *Gayrimenkul sermaye iradi sahibi yanında çalışan işçiler,*
- *Gerçek usulde safi tutarının belirlenmesinin güç olması sebebiyle, maliye bakanlığı tarafından bu kapsama alınanlar,*

Vergi Usul Kanunu'nun 247. maddesinin birinci bendine göre ücret olarak vergilendirilecek geliri diğer usulde tespit edilenlerin vergi karnesi alma zorunluluğu vardır. Vergilendirilecek geliri diğer usulde tespit edilenler vergi karnesindeki doldurmaları gereken kısımları doldurduktan sonra vergi durumlarını kayıt, tescil ve karneye işaret etmek üzere bağlı buldukları vergi dairesine bildirmek durumundadırlar. İşe başladıkları veya değişikliğin olduğu tarih itibariyle durumlarını 1 ay içerisinde bildirmek durumundadırlar⁸⁷.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 76 Seri nolu tebliğinde ücret gelirinin gerçek usulde tespitinin güç olması durumunda bazı ücret gelirleri diğer ücret gelirleri

⁸⁴ Nurettin Bilici, 2008, s.172.

⁸⁵ Zeynep Arıkan ve Mehmet Tosuner, 2015, s.120.

⁸⁶ Gelir Vergisi Kanunu, mad 64.

⁸⁷ Vergi Usul Hukuku (VUK),1961: madde 247.

kapsamına alınmıştır. Bu gelirler⁸⁸; çiftçi olmamak kaydıyla zirai makina ve alet işletenlerin yanında çalışan biçerdöver sürücülere yardımcıları ve tamircileri, yük ve insan taşıyan nakil vasıtası sahiplerine bağlı olmayarak çalışan kahya ve kahya yardımcıları, ticari sıfatı olmayan, gelir ve kurumlar vergisine tabi olmayan kişilerin yanında çalışan aşçıbaşı ve aşçı yardımcıları gibi gelirlerdir.

D. TVS' de Ücretlerin Vergilendirilmesinde Muafiyet ve İstisnalar

Muafiyet ve istisna hükümleri kanun koyucu tarafından ekonomik, sosyal, teşvik ve vergi tekniği sebepleriyle yürürlüğe girmektedir⁸⁹. Gelir Vergisi Kanunu'nda da muafiyet ve istisna kapsamına giren ücret gelirleri çeşitli maddelerde belirtilmiştir. Bu muafiyetler aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir:

- *Yabancı ülkelerin Türkiye'de bulunan elçileri, işgüderleri, konsoloslukları ile bu elçilik ve konsololuğa bağlı olan ve o ülkenin uyruğunda bulunan memurları dolayısıyla Türkiye'de resmi bir göreve memur edilen kişiler bu unvanlarından kaynaklı karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisinden muaf tutulmuştur⁹⁰.*
- *Gelir Vergisi Kanunu'nun 15. maddesine girmeyen ancak yabancı ülkelerin elçilik ve konsolosluklarında çalışan memur ve hizmetlilerin yalnızca bu hizmetlerinden dolayı almış oldukları ücretler karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden muaf tutulmuştur⁹¹.*
- *Yüksek Öğrenim ve Personel Kanunu'na göre verilen ödenekler damga vergisi dışında kanun kapsamında hiçbir vergiye tabi tutulmamaktadır⁹².*
- *Hakimler ve Savcılar Kanunu'na göre yapılan hakim ve yargı ödenekleri damga vergisi haricinde hiçbir vergiye tabi tutulmamaktadır⁹³.*

Gelir vergisi Kanunu'nun 23. maddesinde ise istisna kapsamındaki ücretler maddenin bentlerinde aşağıdaki gibi sıralanmıştır⁹⁴.

⁸⁸ Mehmet Yücel, "Diğer Ücretli Hizmet Erbabının 2019 Yılında Elde Edeceği Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi", **Mali Çözüm Dergisi İSMMMO**, Cilt: 29, Sayı: 154, 2019, s.139.

⁸⁹ Zeynep Arıkan ve Mehmet Tosuner, 2015, s.122.

⁹⁰ Gelir Vergisi Kanunu, mad. 15.

⁹¹ Gelir Vergisi Kanunu, mad.16

⁹² Yükseköğrenim ve Personel Kanunu, mad.12-14

⁹³ Hakimler ve Savcılar Kanunu, mad 106.

- Nüfusu 5000'i aşmayan köyler veya belediyelerde faaliyet gösteren işletmelerde el dokuması halı ve kilim gibi işletmelerde çalışan çalışanların aldıkları ücretler,
- Gerçek usulde vergilendirilmeyen veya gelir vergisine tabi olmayan çiftçilerin yanında çalışan işçilerin almış oldukları ücretler,
- Toprak altı işletmelerinde yani madencilik veya cevher çıkarma-üretme işlerinde çalışan işçilerin yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretler,
- Köy bütçesinden yapılan, köy muhtarı ve köylerin katip, imam, koruyucu hizmetleri ve çiftçilerin mallarını koruma bekçilerinin bu hizmetlerinden kaynaklı almış oldukları ücretler,
- Özel fertlerin özel hizmetlerinde çalıştırdıkları hizmetlilerin bu işlerinden kaynaklı almış oldukları ücretler (mürebbiyelerin almış oldukları ücretler istisna kapsamında değildir),
- Ceza ve ıslahevlerinde, sanat okullarında veya darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, tutuklulara, hükümlülere veya düşkünlere verilen ücretler,
- İşveren tarafından hizmet erbabına verilen yemek ücretleri (Hizmet erbabına çalıştığı bir gün için verilen yemek ücretinin günlük 19 TL 'yi aşmaması gereklidir. Günlük bu tutarın aşılması halinde ise aşan kısım ücret olarak vergilendirilmektedir.),
- Fabrikalarda, maden işlerinde çalışan veya özel kanunla barındırılması gereken hizmet erbabları için konut tedariki şeklinde sağlanan menfaatler ücret gelirlerinde vergi kapsamı dışında bırakılmıştır (Kanunda bu konutlar için 100 m2 şeklinde sınırlama getirilmiştir. 100 m2' yi aşan konutlar için aşan kısmı yine vergiye tabi olmaktadır),
- İşveren tarafından hizmet erbabına sağlanan ve hizmet erbabının toplu olarak işyerine gidip gelmesi için sağlanan menfaatler,
- Kanunla kurulan emekli sandıkları ve Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesindeki şartları doğrultusunda verilen emekli, dul ve yetim aylıları,

⁹⁴ Gelir Vergisi Kanunu, mad.23.

- *Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanunu kapsamında olan çırakların bu hizmetlerinden kaynaklı almış oldukları ücretler,*
- *Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, yetim, dul aylıkları*
- *Dar mükellefiyete tabi olan ve kanuni merkezi Türkiye’de bulunmayan işverenin bünyesinde çalışan hizmet erbabının Türkiye dışında elde ettiği döviz olarak ödenen ücretler,*
- *Yüz ve daha az personel çalıştıranların bir, yüz ve daha fazla personel çalıştıranların iki amatör sporcuları ve bu sporcuların asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla her yıl milli müsabakalara katıldığı belgelenmesi doğrultusunda aldıkları ücretler,*
- *İşveren tarafından kadın hizmet erbaplarına sağlanan kreş ve gündüz bakım hizmetleri gibi sağlanan menfaatler,*
- *Kamu kurum ve kuruluşların bünyesinde olmayan ancak kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan kurum ve kuruluşların uçuş amacıyla görevlendirilen hava aracının sevk ve idaresinde görevli pilot ve kabin memurlarına bu hizmetlerinden kaynaklı almış oldukları aylık ücretlerin %70’i gelir vergisinden istisna edilmiştir.*

Gelir Vergisi Kanunu’na göre gelir vergisinden istisna edilen gelirler Kanunu’nun farklı başlıklar altında 24. maddesinden 28. maddesine kadar sıralanmıştır. Bu anlamda gider karşılığında istisna kapsamına alınan bazı ödemeler⁹⁵:

- *Harcırah kanununa tabi olan kurumların yol ve harcırah masrafları için ödedikleri ücretler,*
- *Harcırah kanununa tabi olmayan her türlü sözleşmeli personele verilen yol giderlerinin tamamı buna ek olarak yemek ve yatma giderleri için gündelik yapılan ödemeler,*
- *Devlet Memuru Kanununa göre devlet memurlarına yapılacak yakacak yardımları,*
- *Seçim ve sayım işlerinde çalışan özel kanunla zorunlu ihtiyaçlar için yapılan giderler,*

⁹⁵ Gelir Vergisi Kanunu, madde 24.

Gelir Vergisi Kanununun 25. maddesinde ise tazminat ve yardımlar için yapılan ödemeler vergiden istisna edilmiştir. Bu istisna kapsamına alınan ödemeler⁹⁶;

- *Ölüm, engellik ve hastalık nedeniyle ödenen tazminatlar, işsizlik sigortası kanununa göre verilen işsizlik tazminatları ile iş kanuna göre ödenen işe başlatmama tazminatı,*
- *Muhtaç kimselere yaşam sebebiyle yapılan yardımlar,*
- *Hizmet erbaplarına yapılan çocuk zamları,*
- *Evlenme ve doğum nedeniyle hizmet erbabına yapılan ödemeler,*
- *Sosyal sigortalılar kanununa göre sigortalılara yapılan ödemeler,*
- *İş Kanuna ve Deniz İş Kanuna göre ödenen kıdem tazminatları ile Basın mesleğinde çalışanlar ve çalıştırılanlar arasındaki anlaşmazlıktan kaynaklı kanun doğrultusunda ödenen kıdem tazminatları,*
- *Ödenen nafakalar,*
- *Buldukları konum gereği yardım sandıkları tarafından kendi üyelerine engellilik, ölüm, evlenme ve doğum gibi sebeplerden kaynaklı yapmış olduğu yardımlar,*
- *Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kuruluşları tarafından ödenen emekli, dul, yetimlere ödenen tazminat ve yardımlar,*

Gelir Vergisi Kanun'da vatan hizmetleri yardımları için yapılan ödemelerin bazıları gelir vergisinden istisna edilmiştir. Gelir Vergisi Kanununun 26. maddesinde bulunan bu ödemeler⁹⁷;

- *Savaş malullerine yapılan zamlar, savaş malullerinin eşlerine ve çocuklarına ödenen dul ve yetimlere yapılan ödemeler,*
- *Vatan hizmetleri nedeniyle verilen aylıklar ve ödenen mükafatlar,*

Gelir Vergisi Kanunu'nun 27. maddesinde teçhizat ve tayın bedeli olarak yapılan bazı ödemeler gelir vergisinden istisna edilmiştir. Kanun bu maddesi gereği özel kanunlara dayanarak yemek ve hayvan yem bedelli vb. için yapılan ödemeler,

⁹⁶ Gelir Vergisi Kanunu, madde 25.

⁹⁷ Gelir Vergisi Kanunu, madde 26.

hizmet erbabına işi nedeniyle verilen giyim eşyası ve tahsilde bulunanlar için verilen giyim giderleri gelir vergisinden istisna edilmiştir⁹⁸.

Kanunun 28. maddesinde ise tahsil ve tatbikat giderleri karşılığında yapılan bazı ödemeler kanunda istisna edilmiştir. Bu anlamda resmi ve özel kurumların şahıs hesabına yabancı ülkelerde tahsilde ve stajda bulunan memurlara ve öğrencilere gider karşılığı olarak verilen ücretler istisna kapsamındadır. Aynı şekilde resmi ve özel kurumların şahıs hesabına Türkiye’de tahsilde bulunan öğrenciye yeme, içme, barınma ve tahsil gideri olarak ödenen paralar istisna kapsamındadır. Öğrencilere tatbikat sebebiyle öğrenim kurumları ve tahsil masraflarını karşılayanlar tarafından verilen paralar yine gelir vergisinden istisna edilmiştir⁹⁹.

Gelir Vergisi Kanununun 29. maddesinde ise teşvik sebebiyle verilen bazı ikramiye ve mükâfatlar gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisna edilen ikramiye ve mükâfatlar¹⁰⁰;

- *İlim, sanat, tarım ve hayvan yetiştirme gibi memlekete faydalı olacak işleri teşvik etmek amacıyla verilen ikramiyeler ve mükâfatlar,*
- *Spor müsabakalarına katılan amatör sporculara verilen ikramiyeler,*
- *Spor müsabakalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler,*

Hükümet aracılığıyla açılan sergi ve panayırlardaki ticari faaliyetler sonucu elde edilen kazançlar ve bu sergi panayırlarda serbest meslek faaliyetlerinde elde edilen kazançlar gelir vergisinden istisna edilmiştir¹⁰¹.

E. TVS’ de Ücret Gelirleri Üzerindeki Mali Yükümlülükler

Ücret gelirleri üzerinde gelir vergisi dışında bir takım yasal kesintiler yapılmaktadır. Bu anlamda bu yasal kesintiler gelir vergisi gibi mükelleflerin alım gücünü azaltarak gelirlerinde azalmaya neden olmaktadır. Dolayısıyla ücret geliri üzerindeki bu mali yükümlülüklerin incelenmesi vergi adaletinin değerlendirilmesi açısından da oldukça önemlidir. Ücret gelirleri üzerindeki bazı mali yükümlülükler sosyal güvenlik kesintisi, işsizlik fonu kesintisi, damga vergisi ve dolaylı vergiler olarak sıralanabilir.

⁹⁸ Gelir Vergisi Kanunu, madde 27.

⁹⁹ Gelir Vergisi Kanunu, madde 28.

¹⁰⁰ Gelir Vergisi Kanunu, madde 29.

¹⁰¹ Gelir Vergisi Kanunu, madde 30.

5510 sayılı kanun sosyal sigortalar ve genel sağlık sigortasından faydalanacak kişi, kurum ve kuruluşları kapsamaktadır. Kanunun 79. maddesinde “*Kısa ve uzun vadeli sigortalar ile genel sağlık sigortası için, bu kanunda öngörölen her türlü ödemeler ile yönetim giderlerini karşılamak üzere kurum prim almak, ilgililer de prim ödemek zorundadır.*¹⁰²” şeklinde prim ödemek hususunda zorunluluğa değinilmiştir. Bu anlamda Sosyal Sigortalar ve Genel sağlık sigortası olan 5510 sayılı kanunda kısa vadeli sigorta kolları, meslek hastalıklarını, iş kazalarını ve analık sigortasını kapsamaktadır. Uzun vadeli sigorta kolları ise yaşlılık malullük ve ölüm sigortasını kapsamaktadır. Son olarak genel sağlık sigortası ise bireylerin sağlıklarını korumayı ve oluşabilecek riskler ile karşılaştıklarında yapılacak olan harcamaların finansmanını kapsamaktadır.

Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’na göre “*Yaşlılık, malullük ve ölüm sigorta kollarına tabi olan bireyler için prim oranı, sigortalının prime esas kazancının % 20’sidir. Bunun % 9’u sigortalı hissesi, % 11’i işveren hissesidir.*”¹⁰³ şeklinde uzun vadeli sigortalıların prim oranlarına değinilmiştir. Kısa vadeli sigorta kollarının prim oranları ise sigortalının kazancının %2 si şeklinde belirlenerek bu primin tamamının işveren tarafından ödeneceğini belirtilmiştir. Genel sağlık sigortası prim oranları ise 81/f ‘ de “*prime esas kazancın % 12,5’idir. Bu primin % 5’i sigortalı, % 7,5’i ise işveren hissesidir.*”¹⁰⁴ şeklinde belirtilmiştir.

Ücret gelirleri üzerindeki mali yükümlölüklerden biri de zorunlu işsizlik sigortasıdır. Bu kapsamda 4447 sayılı İşsizlik Kanunu’nda işsizlik sigortası, tüm yeterliliğe sahip olmalarına rağmen bireylerin kendi isteği, kasıt ve kusuru dışında işini kaybeden sigortalı bireylerin uğramış oldukları gelir kaybını belirli bir süre karşılayan zorunlu bir sigorta olarak tanımlamıştır. Kanunu’nun 49. maddesinde, “*İşsizlik sigortası primi, sigortalının 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 80 ve 82 nci maddelerinde belirtilen prime esas aylık brüt kazançlarından % 1 sigortalı, % 2 işveren ve %1 Devlet payı olarak alınır.*¹⁰⁵” şeklinde işsizlik sigortası prim oranları belirtilmiştir.

Ücret gelirleri gelir vergisi dışında damga vergisine de tabi tutulmaktadır. Bu anlamda 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’nda hizmet karşılığında alınan paraların

¹⁰² Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, madde 79.

¹⁰³ Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, madde 81.

¹⁰⁴ Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, madde 81

¹⁰⁵ İşsizlik Sigortası Kanunu, madde 49.

damga vergisi kesintisine tabi olacağı belirtilmiştir. Kanun'un I Sayılı Tablo kısmında kesinti yapılacak oran ise binde 7,59 şeklinde belirtilmiştir¹⁰⁶.

Ücret geliri elde edenler elde etmiş oldukları bu ücretlerden yukarıda belirtildiği üzere bir takım yasal kesintiler yapılmaktadır. Ücret karşılığı çalışan bireylerin mali yüklerinden kaynaklı gelirlerinin azalması yalnızca yasal kesintiler aracılığı ile olmamaktadır. Elde edilen ücretin tüketime dönüşmesi sonucu ücret gelirleri üzerindeki mali yük artmaktadır. Bu anlamda çoğunlukla harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergiler ücretli geliri üzerinde mali yük oluşturmaktadır.

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinin ardından harcama aşamasına geldiğinde tekrar ayrı bir vergileme aşamasına girmektedir. Yüksek gelirli ücret elde eden veya bu düzeye yakın ücret edenlerin tasarruf eğilimi az da olsa vardır. Ancak genel anlamda ücret gelirinin tasarruf eğilimleri oldukça azdır. Bu sebepten ücret geliri elde eden bireyler bu gelirlerini büyük çoğunlukta tüketime ayırmaktadır¹⁰⁷. Dolaylı vergiler vergi adaletine ulaşmak adına başvurulan birçok tekniğin uygulanamadığı vergilerdir. Dolaylı vergilerin, dolaysız vergilere göre vergi kaçırma olanakları daha azdır¹⁰⁸. Dolaylı vergilerde vergi yükünün kime yüklendiği belirsizdir. Dolayısıyla bu vergilerde vergi yükümlüsünün sosyal ve ekonomik duruma uyumlaştırılması beklenemez. Dolaylı vergiler bu sebepten objektif vergilerdir. Verginin objektif olması ödeme gücüne ulaşılmasını olanaksız duruma getirmektedir. Herkesin aynı vergiyi ödemesi esasında ödeme gücünün artması ile beraber vergi oranının artması anlamına gelmektedir¹⁰⁹.

¹⁰⁶ Damga Vergisi Kanunu ,(I) Sayılı Tablo, IV-b.

¹⁰⁷ Temel Gürdal, 1994, s.63.

¹⁰⁸ Gufran Kıyıcı, "Türkiye'de Dolaylı- Dolaysız Vergilerin Adalet Açısından Değerlendirilmesi (2005 Sonrası)", **Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 6,Sayı: 4, 2019, s.567.

¹⁰⁹ Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, Ekin Yayınları, Bursa, 1996, s. 120.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ ADALETİNİN TEORİK ÇERÇEVESİ VE TVS'DE ÜCRETİN VERGİLENDİRİLMESİ İLE VERGİ ADALETİ İLİŞKİSİ

Vergi adaleti kavramı vergilemeye ilişkin yapılan birçok çalışmaya konu olmuş bir kavramdır. Bu bölümde vergi adaleti kavramına değinilerek vergi adaletini gerçekleştirmek için kullanılan yaklaşımlar üzerinde durulacak, vergi adaletini etkileyen faktörler belirlenmeye çalışılacaktır. Bu değerlendirilmelerin ardından ücret gelirleri için, TVS' de vergi adaletinin gerçekleşmesi adına kullanılan bu yöntemlerin ne ölçüde ve nasıl kullanıldığı incelenecektir.

I. VERGİ ADALETİ

Türk Dil Kurumu, adalet kavramını “yasalarla tanınan hakların bir toplumda herkes tarafından kullanılmasını sağlanmak” olarak tanımlamıştır¹¹⁰. Adalet kelimesi esasında Arapça kökenli bir kelime olup “Adl” kelimesinden Türkçeye geçmiştir. Adalet kavramı esasında eşitlik kavramı ile iç içe kullanılan bir kavramdır. Adaletli düzen, herkesin eşitliği ve eşitsizliği benzer ve aynı koşullarda yaşamasını öngörmektedir. Bu anlamda sosyal ve ekonomik eşitsizliklerin bir toplumda herkes için aynı anlamı ifade etmesi o toplumda adaletin varlığının söz konusu olduğu anlamına gelmektedir¹¹¹. Adalet kavramı esasında hukuk biliminin konusu olmakla beraber siyaset bilimi, felsefe, ekonomi, maliye gibi birçok sosyal bilim ile ilişkili bir kavramdır. Bu anlamda adalet kavramının birçok alanda inceleme konusu olduğu aşikardır. Bu sebepten bu kavramı çeşitli alanlardan bağımsız olarak ele almak kavramın anlaşılmasına sebep olabilecektir¹¹².

Adalet kavramı, toplumdan topluma hatta kişiden kişiye değişen subjektif bir kavramdır. Bu sebepten kesin tanımının yapılması oldukça güçtür. Bir toplumun yaşam koşulları, yaşam şekli veya bağlı oldukları gelenekler gibi birçok faktör bu kavramın tanımını şekillendirebilmektedir. Aynı zamanda her dönemin düşünce yapısının farklı olması ve farklı akımların varlığı adalet kavramının dönemden döneme farklı algılanıp farklı tanımlarının yapılmasına sebep olmaktadır¹¹³. Adalet

¹¹⁰ Türk Dil Kurumu, <http://sozluk.gov.tr/>, 25.08.2019.

¹¹¹ Anıl Çeçen, “Hukuk'ta Norm ve Adalet” , *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 32, Sayı: 1-4, 1975, s.96-97.

¹¹² Sururi Aktaş, *Hayek'in Hukuk ve Adalet Teorisi*, 2.Baskı, Liberte Yayınları, Ankara, 2018, s.213.

¹¹³ Çeçen, 1975, s. 102-103.

kavramı sosyal düzenin sağlanması ve korunması amacıyla oldukça önemli bir kavramdır. Doğal hukuk akımına göre adalet kavramı, insanın vicdanında aleni bir şekilde var olan yüksek hedefini oluşturan bir düşüncedir¹¹⁴. Bununla beraber tam kamusal mal olan adaletin sağlanması devletin asli görevidir¹¹⁵.

Maliye alanında yapılan çalışmaların gelişimi boyunca en çok tartışılan konulardan biri adil bir vergi sisteminin kurulması olmuştur. Adil bir vergi sisteminin oluşturulması, vergilerin kamu hizmetlerini karşılayabilmesi ve toplumda ki bireyler arasında hak ve adalete uygun bir şekilde dağılmasına bağlıdır. Ancak adalet ölçüsünün ne olacağı önemli bir sorun olabilmektedir. Bu sebepten vergi ilkeleri üzerine yapılan çalışmalar çoğunlukla adalet ilkesi üzerine yoğunlaşmıştır¹¹⁶.

Vergi adaleti kavramı, bireylerin ödeme güçlerine göre vergi ödemelerini öngörmektedir. Aynı zamanda sosyoekonomik anlamda da bir düzenin sağlanmasına olanak sağlayan bir kavram olarak da tanımlanmaktadır. Vergilemede adalet düşüncesi doğrultusunda vergi yükünün bir toplumda adil dağılması öngören bir vergi sisteminde, kayıt dışılığın önlenmesi, hangi vergi mükellefinden ne kadar vergi alınması gerektiği veya vergi mükelleflerinin kişisel ve mali durumlarının belirlenmesi oldukça önemlidir¹¹⁷.

Adam Smith, vergilemede adalet kavramını vergi yükünün dengeli dağılmasından ziyade ekonomik anlamda eşitliğin sağlanması yönünde tanımlamıştır. Adam Smith'in bu düşüncesi esasında benimsemiş olduğu liberal düşünce sistemine bağlı bir görüştür. Klasik dönemde devletin ekonomik yönünün olmadığı ve devletin kamu faaliyetlerinden kaynaklı kamu gelir ve giderleri ekonomi ile ilgili olaylar olarak görülmemiştir. Bu anlamda tarafsızlık ilkesi vergilemede temel ilke olarak görülmüştür¹¹⁸.

Adolf Wagner, vergilemede adalet kavramını vergilemede eşitlik ve genellik ilkeleri doğrultusunda tanımlamıştır. Wagner'e göre eşitlik ilkesi doğrultusunda vergi mükellefleri ekonomik güçlerine göre vergi ödemelidir. Genellik ilkesi ise toplumun

¹¹⁴ Aktaş, 2018,s.215.

¹¹⁵ Haluk Egeli, Ayşe Atılğan Yaşa, "Devlet Bütçesi Açısından Adalet Hizmetleri ve Harcamaları Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme", **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 2, 2017, s.83.

¹¹⁶ Edizdoğan, 2000, s.139.

¹¹⁷ Akdoğan, 2009, s.201.

¹¹⁸ Fevzi Devrim, **Kamu Maliyesine Giriş**, 3. Baskı, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1998, s.207.

tüm fertlerinden vergi alınması gerektiğini öngören bir ilkedir. Genellik ilkesi aynı zamanda toplumun hiçbir kesimine ayrıcalık gözetmeden, ödeme gücüne sahip tüm gerçek ve tüzel kişilerden vergi alınması gerektiğini savunan bir ilkedir¹¹⁹.

J.F. Due vergi yükünün kişiler açısından vergi adaletine uygun bir şekilde dağılması gerektiğini savunmuştur. Bu sebepten adil bir vergileme sistemi toplumda ki adil gelir bölüşümüne temel oluşturabilecek bir vergisi sistemi olmalıdır. Due, adil bir gelir bölüşümünün vergi adaletinin temelini oluşturduğunu savunmuştur¹²⁰.

Joachim Lang, adalet kavramının subjektif bir özelliğinin olmasından kaynaklı bu kavramın içeriğinin farklı anlamlarla doldurulabilecek bir kavram olduğunu savunmuştur. Bu anlamda devletlerin vergi yükünün artırılmasını haklı bir nedene bağlamak amacıyla bu kavramı kötüye kullanabileceğini savunmuştur. Bu düşüncesine örnek olarak geçmiş dönemlerde ruhban sınıflarının duaları ile devlete hizmet ettikleri düşüncesi sebebiyle bu sınıftan vergi alınmaması veya İslam Hukuku'na göre Müslüman olmayanlardan alınan cizye adil sayılmıştır¹²¹.

Vergi adaleti kavramının ortak bir tanımının olmamasıyla beraber vergilemede adaletin sağlanması adına kimden ne kadar vergi alınmasını yani kişilerin ödeme gücünün tespiti, gelirin ve servetin adil dağılımını sağlanması, gelirin hangi kaynaktan ne ölçüde vergilendirildiği gibi birçok uygulamaya başvurulmaktadır¹²². Bu anlamda vergi adaleti kavramının içerisinin doldurulması ve bu kavramın insan yaşamına geçişi bu uygulamaların varlığına bağlı olmaktadır.

A. Matematiksel Vergi Adaleti

Matematiksel vergi adaleti vergi mükelleflerinin gelirleri üzerinden eşit bir şekilde vergi ödemeleri anlamına gelmektedir. Bu anlamda matematiksel vergi adaleti vergilemede subjektif unsurları dikkate almamaktadır. Vergilemede subjektif

¹¹⁹ Naci B. Muter ve diğerleri, 2016, s.168.

¹²⁰ Edizdoğan, 2000, s.139.

¹²¹ Joachim Lang, "Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri", (Çev., Funda Başaran), **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 12, Bodrum, 1998, s.3.

¹²² İhsan Cemil Demir, Yıldırım Gülten, "Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletili ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması", **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 1, 2013, s. 272.

unsurların dikkate alınmaması esasında tam anlamıyla vergilemede adaletin sağlanmasına engel olmaktadır¹²³.

Vergilemede matematiksel adaletin vergi mükelleflerinin subjektif unsurlarını dikkate almaması, aynı geliri elde eden ancak farklı koşullarda yaşayan mükellefler açısından vergilemede adaletin tam anlamıyla sağlandığı düşünülmemektedir. Bu anlamda matematiksel vergi adaletine göre bekâr bir vergi mükellefi ile evli çocuklu hatta kira ödeyen bir vergi mükellefi aynı geliri elde etmesinden dolayı aynı oranda vergilendirilmelidir¹²⁴. Ancak bu iki mükellefi esasında aynı gelirden aynı faydayı sağlayamamaktadır. Dolayısıyla aynı faydayı sağlamamalarına rağmen aynı oranda vergilendirilmesi esasında bu görüşün vergilemede adalet açısından çok uygun olmadığını yönünde genel bir görüş hâkimdir.

B. Pasif ve Aktif Vergi Adaleti

Şahsi vergi adaleti olarak bilenen pasif vergi adaleti vergi mükelleflerinin sadece elde ettikleri gelire göre değil şahsi durumlarının da dikkate alınarak vergilendirilmesi gerektiğini öngörmektedir. Pasif vergi adaleti yaklaşımında adaleti sağlamak adına vergiler bir aracı olarak kullanılmamaktadır. Bu anlamda pasif vergi adaleti vergilemede adaleti gerçekleştirmeyi öngörmektedir¹²⁵. Vergilemede şahsilik, bireylerin subjektif unsurları doğrultusunda vergilemede eşitliğin gerçekleştirilmesi ve bu doğrultuda gelirin vergilendirilmesidir¹²⁶.

Aktif vergi adaleti yaklaşımına göre çeşitli müdahalelerle gelir ve servet dağılımında adalet sağlanmalıdır¹²⁷. Bu anlamda vergilemede aktif adalet sosyal ve ekonomik yaşama müdahale ederek adaleti sağlamakta vergileri bir araç olarak kullanmayı öngörmektedir¹²⁸.

¹²³Gülnehal Can Avşar, **Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Bakımından Değerlendirilmesi**, (Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2018, s.11.

¹²⁴ Gürkan Soğukpınar, **Vergilemede Adalet Kavramının Sosyo-Ekonomik Analizi: Türkiye Örneği**, (Yüksek Lisans Tezi) , Adnan Menderes Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın, 2009, .s.31.

¹²⁵ Temel Gürdal, 1994, s.9-10.

¹²⁶ Dilara Topan, **Vergi Adaleti ve 2000 Sonrası Dönemde Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi** (Yüksek Lisans Tezi), Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, 2019, s. 6.

¹²⁷ Gürkan Soğukpınar, 2009, s. 32.

¹²⁸ Gürdal, 1994, s. 11.

C. Yatay ve Dikey Vergi Adaleti

Yatay adalet, vergilere benzer koşullardaki tüm insanların benzer şekilde katlanması gerektiğini öngörmektedir¹²⁹. Başka bir deyişle yatay adalet, aynı pozisyonda olan bireylere vergisel anlamda eşit muamele edilmesi anlamına gelmektedir. Bu anlamda bu eşit pozisyonun nasıl tanımlanması gerektiği ve eşit muameleyi güvence altına almak için vergi yasalarının nasıl formüle edileceği vergilemede yatay adaletin sağlanması açısından oldukça önemlidir. Dikey adalet ise farklı pozisyondaki bireylerin farklı şekilde vergilendirilmesini öngörmektedir¹³⁰. Ödeme gücü ilkesine göre, aynı ödeme gücüne sahip bireyler aynı şekilde, farklı ödeme gücüne sahip bireyler ise farklı şekilde vergilendirilmelidir¹³¹.

Vergiler, kişilerin yasalarla beraber mülkiyet haklarının bir kısmını devretmesine neden olmaktadır. Bu anlamda bahsedilen yatay ve dikey adalette bahsedilen eşitlikten kasıt varlıktır. Varlık düzeyi aynı olan bireyler eşit olurken varlık düzeyi farklı olanlar ise eşit olmayacaklardır. Bu anlamda refah düzeyi birbirinden farklı bireylerin farklı vergilendirilmesi vergilemede dikey adalet olarak tanımlanmaktadır. Vergilemede dikey adalet gelir düzeyi yüksek olan mükellefin gelir düzeyi düşük olan bir mükellefe göre daha fazla vergi ödemesini öngörmektedir¹³². Dikey adalet tüketim üzerinden alınan vergiler açısından düşünüldüğü takdirde fazla tüketim yapan bireylerin daha fazla vergilendirilmesi anlamına gelirken gelir vergisi açısından bakıldığında geliri fazla olan bireylerden daha fazla vergi alınmasıdır¹³³.

Vergilendirme sürecinde geliri aynı mükelleflerden aynı miktarda vergi alınması her zaman eşitlik ilkesine uymamaktadır. Bu anlamda geliri aynı olan ancak geliri elde etme şekli veya şahsi durumu birbirinden farklı olan mükelleflerin ödeme gücü birbirinden farklıdır. Ödeme gücü farklı olan mükelleflerin gelirlerinin aynı olmasından dolayı aynı vergiye tabi olması vergilemede eşitlik ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Ücret gelirleri elde eden mükellefler ile sermaye geliri elde eden

¹²⁹ Richard A. Musgrave, Horizontal Equity, Once More, **National Tax Journal**, Cilt: 43, Sayı 2, 1990, s.113.

¹³⁰ Joseph J. Thorndike, Dennis J. Ventry Jr, **The Ongoing Debate Tax Justice**, The Urban Institute Press, Washington, 2002, s. 9.

¹³¹ Metin Erdem ve Diğerleri, 1996, s.112.

¹³² Yıldırım Genç, Recep Yaşar, 2009, s. 37.

¹³³ Mehmet Cahit Güran, "Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması", **H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 22, Sayı: 2, 2004, s.247.

mükelleflerin aynı geliri elde etmelerinden kaynaklı aynı vergiyi ödemeleri vergilemede adaleti olumsuz etkilemektedir¹³⁴.

II. VERGİ ADALETİNİ GERÇEKLEŞTİRMEK İÇİN KULLANILAN YAKLAŞIMLAR

Vergilemede yatay ve dikey adaletin sağlanması vergi adaleti açısından önem arz etmektedir. Bu anlamda yatay ve dikey adaletin sağlanması adına temelde iki ilke benimsenmektedir. Bu ilkelerden biri fayda ilkesiyken diğeri ödeme gücü ilkesidir. Her bireyin insan onuruna yaraşır bir yaşam sürmesi hedef olarak alınarak, bu ilkelerin benimsenmesi ile beraber ekonomik ve mali araçların zorlayıcı etkileri de dikkate alınmalıdır¹³⁵.

Vergilemede adaletin sağlanması adına günümüzde ödeme gücü ilkesinin benimsenmesi konusunda daha fazla görüş birliği oluşmuştur. Bu anlamda ödeme gücüne ulaşmak esasında vergi adaletine ulaşmak anlamına gelmektedir. Dolayısıyla ödeme gücüne ulaşmak adına çeşitli uygulamalar mevcuttur. Bu uygulamalar; artan oranlılık, en az geçim indirimi, ayırma ilkesi ve vergilemede muafiyet ve istisnalardır¹³⁶.

A. Faydalanma Yaklaşımı

Faydalanma ilkesi vergilendirmenin kamusal mal ve hizmetlerden sağlanan fayda doğrultusunda olması gerektiğini dolayısıyla vergi yükünün bireyler arasında paylaşılması gerektiğini öngören bir yaklaşımdır¹³⁷. Faydalanma ilkesi serbest piyasa ekonomisinin temeli olan mübadele esasına dayanmaktadır. Yani piyasada bir mal ve hizmetin nasıl bir bedeli varsa kamu mal ve hizmetlerinin de bir bedeli olduğu ve bu bedelin ise vergi olduğu savunulmuştur. Bu ilkenin uygulanması için devletin ürettiği mal ve hizmetin bölünebilir ve pazarlanabilir olması gerekmektedir. Çünkü bölünemeyen ve pazarlanamayan mal ve hizmetlerin fiyatlandırılması mümkün değildir¹³⁸.

¹³⁴ Pehlivan, 2006, s.162.

¹³⁵ Akdoğan, 2009, s.214.

¹³⁶ Özalp Kılıç, Türkiye’de Vergi Adaleti, **Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 66, 2018, s. 398.

¹³⁷ Güngör Özcan, “Vergi Kavramının Teorik Çerçevesinin İdeal Bir Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi”, **ICOESS**, 2019, 288, s.291.

¹³⁸ Pehlivan, 2006, s.163.

Faydalanma ilkesinin uygulanması günümüzde oldukça güçtür. Bunun sebebi ise kamusal mal ve hizmetlerinin tamamının bölünebilir ve pazarlanabilir nitelikte olmamasıdır. Aynı zamanda bireylerin kamusal faaliyetlerden elde ettikleri faydanın ölçülmesinin zorluğu bu ilkesinin uygulanmasını zorlaştıran bir diğer unsurdur. Faydalanma ilkesi bir başka ifadeyle fayda yaklaşımı vergilemede adaletin sağlanması yönünde kullanılacak bir uygulama olarak kabul edildiği takdirde, piyasa tarafından arz talep doğrultusunda gerçekleşen, gelir ve servetin dağılımı adil kabul edilir. Bu durum ise bireylerin kamu mal ve hizmetlerinden gelirleri doğrultusunda faydalanmasına sebep olmaktadır. Ancak kamusal mal ve hizmetler esasında karşılıksız olarak sunulması gereken mal ve hizmetlerdir¹³⁹.

Vergilemede adaletin sağlanması adına tamamen fayda yaklaşımının benimsenmesi ve uygulanması vergilerin kamu faaliyetleri sonucunda karşılıklı olarak alınan bir finansman aracı olmasına sebep olacaktır. Ancak devlet faaliyetlerinin temel özelliği bölünemez olması ve faydalarının ölçülememesidir. Örneğin milli savunma gibi temel kamusal hizmetler kolektif yapılı hizmetlerdir. Bu durum ise sadece piyasa kuralları doğrultusunda uygulanacak olan fayda ilkesinin uygulanmasını güçleştiren bir durumdur¹⁴⁰.

B. Ödeme Gücü Yaklaşımı

Vergi mükelleflerinin mali güçlerine göre vergilendirilmesi vergilemede adaletin en temel göstergelerinden biridir. Vergi mükelleflerinin servet, gelir ve harcama düzeyleri birbirlerinden farklıdır. Bireyin ve ailesinin yaşamını devam ettirebilmesine yetecek gelirin üzerindeki gelirin ödeme gücüne göre vergilendirilmesi vergilemede adaletin sağlanması açısından oldukça önemli olmasının yanında vergilemede ödeme gücüne ulaşılması oldukça güçtür¹⁴¹. Bu açıdan ödeme gücünü belirleyecek unsurun ne olacağı tartışılan bir konu olmuştur. Aynı zamanda ödeme gücünü hangi unsur tarafından belirlenirse belirlensin neticede vergi mükellefi şahsi geliri ile ödeyecektir. Gelir dinamik, safi ve subjektif yapıdaki bir kavramdır. Bu sebepten ödeme gücünün gelirle beraber hangi etkenlerle değiştiği önemli bir sorundur¹⁴². Örneğin aynı geliri elde eden iki vergi mükellefinin yaşam

¹³⁹Eker, 2001, s.167.

¹⁴⁰ M. Naci Muter ve Diğerleri, 2016, s.172.

¹⁴¹ Akdoğan, 2009, s.216.

¹⁴² İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, 7. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara, 2008, s.141.

şartlarının farklı olması, ailevi durumu gibi çeşitli değişkenler ödeme gücünün belirlenmesini zorlaştıran unsurlardır.

Gelirleri eşit ancak kaynakları farklı olan gelirlerin ödeme güçleri farklıdır. Bu açıdan ödeme gücünün belirlenmesinde servet, tüketim ve gelir tek kıstas olmamakla beraber gelirin kaynağı da ödeme gücüne etki eden bir unsurdur. Kaynağı sermaye olan gelirlerin ödeme gücü diğer tüm koşulların aynı olduğu takdirde kaynağı emek olan gelire oranla daha yüksektir. Bu iki gelir kaynağındaki bu güç farkı ödeme gücü ilkesi doğrultusunda istisna edilen vergilerin emek gelirinde yoğunlaşması ve bu iki gelir kaynaklarına farklı vergi tarifelerinin uygulanması gerekliliğini doğurmuştur¹⁴³.

Mali güç ilkesi mükelleflerin mali gücüne göre vergi ödemesini öngörmektedir. Bu ilke doğrultusunda toplanan vergi gelirleri bölünemez kamu harcamalarının finansmanında kullanılmaktadır. Dolayısıyla ödeme gücü yetersiz olmasından kaynaklı vergi ödeyemeyen birey vergi ödeyen birey ile aynı ölçüde kamu hizmetlerinden yararlanabilmektedir¹⁴⁴. Bu açıdan ödeme gücü ilkesi ile faydalanma ilkesi birbirine aykırı ilkelerdir. Çünkü faydalanma ilkesi kamusal mal ve hizmetlerden yararlanma düzeyi dikkate alınarak vergi uygulamalarının belirlenmesi ve bu doğrultuda bedel alınmasını öngörmektedir¹⁴⁵.

Adam Smith, gelirin adil bölüşümünü ve vergi yükünün rant, kar ve ücret gelirleri arasında eşit dağılmasını vergilemede eşitlik olarak tanımlamıştır. Aynı zamanda devlet koruması adı altında elde edilen gelirin devlet ve toplum arasında bir benzerlik kurarak kişilerin çıkarları doğrultusunda vergi ödemesini savunmuştur. Adam Smith'in esasında faydacı anlayışı savunmuştur ancak düşüncelerinde ödeme gücü yaklaşımına da değindiği gözlemlenmektedir¹⁴⁶.

Mali güç kavramı genel anlamda maliye literatüründe iki şekilde ele alınmıştır. Bu görüşlerden biri vergi yükünün vergi mükelleflerine eşit dağılması gibi

¹⁴³ Edizdoğan, 2000, s.145.

¹⁴⁴ Orhan Şener, **Kamu Ekonomisi**, 6. Baskı, Alkım Yayınları, İstanbul, 1998, s.208.

¹⁴⁵ Akdoğan, 2009, s.215.

¹⁴⁶ Zeynep Ağdemir, Ceyhan Gürkan, "Adam Smith'ten Neoliberalizme Vergi Adaleti: Ödeme Gücü ve Fayda Yaklaşımlarının Kavramsal, Kuramsal ve Ülke Uygulamaları Bağlamında Bir İncelemesi", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 74, Sayı: 2, 2019, s. 472.

genel bir vergi adaletini kapsarken diğerk bir görüş ise ödeme gücünü fedakârlık yaklaşımına dayandırmaktadır¹⁴⁷.

Vergi mükelleflerinin fedakârlığa dengeli bir şekilde katılması tüm vergi mükelleflerinin aynı oranda vergi ödemesi anlamına gelmemektedir. Varlıklı bir vergi mükellefi ile güçsüz bir vergi mükellefinin ödeme gücünün aynı olmadığı oldukça açıktır. Bu sebepten temelde mali güç ilkesindeki amaç bu iki mükelleflerin katlandığı fedakârlığın eşitlenmesidir. Fedakârlığın eşitlenmesi ise çeşitli değişkenlere bağlı olmasıyla beraber oldukça güçtür. Fedakârlığın eşitlenmesi adına geliri yüksek olanların geliri düşük olanlara göre daha fazla vergi ödemesi öngörülürken geliri fazla olanın ne kadar vergi ödeyeceğinin belirlenmesi ise ayrı bir sorunu açığa çıkarmaktadır¹⁴⁸. Fedakârlık yaklaşımı doğrultusunda hangi vergi tarifesinin uygulanacağı genel anlamda tartışma konusu olmuş bir konudur. Modern dünyada genellikle artan oranlı vergi tarifesinin kullanılması ile beraber düz oranlı vergi tarifesini de görmek mümkündür. Vergi tarifelerinin hangisi uygulanırsa uygulansın literatür incelendiğinde hepsinin avantaj ve dezavantajlarının olduğunu görmek mümkündür¹⁴⁹.

Fedakârlık yaklaşımı; eşit, oransal ve en az toplam fedakârlık yaklaşımı olarak üçe ayrılmaktadır. Eşit fedakârlık yaklaşımı, yüksek ve düşük gelirli olanların vergi sebebiyle katlandıkları fedakârlıkların eşit olması gerektiğini savunmaktadır. Bu yaklaşıma göre vergi tarifesi artan oranlı olmalıdır. Oransal fedakârlık yaklaşımı; vergi yükünün, elde edilen gelirin iktisadi refahı ile orantılı olması gerektiğini savunmaktadır. Bu sebepten bu yaklaşıma göre yüksek gelirli olanların düşük gelirli olanlara göre daha fazla fedakârlık taşınmalıdır. En az toplam fedakârlık yaklaşımına göre vergi yüksek gelirli olanlardan alınmalı ve ek gelir ihtiyacı halinde düşük gelir gruplarına başvurulmalıdır. Bu yaklaşım minimum fedakârlık görüşü doğrultusunda bireylerin vergi ödedikten sonraki gelirlerinin marjinal faydalarının aynı olmasını savunmuştur¹⁵⁰. Vergilemede ödeme gücünü ulaşmak adına bir takım teknikler

¹⁴⁷ Funda Başaran, “Artan Oranlı Vergi Tarifesi, Verginin Mali Güçle Orantılı Olması Zorunlu Bir Sonucu Mudur?” , Adnan Tezel’e Armağan, <http://docplayer.biz.tr/31376655-Artan-oranli-vergi-tarifesi-verginin-mali-gucle-orantili-olmasi-ilkesinin-zorunlu-bir-sonucu-mudur.html>, (06.08.2019), s.92.

¹⁴⁸ Akdoğan, 2009, s.218-219.

¹⁴⁹ İhsan Cemil Demir, “Mükellef Perspektifinden Vergi Tarifeleri: Türkiye Örneği”, **Sosyoekonomi**, Cilt: 26, Sayı: 35, 2018, s.14.

¹⁵⁰ Edizdoğan, 2000, s.147-148.

uygulanmaktadır. Bunlar artan oranlı vergi tarifesi, asgari geçim indirimi, ayırma ilkesi ve istisna ve muafiyet gibi uygulamalardır.

1.Artan Oranlılık

Artan oranlı vergi tarifesi vergilemede adaletin sağlanması ve ödeme gücünün belirlenmesinde kullanılan uygulamalardan biridir. Bu vergi tarifesi, John Stuart Mill, Buckingham, J.Garnier, Wagner, J.B. Say, J.J. Rousseau, Stein ve Seligman gibi bir çok bilim insanı tarafından savunulan bir uygulamadır¹⁵¹. Artan oranlı vergi tarifesi, vergi matrahının artması ile uygulanan vergi oranının artmasını ifade etmektedir. Artan oranlılık esasında marjinal fayda teorisine dayanmaktadır. Marjinal fayda teorisi ise gelir arttıkça gelirin artan kısmından elde edilen faydanın azalacağını savunmaktadır. Geliri düşük olan kişilerin gelirden sağladığı faydanın daha fazla olduğu düşünülmektedir. Bunun sebebi ise düşük gelirli bireyin gelirini zaruri ihtiyaçlarını sağlamak amacı ile kullanacakken, yüksek gelirli bireylerin daha lüks harcamalar için kullanacak olmasıdır. Bu açıdan katlanılan fedakârlığın eşitlenmesi için artan oranlı vergi tarifesine başvurulması gerektiği düşünülmektedir¹⁵². Kısacası yüksek gelirli bireylerin gelirlerinin marjinal faydasının, düşük gelirli bireylere göre daha düşük olduğu savunulmaktadır¹⁵³. Maliye alanında yapılan çalışmaların birçoğunda artan oranlılık, gelirin artması ile yükselen vergi oranlarına sahip gelir vergisi tarifeleri ile ilişkilendirilmektedir¹⁵⁴.

Vergilemede ödeme gücüne ulaşmak, dolayısıyla vergi adaletinin sağlanması için büyük vergi matrahlarının daha yüksek vergisel oranlarda vergilendirilmesi gerektiği savunulmuştur. Böylelikle yüksek gelir ve servet sahiplerinin daha fazla vergi ödemesi sağlanarak, vergilemede adaletin gerçekleşeceği savunulmuştur. Her zaman eksik rekabet koşullarında klasik iktisatçıların savunduğu gibi ekonomik denge kendiliğinden gerçekleşmeyebilir. Bu durumlarda dengesizliği gidermek amacıyla artan oranlı vergi tarifelerine başvurulabilmektedir. Aynı zamanda dolaylı

¹⁵¹ Akdoğan, 2009, s.238.

¹⁵² Naci B. Muter ve Diğerleri, 2016, s.177.

¹⁵³ James Gwartney, James Lang, "Is The Flat Tax is a Radical Idea?", *Cato Journal*, Cilt: 5, Sayı: 2, 1985, s.411.

¹⁵⁴ İlder Ünlükaptan, "Türk Vergi Sisteminin Artan Oranlılığının Ölçülmesi: 1924- 2008 Dönemine Yönelik Uygulamalı Bir Analiz", *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 20, Sayı: 1, 2011, s.387.

vergilerin sebep olduğu adaletsizliklerin bir kısmını artan oranlı vergi tarifeleri ile gidermek mümkün olabilecektir¹⁵⁵.

Artan oranlı vergi tarifesine karşı olan bir takım düşünceler de mevcuttur. Artan oranlı vergi tarifesinin vergilemede tarafsızlık ilkesine aykırı olduğunu ve artan oranlı vergi tarifesinin vergiye karşı olumsuz bir direnç oluşturmasının yanında vergi ahlakını bozacağı düşünülmektedir. Artan oranlılığın, girişimcilik ve risk alma gibi olgulara zarar vererek yüksek gelirin oluşmasına engel olacağı yani kısacası kapitalist sisteme zarar vererek kolektivist bir yapı oluşturacağı düşünülmektedir¹⁵⁶.

Artan oranlı vergi tarifelerindeki vergi oranının tespitinin neye göre nasıl belirleneceği ve bu oranların vergilemede adaleti sağlayıp sağlayamayacağıın tespitinin mümkün olmayacağı da artan oranlı vergi tarifesine yöneltilen eleştirilerden biridir. Aynı zamanda bu tarifenin ekonomi üzerinde olumsuz etkiler yaratabileceği de düşünülmektedir. Artan oranlı vergi tarifesinin sebep olacağı gelir kaybından kaynaklı gelir etkisi olarak bilinen kayıp edilen gelirin tamamlanması amaçlı bireyin daha fazla çalışmasına sebep olabileceken ikame etkisiyle beraber çalışmamayı tercih edebilecektir. Bu durum ise verginin etkinliğinin azalmasına sebep olacaktır¹⁵⁷. Artan oranlı vergi tarifesine yönelik yoğunlukla eleştirilere konu olan artan oranlı vergi tarifesinin nasıl veya neye göre belirleneceği konusunda Seligman görüşlerini “*her ne kadar artan oranlılığın en uygun derecesini matematik incellemeyle belirlemek olanağı yok ise de, adalete yaklaşmak, açıkça adaletsizlik yapmaktan daha iyidir.*” şeklinde belirtmiştir¹⁵⁸.

2. En Az Geçim İndirimi

Vergi mükelleflerinin gelirlerinin temel gereksinimlerini karşılayacak kısmından vergi alınmaması temel gereksinimleri karşılandıktan sonra arta kalan gelirden vergi alınması esastır. Bu temel düşünce esasında en az geçim indirimine kaynak olan düşüncedir. Çünkü işçi veya diğer vergi mükelleflerinin geçinmesi veya temel gereksinimlerini karşılaması aynı zamanda bakmakla yükümlü olduğu aile

¹⁵⁵ M. Kamil Mutluer, Erdoğan Öner, Ahmet Kesik, **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2013, s.209.

¹⁵⁶ Gözde Erkin, “Artan Oranlılık”, **Ankara Barosu Dergisi**, Cilt: 0, Sayı: 4, 2012, s.247.

¹⁵⁷ M. Kamil Mutluer ve Diğerleri, 2013, s.210.

¹⁵⁸ Akdoğan, 2009, s.239.

fertlerinin de temel gereksinimlerini karşılaması anlamına gelmektedir¹⁵⁹. Esasında bireylerin elde ettiği gelirlerin bir kısmı kendisinin eşinin ve çocuklarının veya bakmakla yükümlü olduğu bireylerin temel gereksinimlerini karşılaması için verginin üzerinden hesaplandığı şeyden yani vergi matrahından düşülür dolayısıyla vergilendirilmez. Bu uygulamaya en az geçim indirimi denilmektedir¹⁶⁰. En az geçim indirimi bu sebepten ödeme gücünün belirlenmesinde kullanılan en önemli uygulamalardan biridir. Çünkü kendisi ve ailesinin temel gereksinimlerini karşılayamayan vergi mükellefi vergi ödeyebilecek durumda da olmayacaktır.

En az geçim indirimi, milli gelirin kişisel gelir dağılımı doğrultusunda belirlenen bir miktar olmasıyla beraber bu gelirin altında kalan gelir elde eden bireylerden vergi alınmaması olarak da tanımlanmaktadır. Bu belirlenen seviye temelde bireyin ve ailesinin temel gereksinimlerini karşılayacağı gelir olmalıdır. Fakat ülkelerin gelişmişlik düzeyi ve devlete düşen görevlerin uygulanması temelde en az geçim indiriminin belirlenmesine sebep olan unsurlardan biridir¹⁶¹. En az geçim indirimi büyük çoğunlukla iktisadi sebeplere dayandırılmasının yanında esasında sosyal ve ahlaki sebeplere de dayanmaktadır. En az geçim indirimi temelinde mali adalet düşüncesi vardır. Ancak en az geçim indiriminin sosyal, siyasi ve demografik sebeplerle de kullanılabilmesi mümkün olabilmektedir. Kısacası kimi zaman en az geçim indirimi ödeme gücünün belirlenmesi ve vergilemede adaletin sağlanmasının yanında nüfus politikası veya siyasi hakimiyet önlemi olarak kullanılabilir¹⁶².

En az geçim indirimi hakkında olumlu, olumsuz bir çok eleştiri ile karşılaşmak mümkündür. On dokuzuncu yüzyılda ünlü düşünür Sismondi, açlık seviyesinde, temel gereksinimlerini karşılamayan, kısacası açlığa mahkum bireyler açısından devletin kendilerine sağladığı faydadan bahsetmenin gülünç olacağını

¹⁵⁹ Esat Tekeli, “En Az Geçim İndirimi ve Aile Tahsisatı”, **Sosyal Siyaset Konferansları**, Cilt: 0, Sayı: 9-10-11, 1960, s. 84.

¹⁶⁰ Türk, 2008, s.160.

¹⁶¹ Devrim, 1998, s.227.

¹⁶² M. Orhan Dikmen, “Asgari Geçim Haddi Üzerinde Düşünceler”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Cilt: 0, Sayı: 2, 2012, s.41.

belirtmiştir¹⁶³. Sismondi'nin bu düşüncesi esasında en az geçim indirimi uygulamasını destekler nitelikte bir düşüncedir.

Bireylerin yaşamını devam ettirmesine yetecek kadar olan gelirinden vergi alınmaması insani bir gerekliliktir. Devletler kamu hizmeti sunmak ve bu hizmetlerin finansmanı için gerekli geliri elde etmek gibi çeşitli görevlerinin yanı sıra bireylere insani yaşam şartları sunmak için gerekli girişimlerde bulunması anayasal görevlerinden biridir. En az geçim indirimi ödeme gücünün belirlenmesi açısından gerekli bir uygulamadır. Aynı zamanda en az geçim indirimi uygulamasından fayda sağlaması veya uygulamanın başarılı olması gerçekçi ve anlamlı tutarlar ile uygulanmasına da bağlı olacaktır¹⁶⁴. En az geçim indirimi uygulaması ile düşük geliri kişilerin gelirlerinin bir kısmının vergiye tabi olmaması, vergi idaresinin düşük geliri mükellefler ile kaybedeceği vaktin yüksek geliri az sayıda ki vergi mükellefleri ile yakından ilgilenmesine sebep olabilecektir. Böylelikle vergi idaresi en az geçim indirimi uygulamasıyla kaybettiği gelir kaybını giderme olanağına sahip olacak ve idari yükünü azalacaktır. Aynı zamanda gelir düzeyi düşük olan bireylerin gelirlerinin bir kısmından vergi alınmaması bireylerin kendilerini güvende hissetmesine sebep olacaktır. Böylelikle gelirlerini çeşitli yollarla vergi dışı bırakma eğiliminde olmayacaktır¹⁶⁵.

En az geçim indirimini gerekli ve haklı bir uygulama olarak savunan görüşlere rağmen bu uygulamanın aleyhine görüşlerde mevcuttur. En az geçim indiriminin genellik ilkesine aykırı olduğu ve bu nedenle adil ve haklı bir uygulama olmadığı yönünde düşünceler mevcuttur. Aynı zamanda vergilemede verimliliği azalttığı ve verginin hesaplanması ile alakalı işlemlerin en az geçim indirimi uygulamasıyla uzadığı yönünde bir düşünce hâkimdir¹⁶⁶.

En az geçim indiriminin yüksek tutulmasının vergi gelirlerinin konjoktüre olan hassasiyetini arttıracığı düşünülmektedir. Aynı zamanda konjoktür alçalma dönemlerinde gelir seviyesi düşecektir. Böyle bir durum birçok kişinin gelirinin en az geçim indiriminin altına düşmesine sebep olacaktır. Yüksek geliri vergi

¹⁶³ Musa Gök, Özgür Biyan ve Sevda Akar, "Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz", **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdarî Bilimleri Dergisi**, Cilt: 34, Sayı: 1, 2013, s.273.

¹⁶⁴ Akdoğan, 2009, s.229.

¹⁶⁵ M. Kamil Mutluer ve Diğerleri, 2013, s.214.

¹⁶⁶ Naci B. Muter ve Diğerleri, 2016, s.176.

mükelleflerinin gelirlerinin azalması, vergi gelirlerinin azalmasına sebep olacaktır. Vergi gelirlerinin azalması bu durumda gelirlerin düşme oranından daha yüksek olacaktır¹⁶⁷.

En az geçim indirim tutarının belirlenmesinin zorluğu eleştirilere konu olmuş bir konu olmasıyla beraber en az geçim indirim tutarının neyi karşılayacağı da tartışılan bir husus olmuştur. En az geçim indiriminin neyi karşılayacağı yönündeki tartışmalar fizyolojik asgari görüş, kültürel asgari görüş ve medeni asgari görüş olmak üzere temelde üç görüşe ayrılmaktadır. Fizyolojik asgari görüş, belirlenecek tutarın en azından bireyin fizyolojik varlığını devam ettireceği kısmından vergiye tabi olmamasını savunan bir görüştür. Ancak bu görüşte kişilerin fizyolojik varlıklarını devam ettirmeleri buldukları coğrafi ve bölgesel şartlara göre değişebileceği için eleştirilmiştir¹⁶⁸.

Bireyin içinde bulunduğu toplumda, toplumsal konumunu devam ettirecek gelirden vergi alınmaması kültürel asgari görüş olarak tanımlanmaktadır¹⁶⁹. Kültürel asgari görüş, çeşitli sosyal sınıfların yaşam şekilleri dikkate alınarak en az geçim indiriminin belirlenmesini öngörmektedir. Ancak bu görüş doğrultusunda işçi, köylü, sanayici gibi birçok toplumsal sınıf için ayrı en az geçim indiriminin belirlenmesine sebep olacaktır. Bu durum ise sosyal adaletin zedelenmesine sebep olacaktır¹⁷⁰. Kültürel asgari görüş neticesinde kültürel bir asgari indirimin belirlenmesi oldukça güçtür. Aynı şekilde fizyolojik asgari tutarın belirlenmesi de oldukça güçtür. Bu uygulamaların güçlüğü medeni asgari görüşün ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Medeni asgari görüş ise bir toplumda erişilen medeniyet seviyesi doğrultusunda asgari tutarın belirlenmesini öngörmektedir¹⁷¹.

3.Ayırma İlkesi

Ayırma ilkesi vergi mükelleflerinin elde etmiş olduğu emek geliri ve sermaye gelirinin aynı şekilde vergilendirilmemesi gerektiğini savunan bir görüştür. Emegın geliri olan ücret gelirinin sermaye geliri ile aynı şekilde vergilendirilmesi vergilemede adalet ilkesi gereği doğru bulunmamaktadır. Çünkü sermaye geliri daha

¹⁶⁷ Mehmet Pamuk, "Sosyal Adalet Açısından Türk Gelir Vergisinde En az Geçim İndirimi, Müterakkilik ve Ayırma Prensibi", **Maliye Araştırma Konferansları**, Cilt: 0, Sayı: 24, 1975, s.192.

¹⁶⁸ M. Kamil Mutluer ve Diğerleri, 2013, s.215.

¹⁶⁹ Edizdoğan, 2000, s.154.

¹⁷⁰ Naci B. Muter ve diğerleri, 2016, s.175.

¹⁷¹ Dikmen, 2012, s.45.

düzenli ve devamlılığı olabilecek bir gelirken emek geliri bireyin çalışabilme çağı ve sağlıklı olabilme çabasıyla kaynaklı korunmaya muhtaç bir gelirdir¹⁷². Bu ilke doğrultusunda elde edilen gelirler emek, sermaye, emek sermaye bileşim gelirleri olarak üç grupta ele alınmaktadır. Üretimi gerçekleştiren bu faktörlerin, ayırma ilkesi doğrultusunda üretime katılması sebebi ile elde etmiş oldukları gelirler oran, istisna, muafiyet gibi teknik ve araçlarla farklılaştırılarak vergilendirilmektedir¹⁷³.

Ayırma ilkesi ilk kez 1971 yılında İngiltere’de uygulanmıştır. Zaman ile gelişmiş ülkelerin büyük çoğunluğu ayırma ilkesini vergileme sistemine dâhil etmiştir. Ayırma ilkesinin aleyhine ve lehine birçok görüş bulunmaktadır. Ayırma ilkesi lehine görüşlerin en temel düşüncesi sermaye gelirin yenilenebilir ve devamlılığı olabilen bir gelir olmasına karşın emek gelirin yenilenebilirliğinin ve devamlılığının oldukça güç olmasıdır. Sermaye gelirin devamlılığı geliri elde edenlerin güvenle harcamasına sebep olurken emek geliri elde edenlerin gelir elde etme yeteneklerinin kesintili ve sınırlı olmasından kaynaklı bir güvensizlik meydana getirmektedir¹⁷⁴. Sermaye gelirin gelir yaratma kapasitesi yüksek olmasına karşın emek gelirin bu kapasiteyi yaratma olanağı daha azdır. Aynı zamanda marjinal fayda yaklaşımı doğrultusunda gelir düzeyi düşük emek gelirin, elde ettiği gelirden sağladığı fayda gelir düzeyi daha yüksek olan sermaye gelirine oranla daha fazladır. Emek gelirin çoğunlukla kaynakta kesinti yoluyla vergilendirilmesi vergi kaçırma olanağının olmamasına sebep olurken sermaye gelirin geliri elde edenin beyanı dâhilinde vergilendirilmesi bu geliri elde edenlere vergi kaçırma imkânı tanımaktadır¹⁷⁵.

Ayırma ilkesi ekonomik, sosyal ve siyasi amaçlar sebebiyle başvurulan bir uygulamadır. Çalışan sınıfın korunması, kapitalist sınıfın baskılanması ve kontrol altına alınması amacıyla başvurulan ayırma ilkesi bu amacıyla esasında mali düşüncelerden çok siyasi temellere dayanmaktadır. Ayırma ilkesinin sosyal amacı gelir ve servet dağılımında adaleti sağlamak olup bu doğrultuda bir araç olarak kullanılan bir uygulamadır. Ekonomik anlamda ise tüketimi arttırıcı tasarrufu önleyici amaçlarla kullanılmaktadır. Emek geliri elde edenler genellikle bu geliri

¹⁷² Türk, 2008, s.160.

¹⁷³ Devrim, 1998, s.228.

¹⁷⁴ Şener, s.218.

¹⁷⁵ Akdoğan, 2009, s. 249.

tüketim amacıyla kullanılmaktadırlar. Sermaye ve servet geliri elde edenler ise bu gelirler ile çoğunlukla gelirlerini tasarruf amacıyla kullanılmaktadırlar¹⁷⁶.

Ayırma ilkesi lehine görüşlerin yanı sıra aleyhine görüşler de mevcuttur. Bu anlamda, sermaye gelirinin yenilenebilir, sürekli ve sağlamlık özelliklerine artık günümüzde emek gelirlerinin de sahip olduğu yönünde bir görüş yaygındır. Aynı zamanda artan oranlılığın var olduğu bir vergi sisteminde ayırma ilkesine yer olmadığı savunulmaktadır. Sermaye gelirlerinin yüksek oranlar ile vergilendirilmesi yatırıma sebep olarak tasarrufu azaltacağı ve tasarrufların ekonomik kalkınma hızını arttırdığı bir dönemde kalkınmayı olumsuz etkileyeceği de düşünülmektedir. Sermaye gelirlerinin yüksek vergilendirilmesi yatırımcıların riskli yatırımlardan kaçınmasına sebep olacağı savunulmaktadır¹⁷⁷. Ayırma ilkesi, gelirin kaynaklarının farklı vergilendirilmesini öngörmesi sebebiyle vergilemede yatay adaleti bozduğu savunulmaktadır. Bunun sebebi ise aynı gelire sahip ancak farklı kaynaklarla elde edilen gelirin farklı oranlarda vergilendirilmesini öngörmesidir¹⁷⁸.

Ayırma ilkesinin birçok uygulanma şekli vardır. En temel uygulama şekli ise gelir kaynaklarını sınıflandırarak, emek gelirini farklı yöntemlerle korumaktır. Bu uygulama ile beraber gelir vergisinde gelirler, emek geliri olarak ücretler, sermaye geliri iratlar ve emek sermaye bileşiminden elde edilen kazançlar olarak sınıflandırılır. Gelirler bu şekilde bir ayırma tabi olduktan sonra emek geliri kazanç ve iratlara oranla daha düşük oranlarla vergilendirilir. Buna ek olarak emek gelirin'e çeşitli muafiyet ve istisna da uygulanabilmektedir¹⁷⁹. Bir diğer uygulama şekli ise gelir öncelikle ayırma ilkesine tabi olmadan vergilendirilir sonrasında ise sermaye geliri üzerinden ek bir vergilendirme yapılır. Bu uygulama ise İngiltere'de uygulanmıştır. Başka bir uygulama olarak emek gelirlerine vergi indirimi uygulanır. Bir diğer uygulama ise kabul edilen vergi tarifelerinin sermaye gelirin'e tamamen uygulanmasına karşın emek gelirlerine yalnızca tarifelerin belli bir oranının uygulanmasıdır. Bu uygulama ise ilk defa Amerika'da uygulanmıştır¹⁸⁰.

¹⁷⁶ Fatih Saraçoğlu, "Ücretlerin Vergilenmesinde Ayırma İlkesi Uygulamasının Değerlendirilmesi", **İş ve Hayat**, Cilt: 2, Sayı: 3, 2016, s.43.

¹⁷⁷ Edizdoğan, 2000, s.158.

¹⁷⁸ Gürhan Soğukpınar, 2009, s.47.

¹⁷⁹ M. Kamil Mutluer ve Diğerleri, 2013, s.220.

¹⁸⁰ Akdoğan, 2009, s.251.

4.Vergilemede Muafiyet ve İstisna

Vergi konusunun, vergi yasalarındaki bir takım hükümler ile sınırlandırılması vergilemede istisna olarak tanımlanmaktadır. Kısacası vergi kanunundaki bazı vergi konularının vergilendirilmemesi anlamına gelmektedir. Vergilemede muafiyet ise vergi yasalarına göre vergilendirilmesi gereken kişi ve kurumların bazılarının vergi sisteminin dışında tutulması olarak tanımlanmaktadır¹⁸¹. Esasında muafiyet ve istisnaların temel amacı gelir düzeyi ve ödeme gücü yeterli olmayan vergi mükelleflerine kolaylık sağlayarak gelir ve servet dağılımında adaleti sağlamaktır. Bu açıdan olumlu bir uygulama olsa da vergi ödemesi gereken bir kesimin vergi ödememesine kısacası vergiden kaçınmasına yol açması sebebiyle de vergilemede adaletsizliğe sebep olabilecek bir uygulamadır¹⁸².

Vergilemenin mali olmayan amaçlarını gerçekleştirmek adına çeşitli vergi sistemleri vergilemede muafiyet ve istisna uygulamalarına başvurmaktadır. Farklı vergi sistemlerinde bu muafiyet ve istisnalar farklı boyutlarla uygulanmaktadır. Uygulanan bu muafiyet ve istisnaların hangi boyutlarda uygulanacağı ve boyutların sınırlarını ne olacağı konusunda kesin ölçütler bulunmamaktadır. Bu anlamda bir vergi sisteminde aşırı ve gereksiz muafiyet ve istisnalara başvurulması vergilemede adaleti bozucu etkiler yaratabilmektedir. Aksine bu uygulamalar dikkatli bir şekilde kullanıldığında ödeme gücünün belirlenmesinde kullanılan artan oranlı vergi uygulaması, en az geçim indirimi ve vergilemede ayırma ilkesine yardımcı olacak bir uygulamadır¹⁸³. Muafiyet ve istisna uygulamaları kimi ülkelerde ekonomik birer politika aracı olarak da uygulanabilmektedir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde sermaye sınıfı yaratmak amaçlı olarak kullanılabilir. Bu amaç muafiyet ve istisnaları, ödeme gücüne ulaşmak için kullanılan tekniklerden biri olma özelliğinden uzaklaşmaktadır.

III. VERGİ ADALETİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Vergi adaletine ulaşmak amacı ile birçok yöntem kullanılır. Ancak vergi adaletine ulaşmak amaçlı kullanılan yöntemlerin toplumsal alanda nasıl algılandığı ve çeşitli vergi uygulamalarının vergi mükellefleri üzerinde yaratmış olduğu vergi

¹⁸¹ Aykut Herekman, **Kamu Maliyesi**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1987, s.17'den aktaran Zühra Yıldız, "Türk Gelir Vergisi Kanunundaki Muafiyet ve İstisna Uygulamalarının Amaçlarının Değerlendirilmesi", **Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi**, Cilt: 0, Sayı: 7, 1999, s.142.

¹⁸² Gürkan Soğukpınar, 2009, s.50.

¹⁸³ Akdoğan, 2009, s.252-253.

yükünün nasıl dağıldığı gibi birçok faktör vergi adaletini etkileyen unsurlar olarak değerlendirilir. Bu bölümde vergi adaletini etkileyen çeşitli faktörler ele alınacaktır.

A. Vergi Yüğü

Bireylerin toplumların veya toplum içerisinde bulunan çeşitli kesimlerin belirli bir dönem içerisinde vergi ödemelerinden kaynaklı katlanmış oldukları vergi tutarı ile gelirleri arasındaki oransal ilişki vergi yükü olarak tanımlanmaktadır. Başka bir ifadeyle vergi yükü, vergi mükelleflerinin vergi ödemelerinden kaynaklı hissetmiş oldukları finansal etki olarak da tanımlanabilmektedir¹⁸⁴. Vergi mükelleflerinin, vergi ödemeleri ve bu sebeple gelirlerinde meydana gelen azalmayı psikolojik olarak hissetmeleri subjektif vergi yükü olarak tanımlanırken, ödenen vergiler ile gelir arasındaki oransal fark ise objektif vergi yükü olarak tanımlanmaktadır¹⁸⁵. Vergi yükü mikro açıdan bakıldığında mükellefin ödediği vergi ile geliri arasındaki oransal farktır. Makro açıdan bakıldığı takdirde ise toplam ödenen verginin GSMH' ya olan oranıdır¹⁸⁶.

Vergi yükü, ödenen vergi doğrultusunda artış gösterirken ödeme gücünün artması doğrultusunda ise azalış göstermektedir. Genel anlamda vergi yükü ödenen vergi miktarı olarak anlaşılmaktadır. Ancak vergi yükü kavramı ödeme gücü ile ilişkili bir kavramdır. Bu anlamda vergi yükü kavramı objektif vergilemenin yanı sıra subjektif vergi unsurlarını içinde barındıran geniş bir kavramdır. Aynı gelir düzeyine sahip aynı vergi oranları doğrultusunda vergilendirilen vergi mükelleflerinin vergi ödemelerinden kaynaklı fayda kaybı aynı olmamaktadır. Bu sebepten subjektif unsurlar vergi yükünü önemli ölçüde etkilemektedir¹⁸⁷. Vergi yükünün hesaplanmasında üç önemli unsur kullanılmaktadır. Bu unsurlar; gelir, vergi ve

¹⁸⁴ İbrahim Halil Sugözü, **Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye**, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara, 2010, s 196. Aktaran Harun Kılıçaslan, Sercan Yavan, "Türkiye'de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi; OECD Ülkeleri İle Karşılaştırma", **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 13, Yıl: 13, Sayı: 2, 2017, s 35.

¹⁸⁵ Ceyhan İnaltonç, "Vergi Yükü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 369, 2012, s 17.

¹⁸⁶ Cemil Çakıcı, Tarık Vural, "Asgari Ücret Üzerindeki Toplam Vergi Yükü ve Asgari Ücret Tutarının Anlamı", **Ekonomik Bilimler Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 2, 2011, s 63.

¹⁸⁷ İhsan Cemil Demir, **Türkiye'de Vergi Yükü (Objektif ve Subjektif Yönleriyle)**, 1. Baskı, Dora Yayınları, Afyonkarahisar, 2013, s 7.

vergiye bağlanan topluluklardır. Vergi yükünün hesaplanması vergi yükünün dağılımının tespiti, subjektif unsurlar sebebiyle oldukça güçtür¹⁸⁸.

Maliye politikası amaçlarında biri gelir dağılımında adaleti sağlamaktır. Bu amacı gerçekleştirmek adına kullanılan araçlardan biri de vergidir. Vergi mükelleflerinin vergi ödemelerinden kaynaklı gelirinde bir azalma meydana gelmektedir. Dolayısıyla vergi yükünün artması kişinin gelir dağılımından aldığı payın azalmasına neden olurken tersi bir durum olarak vergi yükünün azalması ise kişinin gelir dağılımından aldığı payın artması anlamına gelmektedir. Bu anlamda dolaylı ve dolaysız vergiler üzerindeki vergi yükünün vergi adaletine olan etkisi birbirinden farklıdır. Dolaysız vergilerde ödeme gücüne ulaşılacak adına kullanılan yöntemler (artan oranlılık, en az geçim indirimi vb.) aracılığıyla vergi yükünün dağılımına etki edilebilirken dolaysız vergilerin bu anlamda kontrolü daha zordur¹⁸⁹. Genel anlamda vergi yükü oranlarından daha çok bu vergi yükünün toplum içerisinde nasıl dağıldığı vergi adaleti açısından daha önemlidir. Vergi yükü oranları toplumun farklı kesimleri arasında oldukça farklı olması vergilemede adaleti olumsuz etkileyecek bir unsurdur.

Vergi yükünün adaletli dağıldığını düşünen bireyler devletin faaliyetlerini daha pozitif karşılayacakken, vergi yükünün adaletsiz dağıldığını düşünen bireylerin bu faaliyetlere daha olumsuz bakma olasılığı vergi sistemine olan güvensizlik sebebiyle daha fazladır¹⁹⁰.

B. Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı vergi mükelleflerinin kanunlara karşı koyarak vergi ödememesi doğrultusunda işlenen bir suç olarak tanımlanmaktadır. Bu durumda vergi mükellefi vergi kanunlarına uymayarak vergi ödememeyi veya ödemesi gereken vergiden çok daha azını ödemeyi tercih etmektedir¹⁹¹.

Bu anlamda vergi kaçakçılığı vergi mükelleflerinin vergiye karşı direncinin bir örneği olarak vergi mükellefinin vergi yükünün tamamından veya bir kısmının

¹⁸⁸ Tacettin Güven, “Vergi Yükünün Gerçek ve Tüzel Kişiler Bakımından Dağılışı”, **Maliye Araştırma Konferansları**, Cilt: 0, Sayı: 15, 1968, s 215.

¹⁸⁹ İhsan Cemil Demir, **Türkiye’de Vergi Yükü (Objektif ve Subjektif Yönleriyle)**, 2013, s 67.

¹⁹⁰ İhsan Cemil Demir, Yıldray Gültekin, 2013, s 271.

¹⁹¹ Melek Sabankaya, “Vergi Kaçakçılığının Etkilerinin Kayıt Dışı Ekonomiye Olan Eğilimler Açısından İncelenmesi”, **Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 4, 2019, s,161.

dışında kalma isteği doğrultusunda ortaya çıkmaktadır. Vergiye karşı direnç örneklerinden biri olan vergi kaçakçılığı yasaların ihlal edilmesiyle gerçekleşen bir eylemdir¹⁹². Genel anlamda vergi kaçakçılığı, vergi ödemekle yükümlü olan vergi mükelleflerinin kasıtlı olarak kanunlara uymaksızın haksız kazanç elde etmeleri ve bu sebepten devletin vergi geliri kaybına neden olmaktadır¹⁹³. Vergi kaçakçılığı bütçe açıklarının artmasına, vergi oranlarının yükselmesine, verginin toplanılamamasına, gelir dağılımında ve vergi sisteminde adaletsizliğe neden olmaktadır. Bununla beraber vergi kaçakçılığına karşı yapılan mücadelenin etkin olmaması toplumda vergi sistemine olan güvenin sarsılmasına dolayısıyla adalet anlayışının yıpranmasına neden olabilmektedir¹⁹⁴. Vergi sisteminde vergi denetiminin en önemli amaçlarından biri toplumda vergi kaçakçılığını en az düzeye indirerek sosyoekonomik dengenin sağlanmasını olumlu yönde etkilemektir. Bu anlamda sosyoekonomik dengenin sağlanması refah düzeyinin artmasına neden olacaktır. Dolayısıyla refah düzeyinin artması yaşanan birçok sorunun çözümüne katkı sağlayacaktır¹⁹⁵.

Vergi mükelleflerinin bilinçli bir şekilde vergi ödememeleri kamu gelirlerini önemli bir kısmını oluşturan vergi gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır. Bu durum bütçe dengesinin bozulmasına kamu hizmetlerinin aksaması gibi birçok sosyal, mali, ekonomik sorunlara neden olmaktadır¹⁹⁶. Vergi kaçakçılığı, vergi ödevini aksatmadan gerçekleştiren mükelleflerin vergi sistemine olan güvenini sarsmakla beraber vergilemede adaletsizliğe neden olmaktadır. Dolaylı vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığına başvurarak vergi sisteminin dışında kalmaları dolaysız vergi mükelleflerine göre güçtür. Bu anlamda vergilemede adaleti sağlamak adına vergi denetiminin oldukça iyi olması gereklidir. Aksi durumda diğer vergi

¹⁹² Michel Bouvier, “**Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de L’Impôt**”, 5. Edition, L.G.D.J, Paris, 2003, s.152- 153’den aktaran Elif Pürsüner, “Vergiye Karşı Direnme Şekilleri Vergi İnzivasi”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 2, s. 1300.

¹⁹³ Ayhan Kapusuzoğlu, “Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Kaçakçılığının Oluşumundaki Rolü”, **Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 1, 2008, s 125.

¹⁹⁴ Gamze Öz Yalama, Erdal Gümüş, “Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir’den Bulgular”, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 20, 2013, s. 82.

¹⁹⁵ Bekir Sami Oğuztürk, Ertuğrul Kutay Ünal, “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 13, 2015, s 212.

¹⁹⁶ Ayhan Karpusuzoğlu, “Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Kaçakçılığının Oluşumundaki Rolü”, **Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 1, 2008, s 139.

mükelleflerinin vergi sistemine olan güveninin sarsılmasına ve vergilemede adalet olgusuna olumsuz etki edecektir.

C. Vergi Afları

Devlet, kanunlar çerçevesinde egemenlik gücünü kullanarak kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla bireylerden ve kurumlardan vergi geliri elde etmektedir. Devletin, bu vergi ödevini yerine getirmeyen mükelleflerin hukuka aykırı davranışlarına karşı yaptırımlarından vazgeçmesi vergi affı olarak tanımlanmaktadır¹⁹⁷.

Aflar toplumda geçmiş suçları rehabilite etmek, aksi takdirde kurtarılamayacak olan kaynakları toplamak ve suçluların saflarını azaltarak yaptırımı kolaylaştırmak için yaygın olarak kullanılmaktadır. Ancak vergi afları vergi ödevini yerine getiren mükellefler açısından vergi sistemine olan güveni sarsarak vergi sisteminin meşrutiyetini azaltabilir ve gelecekteki afları daha muhtemel hale getirerek uyumu azaltabilirler¹⁹⁸. Aynı zamanda devletin egemenlik gücünü kullanarak alacak olduğu vergiden vazgeçmesi vergi gelirlerinde bir azalmaya neden olabilecektir¹⁹⁹. Bununla beraber, kişiler gelecekte af beklentisi içerisine girecekleri için afların vergi uyumu açısından teşvikleri azaltacağı düşünülmektedir. Aynı zamanda vergi afları, dürüst, zamanında vergisini ödeyen mükellefler açısından eşitsiz bir vergileme ortamı oluşturulduğu yönünde bir düşünce hâkimdir. Dolayısıyla bu durum vergi sisteminin hakkaniyetini azaltabilmektedir²⁰⁰. Esasında mükelleflerin kararları birbirlerine bağlıdır. Bu anlamda vergi aflarıyla beraber vergiye olan uyumun azalması, vergi adaletine olan güvenin sarsılmasına neden olan önemli bir etkendir²⁰¹.

Vergi affıyla beraber mükellefin yükümlü olduğu vergiyi ödemeyerek faizsiz nakit kullanımına olanak tanınmış olmaktadır. Bu durum vergi sisteminde

¹⁹⁷Nihat Edizdoğan, Erhan Gümüş, “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 164, 2013, s 100.

¹⁹⁸ Herman B. Leonard, Richard J. Zeckhauser, “Amnesty, Enforcement and Tax Policy”, **Nber Working Paper Series**, Working Paper No: 2096, Cambridge, 1986, s.1.

¹⁹⁹Yasemin Taşkın, “Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri”, **Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 0, Sayı: 2, 2010, s. 124.

²⁰⁰ James Andreoni, “The Desirability Of A Permanent Tax Amnesty”, **Journal of Public Economics**, North-Holland, Cilt: 45, Sayı: 2, 1991, s. 144.

²⁰¹ James Alm, Michael Mcke, William Beck, Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance, **National Tax Journal**, Cilt: 43, Sayı: 1, 1990, s 35.

adaletsizliğe sebep olmaktadır²⁰². Vergi affı, vergilemede ayırma ilkesi gereği çoğunlukla kaynakta kesinti yoluyla vergi tahsil edilmesi ücretli çalışanlar açısından da eşitsiz bir ortam oluşturmaktadır²⁰³. Ücretli çalışan bireylerin vergi kaçırma ve dolayısıyla af beklentisi içerisine girmesi oldukça güçtür. Aksine beyan usulüne tabi olan mükelleflerin vergi kaçırma olanağı daha fazladır. Bu açıdan vergi afları toplumun belli bir kesimine tanınan bir ayrıcalık olarak algılanmaktadır.

D. Verginin Yansıması

Vergi yükü her zaman kanun koyucu tarafından belirlenen vergi mükellefleri üzerinde kalmamaktadır. Bu anlamda vergi mükellefleri ödemeleri gereken vergiyi başkalarına devredebilmektedir. Kanuni olarak vergiyi ödemesi gereken vergi mükellefinin bu vergi yükünü başkalarına devretmesi verginin yansıması olarak tanımlanmaktadır²⁰⁴. Vergi yükünün kanuni mükellefleri tarafından başkalarına devredilmesi bireylerin gelir dağılımında değişikliklere neden olabilmektedir²⁰⁵.

Verginin yansıması, ilk olarak verginin ödenmesiyle başlamaktadır. Bu anlamda tahakkuk eden ancak ödenmemiş verginin yansıma olasılığı yoktur. İkinci aşama vurgu etkisidir. Vurgu etkisi, kanuni olarak vergi ödemekle yükümlü olan vergi mükellefinin vergi ödemesinden kaynaklı hissetmiş olduğu memnuniyetsizlik kısacası psikolojik bir baskıdır. Üçüncü aşama ise devretme aşamasıdır. Bu aşamada kanuni mükellef vergi yükünü başkalarına devretmektedir. Bu anlamda devretme olayı fiyat mekanizması vasıtasıyla yapılmaktadır. Dördüncü aşama ise verginin yerleşme aşamasıdır. Verginin yansıması adına yapılan çalışmalarda vergi yansımasının sonsuz olmadığı ve bunun bir sınırı olduğu dolayısıyla vergi yükü son bir mükellef üzerinde kalmaktadır²⁰⁶.

Vergi yansıması dört şekilde olmaktadır. İleriye-geriye yansıma, sınırlı-sınırsız yansıma, kanuni-fiili yansıma ve mutlak-diferansiyel yansımadır. Ekonomik koşullar doğrultusunda fiyat esnekliği ile beraber verginin tüketiciye devredilmesi ileriye doğru yansıma iken verginin üretim faktörlerine devredilmesi ise geriye doğru

²⁰² James Alm, William Beck, "Tax Amnesties And Compliance In The Long Run: A Time Series Analysis", **National Tax Journal**, Cilt: 46, Sayı: 1, March 1993, s.58.

²⁰³ Ali Volkan Özgüven, "Vergi Etiği Açısından Vergi Afları", **Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 0, 2018, s 41.

²⁰⁴ Akdoğan, 2009, s. 310-311.

²⁰⁵ Ezgi Şen Önal, **Dolaylı Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi**, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s. 51.

²⁰⁶ Naci B. Muter ve Diğerleri, 2016, s. 200-201.

yansıma olarak tanımlanmaktadır²⁰⁷. İleriye doğru yansımanın başka bir türü olarak çapraz yansıma, verginin talep esnekliği yüksek olan bir üründen talep esnekliği düşük bir vergiye devredilmesidir²⁰⁸.

Verginin yasa koyucular tarafından başka kişilere devredilmesi kanuni yansıma, yasa koyucular tarafından amaçlanmamış olmasına rağmen ekonomik koşullardan faydalanarak verginin devredilmesi fiili yansıma olarak tanımlanmaktadır. Verginin devredilmesinin bir sonu olduğu dolayısıyla verginin belirli iktisadi unsurlar ve belirli kişiler üzerinde toplanacağı sınırlı yansıma olarak tanımlanmaktadır. Sınırsız yansıma ise verginin devamlı ve sınırsız bir şekilde ekonomi içerisinde yayılmasıdır²⁰⁹. Kamu harcamaları ve diğer vergiler sabitken belirli bir vergideki artışın gelir dağılımı üzerindeki etkisi mutlak yansıma, yine kamu harcamalarının ve diğer vergiler sabit kabul edildiğinde aynı geliri sağlayan belirli bir verginin kaldırılarak başka bir verginin getirilmesi doğrultusunda gelir dağılımında meydana gelen değişim diferansiyel yansıma olarak tanımlanmaktadır²¹⁰.

E. Çifte Vergileme

Çifte vergileme aynı vergi konusundan aynı dönem için birden fazla vergi alınması olarak tanımlanmaktadır²¹¹. Çifte vergilemenin iki aşaması vardır. İlk aşama farklı egemenliklerin farklı yasalarından kaynaklandığı aşamadır. İkinci aşama ise sadece bir devletle ilgili olan bir aşamadır²¹².

Çifte vergileme hukuki ve ekonomik olarak iki şekilde tanımlanmaktadır. Aynı vergi mükellefinin aynı vergi konusu sebebiyle iki farklı ülkede vergiye tabi olması uluslararası hukuki çifte vergileme olarak tanımlanmaktadır. Örneğin bir ülkede ikamet eden birinin başka bir ülkedeki kaynaklardan elde etmiş olduğu geliri sebebiyle her iki ülkenin mevzuatının bu geliri vergilendirmesi durumunda yasal çifte vergileme durumu ortaya çıkacaktır. Ekonomik çifte vergileme ise, aynı vergi

²⁰⁷ Akdoğan, 2009, s.312-313.

²⁰⁸ Naci B. Muter ve Diğerleri, 2016, s. 202.

²⁰⁹ Akdoğan, 2009, s.314.

²¹⁰ Naci B. Muter ve Diğerleri, 2016, s.203.

²¹¹ Ferhan Berkay, Ramazan Armağan, "Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi", **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 5, 2011, s. 89.

²¹² Cornelius W. Wickersham, "Double Taxation", **Virginia Law Review**, Cilt: 12, Sayı: 3, 1926, s. 186.

konusu sebebiyle farklı bireylerden ayrı ayrı vergi alınması olarak tanımlanmaktadır²¹³.

Bir vergi mükellefinin aynı vergi konusu üzerinden birden fazla vergilendirilmesi, devletin kimi zaman isteyerek kimi zaman istemeyerek uyguladığı bir uygulamadır. Bu anlamda gelir vergisinin yanında kurumlar vergisine yer verilmesinin çifte vergilemeye sebep olup olmadığı da tartışmalara neden olan bir konudur. Bunun çifte vergilemenin bir örneği olduğunu savunan görüşlerle beraber söz konusu kurumların farklı üretim yeteneklerine sahip olması, pazarlık güçlerinin ve karlılık oranlarının bireylerden çok daha farklı olması sebebiyle çifte vergileme olmadığını savunan görüşler de mevcuttur²¹⁴.

Bir ülkede hem merkezi devletin hem de belediyenin vergi alması vergilemede çifte vergileme sorununu gündeme getirmektedir. Örneğin bir kentte dairesi olan bir bireyin bu dairesinden kaynaklı belediyeye bina vergisi ödemesi ile merkezi hükümete gelir vergisi ödemesi çifte vergileme kapsamına girmektedir²¹⁵. Tasarrufların gelirin bir parçası olarak vergilendirilmesinin bir çifte vergilendirme örneği olduğunu savunan görüşler de mevcuttur. Bu anlamda John Stuart Mill gelirin zaten vergilendirildiği bu anlamda kaydedilen gelirden elde edilen kar ve faiz üzerinden tekrar vergilendirilmesini çifte vergilenme olarak tanımlanmıştır²¹⁶.

Çifte vergileme uygulaması vergi yükünün mükellefler üzerinde artmasına sebep olmaktadır. Bu anlamda çifte vergileme ödeme gücü ve ilgili ilke ve görüşlere ters düşmektedir. Çifte vergilemenin kaynak dağılımı üzerinde de bozucu etkisi vardır. Bu sebepten vergi mükellefleri vergi yüklerini azaltmak amacıyla faaliyetlerini rasyonel olmayan alanlara kaydırabileceği gibi vergi kaybına neden olacak uygulamalara da başvurabilecektir. Uluslararası boyutta çifte vergilenmenin neden olduğu sakıncalar ve neden olabileceği vergi adaletsizliğine karşın uluslararası

²¹³ OECD, Manual On Effective Mutual Agreement Procedures (Memap), February 2007, <https://www.oecd.org/ctp/38061910.pdf>, erişim tarihi (26.01.2020), s.8.

²¹⁴ Akdoğan, 2009, s.173.

²¹⁵ Hakan Yavuz, “Türkiye İle Türki Cumhuriyetler Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Muhtemel Katkıları”, **Mali Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 3, 2015, s.49.

²¹⁶ Irving Fisher, “The Double Taxation of Savings”, **The American Economic Review**, Cilt: 29, Sayı: 1, 1939, s. 16.

vergi anlaşmaları veya tek taraflı alınan tedbirlerle olumsuzluklar önlenmeye çalışılmaktadır²¹⁷.

F. Kayıt dışı Ekonomi

Kayıt dışı ekonomi, bir ülkenin GSMH' sına katkı sağlamayan faaliyetlerin tamamı olarak tanımlanmaktadır. Bu anlamda belgeye dayandırılmayan veya içeriği gerçeği yansıtmayan belgelerle gerçekleştirilen faaliyetler kayıt dışı ekonomiyi oluşturmaktadır²¹⁸. Başka bir ifadeyle gölge ekonomisi, resmi belgelerle ulusal ekonomiye katkı sağlaması gereken ancak hiçbir şekilde kayıt edilmeyen tüm faaliyetler olarak tanımlanmıştır²¹⁹.

Kayıt dışı ekonomi için çeşitli kavramlar kullanılmaktadır. Bu kavramlar gölge ekonomi, görünmez ekonomi, yeraltı ekonomisi, yasadışı ekonomi gibi kavramlardır. Kayıt dışı ekonomiyi oluşturan faaliyetler üç şekilde sınıflandırılmaktadır. Bunlar beyan dışı faaliyetler, enformel faaliyetler ve yasadışı faaliyetlerdir. Beyan dışı ekonomik faaliyetler yasalar dâhilindeki faaliyetlerin vergi idaresine beyan edilmemesi veya gerçek değerlerinin altında bildirilmesi şeklinde tanımlanmaktadır. Enformel faaliyetler, formel üretim ve değişim süreçlerinden geçmeyen faaliyetlerdir. Bu anlamda seyyar satıcılık enformel faaliyetlere örnek olarak gösterilebilir. Yasadışı ekonomik faaliyetler ise yasalar tarafından engellenen bu sebeple milli gelire dâhil olmayan faaliyetlerdir²²⁰.

Kayıt dışı ekonomi sosyal ve ekonomik politikaların belirlenmesi amacıyla yapılan istatistiki verilerde sapmaya neden olabilmektedir. Bu anlamda ülkenin refah düzeyi, cari açığı, istihdam seviyesi ve gelir dağılımı gibi konularda saptanan verilerin hatalı olması uygulanacak politikaların başarısız olmasına neden olabilecektir. Bu durum ise bireylerin devletin egemenlik gücüne olan inancını zedelemekle beraber adalet sistemine olan inancını da sarsmaktadır. Buna ek olarak kayıt dışılığın genişlemesi vergi gelirlerinde azalmaya neden olacaktır. Vergi

²¹⁷ Akdoğan, 2009, s. 173-174.

²¹⁸ Vuslat Us, **Kayıt dışı Ekonomi Tahmini Yöntem Önerisi: Türkiye Örneği**, Türkiye Ekonomi Kurumu, Ankara, 2004, s. 2

²¹⁹ Friedrich Schneider, "Estimating the Size of Danish Shadow Economy using the Currency Demand Approach: An Attempt", **The Scadinavian Journal of Economics**, Cilt: 88, Sayı: 4, 1986, s. 643.

²²⁰ İzzettin Önder, "Kayıtdışı Ekonomi ve Vergileme", **İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 0, Sayı: 23-24, 2001, s.242.

gelirlerinin azalması ise vergi oranlarının artışına neden olabilecektir. Dolayısıyla bu durum kayıt dışılığın daha da artmasına neden olmaktadır²²¹.

G. Vergiden Kaçınma

Vergiden kaçınma kavramı ile vergi kaçakçılığı kavramı genel anlamda birbirine karıştırılan kavramlardır. Bu anlamda vergiden kaçınma, vergi indirimlerini istismar ederek vergi ödemelerini yasal yollarla azaltma girişimini ifade ederken, vergi kaçakçılığı, vergi ödemelerinin yasadışı bir şekilde azaltılmasını ifade eder²²². Başka bir ifadeyle mükelleflerin vergi ödemelerini vergi boşluklarından faydalanarak yasal yollarla azaltmasıdır. Vergiden kaçınmanın en önemli ayırt edici özelliği vergi mükellefinin herhangi bir ekonomik sonuca maruz kalmadan vergi yükümlülüğünü azaltmasıdır²²³. Vergi borcu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle oluşmaktadır. Bu anlamda vergi mükellefinin bu olayı gerçekleştirmemesi durumunda mükellefin ödeyeceği bir vergi ortaya çıkmayacaktır²²⁴.

Vergiden kaçınma eyleminin en önemli özelliği yasal olmasıdır. Bu anlamda bireyin faaliyet alanlarını vergi kapsamı dışındaki alanlara yönlendirmesi veya kanundaki bir boşluktan dolayı vergi ödememesi en önemli gelir kaynaklarından biri olan vergi gelirlerinin azalmasına neden olacaktır. Dolayısıyla azalan vergi gelirleri yüksek vergi oranlarıyla veya yeni vergiler ile telafi edilmeye çalışılacaktır. Bu durum ise hiçbir şekilde vergi kapsamının dışına çıkamayan bireyler açısından adaleti zedeleyecek bir durum teşkil etmektedir. Buna ek olarak bireyler yüksek vergi oranları sebebiyle de vergiden kaçınma eğiliminde bulunabilirler. Tersine vergiden kaçınma adına boşlukların kapatılması ise çalışma gücünün azalmasına neden olabilecektir²²⁵. Vergiden kaçınma eyleminin artması durumunda azalan kamu gelirleri ile beraber vergi kayıplarına neden olacaktır. Vergi gelirlerinin azalması

²²¹ Abdulkadir Bilen, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Çabalar”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Cilt: 0, Sayı: 36, 2001, s. 137.

²²² Friedrich Schneider, Erich Kirchler and Boris Maciejovsky, “Social Representations on tax Avoidance, Tax Evasion, and Tax Flight: Do Legal Differences Matter?”, **Department of Economics Johannes Kepler University**, Working Paper No: 0104, 2001, s.3.

²²³ Benedict Charles Prebble, **Should Tax Avoidance be Criminalised? Tax Avoidance and Criminal Law Theory**, (yayınlanmış lisans tezi), <https://www.otago.ac.nz/law/research/journals/otago036330.pdf>, erişim (31.01.2020), s. 8.

²²⁴ Naci B. Muter, 2016, s. 194.

²²⁵ Akdoğan, 2009, s. 170-171.

kamu hizmetlerinin en iyi şekilde sunulamamasına dolayısıyla makroekonomik hedeflere ulaşılamamasına neden olmaktadır²²⁶.

Vergiden kaçınma eylemine global anlamda örnek verilecek olursa BBC’de yer alan bir habere göre Starbucks, İngiltere’de 2012 yılında 400 milyon sterlin satış yapmasına rağmen kurumlar vergisi ödememiştir. Telif hakları sebebiyle Hollanda’daki kardeş işletmelere bir miktar para aktarmıştır. Kahve çekirdeklerini ise İsviçre’den satın almakla beraber diğer yan işletmelerden yüksek faiz oranları ile borç almıştır. Yine aynı şekilde 3.35 milyar sterlin satış yapan Amazon, yalnızca 1,8 milyon sterlin vergi bildirimini yapmıştır. Google ise 2011 yılında İngiltere’de 395 milyon sterlin ciro ile sadece 6 milyon sterlin ödemiştir²²⁷²²⁸. Bu işletmelerin yapmış oldukları bu faaliyetler yasalara uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi sebebiyle vergi kaçakçılığı değil vergiden kaçınma olarak açıklanmaktadır.

H. Mali Anestezi

Mali anestezi, mali yükümlülükleri yerine getirmek zorunda olan mükelleflerin farkına varmadan bu yükümlülükleri yerine getirmesidir. Kısacası devletin vergiyi mükelleflerinden hissettirmeden vergi almasıdır. Bu durumda vergi mükellefi vergi baskısını daha düşük düzeyde hissetmektedir. Mali anestezi genellikle dolaylı vergilerle uygulanmaktadır. Mükellef bir malı satın alırken o malın fiyatının içinde vergisini de ödemektedir. Dolayısıyla mükellef vergiyi fiyatın bir unsuru sanarak hissetmemektedir²²⁹.

Dolaylı vergiler vergi mükelleflerinin vergi yükünü büyük çoğunlukta fark etmemesine neden olmaktadır. Bu sebepten mükellefler dolaysız vergilerde olduğu gibi tepkilerini hemen gösterememektedir. Dolaylı vergiler ile farklı gelir grubunda bulunan bireyler aynı miktardaki harcamaları için aynı oranda vergilendirilmektedir. Düşük ve orta gelirli bireylerin gelirlerinin büyük bir kısmını tüketime harcamaları sebebiyle gelirin marjinal faydası oldukça yüksektir. Bu anlamda gelirine oranla yüksek gelirli bireylerin düşük gelirli bireylerle aynı oranda vergilendirilmesi

²²⁶ Özgür Emre Koç, “Vergilemenin Mükellefler Üzerindeki Psikolojik Etkileri: Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Üzerine Bir Alan Araştırması”, **Business and Economics Research Journal**, Cilt: 10, Sayı: 4, 2019, s. 1020.

²²⁷ Vanessa Barford and Gerry Holt, Google, Amazon, Starbucks: The rise of ‘tax shaming’, <https://www.bbc.com/news/magazine-20560359>, 2013, erişim (02.02.2020).

²²⁸ Duygu Şengül Çelikay, “Muhasebe Perspektifinden Vergiden Kaçınma Kavramı”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 2, 2019, s.354.

²²⁹ Naci B. Muter ve Diğerleri, 2016, s.193.

vergilemede adaletsizliğe neden olmaktadır²³⁰. Genel anlamda dolaysız vergilerin dolaylı vergilere göre daha adil oldukları düşünülmektedir. Bunun sebebi ise dolaysız vergilerde ödeme gücüne ulaşmak için uygulanan artan oranlılık, en az geçim indirimi ve ayırma ilkesi gibi uygulamaların dolaylı vergilerde uygulanamamasıdır.

I. Vergi Ahlakı

Devlet sosyal ve ekonomik anlamda harcamalarını finanse etmek ve gelecek hedeflerini gerçekleştirmek adına vergilere ihtiyaç duyarken vergi yükümlüleri kamu hizmetlerinden en fazla faydayı sağlayıp gelirlerindeki azalmanın en asgari düzeyde olması yönünde eğilim gösterir. Dolayısıyla vergileri gelirleri açısından bir yük olarak hisseden vergi mükellefler vergilerden kurtulma eğilimi doğrultusunda farklı davranış şekilleri gösterecektir. Bu anlamda vergi yükümlülerinin vergiyi tam zamanında ödemesi vergi uyumu olarak tanımlanmaktadır. Ancak vergiye gönüllü uyum her vergi mükellefi için aynı şekilde olmamaktadır. Bu sebepten vergi denetimi ve vergi cezalarına başvurulmaktadır²³¹. Vergi ödemek için içsel bir motivasyon olarak açıklanan vergi ahlakı esasında vergiye uyumu açıklamaktadır²³².

Vergi ahlakı, vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı ve vergi cezalarına karşı sergilemiş oldukları davranışlar olarak tanımlanmaktadır. Genel ahlak kavramından farklı olarak vergi ahlakı vergi kaçırma gibi yasadışı davranışlar bir tür kabiliyet olarak görülmektedir. Buna neden olan düşüncelerden biri mükelleflerin vergiyi zorunlu bir ödeme olarak görmesi, kamu harcamaları için tahsil edilen vergilerin verimliliği konusundaki şüphedir. Buna ek olarak vergi ahlakını belirleyen bir diğer unsur ise vergi adaletidir. Mükellefler açısından vergilemede adalete olan inancın azaldığı takdirde vergiye uyum da azalmaktadır²³³. Vergi ahlakının bir toplumda yerleşmesi esasında toplumun eğitim düzeyi ve gelişmişlik düzeyini ilgilendiren bir husustur. Bu kapsamda devletin bu anlamdaki faaliyetleri vergi kaçakçılığına karşı almış olduğu tedbirler ve denetimin etkinliği de oldukça önemlidir. Dolayısıyla vergi

²³⁰Hakkı M. Ay, Mali Anestezi Kavramı ve Türkiye, **Vergi Dünyası**, 2008, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4712>, erişim 04.02.2020.

²³¹ Binhan Elif Yılmaz, **Maliye**, 3. Baskı, Der Yayınları, İstanbul, 2018, s.?

²³² Benno Torgler, **Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis**, Edward Elgar Publishing, 2007, s.4.

²³³ Naci Birol Muter, **Vergi Teorisi**, 2. Baskı, Emek Matbaacılık, Manisa, s.120.

ahlakının oluşması hem vergi mükellefleri hem kamu kurumları açısından değerlendirilmelidir²³⁴.

İ. Yapısal Faktörler

Vergilemede adaleti etkileyen çok çeşitli unsurlar vardır. Bu unsurlardan biride yapısal faktörlerdir. Bir ülkenin siyasi, ekonomik, mali, sosyal yapısı, sosyal adaleti etkileyebileceği gibi vergilemede adaleti de etkilemektedir.

Kamu tercihi teorisyenlerinden Antony Downs, siyasal yapıların kamu yararı doğrultusunda hareket ettikleri düşüncesine karşı çıkmıştır. Bu anlamda siyasal yapıların büyük çoğunlukla bireysel çıkarları doğrultusunda hareket ettiğini savunmuştur²³⁵. Siyasi yapılar, oylarını, bürokratlar bütçelerini, makam ve imkanları arttırmak ile geliştirmek amacı gütmektedirler. Bu anlamda siyasal yapıların genellikle kendi amaçları ve çıkarları doğrultusunda hareket ettikleri düşünülmektedir²³⁶.

Vergilerin kanunlar doğrultusunda mükelleflerinden alınması kanun koyucuların yani siyasilerin vergileme sürecine olan etkisinin ilk aşamasıdır. Buna ek olarak siyasi yapıların oy kaygıları sebebi ile her zaman ekonomik koşullara uygun bir kamu ekonomisinin varlığı söz konusu olmamaktadır. Seçim dönemlerinde vergi oranlarının azalması veya seçim dönemlerinden sonra vergi oranlarının artması siyasilerin büyük çoğunlukta oy kaygılarından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla oy çoğunluğunu almak ya da siyasi yapının faydasını maksimize etmek adına vergi yükünün dağılımını olumsuz etkileyecek kararlar vergi adaletini olumsuz etkilemektedir.

Gelişmekte olan ülkeler kamu harcamalarını ve büyümelerini finanse edebilmek adına güvenilir ve istikrarlı vergi yapısına ihtiyaç duymaktadır. Bu anlamda gelişmiş ülkelere göre vergi yapısının daha istikrarlı ve güvenli olduğu düşünülmektedir. Genellikle ekonomik büyümenin gerçekleştiği dönemlerde vergi gelirleri artarken ekonomik daralma dönemlerinde ise

²³⁴ Erdoğan Teyyare, Ensar Kumbaşı, "Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakının Gelişmesinde Maliye Bölümü Eğitiminin Rolü", **Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 4, 2016, s.5.

²³⁵ Emre Akcagündüz, "Kamu Tercihi Teorisi ve Türkiye Üzerine Olan Etkisi Üzerine Bir İnceleme", **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 2, 2010, s.30-31.

²³⁶ Rüveyda Kızılboğa, "Kamu Tercihi ve Anayasal İktisat Teorilerinin Değerlendirilmesi", **Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 1, 2012, s.106.

vergi geliri azalmaktadır²³⁷. Ekonomik genişlemenin yaşandığı enflasyonist dönemlerde genel anlamda daraltıcı maliye politikaları uygulanmaktadır. Bu dönemlerde vergi oranları arttırılarak mükelleflerin talepleri azaltılmaya çalışılmaktadır. Ekonomik durgunluk dönemlerinde ise vergi oranları azaltılarak mükelleflerin talepleri azaltılmaya çalışılmaktadır. Bu anlamda ekonomik koşullar sebebiyle artan vergi oranları vergi mükelleflerini olumsuz etkileyerek kayıp ve kaçağa yönlendirmektedir.

Vergilemede adalet ilkesi gereği mükellefler ödeme gücü doğrultusundan vergilendirilmelidir. Bu anlamda enflasyon dönemlerinde mükelleflerin ödeme gücü büyük çoğunlukla artmaktadır. Ancak bu artış her vergi mükellefi için aynı değildir. Dolayısıyla enflasyon döneminde mükelleflerin harcamaları üzerinden alınan vergilerin oranlarının artması vergilemede adaleti olumsuz etkilemektedir. Enflasyon dönemlerinde büyük çoğunlukla milli gelirin bireylere dağılımı zenginler lehine olmaktadır. Bu sebepten enflasyon dönemlerinde artan vergiler dolaylı vergiler üzerine yoğunlaştığı takdirde gelir dağılımı tekrar zenginler lehine değişecektir²³⁸. Dolaylı vergiler vergi mükelleflerinin kişisel durumunu dikkate almadan mükelleflerinden tahsil edilmektedir. Dolaylı vergilerde gelir ve servet elde edildiği an değil harcandıkları anda alınan mal ve hizmet için ödenen bedele gizlenmiş bir şekilde tahsil edilir.²³⁹

Deflasyon dönemlerinde vergi indirimleriyle toplam talep arttırılmak amaçlanır. Aynı zamanda deflasyon dönemlerinde uygulanan genişleyici maliye politikası sonucunda tam istihdam, milli gelir denge düzeyine ulaştıktan sonra enflasyonist açık gerçekleşebilmektedir²⁴⁰. Ülkenin ekonomik yapısı gelişmişlik düzeyi vergilemede adaleti etkileyen önemli bir unsurdur. Bu anlamda gelişmiş ülkelerde vergi adaletini ulaşmak gelişmekte olan ülkelere göre daha kolay olabilmektedir. Gelişmekte olan ülkeler yatırımlarını ve üretimini arttırmak adına belirli bir kesimine vergi ayrıcalıkları tanıyarak, vergilemede muafiyet ve

²³⁷ Mehmet Sena Ekici, “Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik ve Sosyal Faktörler”, **Ekonomik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 30, 2009, s. 219.

²³⁸ İsmail Türk, **Maliye Politikası, Amaçlar-Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri**, 24. Baskı, Turhan Kitapevi, 2011, s.125.

²³⁹ Adil Akıncı, Özer Özçelik, “Türkiye’de Dolaylı Vergilerin Enflasyon Üzerindeki Etkisi”, **Maliye ve Finans Yazıları**, Cilt: 0, Sayı: 110, 2018, s.11.

²⁴⁰ Mehmet Durkaya, Servet Ceylan, “Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 150, Ocak-Haziran 2006, s.82.

istisnalardan faydalanabilmektedirler. Dolayısıyla gelişmekte olan ülkelerde ihtiyaç duyulan vergi gelirleri büyük çoğunlukla dolaylı vergilerle karşılanmaktadır.

Bir ülkede yapılan kamu harcamalarının rasyonelliği, devletin ekonomiye müdahalesi, kamu kesiminin büyüklüğü vergilemede adaleti etkileyen yapısal faktörlerdir²⁴¹. Bu anlamda kamu gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturan vergi gelirleri rasyonel olmayan kamu harcamalarını karşılamayabilmektedir. Vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılayamamasından dolayı vergi oranları arttırılabilmekte aynı zamanda vergilerin daha hızlı tahsil edilmesi için vergiler dolaysız vergilerden dolaylı vergilere aktarılmaktadır. Aynı şekilde devletin ekonomiye müdahalesi vergiler aracılığıyla gerçekleşebilmektedir. Dolayısıyla ülkenin mali yapısı vergilemede adaleti etkileyen bir unsurdur.

Toplumun kültürel düzeyini, eğitim seviyesi ve sosyal yaşantısını iyileştirmek amacıyla yapılan ücretsiz eğitim, kimsesizlere düşkünlere ve yaşlılara yapılan yardım gibi amaçlar doğrultusunda yapılan kamu harcamaları bütçe giderlerinin artmasına neden olmaktadır. Aynı zamanda nüfus artışı ve nüfusun şehirlerde yoğunlaşması, sanayileşmenin artması, ulaşım gereksiniminin artması gibi birçok faktör vergiyi etkilemektedir²⁴². Vergilerin bir ülkenin sosyal yapısını etkilediği gibi ülkenin sosyal yapısı da vergilemede adaleti etkileyen yapısal unsurlardan biridir. Bu anlamda bireylerin kültür düzeyi, eğitim seviyesi, vergi bilinci, gibi birçok unsur vergilemeyi etkilemektedir.

J. Verginin Tarh Yöntemleri

Vergi ödemekle yükümlü olan vergi mükelleflerinin ödemesi gereken vergi borcunun doğru tespit edilmesi vergilemede adalet açısından oldukça önemlidir. Vergi borcunun tespitinde yapılabilecek hatalar vergilemede adaleti olumsuz etkilemektedir²⁴³. *“Vergi tarhı, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi sonucunda vergi konusu üzerinden kanunda belirtilen matraha, kanunda belirtilen vergi tarifesinin uygulanması doğrultusunda, yetkili makamlar tarafından hesaplanarak*

²⁴¹ Gürdal, 1994, s.43.

²⁴² Akdoğan,2009, s.80.

²⁴³ Gürdal, 1994,s.36.

idari işlemleri ile tespit edilmesidir."²⁴⁴. Bu anlamda vergilemede çok çeşitli tarh yöntemleri vardır.

1. Karine Yöntemi

Bilinen bir olgudan bilinmeyen bir olgunun tespit edilmesi karine usulü olarak tanımlanmaktadır. Karine usulü, bilinen olgular ile bilinmeyen olgular arasında bir ilişki olduğunu kabul ederek bilinmeyi tespit etmeye çalışılmaktadır. Esasında karine usulü vergileme uygulamasıyla benzerlik göstermektedir. Bu anlamda vergileme sürecinde ödeme gücünün tam anlamıyla bilinmemesine rağmen servet ve gelir ödeme gücünün bir ölçütü olarak ele alınmaktadır²⁴⁵. Vergi mükelleflerinin gelirinin ve servetinin karine olarak ele alınması ve bu vergi matrahı üzerinden verginin hesaplanması vergilemede karine usulü olarak tanımlanmaktadır²⁴⁶.

Karine usulü vergi konusunun kolay saptanması, matrahın kolay belirlenmesi ve verginin kolay hesaplanması gibi birçok avantaja sahiptir. Ancak karine usulü vergilemede ödeme gücüne yaklaşmak oldukça zordur. Bu anlamda vergi matrahı ile ödeme gücünün birbiriyle orantılı olmaması vergilemede adaleti olumsuz etkilemektedir. Karine usulü doğrultusunda işçi sayısının fazlalığı, iş yerinin büyüklüğü, kapı ve pencere sayısı gibi faktörler ödeme gücünün belirleyicisi olmaktadır. Ancak bu durum vergi mükelleflerinin ödeme gücünü saptamak adına yetersiz olmaktadır²⁴⁷.

2. Götürü Usulü

Götürü kavramı, para karşılığında satılan ya da alınan şeylerin toptan fiyatlandırılması olarak tanımlanmaktadır²⁴⁸. Dolayısıyla para karşılığında satın alınan ya da yapılan işlerin incelenmeden, ölçülmeden bir bütün halinde fiyatlandırılmasıdır²⁴⁹. Götürü usulü vergilemede vergi matrahı her mükellef için tek

²⁴⁴ Burhan Hanbay, **Tarh İşlemlerinde İspat ve Delil**, (Yüksek Lisans tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2004,s.7.

²⁴⁵ Akdoğan, 2009, s. 144.

²⁴⁶ Burçin Öz, "Vergi Tekniği: Avantaj ve Dezavantajlarıyla Vergi Tarife Çeşitleri", **IKSAD 4. International Congress of Social Sciences**, 2019, s.90, ss.78-95.

²⁴⁷ Akdoğan, 2009, s. 144-145.

²⁴⁸ Türk Dil Kurumu Sözlükleri, <https://sozluk.gov.tr/>, erişim, (22.02.2020).

²⁴⁹ Hatice Erdoğan, **Ticari Kazançta Götürü Usulde Vergileme Yöntemleri ve Türkiye Uygulaması**, (Yüksek Lisans Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 1994, s.5.

tek değil toplu olarak dereceler itibariyle belirlenmektedir²⁵⁰. Bu vergi usulünde vergi mükellefleri ödedikleri vergiden dolayı daha az psikolojik baskı hissetmektedir. Bununla beraber bu usulün uygulanmasının kolay olması götürü usulünün avantajları arasındadır. Ancak vergi adaletini olumsuz etkilemesi, vergi denetiminin etkinliğini azaltması ve vergi erozyonuna neden olması götürü usulü vergilemenin dezavantajlarıdır²⁵¹. Götürü usulü vergileme vergi matrahının mükellefler açısından toplu olarak belirlenmesi mükelleflerin ödeme gücünün tespit edilmesini güçleştirmektedir.

Götürü usulü vergilemede matrahın toplu olarak belirlenmesinden kaynaklı vergi mükelleflerinin subjektif unsurları dikkate alınamamaktadır. Dolayısıyla esasında daha fazla vergi ödemesi gerek vergi mükellefi ile daha az vergi ödemesi gereken vergi mükellefleri aynı oranda vergilendirilmesine neden olmaktadır. Bu durum ise vergilemede adaleti olumsuz etkilemektedir.

3. İdarece Takdir Usulü

İdarece takdir, vergi idaresinin takdir yetkisinin üst hukuk kuralları ile sınırlanmadığı dolayısıyla kamu yararını gerçekleştirmek adına nasıl harekete geçeceğini ve kendisine tanınan yetkiyi kullanıp kullanmama konusunda serbest hareket etme ve karar verme yetkisidir²⁵². Kısacası idarece takdir yetkisi amaçlara uygun sonuçlara ulaşmak için kanunlar tarafından idareye verilen seçim yetkisidir²⁵³. İdarece takdir usulünde vergi matrahı, dış göstergeler ile değil idarenin takdir yetkisini kullanarak belirlenmektedir²⁵⁴. Kanunla tespit edilen sebep unsuru mevcut olsa bile, bir kararı alıp almama, karar alacaksa hangi kararı alacağı konusunda bir seçim yapma imkanına sahiptir. Takdir yetkisi idari işlemin yerindeliği sorunu ile ilgilidir. Dolayısıyla idarenin takdir yetkisi, yargısal denetime tabi değildir²⁵⁵. Bu

²⁵⁰ Naci B. Muter ve Diğerleri, 2016, s.157.

²⁵¹ Kadir Işık ve Diğerleri, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitapevi Yayınları, Bursa, 2005, s.118.

²⁵² Ümit Süleyman Üstün, "Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 1, 2006, s. 223.

²⁵³ Roman Loeser, System des Verwaltungsrecht. Speyer, Nomos: 1994, s. 494'den aktaran Dilşat Yılmaz, "Alman İdare Hukuku'nda İdarenin Takdir Yetkisi ve Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 69, Sayı: 1-2, 2011, s. 1020.

²⁵⁴ Kadir Işık ve Diğerleri, 2005, s.119.

²⁵⁵ Kemal Gözler, **İdare Hukuku Dersleri**, 7. Baskı, Ekin Kitapevi Yayınları, Bursa, 2008, s.343.

anlamda kamu yararı dışında siyasi, bireysel çıkarlar veya üçüncü kişileri korumak amacıyla bu yetkinin kullanılması yetki sapmasına neden olabilmektedir²⁵⁶.

İdarece takdir usulü vergi yönetimine vergi matrahının belirlenmesi açısından geniş yetkiler vermektedir. Dolayısıyla bu durum ödeme gücünün vergi yönetimi tarafından belirlenmesine neden olmaktadır. Bu yetkiyi kullanan vergi yönetiminin esasında her çeşit bireysel ve mesleki yeterliliğe sahip olması gerekmektedir²⁵⁷. Aksi durumda idarece takdir yetkisi vergilemede adaleti olumsuz etkileyebilmektedir.

4. Beyanname Usulü

Beyan usulü vergilemede vergi mükellefi veya vergi sorumlusu vergi matrahını yasal mevzuat doğrultusunda hesaplayarak vergi idaresine bildirmektedir²⁵⁸. Beyanname usulü tarh edilen vergi, esasında vergi mükellefinin kendi iradi beyanını yansıtmaktadır²⁵⁹. Bu anlamda beyanname usulü tarh yönteminde mükellef kendi ödeme gücü doğrultusunda vergi matrahını hesaplamaktadır. Beyana dayanan tarh birçok vergi türü için kullanılmaktadır. Bu anlamda gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi gibi birçok vergide beyanname usulü tarh kullanılmaktadır. Stopaj yoluyla tahsil edilen vergilerin tarhı ise stopajı yapan vergi sorumlusunun beyanı üzerine gerçekleşmektedir. Beyanname usulü tarh yönteminde vergi mükellefi veya vergi sorumlusu vergi beyanını bizzat vergi idaresine veya elektronik ortamda verebilmektedir²⁶⁰.

Vergi mükelleflerinin vergi yükünü azaltmak amacıyla gelirini beyan etmemesi, satışlarını veya servetini düşük beyan etmesi veya indirilebilir gelirini fazla rapor etmesi gibi yollara başvurarak vergi kaçakçılığına başvurabilmektedir²⁶¹. Diğer yonden, beyanname usulü vergilemede vergi mükellefinin kendi subjektif durumunu daha iyi bilmesinden kaynaklı ödeme gücüne daha fazla yaklaşma olasılığı vardır. Vergileme sisteminde ödeme gücüne yaklaşılması vergilemede

²⁵⁶ Onur Özcan, “Vergileme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelemesi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 75, Sayı: 1, 2017, s. 175.

²⁵⁷ Akdoğan, 2009, s.147-148.

²⁵⁸ Naci B. Muter ve Diğerleri, 2016, s.156.

²⁵⁹Şevil Şin, “Vergi Hukukunda Beyanname Verme Ödevi ve İhtirazi Kayıtlı Beyan Usulü”, **İzmir YMMO Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, 2019, s.70.

²⁶⁰ Bilici, 2008, s.63.

²⁶¹ Vito Tanzi and Parthasarathi Shome, “A Primer on Tax Evasion”, **IMF Staff Papers-International Monetary Fund**, Cilt: 40, Sayı: 4, 1993, s. 809.

adaleti olumlu etkileyecek bir durumdur. Ancak beyanname usulü gereği mükellefin veya sorumlusunun vergi matrahın hesaplanmasında önemli bir rol oynaması vergide kayıp ve kaçağa da zemin hazırlamaktadır. Dolayısıyla vergi yükünü hafifletmek isteyen vergi mükellefleri için beyanname usulü ile tarh olan vergiler gerçeği her zaman yansıtmayabilmektedir.

K. Vergilemede Uygulanan Tarifeler

Vergi unsurlarından biri olan vergi tarifeleri vergileme süreci içinde oldukça önemli bir yere sahiptir. Vergi tarifesi vergi matrahı ve vergi oranları doğrultusunda mükellefin ödemesi gereken vergi borcunun hesaplanması amacıyla kullanılan ölçülerdir. Genel anlamda vergi tarifeleri artan oranlı, düz oranlı, tersine artan oranlı ve azalan oranlı vergi tarifeleri olmak üzere dört bölümde incelenmektedir. Vergi tarifeleri karşılaştırıldığında vergi adaleti açısından aynı etkiye sahip değillerdir²⁶². Artan oranlı vergi tarifelerinde vergi matrahının artması doğrultusunda vergi oranı da artmaktadır. Düz oranlı vergi tarifesinde ise matrah ne olursa olsun vergi oranı sabittir. Ters oranlı vergi tarifesinde ise artan oranlı vergi tarifesinin tam zıttı olarak matrah arttıkça vergi oranı azalmaktadır²⁶³.

Artan oranlı vergi tarifesinde vergi matrahı ile vergi oranı arasında doğrusal bir ilişki vardır. Dolayısıyla vergi matrahı arttıkça vergi oranı da artmaktadır. Bu anlamda artan oranlı vergi tarifesi vergilemede yatay ve dikey adaletin sağlanması açısından vergilemede adalet ilkesine daha uygun bir vergi tarifesidir²⁶⁴. Genel anlamda gelir dağılımında adaletin sağlanması açısından gelirin artan oranlı vergiler aracılığıyla yüksek gelirli bireylerden düşük gelirli bireylere doğru gelir dağılımının yeniden dağılması gerektiği düşünülmektedir. Artan oranlı vergilerde vergi yükü düşük gelirli bireylerden yüksek gelirli bireylere aktarılmaktadır. Düz oranlı vergilerde ise vergi yükü düşük gelirli bireylerden yüksek gelirli bireylere doğru kaymaktadır²⁶⁵.

²⁶² Burçin Öz, 2019, s.78.

²⁶³ Canan Sancar, Mehmet Şentürk, “Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Vergi Ödeme Gücünün Kavranması Bakımından Değerlendirilmesi”, **Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi**, Sayı: 28, Ocak-Şubat, 2012, s.6.

²⁶⁴ Gülay Akgül Yılmaz, “Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 1, Yıl 2006, s.242.

²⁶⁵ Nagihan Birinci, Haydar Akyazı, “Düz ve Artan Kişisel Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt 13, Sayı 1, Yıl 2013, s.56.

Hall-Rabushka düz oranlı vergileri iki aşamada açıklamıştır. Bu anlamda ilk aşamada belirli bir gelir düzeyindeki mükelleflerden aynı oranda vergi alınmasını öngörmektedir. Bu anlamda belirli bir sınırın altındaki bireylerden muafiyetler doğrultusunda vergi alınmazken bu sınırın üzerinde gelir elde eden bireylerin aynı oranda vergilendirilmesini savunmaktadır. Dolayısıyla ücret vergileri ile bir anlamda artan oranlılığın sağlanması amaçlanmaktadır. Marjinal vergi oranı artmazken ortalama vergi oranı artmaktadır. İkinci aşamada ise emek geliri ve yatımlardan elde edilen gelir dışındaki gelirleri vergilendirmeyi amaçlayan işletme vergisidir. Bu anlamda işletme vergilerinde ise yatırım için yapılan giderler, emeklilik sistemine yapılan ödemeler, ücret ödemeleri gibi giderler düşülerek gelirin geri kalan kısmı için tek bir vergi oranı uygulanmaktadır²⁶⁶.

Tersine artan vergi tarifesine göre vergi mükellefinin geliri arttıkça vergi oranı azalmaktadır. Tersine artan vergi tarifesi artan oranlı vergi tarifesinden farklı olarak vergi matrahı yerine mükellefin geliri üzerinden hesaplanmaktadır. Bu anlamda tersine artan vergi tarifesi ödeme gücü ile ters orantılıdır²⁶⁷. Vergilemede adaletin sağlanması adına önemli bir ilke olan ödeme gücü ilkesi ile ters oranlı vergi tarifesinin ters olması vergilemede adaleti olumsuz yönde etkilemektedir.

Azalan oranlı vergi tarifesi, vergi matrahının büyümesi ile beraber marjinal vergi dilimlerine giderek azalan oranları öngören bir vergi tarifesidir²⁶⁸. Artan ve azalan oranlı vergi tarifelerinde yükseklik ve uzunluk farkı vergi politikası ve vergi mükellefinin davranışı açısından da oldukça önemlidir. Bu anlamda en yükseklik farkı tarifedeki en yüksek vergi oranı ile en düşük vergi oranı arasındaki farkı gösterirken, uzunluk farkı ise en yüksek vergi matrah ile en düşük vergi matrahı arasındaki farktır. Yükseklik farkının fazla olması vergisinin sert olduğunu gösterirken uzunluk farkının fazla olması verginin yumuşak olduğunu göstermektedir²⁶⁹.

Vergi gelirinin artış göstermesi ile aynı zamanda vergi matrahı da artmaktadır. Ancak vergi gelirinin artışı vergi matrahının artışına oranla daha düşük bir seyir izlemektedir. Azalan vergi tarifesinde marjinal vergi oranı, alt gelir dilimi

²⁶⁶ İstiklal Yaşar Vural, “Uygulamada Düz Oranlı Gelir Vergilerinin Ekonomik Etkileri”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 158, Ocak-Haziran 2010, s.183.

²⁶⁷ Burçin Öz, 2019, s.83

²⁶⁸ Mecit Eş, **Kamu Maliyesi**, Kütahya, 2020, s.180

²⁶⁹ Hakan Ay, **Kamu Maliyesi**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2013, s.183.

dışındaki vergi dilimindeki mükellefler için ortalama vergi oranının altındadır. Azalan vergi tarifesine göre gelirin artması sonucunda daha az vergi geliri elde edilmektedir. Bu vergi tarifesi esasında daha fazla çalışan, üreten kişiler için ödül olarak değerlendirilmektedir. Ancak azalan oranlı vergi tarifesi gelirin artması sonucunda vergi oranının azalması sebebiyle ödeme gücü ilkesine uygun bir tarife değildir.²⁷⁰.

IV. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNİN VERGİLEMEDE ADALET AÇISINDAN İNCELENMESİ

Vergi adaletini açıklayan ve vergi adaletine ulaşılacak amacıyla kullanılan yöntemler ve vergi adaletini etkileyen çeşitli unsurlar çalışmanın bir önceki kısmında açıklanmıştır. Bu kısımda ise Türk vergi sisteminde ücret gelirlerinin vergilendirilmesi vergi adaleti açısından incelenecektir.

A. TVS' de Gelir Unsuru Olarak Ücret

1982 Anayasası'nın 55. maddesinde ücretle ilgili bir tanımlama yapılmıştır. Bu anlamda 55. maddede ki hüküm şu şekildedir;

“Madde 55 – Ücret emeğin karşılığıdır. Devlet, çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alır. Asgarî ücretin tespitinde çalışanların geçim şartları ile ülkenin ekonomik durumu da göz önünde bulundurulur.”²⁷¹

Ücretin emeğin karşılığı olduğunu belirten bu maddede devletin ücretli çalışanlar için adaleti sağlaması ve gerekli yardımları yapması gerektiği belirtilerek adalet kavramına vurgu yapılmıştır. Asgari ücret, bireylerin ve ailelerinin yaşamlarını devam ettirebilmeleri amacıyla yapmış olduğu işlerden alabilecekleri minimum ücret düzeyidir. Ayrıca asgari ücretin tespitinde bireylerin geçim koşullarının dikkate alınması asgari ücret düşüncesini destekleyen bir ifadedir. Anayasanın 49. maddesinde ücret karşılığında çalışan bireylerin çalışma hakkına değinilmiştir.

²⁷⁰ David N. Hyman, **Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy**, Second Edition, Chicago: The Dryden Press, 1987, s.318'den aktaran Nagihan Birinci, **Teori ve Uygulama Bazında Düz ve Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Karşılaştırmalı Analizi**, (Doktora Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, 2015, s.51.

²⁷¹ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>, erişim, 02.03.2020.s.18

“Madde 49 – Çalışma, herkesin hakkı ve ödevidir. Devlet, çalışanların hayat seviyesini yükseltmek, çalışma hayatını geliştirmek için çalışanları ve işsizleri korumak, çalışmayı desteklemek, işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam yaratmak ve çalışma barışını sağlamak için gerekli tedbirleri alır.”²⁷²

Anayasanın 49. maddesinde devletin bireylere uygun çalışma ortamının sağlanması ve geliştirilmesinden bahsederken 55. madde ücretin emeğin karşılığı olarak açıklamıştır. Gelir Vergisi Kanunu ücreti hizmet karşılığında verilen para ve aylıklar şeklinde ifade edilmiştir. Bu anlamda kanunun 61. maddesinde ücret elde eden bireyin belirli bir işverene bağlı olması koşul olarak belirtilmiştir. Gelir vergisinin bu maddesinde ücretin tanımı ile beraber emeğin karşılığı olmamasına rağmen ücret sayılan ödemelerde istisna kapsamında belirtilmiştir²⁷³. Anayasanın 10. maddesinde ise eşitlik olgusuna vurgu yapılmıştır.

“Madde 10- Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz. Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.”

Anayasanın 10. maddesinde eşitlik ilkesine vurgu yapılarak dul, yetim, yaşlı, çocuk gibi muhtaç bireyler için alınan tedbirlerin eşitlik ilkesine aykırı olmadığı belirtilmiştir. Gelir vergisinde istisna kapsamına alınarak ücret sayılan bu ödemeler bu anlamda eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmemektedir.

B. TVS’ de Ücretin Vergi Adaleti Yaklaşımları İle İlişkisi

Vergi adaletinin gerçekleştirilmesine ilişkin iki önemli yaklaşım vardır. Bunlardan biri faydalanma yaklaşımı diğeri ise ödeme gücü yaklaşımıdır. Bu

²⁷² Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, madde 49.

²⁷³ Gelir Vergisi Kanunu, madde 61.

anlamda çalışmanın bu kısmında TVS' de ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde bu yaklaşımların ne ölçüde ve nasıl uygulandığı incelenecektir.

1. Faydalanma Yaklaşımı

Faydalanma yaklaşımına göre bireyler kamu mal ve hizmetlerinden faydalanma ölçüsüne göre vergilendirilmelidir. Bu anlamda faydalanma yaklaşımının tüm kamusal faaliyetler için uygulanması güç bir yaklaşımdır. TVS' de ise bu yaklaşıma örnek gösterilecek faaliyetler kısıtlıdır. Buna karşılık çalışanların sosyal güvenlik hizmetlerinin finansmanı için yapmış oldukları katkılar faydalanma ilkesine örnek olarak gösterilebilmektedir²⁷⁴.

2. Ödeme Gücü Yaklaşımı

Ödeme gücü ilkesi bireylerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmesini öngörmektedir. Vergi adaletinin sağlanmasında önemli bir ilke olan ödeme gücü ilkesine anayasanın 73. maddesinde yer verilmiştir:

“Madde 73- Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.”²⁷⁵

Anayasanın 73. maddesinde belirtildiği üzere bireylerde mali güçlerine göre vergi alınması vergi adaletini sağlamak amacıyla uygulanan önemli ilkelerden biri olan mali güç ilkesine vurgu yapmaktadır. Verginin adaletli ve dengeli dağılımını maliye politikasının sosyal amacı olarak nitelendiren anayasanın bu maddesi aynı zamanda verginin kanuniliği ilkesine de vurgu yapmaktadır. Ödeme gücüne ulaşmak için asgari geçim indirimi artan oranlılık gibi uygulamalar kullanılmaktadır. Bu

²⁷⁴ Ahmet Burçin Yereli, Ahmet Yılmaz Ata, “Vergi Adaletine Ulaşma Yönetmeleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı 161, Temmuz –Aralık 2011, s. 27.

²⁷⁵ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Madde 73.

kapsamda değerlendirmek ödeme gücü ilkesinin mevzuat açısından tam anlamıyla uygulandığını tespit etmek adına oldukça önemlidir.

a. En Az Geçim İndirimi (Asgari Geçim İndirimi)

Ödeme gücüne ulaşmak amacıyla kullanılan uygulamalardan biri olan asgari geçim indirimi bireylerin ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde subjektif unsurlar doğrultusunda vergilendirilmesini sağlayarak vergi adaletini olumlu etkilemektedir. Asgari geçim indirimi gelir vergisi kanununun 32. maddesinde belirtilmiştir.

“ Madde 32 – Ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde asgarî geçim indirimi uygulanır. Asgarî geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50’si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10’u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5, üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için % 5’idir. Gelirin kısmî döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır..”

Asgari geçim indirimi ödeme gücüne ulaşmak adına başvuru önemli bir uygulamadır. Bu anlamda hayatını sürdürmeye yetecek kadar bir gelire sahip olmayan bireylerin vergi ödemek için ödeme gücünün yeterli olduğu söylenemez. Asgari geçim indirimiyle devlete ödeyecekleri verginin azalmasından dolayı bireylerin gelirleri artmaktadır. Dolayısıyla temel gereksinimlerine daha fazla bütçe ayırabileceklerdir. Bu durum ise bireylerin daha verimli çalışmalarına neden olabilecektir. Bununla beraber herhangi bir ayrıma tutulmadan vergilendirilen dolaylı vergilerin neden olduğu tersine artan oranlılığı hafifletmektedir²⁷⁶.

b. Ayırma İlkesi

Gelir Vergi Kanun’da ayırma ilkesinin üç şekilde kullanıldığı gözlemlenmektedir. En az geçim indirimi, ücretlerin safi tutar üzerinden alınması ve ücretlerin vergilendirilmesinde farklı vergi tarifesinin uygulanmasıdır²⁷⁷. Gelir Vergisi Kanunu’nun 103. maddesinde gelir vergisi tarifeleri aşağıda ki gibidir:

²⁷⁶ Metin Erdem ve Diğerleri, 1996, s. 117.

²⁷⁷ Fatih Saraçoğlu, 2016, s. 49.

Tablo 1: Türkiye’de Gelir Vergisi Vergi Dilimleri ve Oranları 2020

| Gelir Dilimleri | Vergi Oranları |
|---|----------------|
| 22.000 TL'ye kadar | 15% |
| 49.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.300 TL, fazlası | 20% |
| 120.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL (ücret gelirlerinde 180.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL), fazlası | 27% |
| 600.000 TL'nin 120.000 TL'si için 27.870 TL (ücret gelirlerinde 600.000 TL'nin 180.000 TL'si için 44.070 TL), fazlası | 35% |
| 600.000 TL'den fazlasının 600.000 TL'si için 195.870 TL, fazlası (ücret gelirlerinde 600.000 TL'den fazlasının 600.000 TL'si için 191.070 TL), fazlası | 40% |

Kaynak: Gelir Vergisi Kanunu, madde 103.

Gelir Vergisi Kanunu’nda da belirtildiği üzere %27 oranındaki tarifelerde ücret gelirleri için farklı vergi dilimleri belirtilmiştir. Bu anlamda Gelir Vergisi’nin 32. maddesinde en az geçim indirimine madde 63’de ise safi tutarın tanımı yapılmıştır. Bu doğrultuda safi tutara ulaşmak adına aynı madde de yapılacak indirimler sıralanmıştır²⁷⁸. Buna ek olarak ücretli çalışanlar için madde 31’de engellilik indirimine yer verilmiştir. Bu indirimler esasında ödeme gücüne ulaşmak adına vergi adaletini olumlu yönde etkileyecek uygulamalardır.

c. Artan Oranlılık

Türk Vergi sisteminde artan oranlı vergi uygulaması kullanılmaktadır. Bu vergileme usulünde geliri fazla olan mükellefler geliri az olan mükelleflere göre daha yüksek vergi oranları ile vergilendirilerek vergilemede adalet sağlanmak amaçlanmaktadır. Dolayısıyla ücret geliri ile orantılı şekilde artan oranlı vergi tarifeleri kullanılmaktadır²⁷⁹. Gelir Vergisi Kanunu’nun 103. maddesinde şekil 1’de de belirtildiği gibi artan oranlı vergi tarifeleri kullanılmaktadır. Ancak artan oranlılığın vergi adaleti açısından efektif olup olmadığı vergi sistemlerindeki farklı artan oranlılık endeksleri ile karşılaştırılması doğrultusunda tespit edilebilecektir²⁸⁰.

d. Ücretlerin Vergilendirilmesinde Muafiyet ve İstisnalar

Vergi istisnası, kanunlar gereği vergiye tabi olması gereken vergi konusunun belirli bir kısmı veya tamamının istisna kapsamında vergilendirilmemesidir. Vergi

²⁷⁸ Bkz. Gelir Vergisi madde 63.

²⁷⁹ Engin Öner, **Kamu Maliyesi**, Nobel Akademik Yayınları, 1. Baskı, 2015, s. 126.

²⁸⁰ Gülnihal Can Avşar, 2018,s.101.

muafiyeti ise kanunlar gereği vergiye tabi olması gereken kişilerin yine kanunlar doğrultusunda mükellefiyet dışında bırakılmasıdır²⁸¹. Vergileme sürecinde istisna ve muafiyetler vergi adaletinin sağlanması adına kullanılan uygulamalardandır. Ancak istisna ve muafiyetlere gereğinden fazla başvurulması ve amaçları dışında kullanılması bu kapsamda vergi adaletini olumsuz etkileyebilmektedir.

Muafiyetler, istisnalar ve indirimler Türk Vergi Sistemi'nde çeşitli amaçlar doğrultusunda uygulanmaktadır. Bu amaçların başlıca bazı grup vergi mükelleflerinin yükünü azaltmak, mükellefleri farklı faaliyet alanlarına teşvik etmek vergi adaletini sağlamak olarak sıralanabilmektedir. Buna ek olarak siyasi mekanizmalar tarafından çeşitli mükellefler lehine kullanılabilmektedir²⁸². Dolayısıyla muafiyet ve istisnalara hangi amaçla ne ölçüde kullanıldığı vergi adaleti açısından oldukça önemlidir.

Gelir Vergisi Kanunu madde 15 de diplomat muafılığına değinilmiştir. Madde 16 da ise yabancı elçilik ve konsolosluklarda çalışanlara ödenen ücretin istisna edilmesine değinilmiştir. Bu durum ülkelerin kendi aralarında yapmış oldukları karşılıklılık(mütekabiliyet) anlaşmalarını ilgilendiren bir husustur. “*Mütekabiliyet, milletlerarası hukukun temel prensiplerinden biridir*²⁸³.” Dolayısıyla bu maddelerde ki muafiyet ve istisnaların vergi adaletini olumsuz etkileyeceği bir durum söz konusu değildir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinde ise bir takım istisnalara yer verilmiştir. Ancak bu istisnalar büyük çoğunlukla teşvik amaçlı ve görece daha ağır çalışma koşullarının iş sektörlerinde elde edilen gelirleri istisna kapsamına almıştır. Ancak vergi adaletine uygun olmayan bentlerde mevcuttur.

Vergi adaletini sağlamak amacıyla mali güç ilkesi bir ölçüt olarak kabul edilmektedir. Bu anlamda Gelir Vergisi'nin 23. maddesinin 6. bendinde ticari mahallelerde çalışan kapıcıların almış oldukları ücretler vergilendirilirken ticari mahalli kapsamı dışında çalışan kapıcılar ise vergi dışı bırakılmıştır. Nitelikleri

²⁸¹ Binhan Elif Yılmaz, 2018, s.141.

²⁸² Ersan Öz, “Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi”, **Dokuz Eylül İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 1, 2002, s. 13.

²⁸³ Süleyman Dost, “Milletlerarası Hukukta Mütekabiliyet İlkesi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 2, 2015, s.32.

bakımından aynı sayılacak olan işlerin vergisel anlamda farklı değerlendirilmesi vergi adaletini sağlamak amacıyla kullanılan mali güç ilkesiyle ters düşmektedir²⁸⁴.

Gelir Vergisinin 61. maddesinin 6. bendinde “sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler²⁸⁵” ücret olarak kabul edilmiştir. Ücret olarak kabul edilen bu gelirler gelir vergisinin çeşitli maddelerinde istisna kapsamına alınmıştır. Gelir Vergisinin 29. maddesinin 3. ve 4. bentlerinde sporcuların vergilendirilmesiyle ilgili istisnalara yer verilmiştir. “üçüncü bendi spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler; dördüncü bendi ise amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler (basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerinde görev alanlar hariç)” gelir vergisi dışında tutulmuştur.

Gelir Vergisi’nin 23. maddesinin 15. bendinde ; “*Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl milli müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler*²⁸⁶” vergi dışı bırakılmıştır. Buna ek olarak Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici maddesi 72 inci maddesine göre 31.12.2023 yılına kadar sporculara yapılan ücret ödemeleri “lig usulüne tabi olan sporcular için en üst ligdeki sporcular %20, bir alt ligde ki sporcular %10 ve en alt ligde ki sporcular %5 ve buna ek olarak lig usulüne tabi olmayan sporcular ile milli müsabakalara katılan sporcuların bu hizmetlerinden kaynaklı yapılan ödemelerine %5 oranında vergi kesintisi yapılmıştır²⁸⁷”.

Gelir Vergisi’nin geçici maddesi olan ve 31.12.2020 tarihine kadar geçerli olan 68. Maddesi, “*Türkiye Jokey Kulübünce organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine ücret olarak yapılan ödemeler üzerinden % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır*²⁸⁸.” Genel anlamda artan oranlı vergi tarife doğrultusunda vergilendirilen ücretlerin istisna ve muafiyet uygulamaları kapsamında vergilendirilme şekilleri farklı olabilmektedir. Bu anlamda sporcuların geçici madde 72 ve geçici madde 68. maddedeki jokeylere, jokey

²⁸⁴ Doğan Şenyüz, “Hukuk Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları”, **Tesam Akademi Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, 2014, s.88.

²⁸⁵ Gelir Vergisi Kanunu, madde 61.

²⁸⁶ Gelir Vergisi Kanunu, madde 23.

²⁸⁷ Gelir Vergisi Kanunu, geçici madde 72.

²⁸⁸ Gelir Vergisi Kanunu, geçici madde 68.

yamaklarına ve antrenörlerine ödenen ücretlerin sabit oranda vergilendirilmesi vergi adaletine ters düşmektedir.

Vergi adaletinin sağlanması amacıyla kullanılan mali güç ilkesi doğrultusunda eşit mali güce sahip bireylerin eşit, farklı mali güce sahip bireylerin ise farklı vergilendirilmesi gereklidir. Ancak vergi kanunundaki çeşitli düzenlemelerle bu ilkenin tam anlamıyla uygulanması mümkün olmamaktadır. Dolayısıyla ücret gelirlerinin farklı vergilendirilme usulleriyle vergilendirilmesi vergi adaleti açısından olumsuz bir izlenim oluşturmaktadır²⁸⁹. Ücret gelirlerinin artan oranlı vergi tarifesi doğrultusunda vergilendirilmektedir. Dolayısıyla ücret olarak kabul edilen ödemeler için farklı vergi tarifelerinin belirlenmesi vergi adaletine ters düşmektedir. Asgari ücretli bir bireyin artan oranlı vergi tarifesiyle vergilendirilirken, daha yüksek gelirler elde eden sporcuların sabit oranlarla vergilendirilmesi vergi adaletini olumsuz etkileyen bir durumdur.

C. Diğer Faktörler

Vergi adaletini, vergi yükü, vergi kaçakçılığı, vergi affı, verginin yansımaları, çifte vergileme, kayıt dışı ekonomi, vergiden kaçınma, mali anestezi, vergi ahlakı, verginin tarh yöntemleri, yapısal faktörler ve vergilemede uygulanan tarifler gibi birçok faktör etkilemektedir. Bu anlamda TVS’de ücret gelirleri açısından bu faktörler incelenmesi oldukça önemlidir.

Türk Vergi Sistemi’nde ise ücret gelirleri üzerinden sosyal güvenlik payı, gelir vergisi, damga vergisi gibi kesintiler yapılmaktadır. Bu vergi kesintilerin dışında çalışanların elde ettikleri net gelirlerinin harcanma esnasında çeşitli dolaylı vergilere (KDV, ÖTV vs.) tâbi olmaktadır. Bu durum ise ücret gelirleri üzerinde vergisel yük oluşturmaktadır. Vergi yansımaları, vergi ödemekle yükümlü olan vergi mükellefinin vergi yükünü ekonomik koşullar doğrultusunda başkalarına devretmesidir. Ancak her vergi mükellefi vergi yükünü aynı kolaylıkta başkalarına yansıtamamaktadır. Bu anlamda ücret geliri elde eden vergi mükelleflerinin diğer vergi mükelleflerine oranla vergilerini başkalarına yansıtılmaları daha zor olabilmektedir. Ücretli çalışanlar toplumun büyük bir kesimini oluşturmaktadır. İktisadi anlamda emeğin karşılığında alınan ücret doğrultusunda bireyler harcama

²⁸⁹ Hakan Bay, Ahmet İnneci, “Vergi Adaleti Açısından Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, *International Journal of Public Finance*, Cilt: 2, Sayı: 2, 2017, s. 216.

tercihlerini belirlemektedir. Verginin geriye doğru yansımaları her ne kadar mümkünse de vergi, büyük çoğunlukla üreticiden tüketiciye yansıtılmaktadır. Bu durum ise vergilemede adaleti olumsuz etkilemektedir.

Türk Vergi Sistemi'nde ücretler genel anlamda stopaj yöntemiyle vergilendirilmektedir²⁹⁰. Bu yöntem ile vergilendirilen çalışanlar, emekleri karşılığında alacakları ücreti elde etmeden stopaj yoluyla vergilerini ödemektedir. Dolayısıyla vergi kaçırma gibi bir olasılıkları olmamaktadır. Bu anlamda aynı geliri elde eden ancak vergilendirilme yöntemlerinin farklı olmasından kaynaklı vergi mükelleflerinin birinin vergi kaçırma gibi bir olanağa sahip olması ile bu olanağa sahip olmayan diğer vergi mükellefi arasındaki yatay adalet olumsuz etkilenmektedir.

Türk Vergi Sistemi'nde vergi aflarına çok sık başvurulmaktadır. Vergi aflarına çok sık başvurulması vergisini düzenli ödeyen bireyler açısından adaletsiz bir vergi ortamı oluşturmaktadır²⁹¹. Bu açıdan ücret geliri elde eden bireylerin gelirleri kaynakta kesinti yoluyla vergilendirildiklerinden dolayı vergi ödememe gibi durumları olmamaktadır. Dolayısıyla vergi aflarına çok sık başvurulması bu bireyler açısından vergi adaletini olumsuz etkilemektedir. Bununla beraber vergilemede uygulanan vergi tarifeleri vergi adaletini etkileyen bir diğer faktördür. Vergi adaletinin sağlanması açısından daha adil kabul edilen tarifeler artan oranlı vergi tarifeleridir. TVS'de ise gelir vergisine tabi olan ücret gelirlerine artan oranlı vergi tarifesi uygulanmaktadır.

²⁹⁰ Bilici, 2008, s.169.

²⁹¹ Veli Kaygı, Cihan Yüksel, "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri" , **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 54. Seri, 2010, s. 38.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ VERGİ ADALETİ İLİŞKİSİ VE TÜRKİYE İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Vergi adaletinin gerçekleşmesi amacıyla yapılan çalışmalar ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde vergi adaletinin sağlanması açısından yol göstericidir. Literatürde yer alan bu çalışmalara ne ölçüde başvurulduğu veya nasıl uygulandığı oldukça önemlidir. Üçüncü bölümde ise ücretlerin vergilendirilmesi vergi adaleti açısından ülke örnekleriyle incelenecektir. Bu anlamda dünyanın farklı bölgelerinden üç gelişmiş, beş gelişmekte olan ve iki az gelişmiş ülkeler ele alınarak Türkiye ile karşılaştırılacaktır.

I. SEÇİLMİŞ GELİŞMİŞ ÜLKELERDE ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN İNCELENMESİ

Gelişmiş ülkelerin seçilme sebepleri dünyanın en büyük ekonomik güçlerinden biri olan Amerika Birleşik Devletleri, Avrupa Bölgesi'nin en güçlü ekonomilerinden biri olan Almanya ve büyüyen ekonomisiyle Asya Bölgesi'nden Çin olmasından kaynaklanmaktadır.

A. ABD'de Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi

Amerika Bileşik Devletleri'nde vergileme yetkisi federal devlet (merkezi hükümet), eyaletler ve yerel beldeler (belediyeler)dedir. 1789 Anayasası, eyaletlerin talebi olmaksızın federal devlete vergilendirme yetkisi vermiştir. 1913 yılında yapılan bir değişiklik ile federal devlete gelir vergisi tahsili yapma yetkisi verilmiştir. Amerika'da vergilerin 2/3'ünü federal devlet tahsil ederken 1/3'ünü eyaletler tahsil etmektedir²⁹². ABD'de yaşayan tüm vatandaşlar federal gelir vergisine tabidir. Ancak herkesin vergi beyannamesi vermesi gerekmemektedir. Gelir vergisi brüt gelir üzerinden alınmaktadır. Brüt gelir, genel olarak hangi kaynaktan üretilmiş olursa olsun tüm gelirler şeklinde tanımlanmıştır²⁹³.

Brüt gelir, aşağıdaki kalemler dâhil (ancak bunlarla sınırlı olmamak üzere) üretilmiş herhangi bir kaynaktan elde edilen tüm gelir anlamına gelmektedir. Bu

²⁹² İhsan Cemil Demir, "ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi** , Cilt: X, Sayı: 1, 2008, s.276..

²⁹³ Income Tax, Cornell Law School, Legal Information Institute (LII), https://www.law.cornell.edu/wex/income_tax, Erişim (11.04.2020).

anlamda ücretler, komisyonlar, yan haklar ve benzerleri dâhil hizmetler için tazminat, işletmeden elde edilen brüt gelir, mülkiyet işlemlerinden elde edilen kazançlar, faiz, kiralar, royalties, temettüleri, anüiteler, hayat sigortası ve bağış sözleşmelerinden gelirler, pansiyonlar, borçların tahliyesinden elde edilen gelirler, ortaklık brüt gelirinin dağıtım payı, bir merhumdan gelir ve bir gayrimenkul veya vakfa olan faiz geliridir²⁹⁴.

ABD’de bireylerin vergi borçlarının hesaplanması dört aşamada gerçekleşmektedir. İlk aşama olarak gayrisafi gelir hesaplanır. İkinci aşamada gayrisafi gelirden ayarlanmış gelire ulaşmak adına bir takım giderler indirilmektedir. Bu giderler, cari giderler, vergiden muaf tutulan tasarruf sigortalarına yapılan giderler, işle alakalı giderler (gayrisafi ücretin %2 sini geçtiği kadarıyla) ve ödenen nafakalar olarak sıralanabilir. Ayarlanmış gelirden vergilendirilecek gelire ulaşmak için ise iki alternatif yöntem uygulanmaktadır. İlk yöntem, kişisel indirimlerin tek tek belirlenerek belgelendirilerek sonrasında ise vergilendirilecek gelirden düşülmesidir. İkinci yöntem ise tek tek sıralamak yerine belirlenen standart indirimden yararlanmaktır²⁹⁵. Vergilemede ikinci aşamada gelirden yapılan kesintilerden biri gelir vergisi mükellefinin ailevi durumudur. Bu anlamda bekâr bir vergi mükellefi evli bireylere oranla daha fazla gelir vergisi ödemektedir. Dolayısıyla ABD’de aile bireyleri arttıkça ödenecek vergi azalmaktadır²⁹⁶. Standart indirim de enflasyona bağlıdır.

Tablo 2: ABD'de Standart Vergi Tutarı 2019-2020

| Dosyalama Durumu | Kesinti Tutarı |
|----------------------|----------------|
| Bekâr | \$12,400 |
| Ortak Evli Dosyalama | \$24,800 |
| Hane halkı Reisi | \$18,650 |

Kaynak: Amir El-Sibaie, 2020 Tax Brackets, Tax Foundation, Fiscal Fact, No 676, 2019, <https://files.taxfoundation.org/20191114132604/2020-Tax-Brackets-PDF.pdf>, erişim (18.04.2020). s.2.

ABD’de gerçek kişiler alternatif minimum vergiye tabidir. Alternatif minimum vergi gayrisafi hasıladan bir takım indirimlerin yapılması ardından bazı vergisel ayrıcalıklar ile beraber kişisel istisnalardan ve belirli kalemlerdeki

²⁹⁴ <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/61>, Erişim, (11.04.2020)

²⁹⁵ Joseph E. Stiglitz, **Kamu Kesimi Ekonomisi**, (Çev., Ömer Faruk Batirel), 2. Baskı, Marmara Üniversitesi Yayın No: 549, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:396, İstanbul, 1994, s.620.

²⁹⁶ Murray Weidenbaum, “The Nunn-Domenici USA Tax: Analysis and Comparisons”, **Center For the Study of American Business**, Occasional Paper, 1995, s. 4.

indirimlerden sonra hesaplanan tutar üzerinden belirlenmektedir. Bu anlamda alternatif minimum vergi oranları %26 ve %28 olarak belirlenmiştir. Ancak alternatif minimum verginin hesaplanan vergiden fazla olması durumunda vergi mükellefi alternatif minimum vergiyi ödemesi gereklidir²⁹⁷.

Mevcut bireysel gelir vergisinin aksine, ABD versiyonu bir takım özelliklere sahiptir. Bu anlamda ABD’de gelir vergisi tasarruf edilen gelir kısmında tam ve sınırsız ertelemeye izin vermektedir. Vergi sadece anapara ve kazançlar tasarruftan çekildiğinde ödenmektedir. Vergilendirilme amaçlı olarak tüm gelirlere eşit muamele edilmektedir. Bu anlamda ayırım, gelir kaynağı, ancak tüketilen kısım ile tasarruf edilen kısım arasındadır. Ücret geliri elde edenler bordro vergisine (sosyal güvenlik ve sağlık vergilerinin çalışan kısmı) tabidir. Aynı zamanda daha önce vergilendirilen tasarrufların tüketimini vergilendirmeden muaf tutulmaktadır²⁹⁸. ABD’de gelir vergisinin temelini oluşturan bir takım ilkelere başvurulmaktadır. Bu ilkeler; gelir temelli vergileme ilkesi, artan oranlılık, aile esasına göre vergileme ilkesi ve gelirin yıllık olarak hesaplanma ilkesidir²⁹⁹.

Ücret geliri, belirli bir yılda bir kişinin aldığı genel sosyal katkı ve borç geri ödeme katkısı dâhil olmak üzere tüm sosyal katkılardan sonra tüm ücretlerin toplamına karşılık gelen gelir olarak tanımlanmaktadır. Daha kesin olarak, saatlik ücretten günlük ücrete ve çalışma süresinin miktarını dikkate alarak, günlük ücretin yıllık ücret gelirin yıl içinde ödenen gün sayısı ile çarpılması söz konusudur. Bir kişinin ücret gelirinden bir hane halkının harcanabilir gelirin geçmek için, hane halkının çeşitli üyelerinin tüm gelirleri (maaşsız faaliyetlerden elde edilen gelir ve varlıklardan elde edilen gelir dâhil) ve tüm sosyal transferler toplanmalıdır³⁰⁰. Maaşlar ve ücretler, bahşişler, vergiye tabi yan haklar, hastalık parası, emeklilik maaşları, kumar kazançları, işsizlik tazminatı ve bazı federal ödemeler ABD’de gelir vergisi stopajına tabi gelirlerdir.

²⁹⁷ Nazmi Karyağdı, **Amerika Bileşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2006, s.13-14.

²⁹⁸ Murray, 1995, s.2.

²⁹⁹ Stiglitz, 1994, s.624-628.

³⁰⁰ Wage Income, Institut Natioanal de la Statistique, <https://www.insee.fr/en/metadonnees/definition/c1103>, erişim (13.03.2020).

ABD’de ücret ve maaş gelirlerine en az üç federal vergi uygulanmaktadır. Bu vergiler, gelir vergisi, sosyal güvenlik vergisi ve medicare vergisidir³⁰¹. Medicare vergisi düz oranlı vergilerdir. Oran 2020 itibariyle yüzde 2,9’dur. Medicare vergisinin yarısı veya yüzde 1,45’i işveren tarafından ödenmektedir. Diğer yüzde 1,45’i çalışan tarafından ödenir. Medicare vergisi, bir çalışanın toplam maaşından, her bir ödeme periyodunu bordro olarak mahsup edilir³⁰².

Sosyal Güvenliğin Yaşlılık, Ölüm ve Sakatlık Sigortası (OASDI) programı, belirli bir yıl için vergilendirmeye tabi kazanç miktarını sınırlamaktadır. Aynı yıllık sınır, bu kazançlar bir fayda hesaplamasında kullanıldığında da geçerlidir. Bu sınır her yıl ulusal ortalama ücret endeksindeki değişikliklerle değiştirmektedir. Bu yıllık limite katkı ve fayda tabanı denilmektedir. 2020’deki kazançlar için bu taban 137.700 \$’dır. 2020 yılında ödenen ücretler için OASDI vergi oranı, her biri çalışanlar ve işverenler için yüzde 6,2 olarak kanunla belirlenmiştir. Dolayısıyla, ücretleri 137,700 \$ veya daha fazla olan bir kişi 2020’deki OASDI programına 8.537,40 \$ katkıda bulunacak ve işvereni aynı miktarda katkıda bulunacaktır. 2020 yılında serbest meslek geliri için OASDI vergi oranı yüzde 12,4’tür³⁰³.

ABD’de gelir vergisi kapsamında vergi mükellefleri gelirlerini beş farklı durum için dosyalayabilmektedir. Bekâr, hane halkı reisi olarak, evli olarak ayrı şekilde, nitelikli dul ve evli olup ortak olarak gelirlerini dosyalayabilmektedir³⁰⁴. Gelir vergisi oranları %10 olarak başlayarak % 37’lik bir üst orana ulaşmadan önce kademeli olarak % 12,% 22,% 24,% 32 ve % 35 şeklinde artmaktadır. Her vergi oranı, vergi grubu olarak adlandırılan belirli bir gelir aralığı için geçerlidir³⁰⁵.

³⁰¹ William Perez, <https://www.thebalance.com/wage-and-salary-income-3193071>, erişim (16.04.2020)

³⁰² Publication 15 (2020), (Circular E), Employer's Tax Guide

https://www.irs.gov/publications/p15#en_US_2019_publink1000202313, erişim (17.04.2020).

³⁰³ Contribution And Benefit Base, <https://www.ssa.gov/oact/cola/cbb.html>, erişim (12.04.2020).

³⁰⁴ Choosing the Correct Filing Status, 1 February 2017, <https://www.irs.gov/newsroom/correct-filing-status>, erişim, (15.04.2020)

³⁰⁵ IRS provides tax inflation adjustments for tax year 2019, <https://www.irs.gov/newsroom/irs-provides-tax-inflation-adjustments-for-tax-year-2019>, erişim (15.04.2020)

Tablo 3: ABD'de Vergi Dilimleri ve Oranları 2019-2020

| Bekâr | Hane halkı Reisi | Evli Dosyalama | Evli olarak Ayrı Dosyalama | Vergi Oranı |
|------------------------|-------------------------|------------------------|-----------------------------------|--------------------|
| 0 \$ - 9.700 \$ | 0 \$- 13.850 \$ | 0 \$ - 19.400 \$ | 0 \$ - 9.700 \$ | 10% |
| 9,701 \$- 39,475 \$ | 13.851 \$- 52.850 \$ | 19.401 \$- 78.950 \$ | 9,701 \$- 39,475 \$ | 12% |
| 39,476 \$- 84.200 \$ | 52.851 \$ - 84.200 \$ | 75.951 \$- 168.400 \$ | 39,476 \$ ile 84.200 \$ | 22% |
| 84.201 \$ - 160.725 \$ | 84.201 \$-160.700 \$ | 168.401 \$- 321.450 \$ | 84.201 \$ - 160.725 \$ | 24% |
| 160.726 \$- 204.100 \$ | 160.701 \$- 204.100 \$ | 321.451 \$- 408.200 \$ | 160.726 \$- 204.100 \$ | 32% |
| 204.101 \$- 510.300 \$ | 204.101 \$- 510.300 \$ | 408.201 \$- 612.350 \$ | 204.101 \$- 306.175 \$ | 35% |
| 510.300 \$' dan fazla | 510.300 \$' dan fazla | 612.350 \$'dan fazla | 306.175 \$' dan fazla | 37% |

Kaynak: <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-18-57.pdf>, erişim (17.04.2020).

Vergi mükellefinin bekâr statüsünde olması için evli olmaması veya boşanmış olması ya da vergi yılının başlangıcından önce dul kalmış ve yeniden evlenmemiş olması gerekmektedir. Evli ortak dosyalama statüsünde olan mükelleflerin, evli birlikte yaşıyor olması veya eşi yıl içinde ölmüş olup evlenmemek şartıyla bu mükellefler bu statüde değerlendirilmektedir. Evli olarak ayrı dosyalama ise mükelleflerin evli olmasına karşı vergilerini ayrı ayrı dosyalamalarıdır. Hane halkı reisi statüsü evlenmemiş olarak kabul edilen, en az bir bağımlısı olan ve yıl boyunca evlerini koruma maliyetinin yarısından fazlasını ödeyen vergi mükellefler için geçerlidir. Eşleri son iki yıl içinde ölen mükellefler için özel bir dosyalama statüsüdür³⁰⁶. Amerika'da vergi gelirleri aşağıda ki gibidir.

³⁰⁶ Filing Status, https://apps.irs.gov/app/vita/content/globalmedia/4491_filing_status.pdf, erişim (18.04.2020).

Tablo 4: 2000-2018 Yılları Arasında Amerika'da Vergi Gelirleri Payı (%)

| Yıl | Toplam Vergi Gelirleri İçinde Gelir Vergisi %'si | Toplam Gelir Vergisi İçerisinde Kişisel Gelir Vergisi %'si | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Kişisel Gelir Vergisi %'si | Toplam Vergi Gelirleri İçinde Sosyal Güvenlik Primleri % si | Toplam Vergi Gelirleri İçinde Çalışanlar İçin Sosyal Güvenlik Primleri % si | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Bordro ve İş Gücü Vergileri %'si |
|------|--|--|--|---|---|--|
| 2000 | 50,12 | 84,22 | 42,21 | 23,55 | 10,53 | |
| 2001 | 48,31 | 88,05 | 42,54 | 24,54 | 10,97 | |
| 2002 | 43,77 | 86,89 | 38,03 | 26,47 | 11,82 | |
| 2003 | 42,79 | 82,52 | 35,31 | 26,68 | 11,77 | |
| 2004 | 43,25 | 79,06 | 34,19 | 26,24 | 11,48 | |
| 2005 | 46,2 | 76,18 | 35,2 | 24,43 | 10,66 | |
| 2006 | 47,82 | 75,96 | 36,32 | 23,6 | 10,35 | |
| 2007 | 48,21 | 79,29 | 38,23 | 23,45 | 10,36 | 0,007 |
| 2008 | 46,12 | 85,72 | 39,54 | 24,55 | 10,92 | 0,007 |
| 2009 | 40,26 | 85,21 | 34,31 | 27,2 | 12,09 | 0,009 |
| 2010 | 42,32 | 82,16 | 34,77 | 26,08 | 11,55 | 0,064 |
| 2011 | 46,19 | 84,09 | 38,84 | 22,85 | 8,51 | 0,047 |
| 2012 | 46,85 | 82,13 | 38,48 | 22,64 | 8,43 | 0,043 |
| 2013 | 46,98 | 82,52 | 38,77 | 24 | 10,64 | 0,037 |
| 2014 | 47,76 | 81,74 | 39,04 | 23,7 | 10,53 | 0,036 |
| 2015 | 48,5 | 83,3 | 40,4 | 23,63 | 10,54 | 0,036 |
| 2016 | 48,03 | 83,61 | 40,16 | 23,82 | 10,67 | 0,038 |
| 2017 | 45,2 | 85,71 | 38,74 | 23,04 | 10,38 | 0,039 |
| 2018 | 45,07 | 90,34 | 40,72 | 25,09 | 11,33 | 0,041 |

Kaynak: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVBRA>, erişim (08.09.2020).

Amerika'da Gelir Vergisi'nin toplam vergi geliri içerisindeki payı %42 ve %50 arasında değişmektedir. Bireysel Gelir Vergisi'nin Gelir Vergisi içerisindeki payı ise yaklaşık % 80'lerdedir. Bu anlamda Bireysel Gelir Vergisi'nin toplam gelir vergisi içerisinde önemli bir paya sahip olduğu görülmektedir. Aynı zamanda toplam vergi geliri içerisinde de önemli bir paya sahiptir. Sosyal Güvenlik Primlerinin ise toplam gelir vergisi içerisindeki payı yaklaşık %20 civarlarındadır. Sosyal Güvenlik Primlerinin yaklaşık yarısı çalışanların gelirinden alınan sosyal güvenlik primlerinden oluşmaktadır. Tablo 4'de görüldüğü üzere çalışanlar için olan Sosyal Güvenlik Primleri toplam vergi gelirlerinin içindeki payı yaklaşık % 10 civarlarındadır. Bordro ve İş Gücü vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki pay diğer vergi gelirlerine oranla daha azdır.

Tablo 5: 2000-2020 Yılları Arasında Amerika’da Ortalama Vergi Takozu Payı (%)

| Yıl | Ortalama Kazancın %100'ünde Bekâr ve Çocuksuz Bireyler İçin Ortalama Vergi Takozu %'si | İki Gelirli Evli Çift, Ortalama Kazançlarının %100'ü ve İki Çocuklu Bireylerin Ortalama Vergi Takozu %'si | Tek Gelirli Evli Çift, Ortalama Kazancın %100'ü ve İki Çocuklu Bireylerin Ortalama Vergi Takozu %'si |
|------|--|---|--|
| 2000 | 30,84 | 28,84 | 21,17 |
| 2001 | 30,74 | 28,42 | 20,61 |
| 2002 | 30,58 | 28,27 | 20,60 |
| 2003 | 30,46 | 26,34 | 17,94 |
| 2004 | 30,48 | 26,42 | 18,09 |
| 2005 | 30,42 | 26,43 | 18,17 |
| 2006 | 30,55 | 26,63 | 18,56 |
| 2007 | 30,92 | 26,95 | 19,24 |
| 2008 | 30,06 | 25,44 | 17,10 |
| 2009 | 30,28 | 26,48 | 17,37 |
| 2010 | 30,75 | 26,79 | 18,45 |
| 2011 | 29,91 | 25,92 | 18,50 |
| 2012 | 29,84 | 25,97 | 18,61 |
| 2013 | 31,45 | 27,64 | 20,30 |
| 2014 | 31,64 | 27,83 | 20,61 |
| 2015 | 31,44 | 27,63 | 20,44 |
| 2016 | 31,58 | 27,70 | 20,61 |
| 2017 | 31,78 | 27,98 | 20,88 |
| 2018 | 29,60 | 25,93 | 18,48 |
| 2019 | 29,76 | 26,21 | 18,81 |

Kaynak: Taxing Wages, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=AWCOMP>, erişim (15.10.2020).

Ücret gelirleri üzerindeki vergisel yükler vergi takozu olarak tanımlanmaktadır. Başka bir deyişle vergi takozu, hem çalışan hem de işveren tarafından ödenen vergiyi içeren, emek geliri üzerindeki verginin bir ölçüsüdür³⁰⁷. Tablo 5’de bekâr bireylerin ortalama vergi takozu 2000-2019 yılları %29,60 ile %31,78 aralığında değişmektedir. İki gelirli ve iki çocuklu evli çiftlerin ortalama vergi takozu %25,44 ile %28,84 aralığında değişmektedir. Tek gelirli ve iki çocuklu bireylerin ortalama vergi takozu %17,10 ile %21,17 aralığında değişmektedir.

B. Almanya’da Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi

Almanya’da vergileme yetkisi federal devlet, eyaletler ve belediyelere verilmiştir. Bu anlamda federal düzeyde ülke gümrükte, elektrikte, motorlu taşıtlarda,

³⁰⁷ Taxing Wages 2020, OECD

içeceklerde ve dayanışma ek ücretlerinde vergi tahsil etmektedir. Almanya'daki federal vergiler arasında gayrimenkul, içecek, hanlar ve evcil hayvanlar bulunmaktadır. Bununla birlikte, devlet bütçesi katma değer vergisi ve gelir vergilerinden elde edilen en büyük geliri biriktirmektedir³⁰⁸.

Almanya'da Gelir Vergisi Kanunu'na göre gelir yedi unsur üzerinden vergilendirilmektedir. Bu gelir unsurları; zirai kazançlar, ticari kazançlar, sair gelirler, kiralama gelirleri, serbest meslek kazançları, sermaye gelirleri ve ücretlerdir³⁰⁹. Gelirin vergilendirilme aşamasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır³¹⁰. Gelir vergisi, yıllık bir vergidir. Belirleme esasları her takvim yılı için belirlenmektedir³¹¹. Alman Vergi Sisteminde, Türk Vergi Sisteminde olduğu gibi mükellefiyet durumu dar mükellefiyet ve tam mükellefiyet olarak ayrıştırılmıştır. Bu anlamda tam mükellefiyet için belirlenen temel kıstas Türk Vergi Sisteminde olduğu gibi ikametgâh ve vatandaşlık durumudur³¹². Dar mükellefiyet sınırlı mükellefiyet olarak tanımlanırken tam mükellefiyet sınırsız mükellefiyet olarak tanımlanmaktadır.

Almanya'da gelir vergisinin önemli bir kısmını ücret üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır. Gelir vergisi, ücret gelirinden sosyal güvenlik kesintileriyle beraber bireyin maaşından kesinti yoluyla tahsil edilmektedir. Almanya'da çalışanlar işe başlamadan önce kimlik kartı almaları gereklidir. Bu anlamda bir işi olan bireyler bir vergi kimlik kartı alırken iki işi olan bireylerin ise aynı doğrultuda iki kimlik kartı alması gereklidir³¹³. İşveren, çalışanın gelir vergisi açısından değerlendirilip değerlendirilmediğine bakılmaksızın, her ücret ödemesinde ücret vergisini kesmelidir. Her çalışanın bordro vergi tevkif için işveren, kendi işçileri hakkında bilgiye ihtiyacı vardır. Örneğin vergi dilimi, gerekirse muafiyetleri dikkate almak

³⁰⁸ Intercompany Solutions, Alman Vergilendirilme Sistemi, <https://tr.intercompanysolutions.com/Alman-vergi-sistemi/>, erişim (20.04.2020).

³⁰⁹ Filiz Ekinci, "Gelir Vergisi Tarifesi: Almanya ve Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 32, 2012, s. 192.

³¹⁰ Gül Kayalıdere, Pelin Master Özcan, "Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının Analizi: Türkiye ve Bazı OECD Ülke Örnekleri", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 1, 2012, s. 353.

³¹¹ Umfang der Besteuerung, Begriffsbestimmungen, <https://lsth.bundesfinanzministerium.de/lsth/2020/A-Einkommensteuergesetz/II-Einkommen/1-Sachliche-Voraussetzungen-fuer-die-Besteuerung/Paragraf-2/inhalt.html>, erişim (23.04.2020).

³¹² Yiğit Yılmaz, Alman Vergi Sistemi ve Vergi Denetimine Genel Bir Bakış, **Vergi Raporu**, Sayı: 237, 2019, s.14.

³¹³ Tufan Çakır, "AB Vergi Uyumlaştırması Açısından Bazı Üye Ülkelerdeki Vergiler", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1, 2003, s.101.

veya muhtemelen kilise vergisi tahsil edebilmek amacıyla bir cemaate mensup olup olmadığı gibi bilgilere ihtiyaçları vardır³¹⁴. Ücret vergisi kendi başına bir vergi olmamakla beraber gelir vergisi tahsil etmek için ayrı bir yöntemdir. Yasal dayanağı Gelir Vergisi Yasasıdır (Einkommensteuergesetz). Ücret Vergisi Uygulama Yönetmeliği, gelir vergisi kanununun ücret vergisine ilişkin hükümlerini tamamlaması için geçerlidir. Kişisel gelir kapsamında istihdam gelirleri, aynı faydalar (şirket arabası, yemek kontrolleri, vb.), emeklilik gelirleri vergiye tâbi gelirlerdir. Bu anlamda kısmen veya tamamen vergilendirilebilen aynı faydalar ise şirket arabası, düşük faizli krediler, hisse senedi seçenekleri, yemek, spor, kültürel kontroller, sağlık sigortası, toplu taşıma, çocuklar için gündüz bakımı, kantin yemekleri, konaklama olarak sıralanabilmektedir³¹⁵.

İşçilerin maaşlarından gelir vergisi amacıyla yapılan kesintiler işveren tarafından vergi dairesine havale edilmektedir. Maaşlı çalışan bireylerin maaşından yapılan kesintiler ücret vergisi, sosyal sigorta kesintileri, dayanışma vergisi ve gerekiyorsa kilise vergisidir³¹⁶. İşveren için vergi hesaplamasını kolaylaştırmak amacıyla çalışanlar, farklı vergi sınıflarındaki kişisel koşullarına göre sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflar³¹⁷:

- Vergi sınıfı I: Evlenmemiş ve boşanmış çalışanlar ile dul çalışanlar, II veya III numaralı vergi sınıfına girmemek koşuluyla
- Vergi sınıfı II: Bekâr, boşanmış ve dul çalışanlar, tek ebeveynler için yardım hakkına sahiptir. Bekâr ebeveynler için götürü miktar ilke olarak, hane halkının Gelir Vergisi Kanununun 32 (6) Bölümü uyarınca vergiden muaf bir hakka sahip olduğu veya çocuk parası aldığı en az bir çocuğu varsa, tek bir işçiye hakkı vardır. Çocuk tek vergi mükellefinin dairesinde kayıtlıysa, hane halkına ait olduğu varsayılabilir.
- Vergi sınıfı III: Evli çalışanlar, yaşam ortakları ve dul çalışanlar, ancak sadece eşin / hayat arkadaşının ölümünden sonraki takvim yılı için

³¹⁴Lohnsteuer, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Glossareintraege/L/004_Lohnsteuer.html?view=renderHelp, erişim (20.04.2020).

³¹⁵ European Commission, Direct Taxes- Personal Income Tax, https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=123/1577833200, erişim (27.04.2020).

³¹⁶ Yiğit Yılmaz, 2019, s. 16.

³¹⁷Lohnsteuer, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Glossareintraege/L/004_Lohnsteuer.html?view=renderHelp&nn=e537fc8c-9e05-4840-90c8-53f93fac9cf8,(erişim 20.04.2020).

- Vergi sınıfı IV: Evli çalışanlar ve hayat ortakları, her iki eş / hayat arkadaşı ücret alırsa
- Vergi sınıfı V: Diğer eş / hayat ortağı vergi sınıfı III' te sınıflandırılmışsa eşlerden / yaşam ortaklarından biri (vergi sınıfı IV' ün yerine geçmek için)
- Vergi sınıfı VI: Aynı anda birkaç işverenden ücret alan çalışanlar. Ücret vergisinin işverenler tarafından elde tutulması ve ödenmesi, federal devletlerin mali idareleri tarafından izlenmektedir. Federal hükümet ve federal devletlerin her biri ücret vergisinin yüzde 42,5'ine hak kazanmaktadır. Belediyeler ücret vergisinin yüzde 15'ini alma hakkına sahiptir.

Almanya'daki tüm vatandaşlar için geçerli, belli bir miktara kadar, vergilendirilebilir gelir üzerinden vergi alınmamaktadır. 2020'de bekâr olanlar için bu ödenek 9.408 Euro iken evli olanlar için 18.816 Euro'dur. Vergiye tabi gelir, belirtilen tutarların üzerindeyse, bunun üzerinden gelir vergisi ödenmektedir. Oranlar yüzde 14 ile 45 arasındadır. Vergiye tabi geliriniz ne kadar yüksekse, vergi oranı o kadar yüksek olmaktadır. Bununla birlikte, yüzde 45'lik en yüksek vergi oranı, bekâr bireyler için, yılda 250.731 Euro'dan fazla vergilendirilebilir gelir için uygulanır. Evli ya da eş için, maksimum vergi oranı 501,462 Euro'nun üzerindeki bir gelir için geçerlidir³¹⁸.

Alman Vergi Sistemine göre ücret gelirleri kapsamında vergi matrahından bazı öğeler tamamen veya kısmen indirilebilmektedir. Bunlar çocuk bakım giderleri, eğitim giderleri, sağlık harcamaları, seyahat masrafları, kanun uyarınca nafaka yükümlülükleri, bağışlar, ek emeklilik veya sağlık sigortasına katkılar, e- hizmetlere yatırım, sendika üyelik ücretleridir. Profesyonel çalışanlar için toplu tutar olarak 1.000 EUR indirim yapılmaktadır³¹⁹.

³¹⁸ Deutsche Einkommenssteuer, <https://www.make-it-in-germany.com/de/jobs/steuern/einkommenssteuer/>, erişim(23.04.2020).

³¹⁹ European Commission, Direct Taxes- Personal Income Tax, https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=123/1577833200, erişim (27.04.2020).

Tablo 6: Bekâr Bireyler İçin Alman Gelir Vergisi Oranları 2020

| Gelir Düzeyi | Vergi Oranı |
|-------------------------|-------------|
| 0 EUR- 9.408 EUR | 0% |
| 9.409 EUR- 14.532 EUR | %14-%42 |
| 14.533 EUR- 57.051 EUR | |
| 57.052 EUR- 270.500 EUR | 42% |
| 270.501 EUR | 45% |

Kaynak: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=122/1577833200, erişim (08.08.2020).

Tablo 6’da bekâr bireyler için vergi dilimleri ve vergi oranları verilmiştir. Bekâr bireylerin vergilendirilme eşiği 9.408 Euro’dur. Bu anlamda bu tutara kadar olan gelirler %0 vergi oranı ile vergiden muaf tutulmuştur

Tablo 7: Birlikte Değerlendirilen Eşler İçin Alman Gelir Vergisi Oranları 2020

| Gelir Düzeyi | Vergi Oranı |
|-------------------------|-------------|
| 0 EUR- 18.816 EUR | 0% |
| 18.816 EUR- 29.064 EUR | %14-%42 |
| 29.064 EUR- 114.103 EUR | |
| 57.052 EUR- 270.500 EUR | 42% |
| 541.002 EUR | 45% |

Kaynak: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=122/1577833200, erişim (08.08.2020).

Almanya’da vergi oranları Tablo 6 ve 7’de görüldüğü üzere %0 ve %45 arasında gelir düzeyi doğrultusunda değişmektedir. Bekâr ve Birlikte Değerlendirilen Vergi düzeyleri %14 ve %42 arasında değişen gelir kısmında hangi oranlarla vergilendirilme yapılacağı çeşitli matematiksel formüller doğrultusunda hesaplanmaktadır. Dolayısıyla bu gelir düzeyindekiler için düz oranlı bir vergi oranı söz konusu değildir. Evli beraber değerlendirilen bireylerin gelir düzeyleri bekârlar bireylerin gelir düzeyinin yaklaşık iki katıdır. Bu anlamda buradaki amaç evli bireylerin ayrı ayrı vergilendirilerek daha fazla marjinal vergi oranlarıyla vergilendirilmemesidir³²⁰. Tablo 6 ve 7’de belirtilen vergi oranlarına ödenekler dâhil değildir. Tablo 8’de ise Almanya’da vergi gelirleri istatistikleri 2000 ve 2018 yılları arasında aşağıdaki gibi gösterilmiştir.

³²⁰ Çiçek, 2012, s. 219.

Tablo 8: 2000-2018 Yılları Arasında Almanya'da Vergi Gelirleri Payı (%)

| Yıl | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir Vergisi %'si | Toplam Gelir Vergisi İçerisindeki Bireysel Gelir Vergisinin %'si | Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Bireysel Gelir Vergisi %'si | Bireysel Gelir Vergisi İçerisinde Ücret ve Maaşlardan Alınan Vergilerin %'si | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Sosyal Güvenlik Primleri %'si | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Çalışanların Sosyal Güvenlik Primleri %'si |
|------|--|--|---|--|---|--|
| 2000 | 30,14 | 83,96 | 25,31 | 69,9 | 39,03 | 17,15 |
| 2001 | 28,78 | 94,23 | 27,12 | 69,7 | 39,75 | 17,49 |
| 2002 | 27,96 | 89,77 | 25,1 | 76,33 | 40,27 | 17,63 |
| 2003 | 27,43 | 87,06 | 23,88 | 79,39 | 40,5 | 17,44 |
| 2004 | 27,33 | 83,76 | 22,9 | 77,64 | 40,58 | 17,56 |
| 2005 | 28,17 | 81,8 | 23,04 | 74,009 | 39,81 | 17,42 |
| 2006 | 30,34 | 79,83 | 24,22 | 69,38 | 38,31 | 16,86 |
| 2007 | 31,19 | 79,98 | 24,95 | 66,87 | 36,55 | 16,08 |
| 2008 | 31,83 | 83,2 | 26,49 | 64,96 | 36,43 | 15,89 |
| 2009 | 28,85 | 88,35 | 25,49 | 66,31 | 38,6 | 16,96 |
| 2010 | 28,54 | 85,09 | 24,28 | 66,18 | 39,18 | 16,63 |
| 2011 | 29,43 | 84,01 | 24,72 | 65,15 | 38,54 | 17,09 |
| 2012 | 30,46 | 84,54 | 25,75 | 64,33 | 38,2 | 16,99 |
| 2013 | 30,81 | 84,46 | 26,02 | 64,63 | 37,74 | 16,77 |
| 2014 | 30,91 | 84,78 | 26,2 | 65,08 | 37,82 | 16,85 |
| 2015 | 31,16 | 85,04 | 26,5 | 64,95 | 37,66 | 16,76 |
| 2016 | 31,82 | 83,41 | 26,54 | 64,17 | 37,64 | 16,86 |
| 2017 | 32,74 | 83,39 | 27,3 | 63,36 | 38,13 | 17,13 |
| 2018 | 32,76 | 82,9 | 27,16 | 63,8 | 37,68 | 16,97 |

Kaynak: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVBRA>, erişim (08.09.2020).

Tablo 8’de gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yaklaşık %30 civarlarındadır. Ancak kişisel gelir vergisinin toplam gelir vergisi içerisinde % 80 civarlarında önemli bir paya sahiptir. Bu anlamda gelir vergisi gelirin büyük bir kısmı kişisel elde edilen gelirin vergilendirilmesinden oluşmaktadır. Tablo 8’ye bakıldığında bireysel gelir vergisinin önemli bir kısmını ise ücret ve maaşlardan alınan vergilerden oluştuğu gözlemlenmektedir. Bununla beraber ücret geliri elde edenlerden de elde ettikleri ücretten kesilen sosyal güvenlik primlerinin toplam gelir vergi geliri içerisindeki payı yaklaşık %40 civarlarındadır. Çalışanların sosyal güvenlik primleri ise sosyal güvenlik primleri içerisinde önemli bir paya sahiptir.

Tablo 9: 2000-2019 Yılları Arasında Almanya’da Ortalama Vergi Takozu Payı (%)

| Yıl | Ortalama Kazancın %100'ünde Bekâr ve Çocuklu Bireyler İçin Ortalama Vergi Takozu %'si | İki Gelirli Çift, Ortalama Kazançlarının %100'ü ve İki Çocuklu Bireylerin Ortalama Vergi Takozu %'si | Tek Gelirli Çift, Ortalama Kazancın %100'ü ve İki Çocuklu Bireylerin Ortalama Vergi Takozu %'si |
|------|---|--|---|
| 2000 | 52,86 | 48,29 | 35,27 |
| 2001 | 51,91 | 47,57 | 34,78 |
| 2002 | 52,47 | 47,62 | 34,85 |
| 2003 | 53,20 | 48,40 | 35,86 |
| 2004 | 52,24 | 47,66 | 35,02 |
| 2005 | 52,13 | 47,59 | 35,41 |
| 2006 | 52,31 | 47,80 | 35,79 |
| 2007 | 51,80 | 47,32 | 35,46 |
| 2008 | 51,34 | 46,90 | 35,15 |
| 2009 | 50,79 | 46,09 | 33,55 |
| 2010 | 49,05 | 44,09 | 32,62 |
| 2011 | 49,68 | 44,85 | 33,81 |
| 2012 | 49,65 | 44,88 | 34,00 |
| 2013 | 49,26 | 44,52 | 33,64 |
| 2014 | 49,31 | 44,63 | 33,83 |
| 2015 | 49,45 | 44,74 | 33,99 |
| 2016 | 49,54 | 44,88 | 34,23 |
| 2017 | 49,58 | 44,92 | 34,33 |
| 2018 | 49,53 | 44,93 | 34,44 |
| 2019 | 49,35 | 44,77 | 34,35 |

Kaynak: Taxing Wages, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=AWCOMP>, erişim (15.10.2020).

Tablo 9’da bekâr bireylerin ortalama vergi takozu 2000-2019 yılları %49,05 ile %53,20 aralığında değişmektedir. İki gelirli ve iki çocuklu evli çiftlerin ortalama vergi takozu %44,09 ile %48,29 aralığında değişmektedir. Tek gelirli ve iki çocuklu bireylerin ortalama vergi takozu %32,62 ile %35,86 aralığında değişmektedir.

C. Çin’de Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi

Çin’de 1978 yılında yapılan reformlar doğrultusunda vergi sisteminde birçok önemli değişimlere uğramıştır. Reformlar kapsamında Çin ekonomisi hızlı ve sürekli gelişim göstererek mali gelirlerinin artmasına neden olmuştur³²¹. Bununla beraber 1978 yılı reformları doğrultusunda sosyalist planlı ekonomiden piyasa ekonomisine

³²¹ Yiğit Yılmaz, “Çin’in Gelişen Ekonomisi ve Vergi Sistemi”, **Vergi Raporu**, Sayı: 246, 2020, s 46.

yapılan geçiş sonucunda piyasalardaki risk, verimlilik, beşeri sermaye ve servet gibi faktörlere bağlı olarak bireyler arasında gelir farkı oluşmuştur³²².

Çin'de mevcut kişisel gelir vergisi, sınıflandırılmış gelir vergisinin temel özelliklerine sahiptir ve daha az kapsamlı bir sınıflandırılmış gelir vergisi sistemidir. Kişisel gelir vergisinin getirilmesinin başlangıcında, tahsilatı basitleştirmek ve vergi ücretlerinden tasarruf etmek ve belirli politika hedeflerine ulaşmaya elverişli gelirin niteliğine göre farklı vergi oranları uygulamak için ayrı bir gelir vergisi sistemi benimsenmiştir. Sınıflandırılmış gelir vergisi hukuk sistemi, farklı vergi mükelleflerinin gelir türleri için farklı vergi türlerini belirleyen veya aynı vergi türü olmasına rağmen, aslında farklı tahsilat yöntemleri ve vergi oranları öngören bir vergi sistemidir. Avantajları, vergi kaynağını kontrol edebilmesi ve denetim ücretinden tasarruf edebilmesidir. Aynı miktarda gelire sahip vergi mükellefleri için sınıflandırma sistemi yatay adaleti daha iyi yansıtabilmektedir. Eksiklikleri ekonomik kalkınma ve değişime uyum sağlayamaması ile esneklikten yoksun olması; makroekonomik düzenlemelerin zayıf ve farklı gelir kaynakları, vergi mükellefinin gerçek vergi ödemesini veya uygun maliyetini tam olarak yansıtamayan farklı standartlar kullanılarak hesaplanmaktadır³²³.

Çin'de ücret ve maaşlardan elde edilen gelirler, emek hizmeti ücretinden elde edilen gelirler, ücretten elde edilen gelirler, telif haklarından elde edilen gelir, faaliyet geliri, faiz, temettüler ve ikramiye gelirleri, gayrimenkul kiralamasından elde edilen gelirler, mülkiyet devri gelirleri, kaza sonucu gelirler kişisel gelir vergisi kapsamında vergiye tabi gelirlerdir³²⁴.

Çin'de %3 ile %45 arasında 7 seviyeli bir aşamalı vergi uygulanmaktadır. Eylül 2011 yılında maaş ve maaş gelirlerinin düşülmesi için standart, ayda 2.000 yuan'dan ayda 3.500 yuan'a çıkarılmıştır. Vergi ödeme süresi, her ay stopaj aracısı tarafından ödenen stopaj vergisi ve her ay vergi mükellefi tarafından ödenecek vergi

³²² Meriç Subaşı Ertekin, "Çin'de Ekonomik Büyüme, Yoksulluk ve Gelir Eşitsizliği: Dünya Ekonomisinde Konumu", **Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 15, 2017, s.14.

³²³ Deng Xiang-hua, Gua Wen-mei, "What Should We Chose on Reform of Tax System for Personel Income Tax in China", **Journal of Beijing University of Aeronautics and Astronautics (Social Sciences Edition)**, Cilt: 21, Sayı: 3, 2008.

³²⁴ Çin Halk Cumhuriyeti Kişisel Gelir Vergisi Yasası, <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810744/n3752930/n3752974/c3970366/content.html>, erişim, (04.05.2020).

bir sonraki ayın 15 günü içinde ulusal hazineye ödenmektedir³²⁵. 2018 yılından bu yana ise standart indirim 3.500 yuan'dan 5.000 yuan'a çıkarılmıştır. Bununla beraber vergi oranı tablosu, düşük ve orta gelirli bireyler için vergi oranı aralığını genişlemiştir³²⁶.

Tablo 10: Çin'de Kişisel Gelir Vergisi Oranı Tablosu (maaş geliri için geçerlidir)

| Dizi | Vergilendirilebilir Gelir | Vergi Oranı | Hızlı Kesinti |
|------|-------------------------------|-------------|---------------|
| 1 | 36.000 yuan' ı geçmeyen kısım | 3% | 0 |
| 2 | 36.000 yuan-144.000 yuan | 10% | 2520 |
| 3 | 144.000 yuan -300.000 yuan | 20% | 16920 |
| 4 | 300.000 yuan - 420.000 yuan | 25% | 31920 |
| 5 | 420.000 yuan-660.000 yuan | 30% | 52920 |
| 6 | 660.000 yuan-960.000 yuan | 35% | 89920 |
| 7 | 960,000 yuan' dan fazlası | 45% | 181920 |

Kaynak:<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810744/n3752930/n3752974/c3970366/content.html> erişim (05.05.2020).

Tablo 10'da Çin'de vergiye tabi gelir dilimleri vergi oranları ve vergileme sürecinde ödenecek vergiden düşülecek olan hızlı kesinti miktarı verilmiştir. Bu anlamda elde edilen gelir dilimine göre vergiye tabi gelir hesaplanırken öncelikli olarak elde edilen gelirden muafiyet çıkarılmaktadır. Daha sonrasında vergi dilimine karşılık gelen vergi oranı ile hesaplanmakta sonrasında ise çıkan sonuçtan hızlı kesinti miktarı çıkartılmaktadır.

Çin Kişisel Gelir Vergisi Kanunu'nun dördüncü maddesinde kişisel gelir vergisinden muaf olan gelirlere yer verilmiştir. Bu gelirler³²⁷;

- Eyalet düzeyindeki halk hükümetleri, Devlet Konseyi bakanlıkları ve komisyonları ile Halk Kurtuluş Ordusu üzerindeki birimlerin yanı sıra yabancı kuruluşlar ve uluslararası kuruluşlar tarafından verilen bilim, eğitim, teknoloji, kültür, sağlık, spor, çevre koruma ve diğer ödüller;
- Devlet tarafından ihraç edilen ulusal tahviller ve finansal tahviller üzerindeki faiz;

³²⁵ Vergi, 16.11.2015, http://www.gov.cn/fuwu/2015-11/18/content_5013936.htm, erişim (04.05.2020).

³²⁶ Önümüzdeki Ay 5000 Yuan "Eşik" Uygulandığında Ne Kadar Vergi Ödeyebilirsiniz?, 11.09.2018, http://www.gov.cn/xinwen/2018-09/11/content_5321034.htm, erişim (04.06.2020).

³²⁷ Çin Halk Cumhuriyeti Kişisel Gelir Vergisi Yasası, <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810744/n3752930/n3752974/c3970366/content.html>, erişim, (04.05.2020).

- Devletin birleşik düzenlemeleri uyarınca çıkarılan sübvansiyonlar ve ödenekler;
- Refah ücretleri, emekli aylıkları ve yardım fonları;
- Sigorta tazminatı;
- Askerler için hizmet nakil ücretleri, terhis ücretleri ve emeklilik ücretleri;
- Devletin birleştirilmiş yönetmeliklerine göre kadrolara ve çalışanlara ödenen yerleşim ücretleri, istifa ücretleri, temel emeklilik veya emeklilik ücretleri, emeklilik giderleri ve emeklilik sübvansiyonları;
- Diplomatik temsilcilerin, konsolosluk yetkililerinin ve ilgili kanunlara uygun olarak vergiden muaf çeşitli ülkelerin elçilik ve konsolosluklarının gelirleri;
- Çin hükümeti tarafından imzalanan uluslararası sözleşme ve anlaşmalarda belirtilen vergiden muaf gelir;
- Danıştay tarafından belirlenen diğer vergisiz gelirler,

Doğal afetler nedeniyle büyük kayıplar yaşanması, engelli, yalnız yaşlılar ve şehitlerin geliri kişisel gelir vergisi kapsamında azaltılabilmektedir. Kişisel gelir vergisi yasasına göre, bireysel vergi ödemesi "aylık" iken "yıllık" olarak değiştirilmiştir. Gelir belirli bir eşiğe ulaştıktan sonra, yıllık vergilendirilebilir gelir, ikinci yılın Mart ayından Haziran ayına kadar vergi bürosuna, daha fazla geri ödeme ve daha az ek ücretle rapor edilmektedir. Yapılan değişiklikler ile vergi mükellefleri, özellikle düşük ve orta gelirli gruplar üzerindeki yükü daha da azaltmak için, yıllık kapsamlı geliri 120.000 yuan'ı geçmeyen veya iki yıl içinde yıllık vergi ödeme tutarı düşük olan vergi mükelleflerinin geçici olarak ödeme yükümlülüğünden muaf tutulmasına karar vermiştir. Ocak 2019'dan itibaren, yıllık 60.000 yuan (ayda 5.000 yuan) ve "üç sigorta ve bir konut fonu" yıllık kesintiye ek olarak, çocuk eğitimi, sürekli eğitim, ciddi tıbbi bakım, konut kredisi faizi veya konut kirası ve yaşlılar için destek altı özel ürün eklenir ve vergi ödeyerek de düşülebilir³²⁸.

Çin'de ikamet eden veya ülkede gelir elde eden Çin vatandaşları ve yabancılar istihdam, serbest meslek veya diğer kaynaklardan elde edilen gelir için kişisel gelir vergisine tabidir. Kişisel gelir vergisinin iki temel kriteri vardır bunlardan biri ikamet diğeri ise kalma süresidir. Çin'de ikamet eden veya ülkede gelir elde eden Çin vatandaşları ve yabancılar istihdam, serbest meslek veya diğer kaynaklardan elde edilen gelir için kişisel gelir vergisine tabidir. Kişisel gelir vergisinin iki temel

³²⁸ http://www.gov.cn/zhengce/2019-11/22/content_5454538.htm, erişim (08.05.2020).

kriteri vardır bunlardan biri ikamet diğeri ise kalma süresidir. Bu anlamda ikamet eden kişilerin ülkede kalıcı bir kayıtlı adrese, aileye veya ekonomik menfaatlara sahip olmasını gereklidir. Kişisel gelir vergisi ödeme yükümlülüğü ayrıca kalış süresine de bağlıdır. Örneğin, yerleşik olmayan veya ikamet eden bir kişi Çin'de geçirilen belirli bir zaman eşiğini aşarsa, vergi makamları tarafından kişisel gelir vergisi için vergilendirilebilir kabul edilir³²⁹.

İstihdam geliri üzerindeki yüksek yasal kişisel gelir vergisi oranlarına rağmen, Çin'deki kişisel gelir vergisi sistemi göreceli olarak az gelir getirdiğini ve bu nedenle aslında zenginlerden fakir hanelere çok fazla kaynak aktarımı sağlamamaktadır. Çin'deki çoğu insan yüksek gelir elde etmemekte ve bu nedenle kişisel gelir vergisi ödememektedir. Çünkü temel kişisel gelir vergisinde ödenek nispeten yüksek bir düzeyde belirlenmektedir. Ayrıca, temel ödenek belirli aile koşullarına bağlı değildir (örneğin bağımlı bir eş, çocuk vb. olup olmadığı) ve vergi mükelleflerinin marjinal kişisel gelir vergisi oranında ödeneklerin değeri artmaktadır. Temel ödenek, daha zengin çalışanlar için daha yoksul hanelere göre daha yüksektir. Ayrıca, farklı gelir türleri ayrı oranlarda vergilendirilir çizelgeler ve sermaye gelirleri daha düşük ve orantılı oranlarda vergilendirilir. Ayrıca, işçiler, bu tür uygulamaları yönetmek için karşılaştığı zorluklar nedeniyle, işverenlerinden nakit dışı yardımlar alabilmektedir. Vergi idaresindeki zayıflıklar, bazı gelirlerin de vergiden kaçmasına neden olmaktadır. Tüm bu faktörler, kişisel gelir vergisinin şu anda yeniden dağıtıcı bir etkisinin olmadığını ima etmektedir³³⁰.

³²⁹ Lorenzo Riccardi, "Individual Income Tax Law", Chinese Tax Law and International Treaties, Springer, İtaly, 2013, s. 9-10.

³³⁰ Bert Brys, Stephen Matthews, Richard Herd, Xiao Wang, **Tax Policy and Tax Reform in the People's Republic of China**, OECD Taxation Working Papers No: 18, 2013, s. 32.

Tablo 11: 2000-2018 Yılları Arasında Çin'de Vergi Gelirleri Payı (%)

| Yıl | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Kişisel Gelir Vergisi %'si | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Katma Değer Vergisi %'si | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Tüketim Vergisi %'si | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde İşletme Vergisi %'si | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Kurumlar Vergisi %'si | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Gümrük Tarifeleri %'si |
|------|--|--|--|--|---|--|
| 2000 | 5,23 | 36,18 | 6,81 | 14,84 | 7,94 | 5,96 |
| 2001 | 6,5 | 35,01 | 6,07 | 13,48 | 17,18 | 5,48 |
| 2002 | 6,86 | 35,03 | 5,93 | 13,89 | 17,47 | 3,99 |
| 2003 | 7,08 | 36,14 | 5,9 | 14,2 | 14,58 | 4,61 |
| 2004 | 7,18 | 37,31 | 6,21 | 14,81 | 16,37 | 4,31 |
| 2005 | 7,27 | 37,5 | 5,67 | 14,7 | 18,56 | 3,7 |
| 2006 | 7,04 | 36,73 | 5,41 | 14,73 | 20,37 | 3,27 |
| 2007 | 6,98 | 33,9 | 4,83 | 14,42 | 19,24 | 3,13 |
| 2008 | 6,86 | 33,18 | 4,73 | 14,06 | 20,6 | 3,26 |
| 2009 | 6,63 | 31,04 | 7,99 | 15,14 | 19,38 | 2,49 |
| 2010 | 6,6 | 28,81 | 8,29 | 15,23 | 17,54 | 2,76 |
| 2011 | 6,74 | 27,04 | 7,72 | 15,24 | 18,68 | 2,85 |
| 2012 | 5,78 | 26,25 | 7,82 | 15,65 | 19,53 | 2,76 |
| 2013 | 5,9 | 26,06 | 7,44 | 15,59 | 20,29 | 2,37 |
| 2014 | 6,18 | 25,89 | 7,47 | 14,92 | 20,67 | 2,38 |
| 2015 | 6,89 | 24,9 | 8,43 | 15,45 | 21,71 | 2,04 |
| 2016 | 7,73 | 31,23 | 7,83 | 8,82 | 22,13 | 1,99 |
| 2017 | 8,28 | 39,05 | 7,08 | .. | 22,24 | 2,07 |
| 2018 | 8,86 | 39,34 | 6,79 | .. | 22,58 | 1,82 |

Kaynak: <http://www.stats.gov.cn/tjsj/nds/2019/indexeh.htm>, erişim (05.06.2020).

Tablo 11'e bakıldığında kişisel gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %5-%8 aralığında değişmektedir. Esasında bu oran birçok ülkeye oranla oldukça düşük bir orandır. Çin'de 2000-2018 yılları vergi gelirlerinde görüldüğü üzere önemli bir paya sahip olan vergi yaklaşık %24 ve %39 aralığındaki oranlarıyla katma değer vergisidir. Ardından en fazla paya sahip olan vergi %7 ile %22 oranları aralığında değişen kurumlar vergisidir. Kurumlar vergisinden sonra en fazla paya sahip vergi ise %8 ile %15 aralığında değişen oranlarıyla işletme vergisidir. Bununla beraber tüketim vergisi ve gümrük tarifeleri toplam vergi gelirleri içerisinde daha az bir paya sahiptir.

Tablo 12: 2010-2018 Yılları Arasında Çin’de Ortalama Vergi Takoza Payı (%)

| Yıl | Ortalama Kazancın %100’ünde Bekâr ve Çocuklu Bireyler İçin Ortalama Vergi Takoza Payı %’si | Tek Gelirli Çift, Ortalama Kazancın %100’ü ve İki Çocuklu Bireylerin Ortalama Vergi Takoza Payı %’si |
|------|--|--|
| 2010 | 36,9 | 36,9 |
| 2011 | 36,2 | 36,2 |
| 2012 | 35,7 | 35,7 |
| 2013 | 34 | 34 |
| 2014 | 33,7 | 33,7 |
| 2015 | 33,7 | 33,7 |
| 2016 | 32,4 | 32,4 |
| 2017 | 32 | 32 |
| 2018 | 32,4 | 32,4 |

Kaynak: Taxing Wages, Taxing Wages In Selected Partner Economies: Brazil, China, India, Indonesia And South Africa In 2018, OECD, 2020.

Tablo 12’de bekâr ve çocuklu bireylerin ortalama vergi takoza payı %32 ile %36,9 aralığında değişmektedir. Tek gelirli iki çocuklu evli bir çiftin ortalama vergi takoza payı da bekâr ve çocuklu bireylerle aynıdır.

D. Seçilmiş Gelişmiş Ülkelerdeki Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Bakımından Türkiye ile Karşılaştırılması

Vergi adaletinin sağlanması amacıyla uygulanan önemli ilkelere biri ödeme gücü ilkesidir. Bu kapsamda ödeme gücü ilkesinin uygulanması amacıyla Türkiye’de de uygulanan ayırma ilkesi, en az geçim indirimi, artan oranlılık ve çeşitli muafiyet ve istisnalar uygulanmaktadır. Çin, Amerika, Almanya ve Türkiye’de ücret gelirleri elde eden bireyler kişisel gelir vergisine tabidir. Dört ülkede de vergi dilimleri ile doğru orantılı olarak vergi oranları artmaktadır. Ancak her ülkede vergi dilimi kademeleri farklılık göstermektedir. Amerika’da yedi vergi dilimine uygulanan bu oranlar %10, %12, %22, %24, %32, %35, %37 şeklindedir. Almanya’da ise vergilendirilen dört vergi dilimi vardır. Vergi dilimlerinden ilk iki vergi dilimine sabit vergi oranı uygulanmamakla beraber %14 ile %42 oranları aralığında çeşitli matematiksel hesaplamalar doğrultusunda vergilendirilmektedir. Diğer vergi dilimlerine ise %42 ve %45 oranları uygulanmaktadır. Çin’de yedi vergi dilimine uygulanan oranlar ise %3, %10, %20, %25, %30, %35, %45 şeklindedir. Son olarak Türkiye’de ise beş vergi dilimine uygulanan oranlar %15, %20, %27, %35, %40 şeklindedir.

Türkiye’de ücret geliri elde edenler için farklı vergi dilimleri belirlenmiştir. Bu uygulama esasında ayırma ilkesine dayanmaktadır. Ancak ücret geliri dışında gelir elde edenler ile ücret geliri elde edenler arasındaki fark üçüncü ve dördüncü vergi dilimine denk gelen %35 ile %40 vergi oranlarının uygulandığı daha yüksek gelir dilimleridir. Genel anlamda bireyler yüksek ücret geliri elde etmediklerinden esasında ayırma ilkesi amacını çok karşılamamaktadır. Çin’de de maaşlı çalışanlar için farklı vergi dilimleri belirlenmektedir. Amerika ve Almanya’da ise böyle bir durum söz konusu değildir. Amerika’da bireylerin ailevi durumlarına göre dört farklı vergi grubu vardır. Almanya’da yine aynı şekilde bekâr ve beraber değerlendirilen evliler için vergi dilimleri farklıdır. Almanya’da belirli bir tutara kadar vergi oranı % 0’dır. Türkiye’de asgari geçim indirimi ile bireyleri vergilendirirken ailevi durumları dikkate alınmaktadır. Çin’de vergi sisteminde maaşlı çalışanlar için bir çok vergi indirimi vardır. Bunlardan önemlisi standart vergi indirimidir. Bununla beraber her vergi diliminden indirilecek bir hızlı kesinti miktarı vardır.

Tablo 13: Türkiye, Amerika, Almanya ve Çin’de Kişisel Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)

| Yıl | Türkiye’de Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Kişisel Gelir Vergisi %’si | Amerika’da Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Kişisel Gelir Vergisi %’si | Almanya’da Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Kişisel Gelir Vergisi %’si | Çin’de Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Kişisel Gelir Vergisi %’si |
|------|---|---|---|---|
| 2000 | 22,24 | 42,21 | 25,31 | 5,23 |
| 2001 | 22,04 | 42,54 | 27,12 | 6,5 |
| 2002 | 17,64 | 38,03 | 25,1 | 6,86 |
| 2003 | 15,72 | 35,31 | 23,88 | 7,08 |
| 2004 | 14,85 | 34,19 | 22,9 | 7,18 |
| 2005 | 14,71 | 35,2 | 23,04 | 7,27 |
| 2006 | 15,58 | 36,32 | 24,22 | 7,04 |
| 2007 | 16,96 | 38,23 | 24,95 | 6,98 |
| 2008 | 16,52 | 39,54 | 26,49 | 6,86 |
| 2009 | 16,38 | 34,31 | 25,49 | 6,63 |
| 2010 | 14,03 | 34,77 | 24,28 | 6,6 |
| 2011 | 13,51 | 38,84 | 24,72 | 6,74 |
| 2012 | 14,43 | 38,48 | 25,75 | 5,78 |
| 2013 | 13,9 | 38,77 | 26,02 | 5,9 |
| 2014 | 14,7 | 39,04 | 26,2 | 6,18 |
| 2015 | 14,62 | 40,4 | 26,5 | 6,89 |
| 2016 | 14,64 | 40,16 | 26,54 | 7,73 |
| 2017 | 14,53 | 38,74 | 27,3 | 8,28 |
| 2018 | 15,42 | 40,72 | 27,16 | 8,86 |

Kaynak: Türkiye, Amerika, Almanya için OECD Data, Çin için Stats.gov verilerinden faydalanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 13’de 2000-2018 yılları arasında kişisel gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı verilmiştir. Türkiye’de bu pay %22,24 ile %13,9 aralığında değişmektedir. Amerika’da bu oran %42,54 ile %34,19 aralığında değişmektedir. Almanya’da ise %27,12 ile %22,9 aralığında değişmektedir. Çin’e bakıldığında bu oran diğer üç ülkeye oranla oldukça düşüktür.

Tablo 14: Türkiye, Amerika ve Almanya'da Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir Vergisi ve Toplam Gelir Vergisi İçerisinde Kişisel Gelir Vergisi Payı (%)

| Yıl | Türkiye'de Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir Vergisi %'si | Türkiye'de Toplam Gelir Vergisi İçerisinde Kişisel Gelir Vergisi %'si | Amerika'da Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir Vergisi %'si | Amerika'da Toplam Gelir Vergisi İçerisinde Kişisel Gelir Vergisi %'si | Almanya'da Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir Vergisi %'si | Almanya'da Toplam Gelir Vergisi İçerisinde Kişisel Gelir Vergisininin %'si |
|------|---|---|---|---|---|--|
| 2000 | 29,53 | 75,31 | 50,12 | 84,22 | 30,14 | 83,96 |
| 2001 | 28,85 | 76,41 | 48,31 | 88,05 | 28,78 | 94,23 |
| 2002 | 24,8 | 71,16 | 43,77 | 86,89 | 27,96 | 89,77 |
| 2003 | 23,69 | 66,37 | 42,79 | 82,52 | 27,43 | 87,06 |
| 2004 | 22,1 | 67,19 | 43,25 | 79,06 | 27,33 | 83,76 |
| 2005 | 21,81 | 67,46 | 46,2 | 76,18 | 28,17 | 81,8 |
| 2006 | 21,58 | 72,2 | 47,82 | 75,96 | 30,34 | 79,83 |
| 2007 | 23,74 | 71,47 | 48,21 | 79,29 | 31,19 | 79,98 |
| 2008 | 23,86 | 69,23 | 46,12 | 85,72 | 31,83 | 83,2 |
| 2009 | 24,06 | 68,08 | 40,26 | 85,21 | 28,85 | 88,35 |
| 2010 | 21,3 | 65,87 | 42,32 | 82,16 | 28,54 | 85,09 |
| 2011 | 20,99 | 64,39 | 46,19 | 84,09 | 29,43 | 84,01 |
| 2012 | 21,84 | 66,07 | 46,85 | 82,13 | 30,46 | 84,54 |
| 2013 | 20,22 | 68,75 | 46,98 | 82,52 | 30,81 | 84,46 |
| 2014 | 21,13 | 69,58 | 47,76 | 81,74 | 30,91 | 84,78 |
| 2015 | 20,31 | 71,98 | 48,5 | 83,3 | 31,16 | 85,04 |
| 2016 | 21,15 | 69,21 | 48,03 | 83,61 | 31,82 | 83,41 |
| 2017 | 21,37 | 68 | 45,2 | 85,71 | 32,74 | 83,39 |
| 2018 | 24,15 | 63,85 | 45,07 | 90,34 | 32,76 | 82,9 |

Kaynak: OECD Data.

Tablo 14’de toplam vergi gelirleri içerisinde en fazla gelir vergisi payına sahip olan ülke Amerika iken Almanya ile Türkiye benzer gelir vergisi oranına sahiptir. Amerika’da toplam vergi gelirleri içerisinde gelir vergisi payı %42 ile %50 aralığında değişmektedir. Almanya’da ise bu oran en düşük %27,33 iken en fazla paya sahip olduğu yıl %32,76’dır. Gelir vergisi içerisinde kişisel gelir vergisine bakıldığında Amerika ve Almanya’da benzer oranlar görülürken Türkiye’de bu

oranların daha düşük olduğu görülmektedir. Ancak bireysel gelir vergisinin gelir vergisi içerisindeki pay üç ülkede de oldukça yüksektir.

Tablo 15: Türkiye, Almanya ve Amerika'da Sosyal Güvenlik Primlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)

| Yıl | Türkiye'de Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Sosyal Güvenlik Primleri %'si | Türkiye'de Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Çalışanlar İçin Sosyal Güvenlik Primleri %'si | Amerika'da Toplam Vergi Gelirleri İçinde Sosyal Güvenlik Primleri % si | Amerika'da Toplam Vergi Gelirleri İçinde Çalışanlar İçin Sosyal Güvenlik Primleri % si | Almanya'da Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Sosyal Güvenlik Primleri %'si | Almanya'da Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Çalışanlar İçin Sosyal Güvenlik Primleri %'si |
|------|--|--|--|--|--|--|
| 2000 | 18,73 | 6,74 | 23,55 | 10,53 | 39,03 | 17,15 |
| 2001 | 21,53 | 6,41 | 24,54 | 10,97 | 39,75 | 17,49 |
| 2002 | 19,78 | 6,84 | 26,47 | 11,82 | 40,27 | 17,63 |
| 2003 | 20,8 | 7,31 | 26,68 | 11,77 | 40,5 | 17,44 |
| 2004 | 23,89 | 8,37 | 26,24 | 11,48 | 40,58 | 17,56 |
| 2005 | 22,44 | 7,7 | 24,43 | 10,66 | 39,81 | 17,42 |
| 2006 | 22,38 | 8,41 | 23,6 | 10,35 | 38,31 | 16,86 |
| 2007 | 21,69 | 8,8 | 23,45 | 10,36 | 36,55 | 16,08 |
| 2008 | 25,03 | 8,36 | 24,55 | 10,92 | 36,43 | 15,89 |
| 2009 | 24,54 | 8,97 | 27,2 | 12,09 | 38,6 | 16,96 |
| 2010 | 24,91 | 9,36 | 26,08 | 11,55 | 39,18 | 16,63 |
| 2011 | 27,88 | 10,03 | 22,85 | 8,51 | 38,54 | 17,09 |
| 2012 | 27,17 | 10,4 | 22,64 | 8,43 | 38,2 | 16,99 |
| 2013 | 27,44 | 10,86 | 24 | 10,64 | 37,74 | 16,77 |
| 2014 | 28,53 | 10,8 | 23,7 | 10,53 | 37,82 | 16,85 |
| 2015 | 29,02 | 10,94 | 23,63 | 10,54 | 37,66 | 16,76 |
| 2016 | 28,82 | 11,04 | 23,82 | 10,67 | 37,64 | 16,86 |
| 2017 | 29,31 | 11,17 | 23,04 | 10,38 | 38,13 | 17,13 |
| 2018 | 29,95 | 11,28 | 25,09 | 11,33 | 37,68 | 16,97 |

Kaynak: OECD Data.

Tablo 15'de görüldüğü üzere toplam vergi gelirleri incelendiğinde en fazla sosyal güvenlik primine sahip ülke Almanya'dır. Almanya'da toplam vergi gelirleri içerisinde sosyal güvenlik primlerinin payı %36,43 ile %40,58'dir. Türkiye ve Almanya'nın toplam vergi gelirleri içerisinde sosyal güvenlik payları benzer oranlardadır. Ancak çalışanlar için olan sosyal güvenlik primlerinin toplam vergi gelirleri içerisinde en az paya sahip ülke Türkiye'dir. En fazla paya sahip olan ülke ise Almanya'dır.

Tablo 16: Gelişmiş Ülkeler ve Türkiye’de Bekâr ve Çocuksuz Bireyler İçin Vergi Takozu Payı (%)

| Yıl | Amerika'da Ortalama Kazancın %100'ünde Bekâr ve Çocuksuz Bireyler İçin Ortalama Vergi Takozu %'si | Almanya'da Ortalama Kazancın %100'ünde Bekâr ve Çocuksuz Bireyler İçin Ortalama Vergi Takozu %'si | Türkiye'de Ortalama Kazancın %100'ünde Bekâr ve Çocuksuz Bireyler İçin Ortalama Vergi Takozu %'si | Çin'de Ortalama Kazancın %100'ünde Bekâr ve Çocuksuz Bireyler İçin Ortalama Vergi Takozu %'si |
|------|---|---|---|---|
| 2000 | 30,84 | 52,86 | 40,36 | .. |
| 2001 | 30,74 | 51,91 | 43,60 | .. |
| 2002 | 30,58 | 52,47 | 42,48 | .. |
| 2003 | 30,46 | 53,20 | 42,19 | .. |
| 2004 | 30,48 | 52,24 | 42,76 | .. |
| 2005 | 30,42 | 52,13 | 42,80 | .. |
| 2006 | 30,55 | 52,31 | 42,69 | .. |
| 2007 | 30,92 | 51,80 | 42,22 | .. |
| 2008 | 30,06 | 51,34 | 38,72 | .. |
| 2009 | 30,28 | 50,79 | 36,74 | .. |
| 2010 | 30,75 | 49,05 | 36,98 | 36,9 |
| 2011 | 29,91 | 49,68 | 37,03 | 36,2 |
| 2012 | 29,84 | 49,65 | 37,13 | 35,7 |
| 2013 | 31,45 | 49,26 | 37,36 | 34 |
| 2014 | 31,64 | 49,31 | 38,09 | 33,7 |
| 2015 | 31,44 | 49,45 | 38,19 | 33,7 |
| 2016 | 31,58 | 49,54 | 38,24 | 32,4 |
| 2017 | 31,78 | 49,58 | 38,99 | 32 |
| 2018 | 29,60 | 49,53 | 39,25 | 32,4 |
| 2019 | 29,76 | 49,35 | 39,12 | .. |

Kaynak: Taxing Wages, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=AWCOMP>, erişim (15.10.2020).

Tablo 16’deki bekâr ve çocuksuz bireyler için ortalama vergi takozları incelendiğinde en fazla ortalama vergi Almanya’da %49,05 ile %53,20 şeklindedir. Almanya’dan sonra ortalama vergi takozu oranının yüksek olduğu ülke Türkiye’dir. Tablo 16’da görüldüğü üzere Çin’in 2010-2018 yıllarına ait verileri Türkiye ve Amerika’ya benzemektedir.

Tablo 17: Gelişmiş Ülkelerde Tek Gelirli İki Çocuklu Çift Ortalama Vergi Takozu Payı (%)

| Yıl | Amerika'da Tek Gelirli Çift, Ortalama Kazancın %100'ü ve İki Çocuklu Bireylerin Ortalama Vergi Takozu %'si | Almanya'da Tek Gelirli Çift, Ortalama Kazancın %100'ü ve İki Çocuklu Bireylerin Ortalama Vergi Takozu %'si | Türkiye'de Tek Gelirli Çift, Ortalama Kazancın %100'ü ve İki Çocuklu Bireylerin Ortalama Vergi Takozu %'si | Çin'de Tek Gelirli Çift, Ortalama Kazancın %100'ü ve İki Çocuklu Bireylerin Ortalama Vergi Takozu %'si |
|------|--|--|--|--|
| 2000 | 21,17 | 35,27 | 40,36 | .. |
| 2001 | 20,61 | 34,78 | 43,60 | .. |
| 2002 | 20,60 | 34,85 | 42,48 | .. |
| 2003 | 17,94 | 35,86 | 42,19 | .. |
| 2004 | 18,09 | 35,02 | 42,76 | .. |
| 2005 | 18,17 | 35,41 | 42,80 | .. |
| 2006 | 18,56 | 35,79 | 42,69 | .. |
| 2007 | 19,24 | 35,46 | 42,22 | .. |
| 2008 | 17,10 | 35,15 | 37,20 | .. |
| 2009 | 17,37 | 33,55 | 35,17 | .. |
| 2010 | 18,45 | 32,62 | 35,42 | 36,9 |
| 2011 | 18,50 | 33,81 | 35,47 | 36,2 |
| 2012 | 18,61 | 34,00 | 35,57 | 35,7 |
| 2013 | 20,30 | 33,64 | 35,83 | 34 |
| 2014 | 20,61 | 33,83 | 36,59 | 33,7 |
| 2015 | 20,44 | 33,99 | 36,71 | 33,7 |
| 2016 | 20,61 | 34,23 | 36,55 | 32,4 |
| 2017 | 20,88 | 34,33 | 37,36 | 32 |
| 2018 | 18,48 | 34,44 | 37,66 | 32,4 |
| 2019 | 18,81 | 34,35 | 37,45 | .. |

Kaynak: Taxing Wages, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=AWCOMP>, erişim (15.10.2020).

Tablo 17'de tek gelirli evli ve iki çocuklu bireylerin ortalama vergi takozu verilmiştir. Bir önceki tablo ile karşılaştırıldığında Amerika ve Almanya'da ortalama vergi takozu oranlarının önemli derecede düştüğü görülmektedir. Dolayısıyla bu ülkelerde vergilemede ailevi unsurların ön planda gözlemlenmektedir. Buna karşılık Çin'de bu oranlar aynı iken Türkiye'de de birbirine oldukça yakındır.

II. SEÇİLMİŞ GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDEKİ ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN İNCELENMESİ

Gelişmekte olan ülkelerde geçiş ekonomilerinden biri olan Kazakistan, sosyalist yönetim şekliyle kaynaklı Küba, gelişen ekonomisinden dolayı Hindistan, Güney Amerika ülkesi olarak Brezilya ve Afrika ülkesi olarak ise Güney Afrika seçilmiştir.

A. Hindistan'da Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi

Hindistan'da ücret gelirleri gelir vergisi kapsamında vergilendirilmektedir. Gelir Vergisi, alacaklıya ve ödeme süresine bağlı olarak üç farklı kategoriye ayrılabilir. Bunlar, kaynağında kesilen vergi, geçici vergi ve öz değerlendirme vergisidir. Bu anlamda kaynağında kesilen vergi, vergi mükellefi adına başka bir kişi tarafından kesilen ve ödenen her türlü gelir vergisine (vergi mükellefi için bir gelir kaynağı oluşturan) denir. Bu vergi, Gelir Vergisi Departmanının vergilerin zamanında ödenmesini sağlamak amacıyla kullanılan bir ölçüm yöntemidir. Mali yıl boyunca, profesyoneller ve iş adamları dört taksitte gelir vergisi ödemek zorundadır. Bu taksitler geçici vergi olarak bilinir. Öz değerlendirme vergisi, vergi mükellefi tarafından kaynağında kesilen vergiler dikkate alınarak ve geçici vergi dikkate alınarak ödenen her türlü denge vergisi anlamına gelmektedir³³¹.

Hindistan diğer birçok ülke gibi farklı dönemlerde farklı vergi politikaları uygulamıştır. Merkezi planlama çerçevesinde vergi politikasının gelişimi önemli olmuştur. İlk olarak, vergi politikası verimliliği dikkate alınmaksızın kamu sektörü için kaynakların artırılmasına yönelik olmuştur. İkincisi, toplumun sosyalist örüntüsüne ulaşma hedefi bir yandan ve sistem tarafından üretilen büyük oligopolistik kiralara vergilendirme girişimi diğer yandan lisanslar, kotalar ve kısıtlamalar kademeli olarak artan bir vergi yapısı olmuştur. Üçüncüsü, hedeflerin çokluğunun araştırılması vergi sistemini hem verimlilik hem de yatay eşitlik açısından olumsuz etkilerle karmaşıktır. Bu durum aynı zamanda vergi kaçırma ve vergilerden kaçınma için büyük yollar açmıştır. Dördüncüsü, yukarıdaki hususlar vergi sistemini karmaşıktır ve seçicilik ve takdir, vergi politikası ve idaresinin meşru bir parçası haline gelmiştir. Beşinci, özel çıkar gruplarının etkisi,

³³¹ Hindistan Gelir Vergisi Kılavuzu, 16 Eylül 2020, <https://www.fincash.com/1/hi/tax/income-tax-in-india>, erişim (20.05.2020).

değişen öncelikler ve bilgi sisteminin eksikliği ve bilimsel analiz, politikaların geçici ve çoğu zaman tutarsız kalibrasyonuna yol açmıştır³³².

Maaşlı bir kişi söz konusu olduğunda, nakit, emtia veya benzeri herhangi bir tesis şeklinde aldığı her şey kişinin geliri olarak kabul edilir. Bir işletme için net karı geliridir. Gelir ayrıca faiz, temettü ve komisyonlar gibi diğer yatırımlardan da elde edilebilmektedir. Esasında, Gelir Vergisi Kanunu, vergileme amacıyla yasal ve yasadışı gelir arasında ayırım yapmamaktadır. Kanun uyarınca, bireyler tarafından kazanılan her türlü gelir beş farklı başlık altında sınıflandırılır. Bu gelirler, maaş geliri, hane halkı geliri, iş veya meslek geliri, sermaye kazancı ve diğer kaynaklardan elde edilen gelirdir³³³.

Hindistan'da Gelir Vergisi Kanunu'na göre maaş kapsamında vergilendirilen gelirler, rant veya emeklilik, sadaka, ücretler, komisyonlar, fırsatlar veya faydalar, maaş avansı, teminat fonunda makbuz, işverenin öngörülen limiti aşan tanınmış ihtiyat fonuna katkısı, hizmet sözleşmesi gibi gelirlerdir. Gelir Vergisi Kanunu uyarınca kabul edilen maaş geliri kesintileri standart kesinti, eyalet hükümeti tarafından tahsil edilen meslek/ istihdam vergisi ve eğlence ödeneğidir³³⁴.

Gelir vergisi, hükümetlerin kendi yetki alanlarındaki bireyler ve işletmeler tarafından üretilen gelire dayattığı bir vergidir. Gelir vergisi, hükümetler için bir gelir kaynağıdır. Hindistan'da gelir vergisi her mali yılın (Nisan - Mart) sonunda yıllık olarak alınır. 1961 Gelir Vergisi Kanunu'na göre, bireyler, Hindu bölünmemiş aile, firmalar, şirketler, kooperatif topluluklar gelir vergisi ödemekle yükümlüdür. Gelir vergisinden indirilebilecek ortak gelirler; genel ihtiyat sigortası primi, vergi tasarruf sabit mevduatı, sağlık sigortası, çocuk eğitimi için öğrenim ücretleri, Öz kaynak Bağlantılı Tasarruf Planları (ELSS), Sağlık sigortası primi, Rajiv Gandhi Tasarruf Programı kapsamında yapılan yatırımlar, ev kredisi geri ödemesi gibi ödemelerdir³³⁵.

³³² M.Govinda Rao, "Tax System in India: Achievements and Challenges Ahead", **Journal of Asian Economics**, Cilt: 16, Sayı: 6, s. 994.

³³³ Yıllık Vergi Beyannamesi, <https://www.india.gov.in/hi/spotlight/वार्षिक-आयकर-विवरण-जमा-करना#itr3>, erişim (16.05.2020).

³³⁴ https://archive.india.gov.in/business/hindi/taxation/income_salary.php, erişim (16.05.2020).

³³⁵ Gelir Vergisi, 17 Eylül 2020, <https://www.fincash.com/l/hi/basics/income-tax>, erişim (21.05.2020).

Maaş başlığı altında ödenecek olan gelir, bazı kesintiler yapıldıktan sonra hesaplanmaktadır. Hükümetten maaş alan değerlendiriciye işveren tarafından verilen misafirperverlik ödeneği niteliğindeki her türlü ödenek, maaşının beşte birine eşit olan (herhangi bir ödenek veya teminat hariç) veya beş bin Rupisi hangisi daha azsa, denetçi tarafından Anayasa'nın 276. maddesinin (2) maddesi kapsamında ödenen tutarın, herhangi bir yasayla veya bu yasa uyarınca alınabilecek istihdam vergisi için düşülmektedir³³⁶. Hindistan da çalışanların vergi muafiyeti adına bir ayrıcalıkta standart indirimdir. Hindistan da standart indirim 2019-20, standart kesinti ana maaşlar üzerinden ödenecek gelir hesaplanırken izin verilir. İşverenin niteliğine bakılmaksızın tüm çalışanlar tarafından kullanılabilir. Hindistan'da standart kesinti 50.000 Rs'dir³³⁷.

Gelir vergisi muafiyeti ve özel maaşlı kişiler vergiden tasarruf etmek için birçok fırsat sunmaktadır. Bu anlamda konut kira ödeneği, kiralanan bir konaklama biriminde yaşayan maaşlı bir kişi, Ev Kira Yardımından (HRA) yararlanabilir. Tamamen veya kısmen gelir vergisinden muaf tutulabilir. Ancak, kiralık konutlarda yaşamamış ve hala HRA almaya devam etmek isteyen bir kişi, vergiye tabi olacaktır. Bir kişinin kira makbuzlarını ve kiraya yapılan ödemelerin kanıtlarını tutması önemlidir. Gelir Vergisi yasasına göre, maaşlı bir kişi de (seyahat ödenekleri) LTA muafiyetinden yararlanabilir. İndirim, tüm gezi için yapılan yemek, alışveriş, eğlence ve boş zaman masrafları gibi masrafları içermez. Bu ödenek sadece bireyin eşi, çocukları ve ebeveynleriyle birlikte seyahat etmek için talep edilebilir, ancak diğer akrabalarıyla birlikte talep edilemez. Bu muafiyeti talep etmek için işverenin bir fatura sunması gereklidir. LTA yalnızca yurt içi seyahati kapsar ve uluslararası seyahat masraflarını karşılamamaktadır. Bu seyahatin şekli hava, demiryolu veya toplu taşıma olmalıdır. Bir birey veya bir HUF (Hindu Bölünmemiş Aile), 1.5 lakh'a kadar çıkarım talep edebilir³³⁸.

³³⁶ Hindistan Gelir Vergisi Kanunu, <https://www.incometaxindia.gov.in/hindi/pages/acts/income-tax-act.aspx>, erişim (24.05.2020).

³³⁷ Income Tax Department Government India, <https://www.incometaxindia.gov.in/Pages/faqs.aspx?k=FAQs%20on%20Salary%20Income>, erişim (25.05.2020).

³³⁸ Maaşlı Bireyler İçin Gelir Vergisi İndirimleri, 17 Eylül 2020, <https://www.fincash.com/l/hi/income-tax-allowances-and-deductions-for-salaried-individuals>, erişim (23.05.2020).

Hindistan Gelir Vergisi Kanunu'nun 17. maddesine göre ücretler, herhangi bir yıllık gelir veya emekli maaşı, herhangi bir bahşiş, herhangi bir maaş veya ücret yerine veya bunlara ilaveten herhangi bir ücret, komisyon, emotaj veya yardım, maaşın önceden ödenmesi, bir çalışan tarafından tüketmediği herhangi bir izin süresi ile ilgili olarak alınan ödemeler maaş kapsamına alınmıştır³³⁹. Gelir vergisi artan oranlı olup gelirin vergilendirilmesi gelir vergisine tabi olan mükellefler açısından dört farklı grup şeklinde oranlara ayrılmıştır. Bu dört grup bireyler, altmış ve seksen yaş aralığındaki vatandaşlar, seksen yaş üzerindeki vatandaşlar ve yerli şirketlerdir.

Tablo 18: 2020-2021 Hindistan Gelir Vergisi Oranları

| Bireysel Vergi Mükellefi ve HUF (60 Yaş altı) | Vergi Oranları |
|--|-----------------------|
| 2.50.000 INR 'a kadar | Vergisiz |
| 2.50.000 INR-5.00.000 INR | 5% |
| 5.00.000 INR-10.00.000 INR | 20% |
| 10.00.000 INR- 50.00.000 INR | 30% |
| 50.00.000 INR üzerinde 1 Crore | %30+%10 ek ücret |
| INR 1 Crore üstü | %30+%15 ek ücret |
| Yaşlı Vatandaş(60 yaş üstü 80 yaş altı) | Vergi Oranları |
| 3.000.000 INR | Vergisiz |
| 3.00.000 INR- 5.00.000 INR | 5% |
| 5.00.000 INR- 10.00.000 INR | 20% |
| 10.00.000 INR- 50.00.000 INR | 30% |
| 50.00.000 INR- 1 Crore | %30+%10 ek ücret |
| 1 Crore üstü | %30+%15 ek ücret |
| Yaşlı Vatandaş(80 yaş üstü) | Vergi Oranları |
| 2,550 INR'a kadar | Vergisiz |
| 5.00.000 INR 'a kadar | Vergisiz |
| 5.00.000 INR- 10.00.000 INR | 20% |
| 10.00.000 INR- 50.00.000 INR | 30% |
| 50.00.000 INR - 1 Crore | %30+%10 ek ücret |
| 1 Crore üstü | %30+ %15 ek ücret |

Kaynak: <https://www.fincash.com/hi/income-tax-slab-and-rate>, erişim (26.05.2020).

Tablo 18'de Hindistan'daki dört gelir vergi grubu içerisindeki bireysel gelir vergisi incelendiği için üç gelir grubuna yer verilmiştir. Bu anlamda bireysel vergi mükellefleri için 2.50.000 INR' e kadar olan gelir vergiden muaf tutulurken altmış ve seksen yaş aralığındaki vatandaşların 3.00.000 INR' e kadar olan geliri vergiden muaf tutulmuştur. Seksen yaş üstü vatandaşların ise 5.00.000 INR' e kadar olan

³³⁹ Hindistan Gelir Vergisi Kanunu, <https://www.incometaxindia.gov.in/hindi/pages/acts/income-tax-act.aspx>, erişim (24.05.2020).

gelirleri vergiden muaf tutulmuştur. Bununla beraber altmış yaş altı ve altmış ve seksen yaş aralığındaki vatandaşların en düşük vergi oranı %5 iken seksen yaş üstü vatandaşları en düşük vergi oranı ise %20'dir. Tablo 19'da ise 2000-2015 yılları içerisinde Hindistan'da vergi geliri istatistikleri verilmiştir.

Tablo 19: 2000-2015 Yılları Arasında Hindistan'da Vergi Gelirleri Payı (%)

| Yıl | Toplam Vergi Gelirleri | | Doğrudan Vergiler | | |
|------------|--|---|--|--|--|
| | Doğrudan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki %'si | Dolaylı Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki %'si | Gelir Vergisinin Doğrudan Vergiler İçerisindeki %'si | İşletme Vergisinin Doğrudan Vergiler İçerisindeki %'si | Diğer Doğrudan Vergilerin Toplam Doğrudan Vergiler İçerisindeki %'si |
| 2000-01 | 36,3 | 63,7 | 46,5 | 52,3 | 1,2 |
| 2001-02 | 37,1 | 62,9 | 46,2 | 52,9 | 0,8 |
| 2002-03 | 38,5 | 61,5 | 44,4 | 55,6 | 0,1 |
| 2003-04 | 41,4 | 58,6 | 39,4 | 60,5 | 0,1 |
| 2004-05 | 43,8 | 56,2 | 37,1 | 62,3 | 0,6 |
| 2005-06 | 45,3 | 54,7 | 38,5 | 61,3 | 0,2 |
| 2006-07 | 48,7 | 51,3 | 37,2 | 62,7 | 0,1 |
| 2007-08 | 53,0 | 47,0 | 38,3 | 61,6 | 0,1 |
| 2008-09 | 55,3 | 44,7 | 36,0 | 63,9 | 0,1 |
| 2009-10 | 60,6 | 39,4 | 35,1 | 64,7 | 0,1 |
| 2010-11 | 56,4 | 43,6 | 33,0 | 66,8 | 0,2 |
| 2011-12 | 55,8 | 44,2 | 34,6 | 65,4 | 0,0 |
| 2012-13 | 54,1 | 45,9 | 36,1 | 63,7 | 0,2 |
| 2013-14 | 56,3 | 43,7 | 38,0 | 61,8 | 0,2 |
| 2014-15(P) | 56,1 | 43,9 | 38,2 | 61,6 | 0,2 |

Kaynak: <http://mospi.nic.in/statistical-year-book-india/2017/175>, erişim (09.05.2020).

Tablo 19'da 2000-01 yıllarından 2006-07 yıllarına kadar dolaylı vergilerin toplam vergi geliri içerisindeki payı doğrudan vergilere oranla daha fazladır. Ancak 2007 yılı itibariyle doğrudan vergilerin oranı dolaylı vergilerin oranının daha fazladır. Doğrudan vergilerin içerisinde önemli paya sahip iki vergi türü vardır. Bunlar gelir vergisi ve işletme vergisidir. Bu anlamda işletme vergisinin payı 2000-2015 yılları arasında her yıl için %50'nin üzerindedir. Gelir vergisinin doğrudan vergi gelirleri içerisindeki payı ise %38 ile %46 aralığında değişmektedir.

Tablo 20: 2010-2018 Yılları Arasında Hindistan’da Ortalama Vergi Takoğu Payı (%)

| Yıl | Ortalama Kazancın %100’ünde Bekâr ve Çocuksz Bireyler İçin Ortalama Vergi Takoğu %’si | Tek Gelirli ift, Ortalama Kazancın %100’ü ve İki Çocuklu Bireylerin Ortalama Vergi Takoğu %’si |
|------|---|---|
| 2010 | 3,2 | 3,2 |
| 2011 | 2,6 | 2,6 |
| 2012 | 2,4 | 2,4 |
| 2013 | 2,1 | 2,1 |
| 2014 | 2 | 2 |
| 2015 | 1,9 | 1,9 |
| 2016 | 1,8 | 1,8 |
| 2017 | 1,8 | 1,8 |
| 2018 | 2 | 2 |

Kaynak: Taxing Wages, Taxing Wages In Selected Partner Economies: Brazil, China, India, Indonesia And Soufh Africa In 2018, OECD, 2020.

Tablo 20’de Hindistan’da bekâr ocuksz bireyler için ortalama vergi takoğu %1,8 ile %3,2 aralığında değişmektedir. Tek gelirli ve iki çocuklu bireyler için ortalama vergi takoğu bekâr ve ocuksz bireyler için ortalama vergi takoğu ile aynıdır.

B. Güney Afrika’da Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi

Güney Afrika’da ücret gelirleri gelir vergisi kapsamında vergilendirilmektedir. Gelir vergisi, bir vergi mükelleflerinin (bireyleri, şirketleri ve tröstleri içeren) aldığı tüm gelir ve karlar üzerinden alınan bir vergidir. Bu anlamda gelir vergisi ulusal bir gelir kaynağıdır. 1962 tarihli 58 sayılı Gelir Vergisi Yasası ile uygulanmaktadır. Güney Afrika Cumhuriyetinde bu vergiler “normal vergiler” olarak nitelendirilmektedir. Vergi mükelleflerinin değerlendirme yılı 12 aylık bir dönemi kapsamaktadır. Bireyler ve vakıflar için, değerlendirme yılın başlangıç tarihi 1 martta başlayarak her yıl 28/29 şubatta sona ermektedir³⁴⁰. Gelir vergisi, vergiye tabi gelir üzerinden ödenen normal vergilerdir. Maaşlar, ücretler, ikramiyeler, fazla mesai ödemesi, vergilendirilebilir (yan ödemeler) ödenekler (ödenekler ve belirli götürü

³⁴⁰ South African Tax Guide, <http://www.sataguide.co.za/sa-income-tax/>, erişim (03.06.2020).

ödenekler), bir işletme veya ticaretten kazanç veya kayıplar, bireyin güven lehdarı olmasından kaynaklanan gelir veya karlar, yönetmen ücretleri, faiz ve yabancı temettüler gibi yatırım gelirleri, kira gelirleri veya kayıpları, telif haklarından elde edilen gelir, tahviller, emeklilik geliri, belirli sermaye kazançları gelir vergisi kapsamında vergilendirilmektedir³⁴¹.

Güney Afrika Cumhuriyeti 1989 yılından sonra gelir vergisinde reformlar yapmıştır. Örneğin 1989 yılında gelir vergisi evli ve evli olmayanlar bireyler arasında ayırım yapılmasına izin verilmiştir. Reformların ikinci aşamasında vergi tabanının ve vergi sisteminin uluslararası vergi hukukuna uygun hale getirilmesi amaçlanmıştır. En çok gelir vergisi politikasındaki temel değişiklik, “kaynak temelli” den bir vergi tabanını korumak ve genişletmek amacıyla 2001 yılında “ikamet temelli” bir sistem oluşturulmuştur. İkinci aşamada ortaya çıkan diğer değişiklikler “kamu yararı örgütü” kavramının tanıtılmasını içermiştir. Tüm bu reformlar sadece gelir toplamayı artırmak için değil, aynı zamanda kişisel gelir vergisi sisteminin ayrımcı olmadığını ve uluslararası standartlara uygun olduğunu göstermektedir³⁴².

Güney Afrika Cumhuriyeti’nde vergi gelirlerinin büyük çoğunluğunu gelir vergisi oluşturmaktadır. Bu anlamda Güney Afrika Cumhuriyetinde vergi gelirlerinin üçte biri dolaylı vergilerden elde edilmektedir. Dolaylı vergilerden en fazla gelir elde edilen vergi ise katma değer vergisidir. Kişisel gelir vergisi ise kademeli olarak uygulanmaktadır. Çalışanların ödemesi gereken vergiyi ise işveren çalışanlara ödeneceği ücret üzerinden kesmektedir³⁴³. Güney Afrika Cumhuriyetinde işveren bir işe başladıktan sonra 21 gün için Güney Afrika Gelir Servisi’ne (SARS) kayıt içinde başvurması gereklidir. Çalışanların vergisi, bir işverenin bir çalışana ödenen maaş veya ücretlerden düşmesi veya kesmesi gereken vergiyi ifade etmektedir. Bu anlamda işveren bu vergiyi aylık olarak Sars’a ödemek zorundadır³⁴⁴.

³⁴¹ Personel Income Tax, <https://www.sars.gov.za/TaxTypes/PIT/Pages/default.aspx>, erişim (28.05.2020).

³⁴² Morekwa E.Nyamongo, Nicolaas J. Schoeman, “Tax Reform And The Progressivity of Personel Income Tax In South Africa”, *Soth Africa Journal of Economics*, Cilt: 75, Sayı:3, Eylül 2007, s. 480-481.

³⁴³ Musa Gülkaya, Güney Afrika Cumhuriyeti Ülke Raporu, **T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi**, Ankara, 2011,s. 19. http://www.nto.org.tr/ediorupload/file/Guney_Afrika_ulke_raporu_2011.pdf, erişim (30.05.2020).

³⁴⁴ South African Government, Register for Employees Tax, <https://www.gov.za/services/company-income-tax/register-employees-tax>, erişim (28.05.2020)

Geçici Vergi mükellefi, kayıtsız bir işverenden gelir elde ederek veya mükâfat olmayan bir gelire veya kişinin müdürü tarafından ödenecek bir ödenek veya avans yoluyla gelir elde eden kişidir. Bir kişinin herhangi bir iş yapmaması durumunda geçici vergi ödemesine gerek yoktur ve bireyin vergilendirilebilir geliri, vergi yılı için vergi eşiğini aşmamalı veya faiz, temettüleri, yabancı temettüleri, sabit mülklerin kiralanmasından kiralanma ve kayıt dışı bir işverenden alınan ücret, vergi yılı için 30.000 R veya daha az olacaktır. Geçici vergi mükelleflerinden, değerlendirme yılı için toplam vergilendirilebilir gelir tahminini gösteren geçici vergi beyannameleri istenmektedir³⁴⁵. Güney Afrika'da vergi mevzuatı, bir vergi mükellefinin, alınan gelire karşılık bir değerlendirme yılı boyunca yapılan belirli harcamaları talep etmesini sağlar. Ancak, maaş geliri elde edenler için izin verdiği harcamalar, emeklilik fonu katkıları, emeklilik yıllık ödeme fonu katkıları, ihtiyat fonu katkıları (sadece 1 Mart 2016'dan itibaren), belirli şartlar altında yasal maliyetler, belirli varlıklarla ilgili olarak aşınma ve yıpranma, onaylanmış kuruluşlara yapılan bağışlar, geri ödenebilir tutarlar (o kişi tarafından iade edilen hizmetler için alınan tutar), istihdamla ilgili kötü ve şüpheli borçlardır³⁴⁶.

Güney Afrika'da bireysel gelir vergisine tabi bireylerin, iş dolayısıyla ikamet ettiği yerden en az bir gece uzakta geçirmek zorunda olduğu ve bu ödenek veya avansın ilgili olduğu konaklama yerinin Güney Afrika Cumhuriyeti'nde olduğu ve ödenmesi için ödenek veya avans verildiği durumlarda yemekler ve arazi masrafları, günlük 452 R tutarının harcandığı kabul edilir. Yalnızca arazi maliyetleri, her gün için dönem içine denk gelen bir miktar R139 harcandığı kabul edilir. Bu ödeneğin veya avansın ilgili olduğu konaklamanın Güney Afrika Cumhuriyeti dışında olduğu durumlarda, ülke başına belirli bir miktarın harcandığı kabul edilir. Fiili masrafların talep edilmediği durumlarda, iş seyahati için izin verilen kesintinin belirlenmesinde Sars'ın belirlediği kilometre başına oranlar doğrultusunda hesaplanmaktadır³⁴⁷.

³⁴⁵ Budget 2020 Tax Guide, <http://www.treasury.gov.za/documents/National%20Budget/2020/sars/Budget%202020%20Tax%20Guide.pdf>, erişim (14.09.2020).

³⁴⁶ Africa Tax Guide, 2019-20, <https://www.pkf.com/publications/tax-guides/africa-tax-guide-2019-20/>, s.185, erişim (14.09.2020).

³⁴⁷ Budget 2020 Tax Guide.

Tablo 21: Güney Afrika Ülkesi Gelir Vergisi Oranları Mart 2020- Şubat 2021

| Vergiye Tabi Gelir (R) | Vergi Oranları (R) |
|------------------------|--|
| 1 – 205900 | Vergiye tabi gelirin% 18'i |
| 205 901-321 600 | 37 062 + 205 900'ün üzerindeki vergilendirilebilir gelirin% 26'sı |
| 321601-445100 | 67144 + 321 600'ün üzerindeki vergilendirilebilir gelirin% 31'i |
| 445101 – 584200 | 105429 + 445100'ün üzerindeki vergilendirilebilir gelirin% 36'sı |
| 744801-1 577 300 | 218139 + 744800'ün üzerindeki vergilendirilebilir gelirin% 41'i |
| 1 577 301 ve üstü | 559464 + 1 577 300'ün üzerindeki vergilendirilebilir gelirin% 45'i |

Kaynak: <https://www.sars.gov.za/TaxRates/IncomeTax/Pages/Rates%20of%20Tax%20for%20Individuals.aspx>, erişim (02.06.2020).

Herhangi bir yıllık vergilendirilebilir geliri altı yüz rand'ı geçmeyen veya dönem değerlendirmesinin tam yıldan az olduğu değerlendirilen dönemle aynı oranda altı yüz rand'a ulaşan her evli kişi gelir vergisinden muaf tutulmuştur³⁴⁸.

Tablo 22: 2000-2017 Yılları Arasında Güney Afrika'da Vergi Gelirleri Payı (%)

| Yıl | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir Vergisi %'si | Toplam Gelir Vergisi İçerisinde Kişisel Gelir Vergisinin %'si | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Kişisel Gelir Vergisi %'si | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Sosyal Güvenlik Primi %'si | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Çalışanların Sosyal Güvenlik Primi %'si |
|------|--|---|--|--|---|
| 2000 | 56,71 | 72,59 | 41,17 | .. | .. |
| 2001 | 59,18 | 60,06 | 35,54 | .. | .. |
| 2002 | 57,02 | 57,84 | 32,98 | 1,03 | 0,52 |
| 2003 | 55,64 | 58,57 | 32,59 | 1,7 | 0,85 |
| 2004 | 52,19 | 58,94 | 30,76 | 1,66 | 0,83 |
| 2005 | 52,57 | 55,53 | 29,19 | 1,54 | 0,77 |
| 2006 | 53,14 | 51,64 | 27,45 | 1,55 | 0,78 |
| 2007 | 53,58 | 50,59 | 27,1 | 1,48 | 0,75 |
| 2008 | 56,2 | 51,15 | 28,75 | 1,51 | 0,76 |
| 2009 | 55,18 | 55,38 | 30,55 | 1,63 | 0,82 |
| 2010 | 52,11 | 59,73 | 31,12 | 1,55 | 0,79 |
| 2011 | 51,67 | 58,97 | 30,47 | 1,53 | 0,78 |
| 2012 | 51,45 | 59,82 | 30,78 | 1,61 | 0,82 |
| 2013 | 51,17 | 61,3 | 31,37 | 1,48 | 0,75 |
| 2014 | 51,69 | 62,72 | 32,42 | 1,48 | 0,75 |
| 2015 | 51,94 | 64,65 | 33,58 | 1,46 | 0,74 |
| 2016 | 51,84 | 64,96 | 33,67 | 1,43 | 0,72 |
| 2017 | 53,03 | 64,77 | 34,35 | 1,41 | 0,71 |

Kaynak: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVBRA>, erişim (09.05.2020).

³⁴⁸

https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201505/act-58-1962s.pdf, erişim 03.06.2020

erişim

Tablo 22’de görüldüğü üzere gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %51 ile %59 arasında değişmektedir. Bu anlamda Güney Afrika’da gelir vergisi toplam vergi gelirleri içerisinde önemli bir paya sahiptir. Toplam gelir vergisi içerisinde kişisel gelir vergisine bakıldığında ise bu oran %50 ile %64 arasında değişmektedir. Gelir vergisinin önemli bir kısmını kişisel gelir vergisi oluşturmaktadır. Sosyal güvenlik primlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %1 civarlarındadır. Çalışanlar için olan sosyal güvenlik primleri ise bu oranın yaklaşık yarısı kadardır

Tablo 23: 2010-2018 Yılları Arasında Güney Afrika’da Ortalama Vergi Takoğu Payı (%)

| Yıl | Ortalama Kazancın %100’ünde Bekâr ve Çocuklu Bireyler İçin Ortalama Vergi Takoğu %’si | Tek Gelirli Çift, Ortalama Kazancın %100’ü ve İki Çocuklu Bireylerin Ortalama Vergi Takoğu %’si |
|------|---|---|
| 2010 | 13,8 | 13,8 |
| 2011 | 13,9 | 13,9 |
| 2012 | 14,1 | 14,1 |
| 2013 | 14,7 | 14,7 |
| 2014 | 14,8 | 14,8 |
| 2015 | 14,9 | 14,9 |
| 2016 | 15,4 | 15,4 |
| 2017 | 16,2 | 16,2 |
| 2018 | 16,3 | 16,3 |

Kaynak: Taxing Wages, Taxing Wages In Selected Partner Economies: Brazil, China, India, Indonesia And South Africa In 2018, OECD, 2020.

Tablo 23’de Güney Afrika’da bekâr çocuklu bireyler için ortalama vergi takoğu %16,3 ile %13,8 aralığında değişmektedir. Güney Afrika’da tek gelirli ve iki çocuklu bireyler için ortalama vergi takoğu ile bekâr ve çocuklu bireylerin ortalama vergi takoğu ile aynıdır.

C. Kazakistan’da Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi

Kazakistan, Sovyetler Birliği’nin dağılmasının ardından bağımsızlığına kavuşmuştur. Rusya, Çin, Orta Doğu ve Güney Asya arasındaki jeo-stratejik konumu, geniş hidrokarbon ve mineral rezervleri ile nispeten iyi eğitimli iş gücü nedeniyle uluslararası alanda siyasi ve ekonomik bir aktör olarak hareket

edebilmiştir. Bağımsız gelişiminin ilk yılları oldukça zor olmuştur. Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (GSYİH) 1991'den 1995'e kadar olan dönemde % 40'tan fazla azalmıştır. Ancak 2000 yılından itibaren Kazakistan krizle başa çıkmayı başarmıştır. Kazakistan hızlı bir ekonomik büyüme göstermiştir (Kazakistan Cumhuriyeti İstatistik Ajansı'na göre, ABD doları cinsinden kişi başına GSYİH, 2001'den 2010'a kadar 3,1 kat artmıştır), ancak esas olarak maden çıkarma endüstrilerinden kaynaklanmaktadır. Bu anlamda, ekonomik gelişimlerinde bölgeler arasında son derece yüksek bir orantısızlık vardır. Bu, artan sosyoekonomik eşitsizliğin arka planında petrol üreten bölgeler en yüksek yoksulluk oranına ve en yüksek gelir açığı oranına sahiptir³⁴⁹.

Kazakistan, ortalama düzeyde ekonomik eşitsizliğe sahip bir ülkedir. Nüfusun farklı katmanları arasındaki gelir payındaki farkın ne kadar büyük olduğunu görmeyi sağlayan Gini katsayısı, Kazakistan Cumhuriyeti İstatistik Kurumu'na göre 2010 yılında 0.278 olarak gerçekleşmiştir. Güçlü eşitsizliğin nedenlerinden biri, farklı vatandaş kategorilerinin sahip olduğu yüksek gelir farkıdır. Kazakistan'da 2010 yılında, Kazakistan Cumhuriyeti İstatistik Kurumu tarafından yapılan yıllık hane halkı anketine göre, hane halklarından elde edilen gelir yapısı (ücretler ve girişim geliri) hane geliri yapısında % 80,9'dur. Aynı zamanda, istihdamdan elde edilen gelir tüm hane halkı gelirlerinin % 71,3'ü, serbest meslek ve girişimcilikten elde edilen gelir % 9,6, emekli maaşları -% 11,9, burslar -% 0,3, konut yardımı -% 0,1, akrabalarından maddi yardım, nafaka, diğer gelir -% 3.3. Bu gelir kaynaklarının dağılımındaki eşitsizlik, tüm ülkedeki ekonomik eşitsizliğin ana nedenidir³⁵⁰.

Kazakistan 90'lı yılların ortasında yeni vergi kanunu uygulamaya koymuştur. Bu vergi kanunu ile vergi sisteminde birçok değişiklik yapılmıştır. Yapılan yeniliklerin en önemli amacı ise yabancı yatırımları teşvik etmektir. Bu kanun ile Kazakistan'da uygulanan vergiler 46'dan 11'e düşmüştür. Vergi Kanunu'nda 2000 yılına kadar birçok değişiklik yapılmıştır. Bu değişikliklerin bir amacı da madencilik

³⁴⁹Kanseitova Akmaral Kanseitkizi, Kudasheva Tatyana Viktorovna, Mukhamediyev Bulat Mintaevich and Zhatkanbaev Erzhan Baigozhaevich, "Income Tax on Individuals In The Republic of Kazakhstan: "Fairness and Efficiency" Compromise", **African Journal of Business Management**, Cilt: 6, Sayı: 27, 11 Temmuz, 2012 , s.8080.

³⁵⁰ A.A. Baimagambetov, M.M. Valieva, E.I. Kendyukh, D.T. Esembekova, O.V. Kopylova, "Effectiveness Of Introducing A Progressive Scale Of Taxation For Individuals And Legal Entities In The Republic Of Kazakhstan", **Series Of Social And Human Sciences**, Cilt: 5, Sayı: 327, 2019, s. 57.

sektöründeki vergi yükünü artırarak emek ve diğer sektörlerde ki vergi yükünü azaltmak olmuştur³⁵¹.

Kazakistan'da da Türkiye'de olduğu gibi mükellefiyet durumu tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu kapsamda tam mükellefiyette bir kimsenin hem devletle şahsi hem de iktisadi anlamda ilişkisinin bulunması gereklidir. Dar mükellefiyette ise devletle şahsi ilişkisi olmayan ancak iktisadi ilişkisinin bulunması gereklidir³⁵². Kazakistan'da mukim kişiler Kazakistan veya Kazakistan Cumhuriyeti'nin yurtdışındaki kamu hizmetinde bir vergi yılı içinde başlayan veya biten herhangi bir zincirin 12 aylık bir döneminde 183 gün veya daha uzun süredir Kazakistan'da bulunan kişidir. Bir kişi, gelişinden önceki yıl Kazakistan'da ikamet ediyorsa, yalnızca gelişinden önceki dönem için mukim olarak kabul edilir. Bir kişi, Kazakistan'da kaldığı yılı izleyen yıl içinde mukim ise, Kazakistan'da kaldığı süreyi takip eden dönem için mukim olarak kabul edilmektedir³⁵³.

Kazakistan'da birçok vergi türü mevcuttur. Bu vergiler; kurumlar vergisi, bireysel gelir vergisi, katma değer vergisi, tüketim, ihracatta kira vergisi, özel ödemeler ve vergiler toprak altı, sosyal vergi, arazi vergisi, taşıt vergisi, emlak vergisi, kumar vergisi, sabit vergilerdir³⁵⁴. Kazakistan'da nakdi ve aynı yıllık toplam gelir vergisi kapsamında ücret biçiminde elde edilen gelirler, girişimcilik faaliyetlerinden elde edilen gelirler, bireylerin mülk gelirleri vergilendirilmektedir. Ücret biçiminde elde edilen gelirler şu şekilde sıralanmaktadır³⁵⁵:

- İstihdam şartlarına (sözleşme, karşılıklı anlaşma) göre bir kişi tarafından işin icrasına (işin icrası, öğrenim) ilişkin her türlü gelir, ücret, ikramiye, ek ücret, ödenek, harç, burs ve diğer ödemeler türleri geçerlidir.

³⁵¹ Ali Çetinkaya, "Kazakistan Vergi Sistemine Genel Bir Bakış", **Türk Dünyası Araştırmaları**, Temmuz / Ağustos 2013, Sayı: 205, s. 43.

³⁵² Gülmira Doğalova, **Ekonomik Değişim Sürecinde Kazakistan Gelir Vergisi (Türkiye'de Gelir Vergisi ile Karşılaştırmalı Analiz)**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2001, s. 29. <https://acikerisim.uludag.edu.tr/bitstream/11452/7523/1/108990.pdf>, erişim (14.08.2020).

³⁵³ Kazakistan Cumhuriyeti Vergiler ve Bütçeye Diğer Zorunlu Ödemeler, <http://adilet.zan.kz/kaz/docs/V95000073>, erişim (15.08.2020)

³⁵⁴ Maiya Arzayeva, Ulan Umitkaliev & Mira Koishubayeva, "The History of Taxation in Kazakhstan", **The Anthropologist**, Cilt: 22, Sayı:3, s.447.

³⁵⁵ <http://adilet.zan.kz/kaz/docs/V95000073>, erişim (15.08.2020).

- İşverenin, çalışanın faaliyetleriyle ilgili olmayan masrafları karşılamak için yaptığı masraflar. Bu maliyetler, çalışanın çocuk eğitimini, bakımını, tedavisini, araba veya apartman satın alımını vb. içerir. (maliyeti ödemek için yapılan masraflar)
- İşçinin kredisinin veya geri ödenebilir kredinin ödenmemiş tutarı kredi veya kredi tutarındaki faiz tutarı, çalışanın maddi borcu vb. çalışanın yükümlülüğünden yapılan kesinti bu tür gelire bağlanabilir.
- İşveren tarafından, çalışanlarının gönüllü hayat sigortası veya sağlığı ile ilgili katkı paylarının ödenmesi için yapılan harcamalar,
- Kişiden tevkif edilecek gelir vergisi pahasına işveren tarafından ödenen miktar,
- İşveren tarafından yapılan, çalışanların doğrudan veya dolaylı geliri olan her türlü giderlerin toplamı (Bu gelirler, seyahat biletlerinin maliyetini yemek için ek ödeme miktarını, gazete ve dergilere abonelik miktarını içerir)

Kazakistan'da gerçek kişilerin elde ettikleri gelirlerden vergi kanunu doğrultusunda bazı indirimler yapılmaktadır. Bu gelirler³⁵⁶;

- Bir bireyin gelirin elde edildiği her ay için bir vergi yılı için aylık hesaplama endeksi miktarından kesinti yapma hakkına sahip olacaktır.
- Kişi, bakımı altında yaşayan her aile üyesi için gelirin elde edildiği her ay için aylık hesaplama endeksi miktarından bir vergi yılı içinde kesinti yapma hakkına sahiptir.
- Bir önceki madde de öngörülen kesinti hakkı, ailenin bu üyesi için gelirin elde edildiği her ay için aylık hesaplama endeksinden daha fazla kazanırsa geçerli olmayacaktır. Aynı zamanda bu kesinti bir aile üyesinin gelirinine uygulanabilecektir.

Kazakistan'da bireylerin aşağıdaki gelir türleri ve ödemeleri vergiye tabi olmamaktadır³⁵⁷;

³⁵⁶ Tirkeş Saparov, **Türk Cumhuriyetlerinde Kazakistan Azerbaycan, Kırgızistan ve Türkmenistan'da Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2002 s.62.

- Kazakistan Cumhuriyeti vatandaşı olmayan bir diplomatik veya konsolosluk çalışanın istihdamından elde edilen resmi gelir
- Yabancı bir devlette vergilendirilmeye tabi olan, yabancı bir devlette kamu görevine sahip bir kişinin istihdamından elde edilen resmi gelir
- Emegın karşılığı olarak alınan mülkler dışında, bir bireyden diğerine bir hediye veya miras ile insani, hayır amaçlı yardım ve bağış şeklinde alınan malın değerı
- Devlet bursları için Kazakistan Cumhuriyeti mevzuatı ile belirlenen miktarda eğitim kurumlarının öğrencilerine ödenen burslar
- Genel hastalık nedeniyle geçici iş görmezlik için sosyal yardımlar, kullanılmayan yıllık izin tazminatı ve ortalama aylık maaşı aşan bireysel iş sözleşmelerinin feshi için tazminat hariç olmak üzere, Kazakistan Cumhuriyeti yasalarına göre sağlanan hedefli sosyal yardımlar ve ödenekler indirimler
- Çalışanların sağlığına gelen yaralanmalar veya diğer zararlardan kaynaklanan zararlar için tazminat (kaybedilen ücretler için tazminat hariç)
- Üretim faaliyetleriyle ilgili uzmanlık alanında çalışanların eğitimi için işveren tarafından yapılan harcamalar
- Birikimli emeklilik fonları tarafından hayat sigortası hayat sigortası kuruluşlarına yapılan emeklilik ödemelerinin tutarı
- İşveren tarafından çalışanlarına ödenen sigorta primlerinin tutarı

Tablo 24: Kazakistan Gelir Vergisi Dilimleri ve Oranları

| Gelir Dilimleri | Vergi Oranı |
|--|-------------|
| Asgari yıllık ücretin on beş katına kadar olan gelir | 5% |
| Asgari yıllık ücretin on beş katından otuz katına kadar olan gelir | 10% |
| Asgari yıllık ücretin otuz katından altmış beş katına kadar olan gelir | 20% |
| Asgari yıllık ücretin altmış beş katından fazla olan gelir | 30% |

Kaynak: Kazakistan Cumhuriyeti Vergiler ve Bütçeye Diğer Zorunlu Ödemeler, <http://adilet.zan.kz/kaz/docs/V950000073>, erişim (15.08.2020).

³⁵⁷ Kazakistan Cumhuriyeti Vergi Sistemi, http://adilet.zan.kz/kaz/docs/Z950002235_#z0, erişim (25.08.2020).

Tablo 24'da Kazakistan'daki gelir dilimi ve vergi oranları verilmiştir. Kazakistan'da vergi oranı Tablo 24'de görüldüğü üzere %5, %10,%20, %30 olarak kademeli olarak gelirin artmasıyla beraber vergi oranında artmaktadır. Gelir dilimleri ise asgari ücret baz alınarak belirlenmiştir. Tablo 25'de ise 2000-2018 yıllarında vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki istatistikleri verilmiştir.

Tablo 25: 2000-2018 Yılları Arasında Kazakistan'da Vergi Gelirleri Payı (%)

| Yıl | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir Vergisi %'s | Toplam Gelir Vergisi İçerisinde Kişisel Gelir Vergisi %'si | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Kişisel Gelir Vergisi %'si | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Sosyal Güvenlik Primi %'si | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Bordro ve İşgücü Vergileri %'si |
|------|---|--|--|--|---|
| 2000 | 41,43 | 23,77 | 9,85 | .. | 19,13 |
| 2001 | 42,44 | 22,43 | 9,52 | .. | 17,25 |
| 2002 | 41,52 | 24,04 | 9,98 | .. | 17,27 |
| 2003 | 42,49 | 20,94 | 8,89 | .. | 15,04 |
| 2004 | 46,72 | 16,57 | 7,74 | .. | 13,2 |
| 2005 | 51,66 | 12,28 | 6,34 | 0,7 | 10,17 |
| 2006 | 53,73 | 11,51 | 6,18 | 0,95 | 8,87 |
| 2007 | 53,67 | 12,29 | 6,59 | 1,48 | 8,82 |
| 2008 | 54,56 | 11,05 | 6,03 | 1,36 | 5,66 |
| 2009 | 47,86 | 15,56 | 7,45 | 2,48 | 6,45 |
| 2010 | 39,98 | 15,07 | 6,02 | 2,52 | 4,89 |
| 2011 | 38,46 | 13,56 | 5,21 | 2,17 | 4,11 |
| 2012 | 38,2 | 15,51 | 5,92 | 2,47 | 4,6 |
| 2013 | 36,01 | 16,83 | 6,06 | 2,5 | 4,67 |
| 2014 | 37,22 | 17,73 | 6,6 | 2,7 | 5,11 |
| 2015 | 38,84 | 24,26 | 9,42 | 3,78 | 7,31 |
| 2016 | 37,25 | 26,5 | 9,87 | 3,77 | 7,57 |
| 2017 | 36 | 23,97 | 8,63 | 3,22 | 6,63 |
| 2018 | 38,25 | 21,1 | 8,07 | 2,21 | 5,95 |

Kaynak: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVBRA>, erişim (09.05.2020).

Tablo 25'de toplam vergi gelirleri içerisinde gelir vergisi payı %36 ile %54 aralığında değişmektedir. Ancak 2005 ve 2008 yılları arasında toplam vergi geliri içerisinde gelir vergisi payı %50 üzerinde seyretmiştir. Gelir vergisi içerisinde kişisel gelir vergisi payı %11 ile %26 aralığında değişmektedir. 2005 ile 2011 yılları aralığında ise %10 civarlarında seyretmiştir. Sosyal güvenlik primleri ise yaklaşık %2 civarlarındadır. İşgücü ve bordro vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ise 2000 ve 2005 yılları aralığında %10 üzerinde seyrederken 2005 yılından sonra %10'un altına düşmüştür.

D. Brezilya'da Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi

Brezilya'da vergi federal, eyalet ve belediyeler tarafından tahsil edilmektedir. Brezilya'daki federal vergiler, bireyler ve firmalar üzerindeki gelir vergilerini ve çok sayıda dolaylı vergiyi içermektedir. Bireysel gelir vergisi (IRPF) işverenler tarafından kaynağında kesilir³⁵⁸. Brezilya'da 1967 yılında yapılan reformlar kapsamında vergi sisteminin temelleri atılmıştır. Bireysel gelir vergisi (IRPF) Brezilya'da 1996 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Bununla beraber aynı dönemde enflasyon probleminden kaynaklı başlatılan real plan doğrultusunda gelir vergisinin enflasyona endekslenmiş ve gelir dilimlerinde düzenlemeler yapılmıştır. Daha sonra enflasyon endeksi kaldırılmıştır. Bireyler, emekli maaşları, zirai kazançlar, serbest meslek kazançları, kira ve kar kazançları, çalışanların elde etmiş oldukları ücret maaş gibi kazançlar ve çeşitli menfaatler gelir vergisi kanunu kapsamında gelir vergisine tabidir³⁵⁹.

Brezilya'da vergi alanında Anayasa ile bağlantılı dağıtım amacına ulaşmak için devlet iki ana teknik kullanabilmektedir. Bu teknikler doğrudan vergiler için uygulanan aşamalı vergi oranları veya katı anlamda aşamalı vergi oranları ve diğer teknik ise ürünlerin, malların ve hizmetlerin gerekliliği nedeniyle dolaylı vergiler ile ilgili oranların seçiciliğidir. Temelliliğe dayalı seçicilik tekniği, temel ürünler, mallar veya hizmetler için daha düşük oranlar uygulanmasını ve daha yüksek temellilik derecesi ya da daha fazla gereksizliği uygulamayı içermektedir. Çok temel bir işlev olarak seçicilik tekniği, çok basit bir nedenden ötürü, dağıtıcı terimlerle, katı anlamda ilerleme tekniğinden daha az etkilidir: aşamalı bir gelir vergisi durumunda, yüksek gelirli vergi mükellefi ve vergi mükellefi düşük gelir tamamen ayırt edilebilir, yani zengin ve fakir seçicilik tekniğinde temel mal alımında aynı vergi yükünü taşıyabilir³⁶⁰.

³⁵⁸ Brazil: Options for Tax Reform, A Policy Note for Discussion, <http://pubdocs.worldbank.org/en/980881536598168344/Policy-Note-Tax.pdf>, erişim(06.06.2020).

³⁵⁹ Yunus Demirli, **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2011/412, Hermes Matbaacılık, Ankara, 2011, s. 221.

³⁶⁰ Henrique Napoleao Alvesi, Tributação e injustiça social no Brasil, Revista Espaço Acadêmico-Volume 12, No 133- Junho de 2012, Mensal, <http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/EspacoAcademico/article/view/14965/9306>, erişim (20.06.2020)

Gelir vergisi, Brezilya Federal Hükümet tarafından talep edilen ve uygulanan bir vergidir. Bu anlamda hem bireylerden hem de tüzel kişilerden tahsil edilmektedir. Gelir vergisi her yıl çalışanın veya kuruluşun gelirinden düşülerek hükümete ödenmektedir³⁶¹. Brezilya’da ikamet eden veya yurtdışında ikamet edip Brezilya’daki kaynaklardan gelir elde eden vergi mükelleflerinin gelir ve kazançlar gelir vergisi kapsamında vergilendirilmektedir. Vergi mükelleflerinin gelirlerine göre değişken oranlar sunmaktadır³⁶².

Gelir vergisi mükellefi bir önceki yıl kazandığı geliri maaşlar, emeklilik, kira geliri veya yatırımlarını beyan etmesi gereklidir. Bu anlamda aynı dönemde yapılan ve beyandan düşülecek ve sonuç olarak ödenen vergi miktarını azaltabilecek bazı masrafları listelemek mümkündür. Gelir vergisi kesintisi olarak isimlendirilen bu masraflar tıbbi harcamalar, çocuklar veya ebeveynler (bakmakla yükümlü olunan kişiler), eğitim masrafları, sosyal güvenlik katkısı, bireysel emekliliğe katkı paylarıdır³⁶³.

Brezilya’da vergi aylık aşamalı tablo kullanılarak hesaplanmaktadır. Vergiye tabi olan gelirin vergi matrahını belirlemek için brüt gelirden indirilmektedir. Vergi matrahını tespit etmek adına brüt gelirden düşülebilecek gelirler aşağıda gibi sıralanmıştır³⁶⁴:

- Geçici bakım sağlanması da dahil olmak üzere mahkemede onaylanan bir yargı kararı veya anlaşmaya uygun olarak ya da kamu tapusu uyarınca aile hukuku kurallarına göre nafaka olarak ödenen tutarlar;
- Bağımlı, aylık 189.59 R tutarı,
- Birlik, Devletler, Federal Bölge ve Belediyelerin Sosyal Güvenliğine katkıları;

³⁶¹ Andreia dos Santos Santana, Wilma Cardoso da Cruz, Ademir da Silva, “Imposto De Renda Pessoa Física: Conceito e Princípios”, **Revista Eletronica Organizações e Sociedade**, Cilt: 7, Sayı: 8, s.106.

³⁶² Imposto de Renda Pessoa Física, Receita Federal Ministerio Da Economia, <http://receita.economia.gov.br/interface/cidadao/pagina-do-imposto-de-renda>, erişim (04.06.2020).

³⁶³ IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas), <https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#limites-anuais-referentes-ao-desconto-simplificado>, erişim (06.06.2020).

³⁶⁴ Manual do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, Mafon, IRRF 2019, <https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/tributos/arquivos-tributos/mafon-2019-v1-2.pdf>, s. 13, erişim (22.06.2020).

- Brezilya'da ikamet eden ek sosyal güvenlik kuruluşlarına yapılan katkılar ve yükü vergi mükellefi tarafından ödenen Bireysel Programlı Emeklilik Fonu'na yapılan katkılar,
- Kamusal nitelikteki kapalı kamu emeklilik kuruluşlarına yapılan katkılar.

Tablo 26: Brezilya'da 2015 Yılından İtibaren Uygulanan Aylık Gelir Vergisi Oranları

| Hesaplama temelli (R\$) | Oran(%) | IRPF' den düşülecek kısım (R\$) |
|-------------------------|---------|---------------------------------|
| 1.903,98'e kadar | .. | .. |
| 1.903,99- 2.826,65 | 7,5 | 142,80 |
| 2.826,66- 3.751,05 | 15 | 354,8 |
| 3.751,06- 4.664,68 | 22,5 | 636,13 |
| 4.664,68 üstü | 27,5 | 869,36 |

Kaynak: <https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>, erişim (23.06.2020).

Brezilya'da 65 yaş ve üzeri bireylerin emeklilik gelirlerinin aylık 1.903,98'e (R\$) kadar olan tutar vergiden muafır. Bununla beraber bağımlı başına 189,59 (R\$) gelirden vergilendirilecek gelir düşülmektedir³⁶⁵. Tablo 26'da Brezilya'daki gelir dilimleri ve bu gelir dilimlerine uygulanacak vergi oranları vardır. Bu tabloda görüldüğü üzere Brezilya'da vergi oranları %7,5 en düşük oranla başlayarak gelir dilimlerinin artmasıyla beraber %15, %22,5,%27,5 olarak vergi oranları artmaktadır. Bununla beraber belirlenen gelir dilimlerinde bireysel gelir vergisinden düşülecek tutarlar belirtilmiştir.

³⁶⁵ <https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#dedu--o-mensal-por-dependente>, erişim (24.05.2020).

Tablo 27: 2010-2018 Yılları Arasında Brezilya’da Ortalama Vergi Takozu Payı (%)

| Yıl | Ortalama Kazancın %100'ünde Bekâr ve Çocuksuz Bireyler İçin Ortalama Vergi Takozu %'si | Tek Gelirli Çift, Ortalama Kazancın %100'ü ve İki Çocuklu Bireylerin Ortalama Vergi Takozu %'si |
|------|--|---|
| 2010 | 32,2 | 32,2 |
| 2011 | 32,2 | 32,2 |
| 2012 | 32,2 | 32,2 |
| 2013 | 32,2 | 32,2 |
| 2014 | 32,2 | 32,2 |
| 2015 | 32,2 | 32,2 |
| 2016 | 32,5 | 32,5 |
| 2017 | 32,5 | 32,5 |
| 2018 | 32,5 | 32,5 |

Kaynak: Taxing Wages, Taxing Wages In Selected Partner Economies: Brazil, China, India, Indonesia And South Africa In 2018, OECD, 2020.

Tablo 27’de Brezilya’da tek gelirli ve iki çocuklu bireyler için ortalama vergi takozu ile bekâr ve çocuksuz bireylerin ortalama vergi takozu ile aynıdır.

Tablo 28: 2000-2018 Yılları Arasında Brezilya'da Vergi Gelirleri Payı (%)

| Yıl | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir Vergisi %'si | Toplam Gelir Vergisi İçerisinde Bireysel Gelir Vergisi %'si | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Bireysel Gelir Vergisi %'si | Toplam Gelir Vergisi İçerisinde Stopaj Gelir Vergisi %'si | Toplam Vergi Geliri İçerisinde Sosyal Güvenlik Primi %'si | Toplam Vergi Geliri İçerisinde İşveren Maaş Bazında Sosyal Güvenlik Primi %'si | Toplam Vergi Geliri İçerisinde Bordro ve İş Gücü Vergileri %'si |
|------|--|---|---|---|---|--|---|
| 2000 | 19,5 | 4,96 | 0,96 | .. | 23,71 | 5,31 | 1,54 |
| 2001 | 19,78 | 4,73 | 0,93 | .. | 23,05 | 5,26 | 1,58 |
| 2002 | 20,26 | 4,46 | 0,9 | .. | 23,3 | 4,83 | 1,51 |
| 2003 | 20,5 | 4,49 | 0,92 | .. | 23,44 | 4,74 | 1,5 |
| 2004 | 19,46 | 4,89 | 0,95 | .. | 23,54 | 4,57 | 1,58 |
| 2005 | 21,21 | 4,67 | 0,99 | .. | 24,05 | 4,58 | 1,46 |
| 2006 | 19,59 | 4,87 | 0,95 | .. | 22,79 | 4,74 | 1,5 |
| 2007 | 20,41 | 31,25 | 6,38 | 24,67 | 22,63 | 4,61 | 1,44 |
| 2008 | 22,67 | 31,42 | 7,12 | 25,49 | 23,4 | 4,87 | 1,6 |
| 2009 | 21,97 | 31,55 | 6,93 | 25,74 | 25,49 | 5,36 | 1,69 |
| 2010 | 20,63 | 33,94 | 7 | 27,66 | 25,19 | 5,12 | 1,67 |
| 2011 | 21,69 | 33,19 | 7,2 | 26,67 | 25 | 5,17 | 1,72 |
| 2012 | 20,66 | 36,19 | 7,48 | 29,19 | 26 | 5,51 | 1,82 |
| 2013 | 20,91 | 34,95 | 7,3 | 28,24 | 25,74 | 5,68 | 1,85 |
| 2014 | 20,88 | 36,77 | 7,67 | 30,02 | 26,32 | 5,94 | 1,93 |
| 2015 | 20,97 | 37,09 | 7,78 | 30,3 | 26,25 | 6,18 | 1,94 |
| 2016 | 22,58 | 35,71 | 8,06 | 29,47 | 26,24 | 6,21 | 1,88 |
| 2017 | 21,68 | 38,7 | 8,39 | 32,04 | 26,26 | 6,09 | 1,84 |
| 2018 | 21,49 | 39,41 | 8,47 | 32,77 | 25,41 | 5,46 | 1,83 |

Kaynak: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVBRA>, erişim (09.05.2020).

Tablo 28’de ise 2000-2018 yıllarında toplam vergi gelirleri içerisinde vergi gelirlerinin %’si verilmiştir. Tablo 28’de görüldüğü üzere toplam vergi gelirleri içerisinde gelir vergisinin payı 2000-2018 yılları arasından %19 ile %22 civarlarındadır. Bu anlamda gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı birçok ülkeye oranla daha azdır. Toplam gelir vergisi içerisinde bireysel gelir vergisi 2006 yılına kadar %4’lerde bir oranla ilerlerken 2007 yılı itibaren bu oran %30’lara çıkmıştır. Toplam vergi gelirleri içerisinde stopaj gelir vergisi oranı ise %24 ile %32 arasında değişmektedir. Sosyal güvenlik primlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ise yaklaşık %20 civarlarındadır. İşverenin maaş bordrosu bazında sosyal güvenlik primlerinin içerisindeki payı %4 ile %6 aralığında değişmektedir. Bununla beraber bordro ve iş gücü vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yaklaşık %1 civarlarındadır.

E. Küba’da Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi

Kamu geliri açısından Küba ekonomisi, 60’lı yıllarda, o ülkenin üretim araçlarının devletin mülkiyetine dönüşmesi ile karakterize edilerek, istikrarlı bir kaynağa sahip olmuştur. 1967 yılında vergi ödeme uygulaması son bulurken, 1976’da Küba Cumhuriyeti Anayasası ilan edildiğinde de devletin vergi gücü ile ilgili herhangi bir hüküm dâhil edilmemiştir. Ancak, 1980’lerin ortaları ve 1990’larından itibaren kamu harcamalarının gelire oranla artması ve bu Küba ekonomisine farklı ekonomik aktörlerin daha fazla katılımı vergi sisteminin yeniden planlanmasına yol açmıştır. Bu anlamda, 1994’te Küba Cumhuriyeti Halk Gücü Ulusal Meclisi, bölgedeki diğer ülkelerin kanunlarına benzeyen Vergi Sistemi Yasasını onaylamıştır. Bu yasa ile uluslararası uygulamaya uygun olarak yeni bir vergi sistemi uygulanmış. Bununla amaçlanan genel bir eylem çerçevesi oluşturmak ve vergilerin uygulanmasında kademeli ve esnek bir süreç oluşturmaktır³⁶⁶.

Küba yönetimi kamu harcamalarını planlanan seviyelerde desteklemek ve ekonomik modeline göre yeterli bir mali dengeyi korumak, vergi sisteminin, yükümlülüklerin ekonomik kapasitesini ve bölgelerin özelliklerini dikkate alarak vergi yükünün genelliği ve adaleti ilkelerine dayanması ile daha yüksek gelirler için hafifletilmesi için daha yüksek vergiler oluşturulması gerektiği kanaatindeydi.

³⁶⁶ Nuria Rueda López, “La aplicación de los impuestos en Cuba”, *eXtoikos*, Sayı: 7, 2012, s. 45.

Bununla beraber tarımsal üretimi teşvik etmek için farklılaştırılmış ve esnek bir vergi rejimi uygulayarak vatandaşlar arasındaki eşitsizlikleri önlemeye çalışmak amaçlanmıştır. Bu mali teşvikler, devlet dışı yönetim biçimlerinin düzenli bir şekilde geliştirilmesini desteklemeli ve vergi sisteminin, modelin iyileştirilmesine yönelik politikaların uygulanmasına katkıda bulunurken, gelir dağılımını yeniden dağıtma unsuru olarak ilerlemesi gereklidir³⁶⁷.

Küba’da 1999 yılında modern ekonomiye geçişinin bir parçası olarak Küba için vergi reformu adına bir gündem önerilmiştir. Cumhurbaşkanı Raúl Castro'nun idaresi tarafından yürütülen reformların bir parçası olarak 2013 yılında yürürlüğe giren yeni bir vergi yasası Ulusal Meclis tarafından onaylanmıştır. Yeni yasa, önceki vergi yasasının yerini almıştır. 1994 tarihli kanun, kurumlar vergisi ve kişisel gelir vergisi, sosyal güvenlik katkısı ve işgücünden yararlanma vergisi içermektedir. Kanun ayrıca, mevcut ciro vergisinin yerine satış vergisi getirmiştir. Tütün ve içecekler üzerindeki mevcut tüketim vergilerini, hizmet vergisini (çoğunlukla elektrik arzına ve devlet restoranlarına uygulanır) ve diğer vergilere (ithalat vergileri, esas olarak turistlerin havaalanı kullanımına uygulanan ücretler ve belge vergileri) sürdürülmüştür³⁶⁸.

Küba Vergi Kanunu’nda vergilerin, vergi yükünün genelliği ve adalet ilkeleri temelinde, bunları yerine getirmekle yükümlü olan kişilerin ekonomik kapasitelerine uygun olarak belirlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Küba’da tüzel kişiler ticari, endüstriyel, yapıcı faaliyetlerin yürütülmesinde ulusal alanda faaliyet gösteren, teşkilat veya mülkiyet rejimi ne olursa olsun, Küba veya yabancı tüzel kişilerin, mali, tarım, balıkçılık, hizmetler, madencilik veya genel olarak çıkarıcı veya diğer herhangi bir kazanç veya karları gelir vergisi kapsamında vergilendirilmektedir. Küba’da gerçek kişiler, aynı mali yıl içinde, menşe ülkelerine ve yüz seksen günden fazla (180) ulusal bölgede kalan yabancı kişilere bakılmaksızın, tüm gelirleri için bu vergiye tabidir. Maaşlar dâhil tüm gelirlerin, tutarı ile orantılı olarak vergiye tabi olduğu devredilemez bir genel ilke olarak belirlenmiştir³⁶⁹.

³⁶⁷ Jorge Antonio Alvarez Compeán, “El Actual Sistema Tributario Cubano”, **Heurística**, Cilt: 2, Sayı: 4, <http://erevistas.uacj.mx/ojs/index.php/heuristica/article/view/1225>, (25.07.2020).

³⁶⁸ Lorenzo L. Pérez, “Cuba: Assessment of the New Tax Law of 2012”, In Annual Proceedings, Cilt: 24, **The Association for the Study of the Cuban Economy**, <https://ascecuba.org/c/wp-content/uploads/2015/01/v24-perez.pdf>, erişim 26.07.2020

³⁶⁹ <http://www.parlamentocubano.gob.cu/index.php/documento/ley-del-sistema-tributario/>, erişim (28.07.2020)

Küba'da kişisel gelir vergisi kapsamında, ticari faaliyetlerden elde edilen gelir (kişisel işlerden ve uygun olduğunda aile veya maaşlı personelden elde edilen gelirler) ve serbest meslek faaliyetlerini ve entelektüel, sanatsal ve manuel veya fiziksel faaliyetlerin gelişimini içerir), şirket karlarının temettüleri ve iştirakleri ile elde edilen sermaye getirileri ile taşınır ve taşınmaz malların kiralanması, ücretler, emekli maaşları ve diğer kaynaklardan elde edilen gelirler vergilendirilmektedir³⁷⁰. Küba'da bazı gelirler kişisel gelir vergisine tabi değildir. Bu gelirler³⁷¹:

- Yurt dışından alınan aile yardımlarının dövizleri;
- Küba Cumhuriyeti'nde akredite olan ve söz konusu ülkelerde bulunan Küba diplomatik ve konsolosluk yetkililerinin tedavisinde karşılıklılık söz konusu olduğunda, kendi hükümetlerinden alınan yabancı diplomatik ve konsolosluk yetkililerine ödenen ücretler;
- Küba Cumhuriyeti'nin bir parçası olduğu uluslararası kuruluşları temsil eden yabancı yetkililer tarafından alınan ücret;
- Kooperatif üyelerinin kişi başına düşen fayda modalitesinde gelir vergisi ödedikleri zaman elde ettikleri gelir;
- Küba işletmelerinden seyahat masrafları ve seyahat, görev veya çalışma fonksiyonları için diğer ücretler karşılığında alınan miktarlar;
- Emeklilik, emekli maaşları ve diğer sosyal yardım ve sosyal güvenlik yardımlarından elde edilen gelir;
- Küba Devletine yapılan bağışlar ve Maliye Bakanlığından önceden izin alınarak, mali yıl içinde elde edilen gelire dayanarak kar amacı gütmeyen diğer kurumlara yapılan bağışlar;
- Sigorta ile ödenen tazminatlar;
- Küba Cumhuriyeti bankalarında tasarruf hesaplarındaki mevduata banka faiz gelirleri

Küba'da 113 sayılı Vergi Kanunu, maaşlar, serbest meslek kazancı, kira geliri, mal ve emlak satışlarından elde edilen gelir ve temettüler dahil olmak üzere

³⁷⁰ Sistema Tributario Cubano, https://www.ecured.cu/Sistema_Tributario_Cubano#Impuestos_sobre_ingresos_personales, erişim 31.07.2020.

³⁷¹ Gaceta Oficial De La Republica De Cuba Ministerrio De Justicia, <https://web.archive.org/web/20130717190148/http://www.mfp.cu/legislaciones/2012/L-113-2012.pdf>, 18. madde, erişim (25.05.2020).

gerçek kişilerin kazançlarına uygulanacak kişisel gelir vergisini talep etmektedir. Yeni Vergi Kanunu 113 Sayılı Kanun'da vergi oranları bir önceki vergi kanunu olan 73. kanundan daha fazladır (yılda 10,000 CUP' a kadar olan gelirler için% 15 ve yıllık 50.000 CUP üzerindeki kazançlar için 10,000 CUP' lık her ek kazanç için% 50'ye kadar yükselmektedir). En yüksek marjinal gelir vergisi oranı % 27 olan Latin Amerika ortalamasından oldukça yüksektir. Kişisel gelir vergisi için asgari 10.500 CUP muafiyet söz konusudur. Serbest çalışanlar, gelir vergisi beyannamelerinde (kanunun asgari muafiyeti, devlete ait şirketlere yapılan gayrimenkul ve teçhizatın kira ödemeleri, işlerinin satışında ödenen diğer vergiler gibi) kesinti yapma hakkına sahiptir. Bununla birlikte, serbest çalışanın girdilerinin maliyetini beyan etmesine izin vermek yerine, düşülen maksimum tutarın, etkinliğe bağlı olarak, brüt gelirin % 10 ile % 40'ı arasında keyfi olarak belirlendiği görülmektedir ³⁷².

Tablo 29: Küba'da Vergi Dilimleri

| Yıllık Vergilendirilebilir Gelir(Um, Pesos) | Vergi oranı |
|---|-------------|
| 10 000 00 e kadar | 15% |
| 10 000 00-20 000 00 | 20% |
| 20 000 00- 30 000 00 | 30% |
| 30 000 00-50 000 00 | 40% |
| 50 000 00 | 50% |

Kaynak: Gaceta Oficial De La Republica De Cuba Ministerrio De Justicia, <https://web.archive.org/web/20130717190148/http://www.mfp.cu/legislaciones/2012/L-113-2012.pdf>, (25.05.2020).

Tablo 29'da Küba vergilendirilecek gelir dilimleri ve vergi oranları verilmiştir. Bu anlamda minimum %15 vergi oranıyla beraber gelirin artmasıyla vergi oranları %20, %30, %40, %50 şeklinde artmaktadır.

³⁷² Lorenzo L. Pérez, 2014, p 394.

Tablo 30: 2000-2018 Yılları Arasında Küba'da Vergi Gelirleri Payı (%)

| Yıl | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir Vergisinin %'si | Toplam Gelir Vergisi İçerisinde Bireysel Gelir Vergisinin %'si | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Bireysel Gelir Vergisi %'si | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Sosyal Güvenlik Primi %'si | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Bordro Esasına Göre Sosyal Güvenlik Primi %'si | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Bordro ve İş Gücü Vergilerinin %'si |
|------|---|--|---|--|--|---|
| 2000 | 16,05 | 15,94 | 2,56 | 10,39 | 10,39 | 8,53 |
| 2001 | 17,57 | 14,27 | 2,5 | 10,94 | 10,94 | 9,66 |
| 2002 | 16,15 | 15,1 | 2,43 | 10,86 | 10,86 | 9,34 |
| 2003 | 16,6 | 14,83 | 2,46 | 10,82 | 10,82 | 9,03 |
| 2004 | 16,95 | 14,28 | 2,42 | 11,52 | 11,52 | 9,51 |
| 2005 | 13,98 | 13,25 | 1,85 | 10,13 | 10,13 | 16,89 |
| 2006 | 10,03 | 13,85 | 1,39 | 9,35 | 9,35 | 13,52 |
| 2007 | 13,19 | 11,84 | 1,56 | 9,35 | 9,35 | 13,24 |
| 2008 | 13,9 | 12,86 | 1,78 | 10,3 | 10,3 | 15,75 |
| 2009 | 12,66 | 15,01 | 1,9 | 11 | 11 | 16,84 |
| 2010 | 15,04 | 15,34 | 2,3 | 12,41 | 12,41 | 18,43 |
| 2011 | 17,23 | 16,89 | 2,91 | 11,46 | 11,46 | 16,21 |
| 2012 | 15,81 | 19,23 | 3,04 | 10,61 | 10,61 | 14,32 |
| 2013 | 18,78 | 19,92 | 3,74 | 11,08 | 11,08 | 12,14 |
| 2014 | 20,02 | 21,81 | 4,36 | 12,09 | 12,09 | 9,81 |
| 2015 | 20,11 | 27,67 | 5,56 | 13,02 | 13,02 | 8,29 |
| 2016 | 21,32 | 29,22 | 6,23 | 12,52 | 12,52 | 6,41 |
| 2017 | 24,2 | 33,02 | 7,99 | 12,45 | 12,45 | 3,37 |
| 2018 | 26,22 | 36,06 | 9,45 | 12,3 | 12,3 | 3 |

Kaynak: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVBRA>, erişim (09.05.2020).

Tablo 30'a bakıldığında gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisinde %13 ile %26 aralığında değiştiği görülmektedir. Bu anlamda gelir vergisi toplam vergi gelirleri içerisinde çok büyük bir paya sahip olmadığı görülmektedir. Aynı zamanda bireysel gelir vergisinin toplam gelir vergisi içerisindeki payı %14 ile %36 aralığında değişmektedir. Bu noktada da bireysel gelir vergisinin toplam vergi gelirlerindeki payı çok fazla olmadığı görülmektedir. Sosyal güvenlik primlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ise %9 ve %13 aralığında değişmektedir. Aynı zamanda sosyal güvenlik primlerinin tamamını bordro esasına göre sosyal güvenlik primleri oluşturmaktadır. Toplam vergi gelirleri içerisinde bordro ve iş gücü vergilerinin payı %3 ile % 18 aralığında değişmektedir. Ancak bordro vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 2000 yılında %8,53 ile 2010 yılına kadar %18,43 oranına kadar artış göstermiştir. 2010 yılından sonra ise bu oran düşme eğilimi göstererek 2018 yılında %3'e kadar düşmüştür.

F. Seçilmiş Gelişmekte Olan Ülkelerdeki Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Bakımından Türkiye İle Karşılaştırılması

Gelişmekte olan ülkeler kapsamında değerlendirilen Hindistan, Güney Afrika, Kazakistan, Brezilya, Küba'da ücret geliri elde eden bireyler gelir vergisine tabidir. Hindistan'da gelir vergisi kapsamında vergilendirilen gelir aşamalı olarak artan oranlı vergiye tabidir. Hindistan'da gelir mükellefleri dört grupta farklı vergi dilimleri ile vergilendirilmektedir. Bu anlamda bu grupların üçü altmış yaş altı, altmış ve seksen yaş aralığı ve seksen yaş üzerindeki bireyler şeklindedir. Dördüncü grupta değerlendirilen vergi mükellefleri ise ev şirketleridir. Hindistan'da her grup için vergiden muaf tutulan bir tutar vardır. Bireyler için bu tutar 2.50.000 Rupı, altmış ve seksen yaş arası bireyler için 3.00.000 Rupı iken seksen yaş üzeri bireyler için 5.00.000 Rupıdır. Bununla beraber altmış yaş altı ve altmış ve seksen yaş aralığında ki bireyler %5, %20, %30 olarak üç oran uygulanmaktadır. Ancak %30 oranında vergilendirilen mükellefler için üç vergi diliminde sınıflandırılarak ek vergi oranına tabidir. Aynı zamanda gelir vergisi mükellefleri %4 oranında sağlık ve eğitim vergisine tabidir.

Güney Afrika'da gelir aşamalı olarak artan vergi oranları ile vergilenmektedir. Bu oranlar %18, %26, %31, %36, %41 ve %45 şeklindedir. Güney Afrika'da gelir elde eden bireyler belirtildiği gibi dâhil olduğu vergi dilimine göre bu oranlar doğrultusunda vergilendirilmektedir. Ancak altmış beş yaş altı bireyler için vergi eşiği 83.100 rand, altmış beş yaş ile yetmiş beş yaş aralığında 128.650 rand ve yetmiş beş yaş üstü bireyler için ise 143.850 rand'dır³⁷³. Bununla beraber bir vergi yılında geliri altı yüz rand'ı geçmeyen bireyler ve vergilendirme döneminin bir yıldan az olduğu dönemde geliri altı yüz rand'a ulaşan aileler vergiden muaf tutulmuştur.

Kazakistan'da gelir diğer ülkelerde ki gibi aşamalı olarak artan vergi oranları ile vergilendirilmektedir. Kazakistan'da gelir dilimleri asgari ücret baz alınarak belirlenmektedir. Aşamalı olarak artan bu vergi dilimlerine uygulanan vergi oranları %5, %10, %20, %30 şeklindedir. Brezilya'da aynı şekilde gelir vergisi aşamalı artan vergi oranları ile hesaplanmaktadır. Brezilya'da bu oranlar %7,5, %15, %22,5, %27,5 şeklindedir. Buna ek olarak Brezilya'da altmış beş yaş üstü bireylerin

³⁷³ Budget 2020 Tax Guide.

emeklilik gelirlerinin 1903,98 Brezilya reali kadar vergiden muaftır. Bağımlı başına 189,59 Brezilya reali vergilendirilecek gelirden düşülmektedir. Aynı zamanda vergi dilimine göre bireysel gelir vergisinden düşülecek miktarlar mevcuttur. Küba'da aşamalı olarak artan vergi oranları uygulamaktadır. Küba'da bu oranlar %15, %20, %30, %40, %50'dir. Buna ek olarak bireysel gelir elde eden bireyler asgari olarak 10.500 Küba Pesosu tutarında vergiden muaftır. Küba'da vergi oranları esasında birçok ülkeye oranla yüksektir. Gelir dilimlerinin buna bağlı olarak vergi oranlarının fazla olması esasında vergi adaleti açısından önemli bir husustur. Bu açıdan gelişmekte olan bu ülkelerde en fazla vergi oranına sahip ülke Güney Afrika'dır.

Tablo 31: Gelişmekte Olan Ülkelerde Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir Vergisi Payı (%)

| Yıl | Türkiye'de Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir Vergisi %'si | Hindistan'da Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir Vergisi %'si | Güney Afrika'da Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir Vergisi %'si | Kazakistan'da Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir Vergisi %'s | Brezilya'da Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir Vergisi %'si | Küba'da Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir Vergisinin %'si |
|------|---|---|--|---|--|---|
| 2000 | 29,53 | 36,00 | 56,71 | 41,43 | 19,5 | 16,05 |
| 2001 | 28,85 | 36,78 | 59,18 | 42,44 | 19,78 | 17,57 |
| 2002 | 24,8 | 38,27 | 57,02 | 41,52 | 20,26 | 16,15 |
| 2003 | 23,69 | 41,26 | 55,64 | 42,49 | 20,5 | 16,6 |
| 2004 | 22,1 | 43,30 | 52,19 | 46,72 | 19,46 | 16,95 |
| 2005 | 21,81 | 44,27 | 52,57 | 51,66 | 21,21 | 13,98 |
| 2006 | 21,58 | 47,47 | 53,14 | 53,73 | 19,59 | 10,03 |
| 2007 | 23,74 | 52,58 | 53,58 | 53,67 | 20,41 | 13,19 |
| 2008 | 23,86 | 52,78 | 56,2 | 54,56 | 22,67 | 13,9 |
| 2009 | 24,06 | 58,78 | 55,18 | 47,86 | 21,97 | 12,66 |
| 2010 | 21,3 | 55,21 | 52,11 | 39,98 | 20,63 | 15,04 |
| 2011 | 20,99 | 54,81 | 51,67 | 38,46 | 21,69 | 17,23 |
| 2012 | 21,84 | 52,25 | 51,45 | 38,2 | 20,66 | 15,81 |
| 2013 | 20,22 | 53,44 | 51,17 | 36,01 | 20,91 | 18,78 |
| 2014 | 21,13 | 55,21 | 51,69 | 37,22 | 20,88 | 20,02 |
| 2015 | 20,31 | 50,39 | 51,94 | 38,84 | 20,97 | 20,11 |
| 2016 | 21,15 | 49,30 | 51,84 | 37,25 | 22,58 | 21,32 |
| 2017 | 21,37 | 50,86 | 53,03 | 36 | 21,68 | 24,2 |
| 2018 | 24,15 | .. | .. | 38,25 | 21,49 | 26,22 |

Kaynak: OECD Data, Hindistan için Wordbank Data verilerinden faydalanarak hazırlanmıştır.

Tablo 31'da toplam vergi gelirleri içerisinde gelir vergisi payları verilmiştir. Güney Afrika'da bu oran %51,17 ile %59,18 aralığında değişmektedir. Hindistan'da

ise %36 ile %58,78 aralığında değişmektedir. Kazakistan'da %36 ile %54,56 aralığında değişmektedir. Türkiye'de %20,22 ile %29,53 aralığında değişmektedir. Brezilya'da %19,5 ile %22,67 aralığında değiştirmektedir. Küba'da ise %10,03 ile %26,22 aralığında değişmektedir. Bu anlamda toplam vergi gelirleri içerisinde diğer ülkelere oranla daha az gelir vergisi payına sahip ülke Küba'dır. Toplam vergi gelirleri içerisinde diğer ülkelere oranla daha fazla gelir vergisi payına sahip ülke ise Güney Afrika'dır.

Tablo 32: Türkiye, Güney Afrika, Kazakistan, Brezilya ve Küba'da Toplam Gelir Vergisi İçerisinde Kişisel Gelir Vergisi Payı (%)

| Yıl | Türkiye'de Toplam Gelir Vergisi İçerisinde Kişisel Gelir Vergisi %'si | Güney Afrika'da Toplam Gelir Vergisi İçerisinde Kişisel Gelir Vergisininin %'si | Kazakistan'da Toplam Gelir Vergisi İçerisinde Kişisel Gelir Vergisi %'si | Brezilya'da Toplam Gelir Vergisi İçerisinde Kişisel Gelir Vergisi %'si | Küba'da Toplam Gelir Vergisi İçerisinde Kişisel Gelir Vergisininin %'si |
|------|---|---|--|--|---|
| 2000 | 75,31 | 72,59 | 23,77 | 4,96 | 15,94 |
| 2001 | 76,41 | 60,06 | 22,43 | 4,73 | 14,27 |
| 2002 | 71,16 | 57,84 | 24,04 | 4,46 | 15,1 |
| 2003 | 66,37 | 58,57 | 20,94 | 4,49 | 14,83 |
| 2004 | 67,19 | 58,94 | 16,57 | 4,89 | 14,28 |
| 2005 | 67,46 | 55,53 | 12,28 | 4,67 | 13,25 |
| 2006 | 72,2 | 51,64 | 11,51 | 4,87 | 13,85 |
| 2007 | 71,47 | 50,59 | 12,29 | 31,25 | 11,84 |
| 2008 | 69,23 | 51,15 | 11,05 | 31,42 | 12,86 |
| 2009 | 68,08 | 55,38 | 15,56 | 31,55 | 15,01 |
| 2010 | 65,87 | 59,73 | 15,07 | 33,94 | 15,34 |
| 2011 | 64,39 | 58,97 | 13,56 | 33,19 | 16,89 |
| 2012 | 66,07 | 59,82 | 15,51 | 36,19 | 19,23 |
| 2013 | 68,75 | 61,3 | 16,83 | 34,95 | 19,92 |
| 2014 | 69,58 | 62,72 | 17,73 | 36,77 | 21,81 |
| 2015 | 71,98 | 64,65 | 24,26 | 37,09 | 27,67 |
| 2016 | 69,21 | 64,96 | 26,5 | 35,71 | 29,22 |
| 2017 | 68 | 64,77 | 23,97 | 38,7 | 33,02 |
| 2018 | 63,85 | .. | 21,1 | 39,41 | 36,06 |

Kaynak: OECD Data.

Tablo 32'de toplam vergi gelirleri içerisinde en fazla kişisel gelir vergisi payına sahip olan ülke Türkiye'dir. Türkiye'de toplam gelir vergisi içerisinde kişisel gelir vergisi payı %63,85 ile 76,41 aralığında değişmektedir. Türkiye'den sonra en fazla paya sahip olan Güney Afrika %50,59 ile %72,59 aralığında değişmektedir. Kazakistan'da %11,05 ile %26,5 aralığında değişmektedir. Brezilya'da ise 2000-

2006 yılları arasında ortalama oran %4'lerde iken 2006 sonrasında %31,25 ile %39,41 aralığında değişmektedir. Küba'da ise bu oran % 11,84 ile %36,06 aralığında değişmektedir. Genel anlamda Küba ve Brezilya'da toplam gelir vergisi içerisinde kişisel gelir vergisi oranı artma eğilimindedir.

Tablo 33: Türkiye, Güney Afrika, Brezilya, Küba ve Kazakistan'da Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Sosyal Güvenlik Primleri Payı (%)

| Yıl | Türkiye'de Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Sosyal Güvenlik Primi %'si | Türkiye'de Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Çalışan Sosyal Güvenlik Primi %'si | Güney Afrika'da Toplam Gelir Vergisi İçerisinde Sosyal Güvenlik Primi %'si | Güney Afrika'da Toplam Gelir Vergisi İçerisinde Çalışanların Sosyal Güvenlik Primi %'si | Brezilya'da Toplam Vergi Geliri İçerisinde Sosyal Güvenlik Primi %'si | Brezilya'da Toplam Vergi Geliri İçerisinde İşverenin Maaş Bazında Sosyal Güvenlik Primi %'si | Küba'da Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Sosyal Güvenlik Primi %'si | Küba'da Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Bordro Esasına Göre Sosyal Güvenlik Primi %'si | Kazakistan'da Toplam Gelir Vergisi İçerisinde Sosyal Güvenlik Primi %'si |
|------|---|---|--|---|---|--|--|--|--|
| 2000 | 18,73 | 6,74 | .. | .. | 23,71 | 5,31 | 10,39 | 10,39 | .. |
| 2001 | 21,53 | 6,41 | .. | .. | 23,05 | 5,26 | 10,94 | 10,94 | .. |
| 2002 | 19,78 | 6,84 | 1,03 | 0,52 | 23,3 | 4,83 | 10,86 | 10,86 | .. |
| 2003 | 20,8 | 7,31 | 1,7 | 0,85 | 23,44 | 4,74 | 10,82 | 10,82 | .. |
| 2004 | 23,89 | 8,37 | 1,66 | 0,83 | 23,54 | 4,57 | 11,52 | 11,52 | .. |
| 2005 | 22,44 | 7,7 | 1,54 | 0,77 | 24,05 | 4,58 | 10,13 | 10,13 | 0,7 |
| 2006 | 22,38 | 8,41 | 1,55 | 0,78 | 22,79 | 4,74 | 9,35 | 9,35 | 0,95 |
| 2007 | 21,69 | 8,8 | 1,48 | 0,75 | 22,63 | 4,61 | 9,35 | 9,35 | 1,48 |
| 2008 | 25,03 | 8,36 | 1,51 | 0,76 | 23,4 | 4,87 | 10,3 | 10,3 | 1,36 |
| 2009 | 24,54 | 8,97 | 1,63 | 0,82 | 25,49 | 5,36 | 11 | 11 | 2,48 |
| 2010 | 24,91 | 9,36 | 1,55 | 0,79 | 25,19 | 5,12 | 12,41 | 12,41 | 2,52 |
| 2011 | 27,88 | 10,03 | 1,53 | 0,78 | 25 | 5,17 | 11,46 | 11,46 | 2,17 |
| 2012 | 27,17 | 10,4 | 1,61 | 0,82 | 26 | 5,51 | 10,61 | 10,61 | 2,47 |
| 2013 | 27,44 | 10,86 | 1,48 | 0,75 | 25,74 | 5,68 | 11,08 | 11,08 | 2,5 |
| 2014 | 28,53 | 10,8 | 1,48 | 0,75 | 26,32 | 5,94 | 12,09 | 12,09 | 2,7 |
| 2015 | 29,02 | 10,94 | 1,46 | 0,74 | 26,25 | 6,18 | 13,02 | 13,02 | 3,78 |
| 2016 | 28,82 | 11,04 | 1,43 | 0,72 | 26,24 | 6,21 | 12,52 | 12,52 | 3,77 |
| 2017 | 29,31 | 11,17 | 1,41 | 0,71 | 26,26 | 6,09 | 12,45 | 12,45 | 3,22 |
| 2018 | 29,95 | 11,28 | .. | .. | 25,41 | 5,46 | 12,3 | 12,3 | 2,21 |

Kaynak: OECD Data.

Tablo 33'de toplam vergi gelirleri içerisinde sosyal güvenlik primlerinin payı verilmiştir. Türkiye de toplam vergi gelirleri içerisinde sosyal güvenlik primleri %18,73 ile 29,95 aralığında değişmektedir. Çalışanların sosyal güvenlik primleri ise %6,41 ile %11,28 aralığında değişmektedir. Güney Afrika'da ise sosyal güvenlik

primlerinin payı %1,03 ile %1,66 aralığında olup oldukça düşük bir paya sahiptir. Çalışanlar için sosyal güvenlik primleri ise %0,52 ile %0,85 aralığında değişmektedir. Brezilya'da ise sosyal güvenlik primlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %22,63 ile %26,26 aralığında değişmektedir. İsverenin sosyal güvenlik primleri %5,12 ile %6,21 aralığında oldukça düşüktür. Küba'da ise toplam vergi gelirleri içerisindeki sosyal güvenlik primlerinin tamamını çalışanların sosyal güvenlik primleridir. Bu oran Küba'da %9,35 ile %13,02 aralığında değişmektedir.

Tablo 34: Brezilya, Küba ve Kazakistan'da Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Bordro ve İş Gücü Vergisi Payı (%)

| Yıl | Brezilya'da Toplam Vergi Geliri İçerisinde Bordro ve İş Gücü Vergileri %'si | Küba'da Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Bordro ve İş Gücü Vergileri %'si | Kazakistan'da Toplam Gelir Vergisi İçerisinde Bordro ve İşgücü Vergileri %'si |
|------|---|--|---|
| 2000 | 1,54 | 8,53 | 19,13 |
| 2001 | 1,58 | 9,66 | 17,25 |
| 2002 | 1,51 | 9,34 | 17,27 |
| 2003 | 1,5 | 9,03 | 15,04 |
| 2004 | 1,58 | 9,51 | 13,2 |
| 2005 | 1,46 | 16,89 | 10,17 |
| 2006 | 1,5 | 13,52 | 8,87 |
| 2007 | 1,44 | 13,24 | 8,82 |
| 2008 | 1,6 | 15,75 | 5,66 |
| 2009 | 1,69 | 16,84 | 6,45 |
| 2010 | 1,67 | 18,43 | 4,89 |
| 2011 | 1,72 | 16,21 | 4,11 |
| 2012 | 1,82 | 14,32 | 4,6 |
| 2013 | 1,85 | 12,14 | 4,67 |
| 2014 | 1,93 | 9,81 | 5,11 |
| 2015 | 1,94 | 8,29 | 7,31 |
| 2016 | 1,88 | 6,41 | 7,57 |
| 2017 | 1,84 | 3,37 | 6,63 |
| 2018 | 1,83 | 3 | 5,95 |

Kaynak: OECD Data.

Tablo 34'de ele alınan diğer gelişmekte olan ülkelerde bordro ve işgücü vergisi olarak ayrı bir vergi türü bulunmamasından kaynaklı sadece Brezilya, Küba ve Kazakistan'a yer verilmiştir. Bu anlamda Brezilya'da bu oran %1,5 ile %1,94

aralığında değişmektedir. Küba'da %3 ile %18,43 aralığında değişmektedir. Kazakistan'da ise %4,11 ile %19,13 aralığında değişmektedir.

Tablo 35: Gelişmekte olan Ülkelerde Bekâr Çocuksuz Bireyler İçin Ortalama Vergi Takozu Payı (%)

| Yıl | Türkiye'de Ortalama Kazancın %100'ünde Bekâr ve Çocuksuz Bireyler İçin Ortalama Vergi Takozu %'si | Hindistan'da Ortalama Kazancın %100'ünde Bekâr ve Çocuksuz Bireyler İçin Ortalama Vergi Takozu %'si | Güney Afrika'da Ortalama Kazancın %100'ünde Bekâr ve Çocuksuz Bireyler İçin Ortalama Vergi Takozu %'si | Brezilya'da Ortalama Kazancın %100'ünde Bekâr ve Çocuksuz Bireyler İçin Ortalama Vergi Takozu %'si |
|------|---|---|--|--|
| 2000 | 40,36 | .. | .. | .. |
| 2001 | 43,60 | .. | .. | .. |
| 2002 | 42,48 | .. | .. | .. |
| 2003 | 42,19 | .. | .. | .. |
| 2004 | 42,76 | .. | .. | .. |
| 2005 | 42,80 | .. | .. | .. |
| 2006 | 42,69 | .. | .. | .. |
| 2007 | 42,22 | .. | .. | .. |
| 2008 | 38,72 | .. | .. | .. |
| 2009 | 36,74 | .. | .. | .. |
| 2010 | 36,98 | 3,2 | 13,8 | 32,2 |
| 2011 | 37,03 | 2,6 | 13,9 | 32,2 |
| 2012 | 37,13 | 2,4 | 14,1 | 32,2 |
| 2013 | 37,36 | 2,1 | 14,7 | 32,2 |
| 2014 | 38,09 | 2 | 14,8 | 32,2 |
| 2015 | 38,19 | 1,9 | 14,9 | 32,2 |
| 2016 | 38,24 | 1,8 | 15,4 | 32,5 |
| 2017 | 38,99 | 1,8 | 16,2 | 32,5 |
| 2018 | 39,25 | 2 | 16,3 | 32,5 |
| 2019 | 39,12 | | | |

Kaynak: Taxing Wages, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=AWCOMP>, erişim (15.10.2020).

Tablo 35'de bekâr çocuksuz bireyler için ortalama vergi takozları verilmiştir. Ortalama vergi takozu oranlarının birbirine yakın olduğu ülkeler Türkiye ve Brezilya'dır. Güney Afrika ve Hindistan'da bu oranların oldukça düşük olduğu görülmektedir. Aynı zamanda Güney Afrika, Brezilya ve Hindistan'da tek gelirli, evli ve iki çocuklu bireylerin vergi takozu ile bekâr çocuksuz bireylerin ortalama vergi takozu aynıdır.

III. SEÇİLMİŞ AZ GELİŞMİŞ ÜLKELERDEKİ ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN İNCELENMESİ

Az gelişmiş ülkeler olarak bireylerin yaşam şartlarının yoksulluk sınırlarının altında gerçekleştiği Afganistan ve Nepal olarak iki Güney Asya ülkesi seçilmiştir. Bu kapsamda bu ülkeler için ücret gelirlerinin vergilendirilmesi vergi adaleti açısından incelenecektir.

A. Nepal’de Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi

Ekonomik anlamda iyi durumda olmayan Nepal, Güney Asya Bölgesel İşbirliği Derneği (SAARC) ülkelerinde ve dünyadaki neredeyse en düşük olan kişi başına gelire sahip ülkelerden biridir. Gelir düzeyi, sosyal ve ekonomik altyapı harcamalarından nispeten daha düşük olduğu için Nepal’de bütçe açığı vardır. Kişi başı geliri düşük olan Nepal, doğrudan vergilerden ziyade dolaylı vergilere ağırlık vermektedir. Doğrudan vergi gelirinin bileşiminde gelir vergisinin payı çok daha düşüktür. Ekonomik kalkınmanın ilk aşamasında, dolaylı verginin, ekonomik kalkınmanın belirli bir aşamasının benzer şekilde kendi önemli rolü vardı. Bu anlamda doğrudan vergi hayati bir rol oynamaktadır. Genel anlamda sağlam finansal statü oluşturmak ve sosyal adaleti sağlamak için ekonomik kaynaklar, gelir vergisi gibi doğrudan vergi yoluyla etkili bir şekilde harekete geçirilmesi gerektiği düşünülmektedir³⁷⁴.

Gelir vergisi, katma değer vergisi, gümrük vergisi ve tüketim vergisi, Nepal’deki devlet gelirinin başlıca kaynaklarıdır. Nepal’de vergi yasalarının ve idaresinin uygulanması, vergi politikası, vergi ödeme hizmetleri, vergi toplama, vergi denetimi, vergi soruşturması, inceleme ve itiraz, vergi iadesi, avans kararı, vergi anlaşmaları ve uluslararası vergilendirme gibi uygulamalarda yetkili merci İç Gelir Dairesi(IRD)dir³⁷⁵.

Nepal hükümeti 1990 yılında çok partili demokratik sistemin restorasyonundan sonra bir ekonomik reform programı başlatmıştır. Vergi reformu bu programın bir parçası olmuştur. Devlet, gümrük vergileri, satış vergisi, gelir

³⁷⁴ Amit Yadav, Mohsin Ali, Maira Anis, Sadhana Tuladhar, “Contribution of Income Tax and Effects on Revenue Generation in Nepal”, **International Journal of Scientific & Engineering Research**, Cilt: 6, Sayı: 1, Ocak-2015, s. 1200.

³⁷⁵ Uddhab Pyakurel, Binay Kumar Kushiyait, Indra Adhikari, “Taxation And Democracy In Nepal”, **Nepal Report**, Aralık, 2013, s.11.

vergisi ve tüketim vergileri dâhil tüm büyük vergilerin oranlarını rasyonelleştirmiş, çok sayıda ürün üzerindeki tüketim vergilerini kaldırmıştır. Gelir vergisi durumunda bir öz değerlendirme sistemi kabul etmiş ve az gelir getiren mal değerlendirme sisteminde reform yapmak için gümrük Kanununda değişiklik yapmıştır. İthalat üretim seviyesi satış vergisi, otel vergisi, sözleşme vergisi ve eğlence vergisi yerine bir katma değer vergisi yürürlüğe girmiştir. Bu çabalar, sadece Nepal'in içinde ve dışında gerçekleşen ekonomi politikalarındaki değişikliklerden dolayı mümkün olan, dünya çapında gerçekleşen vergi reformu önlemleri ile uyumludur³⁷⁶.

Nepal'de gelir vergisi, iş geliri, istihdam geliri, yatırım geliri ve beklenmedik kazançlardan elde edilen gelirler gelir vergisi kapsamında vergilendirilmektedir. Nepal'de mukim kişiler, dünya çapındaki istihdamlarından elde edilen gelirleri üzerinden vergiye tabidir. Mukim olmayanlar, kazanılan veya elde edilen net gelirleri üzerinden vergiye tabidir. Nepal'de 183 gün veya daha uzun bir süre ikamet eden bir kişi veya normal ikamet yeri Nepal olan Nepal sakinleri olarak kabul edilir. Çift ikamet, Nepal vergisi açısından tanınmamaktadır. Kısa vadeli ziyaretçilerin gelirlerinin vergilendirilmesi için ayrı bir hüküm yoktur³⁷⁷.

Nepal'de mevcut Gelir Vergisi Kanunu 1 Nisan 2002'de yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun tüm gelir vergisi meselelerini düzenlemekle beraber sadece ülke içinde değil, ülke dışında yaşayanlar için de geçerlidir. Esasında, gelir vergisi yasası, bir kişinin ülke içinde veya ülke dışında yarattığı gelir veya servete vergi uygulanmaktadır. Temelde gelir yaratan üç kaynak vardır. Bunlar emek, sermaye ve emekle birlikte sermaye şeklinde tanımlanmaktadır³⁷⁸. Nepal'de gelir vergisi temelde istihdam, iş ve yatırım gelirleri üzerinden alınmaktadır. Nepal Gelir Vergisi Kanun'unda istihdamdan elde edilen gelir bireyin yıl içerisinde elde ettiği ücrettir şeklinde tanımlanmıştır. Bireyin gelir yılı için bir iş nedeniyle ücretinin

³⁷⁶ Glenn P. Jenkins, Rup Khadka, Reengineering Tax Systems in Low- Income Countries: An Application to Nepal, Development Discussion Papers 2002-02, JDI Executive Programs, s.3.

³⁷⁷ Nepal Taxation, June 2018 Edition, p. 8, http://pkf.trunco.com.np/uploads/publication/file/Nepal%20Taxation%20Guide%202018_20180801041445_20181126030832.pdf, erişim (05.06.2020).

³⁷⁸ Uddhab Pyakurel, Binay Kumar Kushiyait, Indra Adhikari, 2013, s. 14.

hesaplanmasında, yıl boyunca işveren tarafından kişiye yapılan aşağıdaki ödemeler dahil edilmektedir. Bu anlamda bu ödemeler şu şekilde sıralanmıştır³⁷⁹:

- Ücret ödemeleri, maaş, ücretli izin, fazla mesai ücreti, ücretler, komisyonlar, ödüller, hediyeler, ikramiyeler ve diğer tesisler;
- Yaşam, geçim, kira, eğlence ve ulaşım ödeneği dahil olmak üzere herhangi bir kişisel ödenek;
- Kişi veya bir iştirak tarafından yapılan masrafların iadesi veya geri ödenmesini sağlayan ödemeler;
- Bireyin herhangi bir istihdam koşuluna ilişkin anlaşması için ödemeler;
- İşten çıkarma veya kayıp veya iş akdinin feshi için ödemeler;
- İşveren tarafından emeklilik fonuna ödenen emekliler dahil emeklilik katkı payları ve emeklilik ödemeleri, istihdam ile ilgili olarak yapılan diğer ödemeler;

Nepal Gelir Vergisi Kanunu kapsamında herhangi bir iş veya yatırımdan bir kişinin gelir yılı için gelirini hesaplamak amacıyla, gerçekleşen ölçüde tüm fiili masrafların düşüleceği yönünde genel bir indirim yapılacağı belirtilmiştir³⁸⁰. İş gelirinde dokuz adet kesinti kalemi bulunurken, yatırım geliri için sadece beş ve istihdam geliri başlığı altında ise herhangi bir kesinti yoktur. Genel kesintiler üç temel kurala dayalı olarak birkaç gider kalemi içermektedir. Yıl içinde yapılan harcamalar, kişi tarafından yapılan masraflar ve gelir alınması veya kazanılması için yapılan harcamalardır. İlk kural, indirim için talep edilen masrafların yıl içinde sunulan gelirin kazanılması ile ilgilidir. İkinci kural, vergi mükelleflerinin kişi veya kuruluş) masrafa tabi olmalıdır. Benzer şekilde, üçüncü kural harcamaların talep edilen gelirin alınması veya kazanılması ile ilişkilidir³⁸¹. Nepal Gelir Vergi Kanunu'na göre gelir vergisinden muaf gelirler şu şekilde sıralanmaktadır³⁸²:

³⁷⁹ Income Tax Act 2000, Article 8, [https://ird.gov.np/Content/ContentAttachment/10/IncomeTax+Act2000\(English\)1152014124735AM.pdf](https://ird.gov.np/Content/ContentAttachment/10/IncomeTax+Act2000(English)1152014124735AM.pdf), erişim (05.06.2020).

³⁸⁰ Income Tax Act 2000, Article 13.

³⁸¹Jit Bahadur K.C., Anant Lal Karn, Personel Income Tax Structure in Nepal An Evaluation, **NCC Journal**, Cilt: 4, Sayı: 1 , s. 73.

³⁸² Income Tax Act 2000, Article 10.

- Nepal Hükümeti ile yabancı bir ülke veya uluslararası bir kuruluş arasında imzalanan ikili veya çok taraflı bir antlaşma kapsamında imtiyaz almaya hak kazanan bir kişi tarafından elde edilen miktarlar;
- Bireyin yabancı bir ülkenin hükümetinin kamu hizmetindeki istihdamından elde ettiği tutarlar (belirli şartlar dâhilinde) ;
- Nepal vatandaşı olmayan bir kişi veya bireyin yakın ailesinin bir üyesi tarafından yabancı ülkenin kamu fonundan elde edilen tutarlar;
- Vergi muafiyeti açısından Nepal Hükümeti tarafından istihdam edilen bir Nepal vatandaşı olmayan bireyin elde ettiği miktarlar;
- Nepal Hükümeti tarafından dullara, yaşlılara veya özürlü kişilere ödenen ödenekler;
- Hediye, miras, miras veya burs yoluyla elde edilen tutarlar ve
- Nepal vatandaşı tarafından emekli aylığı, yabancı bir ülkenin ordusundan veya polis teşkilatından emekli olmak kaydıyla, miktarlar o ülkenin kamu fonundan ödenebilir.

Nepal’de gelir vergisi oranları ise aşağıdaki gibidir:

Tablo 36: Nepal’de Evli Olmayan Bireyler için Gelir Vergisi Oranları 2020-2021

| Gelir Düzeyi | Vergi Oranı |
|----------------------------|-------------|
| Rs 400.000'e kadar | 1% |
| Ek Rs 100.000 | 10% |
| Ek Rs 200.000 | 20% |
| Ek Rs 1.300.000 | 30% |
| 2.000.000 Rupinin Üzerinde | 36% |

Kaynak: <https://www.nepalisansar.com/government/nepal-budget-fy-2020-21-income-tax-rates-provisions-and-concessions-for-nepali-taxpayers/>, erişim (09.07.2020).

Tablo 36’da evli olmayan bireyler için %1’lik vergi oranına denk gelen vergi diliminde ki gelir 400.000 Nepal rupisi’dir. Aynı zamanda %30 vergi oranı ile vergilendirilen vergi dilimi ise evli bireylerden farklı olarak 1.300.000 Nepal rupisi’dir.

Tablo 37: Nepal’de Evli Bireyler İçin Gelir Vergisi Oranları 2020-2021

| Gelir Düzeyi | Vergi Oranı |
|----------------------------|-------------|
| Rs 450.000'e kadar | 1% |
| Ek Rs 100.000 | 10% |
| Ek Rs 200.000 | 20% |
| Ek Rs 1.250.000 | 30% |
| 2.000.000 Rupinin Üzerinde | 36% |

Kaynak: <https://www.nepalisansar.com/government/nepal-budget-fy-2020-21-income-tax-rates-provisions-and-concessions-for-nepali-taxpayers/>, erişim (09.07.2020).

Tablo 36 ve 37’de Nepal’de gelir vergisi kapsamında vergilendirilen gelir dilimleri ve vergi oranları verilmiştir. Tablo 36’da evli olan bireylerin %1 vergi oranına denk gelen vergi diliminde ki gelir 450.000 Nepal rupisidir. Bununla beraber % 30 vergi oranına denk gelen vergi dilimleri de Tablo 36 ve 37’de farklılık göstermektedir.

Tablo 38: 2000/01-2018/19 Yıllarında Nepal’de Vergi Gelirleri Payı (%)

| Yıl | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir Vergisi %'si | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Katma Değer Vergisi %'si | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Tüketim Vergisi %'si | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Gümrük Vergisi %'si | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Diğer Vergilerin %'si |
|---------|--|--|--|---|---|
| 2000/01 | 22,25 | 31,85 | 9,7 | 32,29 | 3,86 |
| 2001/02 | 21,43 | 31,17 | 9,66 | 32,16 | 5,51 |
| 2002/03 | 21,54 | 32,89 | 9,21 | 31,25 | 5,06 |
| 2003/04 | 17,66 | 30,03 | 12,91 | 32,28 | 7,05 |
| 2004/05 | 17,37 | 34,89 | 11,9 | 29,02 | 6,76 |
| 2005/06 | 16,69 | 37,62 | 11,31 | 26,71 | 7,59 |
| 2006/07 | 19,64 | 36,68 | 13,13 | 23,48 | 7,03 |
| 2007/08 | 19,04 | 35 | 13,12 | 24,73 | 8,05 |
| 2008/09 | 20,03 | 33,91 | 13,85 | 22,88 | 9,28 |
| 2009/10 | 21,16 | 34,37 | 15,1 | 22,03 | 7,3 |
| 2010/11 | 23,33 | 34,79 | 14,85 | 20,15 | 6,86 |
| 2011/12 | 24,23 | 33,5 | 14,17 | 20,49 | 7,59 |
| 2012/13 | 25,81 | 32,16 | 14,12 | 21,91 | 5,98 |
| 2013/14 | 24,99 | 32,37 | 14,55 | 21,77 | 6,3 |
| 2014/15 | 24,84 | 31,56 | 15,03 | 20,97 | 7,56 |
| 2015/16 | 27,79 | 28,72 | 15,58 | 19,42 | 8,46 |
| 2016/17 | 27,07 | 29,28 | 15,46 | 20,67 | 7,5 |
| 2017/18 | 24,24 | 31,35 | 15,55 | 20,89 | 7,95 |
| 2018/19 | 25,59 | 31,83 | 16,05 | 20,46 | 6,04 |

Kaynak: <https://data.mof.gov.np/data.aspx#> , erişim (12.08.2020)

Tablo 38’de ise toplam vergi geliri içerisinde gelir vergisinin payı gösterilmiştir. Bu anlamda toplam vergi gelirleri içerisinde gelir vergisi payı %17 ile %27 aralığında değişmektedir. Toplam vergi gelirleri içerisinde en fazla paya sahip olan vergi ise %28 ile %38 aralığında değişen katma değer vergisidir. Bu vergilerden sonra en fazla paya sahip olan vergiler gümrük vergisi ve tüketim vergisidir.

B. Afganistan’da Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi

Afganistan’da mali açısından yapılan birçok yenilik ülkenin bağımsızlığına kavuşmasıyla gerçekleşmiştir. Gelir Vergisi ise 1966 yılında Gelir Vergisi Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle beraber uygulanmaya başlanmıştır. Afganistan’da gelir vergisi günümüzde birçok değişikliğe uğrayarak uygulanmaktadır³⁸³. Afganistan’da veya yurtdışında olsun, tüm kişilerin, şirketlerin, limited şirketlerin ve diğer tüzel kişilerin Afgan kaynaklarından elde edilen gelirleri ve kanun hükümlerine göre Afganistan sakinlerinin yabancı gelirleri üzerinden vergi alınmaktadır. Afganistan’da gelir vergisine tabi olan mukim kişinin mali yılı boyunca herhangi bir zamanda Afganistan’daki ana evi vardır. Kişi, mali yılda yüz seksen üç güne kadar süre boyunca veya Afganistan’da ikamet eden kişi, mali yıl boyunca herhangi bir zamanda yurtdışında görevlendirilen Afganistan Hükümeti çalışanı veya görevlisidir³⁸⁴.

Gelir vergisi konusunu kapsayan gelirler; maaşlar, ücretler, harçlar ve komisyonlar, işletme gelirleri, sanayi, inşaat ve diğer ekonomik faaliyetlerden elde edilen gelirler, gayrimenkul satışından elde edilen gelirler / kazançlar (taşınır ve taşınmaz), faiz, temettü, tazminat, bahşiş, ikramiye, kira, telif gelirleri, ortaklık gelirinin dağıtıcı payları, kanunda öngörülen diğer koşullardan elde edilen gelirler, kanunda öngörülmeleyen diğer gelirler gelir vergisi kapsamında vergilendirilmektedir³⁸⁵.

³⁸³ Ahamd Nawid Naiwand, **Türkiye Vergi Sistemi İle Afganistan Vergi Sisteminin Karşılaştırılması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir, 2015, s. 3-4.

³⁸⁴ Afghanistan Income Tax Law, Version 7 April 2005, Article I, p. 1, <https://www.extractiveshub.org/servefile/getFile/id/1946>, erişim (28.06.2020).

³⁸⁵ Taxable and Non- Taxable Income, Guide 15, <https://mof.gov.af/sites/default/files/2019-03/Guide%2015%20-%20Taxable%20and%20Non-Taxable%20Income-min%281%29.pdf>, erişim (29.06.2020).

Afganistan’da vergi yılının herhangi bir ayında tüzel kişiler ile iki veya daha fazla çalışanı olan gerçek kişiler (bireyler) geliri eşiği aşan çalışanlardan vergi alınmaktadır. Çalışanlara sağlanan maaş ve ücretler şeklinde yapılan ödemeler stopaja tabidir. Maaşlar ve ücretler, genel anlamıyla hizmet karşılığında ödenen ücret, fazla mesai ücreti, işveren tarafından çalışana sağlanan nakit ödenekler (ancak bunlarla sınırlı olmamak üzere, yiyecek ödenekleri ve ulaşım ödenekleri) ve hizmetler için nakit olmayan ödemeleri içermektedir. Yerleşik olmayan çalışanlar, kendi ülkelerinin Afganistan sakinlerine aynı muafiyeti sağlaması durumunda stopaja muafırlar. Yabancı hükümetlerin ve uluslararası kuruluşların yerleşik ve yerleşik olmayan çalışanları, devlet ile var olan anlaşmalara veya protokollere göre vergiye tabidir³⁸⁶.

Bakanlıklar, kurumlar ve diğer devlet kurumları, işletmeler, şirketler ve hayır kurumları, çalışanlarının ücretlerinin verildiği sırada maaşlarından veya ücretlerinden vergi almaları ve alıkonan tutarı devlet hesabına aktarmaları gerekmektedir. Bununla beraber devlet çalışanlarının emekli maaşları gelir vergisinden muafır³⁸⁷.

Afganistan’da bazı gelirler gelir vergisine tabi değildir. Bu anlamda devletin hibeleri, hediyeleri ve ödülleri, yabancı hükümetlerin uluslararası bağışları, hediyeleri ve ödülleri, eğitim kapsamında sağlanan tüm burslar, üniversite bursları ve diğer yardımlar, sağlık, kaza ve işsizlik sigortası yardımları, ölüm nedeniyle ödenen hayat sigortası, kişisel yaralanma veya hastalıklardan dolayı tazminatlar, borçlanma gelirleri, şirketler tarafından hisse senetleri ve tahvil ihraçlarının gelirleri, borçlulardan alınan anapara ödemeleri, yerli şirketlerin ve diğer tüzel kişilerin birleşmesi ile ilgili varlıkların iktisabı, kamulaştırma yoluyla taşınır veya taşınmaz mal edinimi ve Devlet ve belediyeler tarafından ihraç edilen tahvillerin faizi gelir vergisine tabi değildir³⁸⁸.

Afganistan’da vergi mükellefine veya ailesine ailesinin menfaati ve keyfi için verilen hizmetler için herhangi bir kişiye ödenen ücret veya diğer tazminatlar, vergi

³⁸⁶ Wage Withholding Tax, Guide 05, <https://mof.gov.af/sites/default/files/2019-03/Guide%2005%20-%20Wage%20Withholding%20Tax-min.pdf>, erişim (14.03.2020).

³⁸⁷ Afghanistan Income Tax Law, Version 7 April 2005,

³⁸⁸ Ministry of Finance Islamic Republic of Afghanistan, Income Tax Manual, may 10, article 14, <https://ahg.af/home/uploads/offer/taxation/English/Income%20Tax%20Manual.pdf>, erişim (10.08.2020).

mükellefinin veya ailesinin evinin veya konutunun ya da kendi kişisel veya ailesinin kullanımına ayrılmış herhangi bir mülkün bakım, onarım, inşaat, iyileştirme, tefrişat ve diğer giderleri, kişisel borçluluğa faiz, işe gidip gelme maliyetleri ve kişisel amaçlarla seyahat masrafları, vergi mükellefinin ve ailesinin korunması için hayat, kaza, sağlık ve sorumluluk sigortası maliyetleri, kişisel amaçlarla kullanılan malların korunması için her türlü sigorta maliyetlerini içeren ancak bunlarla sınırlı olmayan kişisel harcamalar gelir vergisinden indirilemez³⁸⁹.

Tablo 39: Afganistan Gelir Vergisi Oranları 2019-2020

| Gelir Dilimleri | Vergi Oranı |
|---------------------------------|------------------------------|
| AFN 0 - AFN 5.000 aylık | 0% |
| 5,001 AFN' den 12,500 AFN 'ye | 2% |
| 12.501 AFN' den 100.000 AFN' ye | % 10 + AFN 150 sabit miktar |
| 100.000 AFN' yi aşan | % 20 + AFN 8.900 sabit tutar |

Kaynak: PKF Woldwide Tax Guide 2019/20, <https://www.pkf.com/publications/tax-guides/pkf-international-worldwide-tax-guide-2019-20/>, erişim (10.09.2020).

Tablo 39'da Afganistan gelir vergisi oranları verilmiştir. Bu anlamda tabloda da görüldüğü üzere minimum vergi oranının %2 olup %10, %20 olarak gelir dilimleriyle orantılı olarak artmaktadır. 5.000 Afgan afganisi vergiden muaf tutulmuştur. Bununla beraber %10 vergi oranının uygulandığı vergi dilimine ek olarak 150 Afgan afganisi sabit miktar olarak uygulanmaktadır. % 20 vergi oranını uygulandığı gelir dilimine ek olarak 8.900 Afgan afganisi sabit miktar olarak uygulanmaktadır.

³⁸⁹ Afghanistan Income Tax Law, Version 7 April 2005, Article 20.

Tablo 40: 2006-2017 Yıllarında Afganistan'da Vergi Gelirleri Payı (%)

| Yıl | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir Vergisi %'si | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Mal ve Hizmet Vergisi %'si | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Uluslararası Ticaretteki Toplam Vergilerin %'si | Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Diğer Vergilerin %'si |
|------|--|--|---|---|
| 2006 | 17,98 | 24,55 | 47,68 | 9,79 |
| 2007 | 22,01 | 26,13 | 51,28 | 0,58 |
| 2008 | 27,48 | 25,74 | 45,70 | 1,09 |
| 2009 | 30,53 | 26,01 | 42,01 | 1,44 |
| 2010 | 27,40 | 27,68 | 41,61 | 3,31 |
| 2011 | 28,38 | 27,59 | 40,30 | 3,73 |
| 2012 | 32,30 | 27,05 | 36,64 | 4,01 |
| 2013 | 34,09 | 23,90 | 34,91 | 7,10 |
| 2014 | 40,88 | 21,38 | 31,91 | 5,83 |
| 2015 | 42,91 | 18,98 | 32,69 | 5,42 |
| 2016 | 21,66 | 38,50 | 34,82 | 5,02 |
| 2017 | 22,03 | 41,80 | 36,09 | 0,09 |

Kaynak: <https://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.GSRV.CN?locations=AF>, erişim (10.09.2020).

Tablo 40'da vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı verilmiştir. Bu anlamda Afganistan'da toplam vergi gelirleri içerisinde en fazla paya sahip vergi uluslararası ticaretten elde edilen vergilerdir. Ancak genel anlamda 2006 yılından 2017 yılına kadar uluslararası ticaretten elde edilen vergi gelirinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı azalma eğilimi göstermiştir. Esasında Afganistan'da vergi gelirleri içerisinde vergilerin oranlarına bakıldığında en fazla genel anlamda en fazla paya sahip vergiler uluslararası ticaretten elde edilen vergiler olurken gelir vergisi ile mal ve hizmet üzerinden alınan vergilerin birbirlerine yakın oranlarda olduğu görülmektedir.

C. Seçilmiş Az Gelişmiş Ülkelerdeki Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Bakımından Türkiye İle Karşılaştırılması

Gelişmemiş ülke kategorisinde ele alınan ülkeler Nepal ve Afganistan'dır. İki ülkede nüfusun büyük çoğunluğu yoksulluk sınırının altındadır. Nepal ve Afganistan'da gelir vergisinde aşamalı olarak gelir dilimlerine artan oranlı vergi tarifesi uygulanmaktadır. Nepal'de gelir dilimleri ve uygulanan vergi oranları açısından evli olan ve evli olmayan mükellefler olarak iki gruba ayrılmıştır. Bu anlamda Afganistan'da böyle bir ayrıma yapılmamıştır.

Afganistan'da 5.000 Afgan afganisi vergiden muaf tutulmuştur. Bu tutardan fazla gelir elde edenler için vergi oranları aşamalı olarak %2, %10, %20 şeklindedir.

Ancak %10 vergi oranına ek olarak 150 Afgan afganisi sabit miktar uygulanırken %20 vergi oranına ek sabit miktar olarak 8.900 Afgan afganisi uygulanmaktadır. Nepal’de bu oranlar %1, %10, %20, %30, %36’dır. Evli olmayan bireylerin gelirleri 400.000 Nepal rupi’ye kadar olan gelir %1 oranında vergilendirilirken evli olan bireylerin gelirleri 450.000 Nepal rupi’ye kadar olan gelir %1 oranında vergilendirilmektedir.

Tablo 41: Türkiye, Nepal ve Afganistan'da Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir Vergisi Payı (%)

| Yıl | Türkiye'de Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir Vergisi %'si | Nepal'de Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir Vergisi %'si | Afganistan'da Toplam Vergi gelirleri İçerisinde Gelir Vergisi %'si |
|------|---|---|--|
| 2000 | 29,53 | 22,25 | .. |
| 2001 | 28,85 | 21,43 | .. |
| 2002 | 24,8 | 21,54 | .. |
| 2003 | 23,69 | 17,66 | .. |
| 2004 | 22,1 | 17,37 | .. |
| 2005 | 21,81 | 16,69 | .. |
| 2006 | 21,58 | 19,64 | 17,98 |
| 2007 | 23,74 | 19,04 | 22,01 |
| 2008 | 23,86 | 20,03 | 27,48 |
| 2009 | 24,06 | 21,16 | 30,53 |
| 2010 | 21,3 | 23,33 | 27,40 |
| 2011 | 20,99 | 24,23 | 28,38 |
| 2012 | 21,84 | 25,81 | 32,30 |
| 2013 | 20,22 | 24,99 | 34,09 |
| 2014 | 21,13 | 24,84 | 40,88 |
| 2015 | 20,31 | 27,79 | 42,91 |
| 2016 | 21,15 | 27,07 | 21,66 |
| 2017 | 21,37 | 24,24 | 22,03 |
| 2018 | 24,15 | 25,59 | .. |

Kaynak: Türkiye için OECD Data, Afganistan için Woldbank Data, Nepal için Government of Nepal Ministry of Finance Data verilerinden faydalanarak hazırlanmıştır.

Tablo 41’da Türkiye, Afganistan ve Nepal’de gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı verilmiştir. Ancak Afganistan’da belirli yıllara ait verilere ulaşamamıştır. Toplam vergi gelirleri içerisinde gelir vergisi payı %20,22 ile %29,53 aralığında değişmektedir. Nepal’de bu oranlar %16,69 ile %25,81’dir. Afganistan’da ise %17,98 ile %42,91 aralığında değişmektedir.

Afganistan, Nepal ve Türkiye’de vergi oranları karşılaştırıldığında Türkiye’de beş vergi oranı vardır. Afganistan’da üç vergi oranı esasında vergi adaleti açısından olumsuz bir kriterdir. Nepal’de de beş vergi oranı vardır. Aynı zamanda ilk vergi dilimine uygulanan vergi oranı %1’dir. Bununla birlikte Nepal vergi mükelleflerini

evli ve evli olmayan vergi mükellefleri olarak iki gruba ayırmıştır. Türkiye’de ise vergi mükellefleri ücret geliri elde edenler ve diğer gelirler olarak iki grupta değerlendirilmiş ve bu doğrultuda vergi dilimleri belirlenmiştir. Ancak iki grup için farklı olan gelir dilimdeki gelir ücret geliri elde eden bireyler için oldukça yüksek miktarlıdır. Bununla beraber Türkiye’de bireyin ailevi durumuna göre vergilendirilecek olan gelirlerine asgari geçim indirimi uygulanmaktadır.



SONUÇ

Adalet kavramının öznel bir kavram olması, değerlere bağlı olarak farklı tanımlanabiliyor olması gibi vergi adaleti kavramı da farklı tanımlamalar ile açıklanmaya çalışılmış bir kavramdır. Genel anlamda vergi yükünün toplumda eşit dağılması şeklinde açıklanan vergi adaletini sağlamak için kullanılan iki önemli yaklaşım vardır. Bunlardan biri fayda yaklaşımı diğeri ise ödeme gücü yaklaşımıdır. Fayda yaklaşımının uygulanmasının her zaman için mümkün olmamasından dolayı ödeme gücü yaklaşımının kullanılması yönünde fikir birliği oluşmuştur. Ödeme gücüne ulaşmak adına bazı uygulamalar kullanılmaktadır. Bunlar artan oranlılık, en az geçim indirimi, ayırma ilkesi ve vergilemede muafiyet ve istisnalardır.

Amerika'da gelir vergisi kapsamında vergilendirilen ücret gelirlerine artan oranlı vergi tarifeleri uygulanmaktadır. Aynı zamanda mükellefler beş farklı durum için gelirlerini dosyalayabilmektedir. Bu anlamda ABD'de gelir vergisi bekâr, hane halkı reisi, evli dosyalama, dul ve evli olup ayrı dosyalama gibi seçenekler tanımaktadır. ABD'de gelir %10, %12, %22, %24, %32, %35, %37 şeklinde yedi vergi oranı ile vergilendirilmektedir. Aynı zamanda ABD vergi sisteminde mükellefler isterlerse kişisel indirimlerini tek tek belirleyerek dosyalayabilmektedir. Kişisel indirimleri tek tek dosyalamak istemeyen mükellefler ise standart indirimden faydalanabilmektedir. Standart vergi tutarı bekârlar için \$12,400, ortak evli dosyalama için \$24,800, hane halkı reisi için \$18,650'dır.

ABD'de vergi gelirlerine 2000-2018 yılları için bakıldığında ise toplam vergi gelirleri içerisinde kişisel gelir vergisi oranları %34,19 ile %42,52 aralığında değişmektedir. Aynı yıllar için toplam vergi gelirleri içerisinde çalışanlar için Sosyal Güvenlik Primleri %8,43 ile %11,82 aralığında değişmektedir. Ücret gelirleri üzerindeki vergisel yükü ifade eden ortalama vergi takozu ABD'de 2000-2018 yılları aralığında bekâr ve çocuksuz bireyler için %29,60 ile %30,84 aralığında, evli tek gelirli ve iki çocuklu bireyler için %17,94 ile %21,17 aralığında, iki gelirli evli ve iki çocuklu evli çift için %25,92 ile %28,84 aralığında değişmektedir. ABD'de ortalama vergi takozunun evli, tek gelirli ve iki çocuklu birey için daha düşük olduğu görülmektedir.

Almanya'da ücret gelirleri gelir vergisi kapsamında vergilendirilmektedir. Almanya'da gelir yedi unsur üzerinden vergilendirilmektedir. Ücret geliri ise bu

unsurlardan biridir. İşverenler çalışanlarının gelirlerinden ücret vergisi kesmektedir. Almanya’da ücret vergisi kendi başına ayrı bir vergi değildir. Ücret vergisi, gelir vergisinin tahsili açısından farkı bir yöntemdir. Almanya’da çalışanların gelirinden yapılan kesintiler, ücret vergisi, sosyal sigorta kesintileri, dayanışma vergisi ve gerekiyorsa kilise vergisidir. Çalışanların kişisel koşullarına göre vergilendirilmesi için altı vergi sınıfı belirlenmiştir. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde artan oranlı vergi tarifeleri kullanılmaktadır. Bu anlamda vergi oranları %14 ile %45 aralığında değişmektedir. Bekâr bireylerin 9.408 Euro’ya kadar evli bireylerin ise 18.816 Euro’ya kadar olan gelirleri vergiden muaf tutulmuştur.

Almanya’da kişisel gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %22,9 ile %27,3 aralığında değişmektedir. Toplam vergi gelirleri içerisinde çalışanların sosyal güvenlik primlerinin payı %17,63 ile %15,89 aralığında değişmektedir. Kişisel gelir vergisi içerisinde ücret ve maaşlardan alınan vergilerin payı %63,36 ile %79,39 aralığında değişmektedir. Dolayısıyla Almanya’da kişisel gelir vergisinin önemli bir kısmını ücret ve maaşlardan alınan vergiler oluşturmaktadır. Almanya’da bekâr çocuksuz bireyler için ortalama vergi takozu 2000-2018 yılları için %49,05 ile %53,20 aralığında, iki gelirli ve iki çocuklu bireyler için %44,09 ile %48,40 aralığında, tek gelirli ve iki çocuklu evli bireyler için %32,62 ile %35,79 aralığında değişmektedir. Almanya’da bekâr ve tek gelirli iki çocuklu evli çiftlerin ortalama vergi takozunun farklı olduğu görülmektedir.

Çin’de ücret gelirleri kişisel gelir vergisi kapsamında vergilendirilmektedir. Kişisel gelir vergisi artan oranlı vergi tarifeleri ile vergilendirilmektedir. Bu anlamda bu vergi oranları %3, %10, %20, %25, %30, %35 ve %45’dir. Çin’de ücret gelirleri için standart indirim 5.000 yuan olarak belirlenmiştir. Bununla beraber maaş gelirleri için ayrı vergi dilimleri belirlenmiştir. Aynı zamanda vergilendirilecek gelir hesaplandıktan sonra her vergi dilimi için hızlı kesinti miktarı belirlenmiştir. Belirlenen bu hızlı kesinti miktarları vergilendirilecek gelirden düşülmektedir. Çin’de düşük ve orta gelirli bireylerin vergi yükünü azaltmak için yıllık geliri 120.000 yuanı geçmeyen mükellefler geçici olarak vergi ödeme yükümlülüğünden muaf tutulmuştur.

Çin’de 2000-2018 yılları için toplam vergi gelirleri içerisinde kişisel gelir vergisi %5,23 ile %8,86 aralığında değişmektedir. Bu anlamda Amerika,

Almanya'ya oranla bu oranların Çin'de daha düşük olduğu görülmektedir. Çin'de toplam vergi gelirleri içerisinde en fazla paya sahip olan vergi katma değer vergisidir. 2010-2018 yılları için ortalama vergi takozu incelendiğinde bekâr çocuksuz bireyler için %32 ile %36,9 aralığında değişmektedir. Tek gelirli iki çocuklu evli birey için ortalama vergi takozu ise bekâr ve çocuksuz bireyle aynıdır. Bu açıdan subjektif unsurların dikkate alınmadığı gözlemlenmektedir.

Hindistan'da ücretler diğer ülkelerde olduğu gibi gelir vergisi kapsamında vergilendirilmektedir. Hindistan'da da gelir artan oranlı olarak vergilendirilmektedir. Hindistan'da çalışanların faydalanabileceği standart kesinti 2019-2020 yılları için 50.000 RS'dir. Artan oranlı vergisine tâbi olan mükellefler dört grup şeklinde bunlar altmış yaş altı bireyler ve Hindu Bölünmemiş Aileleri (HUF), altmış ve seksen yaş aralığındaki bireyler, seksen yaş üzerindeki bireyler ve yerel şirketlerdir. Aynı zamanda bu vergi gruplarının belirli bir tutara kadar olan geliri vergiden muaf tutulmuştur. Bununla beraber altmış yaş altı bireyler ve altmış seksen yaş aralığındaki bireyler için vergi oranları %5, %20, %30 şeklinde iken seksen yaş aralığındaki bireyler için %20, %30 aralığındadır.

Hindistan'da doğrudan vergiler içerisinde gelir vergisinin payı %33 ile %46,5 aralığında değişmektedir. Gelir vergisi kapsamında vergilendirilen gelirler maaş geliri, hane halkı geliri, iş ve meslek geliri, sermaye kazancı ve diğer kaynaklardan elde edilen gelirlerdir. Bu anlamda doğrudan vergiler içerisinde en fazla paya sahip olan vergi işletme vergisidir. Hindistan'da 2010-2018 yılları için bekâr çocuksuz bireylerin ortalama vergi takozu %1,8 ile %3,2 aralığında, tek gelirli iki çocuklu evli bireylerin ortalama vergi takozu ise bekâr çocuksuz bireylerle aynıdır. Hindistan'da bireylerin ailevi durumundan daha çok yaş kriteri baz alınarak vergi oranları belirlenmiştir.

Güney Afrika Cumhuriyeti'nde vergi gelirlerinin büyük bir çoğunluğunu gelir vergisi oluşturmaktadır. Ücret gelirleri ise diğer ülkelerde olduğu gibi gelir vergisi kapsamında vergilendirilmektedir. Gelir artan oranlı vergi tarifesi ile vergilendirilmektedir. Bununla beraber mükellefler için vergi eşikleri belirlenmiştir. Bu anlamda 2021 yılı için altmış beş yaş altı bireyler için R83 100, altmış beş yaş üstü R128 000, yetmiş beş yaş ve üstü için R143 850 şeklinde belirlenmiştir. Evli bireyler için altı yüz randı geçmeyen bireyler vergiden muaf tutulmuştur.

Güney Afrika Cumhuriyeti'nde toplam vergi gelirlerine bakıldığında toplam vergi gelirleri içerisinde kişisel gelir vergisi payı %27,1 ile %41,17 aralığında değişmektedir. Toplam vergi gelirleri içerisinde çalışanlar için sosyal güvenlik primlerin payı %0,52 ile %0,85 aralığında değişmektedir. Bu anlamda diğer ülkelere göre çalışanlar için sosyal güvenlik primlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı daha düşük olduğu gözlemlenmektedir. 2010-2018 yılları aralığında ortalama vergi takozuna bakıldığında bekâr çocuksuz bireyler ile evli iki çocuklu tek gelirli bireyler ile aynıdır. Bu yıllar içerisinde ortalama vergi takozu ise %13,8 ile %16,3'dür.

Kazakistan'da ücret gelirleri gelir vergisi kapsamında vergilendirilmektedir. Mükellefler vergilendirilme sürecinde artan oranlı vergi tarifeleri ile vergilendirilmektedir. Bu oranlar %5, %10, %20, %30 şeklindedir. Aynı zamanda Kazakistan'da vergi dilimleri asgari ücret baz alınarak belirlenmektedir. Kazakistan'da bireyler bir vergi yılında aylık gelirleri için ve bakımı altında yaşayan her bir aile üyesi için aylık hesaplama matrahından kesinti yapma hakkına sahip olmaktadır. Kazakistan'da 2000-2018 yılları içerisinde toplam vergi gelirleri içerisinde kişisel gelir vergisi %11,05 ile %26,5 aralığında değişmektedir. Toplam vergi gelirleri içerisinde çalışanlar için sosyal güvenlik primlerinin oranı %0,7 ile %3,78 aralığında değişmektedir. Bununla beraber toplam vergi gelirleri içerisinde bordro ve işgücü vergilerinin oranı ise %4,6 ile %19,13 aralığında değişmektedir.

Brezilya'da ücret gelirleri diğer birçok ülke gibi gelir vergisi kapsamında vergilendirilmektedir. Gelirler ise artan oranlı vergi tarifeleri ile vergilendirilmektedir. Vergi tarifeleri %7,5, %15, %22,5, %27,5 şeklindedir. Brezilya'da brüt gelirden vergi matrahına ulaşmak için belirli indirimler yapılabilmektedir. Bu anlamda bağımlı başına aylık 189,59 R, nafaka olarak yapılan ödemeler, ek sosyal güvenlik katkıları gibi gelirler vergilendirilecek gelirden düşülebilmektedir. Brezilya'da tıbbi harcamalar, bakma yükümlü olunan kişisel, eğitim masrafları, sosyal güvenlik katkısı ve bireysel emeklilik gibi bazı masraflar vergi miktarını azaltabilmektedir.

Brezilya'da toplam vergi gelirleri içerisinde kişisel gelir vergisi payı %0,9 ile %8,47 aralığında değişmektedir. Toplam vergi gelirleri içerisinde bordro ve iş gücü vergilerinin payı %1,44 ile %1,94 aralığında değişmektedir. 2010-2018 yılları arasında bekâr çocuksuz bireyler için ortalama vergi takozu evli iki çocuklu ve tek

gelirli bireylerin ortalama vergi takozu ile aynı olup %32,2 ile %32,5 aralığında değişmektedir.

Küba'da ücret gelirleri kişisel gelir vergisi kapsamında vergilendirilmektedir. Vergileme sürecinde artan oranlı vergi tarifeleri uygulanmaktadır. Bu oranlar %15, %20, %30, %40, %50 şeklindedir. Aynı zamanda kişisel gelir vergisinde asgari 10.500 CUP vergiden muaf tutulmuştur. Toplam vergi gelirleri içerisinde kişisel gelir vergisi payı %1,9 ile %9,45 aralığında değişmektedir. Toplam vergi gelirleri içerisinde sosyal güvenlik primleri çalışanların sosyal güvenlik primlerinin payıyla aynıdır bu anlamda bu oran %9,35 ile %13,02 aralığında değişmektedir. Bordro ve iş gücü vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %3 ile %18,43 aralığında değişmektedir.

Nepal'de de ücret gelirleri gelir vergisi kapsamında vergilendirilmektedir. Artan oranlı vergi tarifeleri kullanılmaktadır. Bu anlamda Nepal'de mükellefler evli olan bireyler ve bekâr olan bireyler olarak iki ayrı şekilde vergilendirilmektedir. Evli ve bekâr bireyler için vergi oranları %1, %10, %20, %30, %36 şeklindedir. Afganistan'da da ücret gelirleri gelir vergisi kapsamında vergilendirilmektedir. Artan oranlı vergi tarifeleri kullanılmaktadır.

Afganistan'da 5.000 AFN'e kadar olan gelirler vergiden muaftır. En düşük vergi oranı %2 olup %10, %20 olarak artmaktadır. Afganistan'da ücret gelirleri stopaja tâbidir. İşveren tarafından çalışanların maaşından kesilerek devlete ödenmektedir. Afganistan'da vergiden muaf gelirler mevcut iken kişisel harcamalar sebebiyle gelir vergisinde indirim söz konusu değildir.

Vergi adaletinin sağlanması açısından vergilemenin, vergi mükelleflerinin yaşam şartları, ailevi koşullarının dikkate alınarak gerçekleşmesi beklenmektedir. Bu açıdan ele alınan ülkelerden Amerika, Almanya ve Çin'in ortalama vergi takozlarına bakıldığında Amerika ve Almanya'da bekâr ve evli çocuklu bireylerin ortalama vergi takozu arasında fark vardır. Bu durumda Amerika ve Almanya'da vergilemenin bireylerin ailevi durumlarının dikkate alınarak gerçekleştirildiği anlaşılmaktadır. Buna karşılık Çin'de ortalama vergi takozu bekâr ve evli bireyler için de aynıdır. Türkiye'de ise ortalama vergi takozunun bekâr ve evli bireyler için birbirine çok yakın oranlarda olması hatta bazı yıllar aynı olması vergi adaleti açısından olumsuz bir durumdur.

Gelişmekte olan ülkelerden Hindistan, Güney Afrika, Brezilya'da da bekâr ve evli, çocuklu bireylerin ortalama vergi takozları aynıdır. Bunun birlikte Amerika, Almanya, Çin, Brezilya'da ortalama vergi takozu oranları birbirlerine benzerken Hindistan ve Güney Afrika'da ortalama vergi takozu oranları bu ülkelere göre daha düşüktür. Vergi takozunun büyük bir kısmını sosyal güvenlik primleri oluştururken Güney Afrika'da sosyal güvenlik primlerinin oranı daha düşüktür. Kazakistan'da ise vergi gelirleri içerisinde sosyal güvenlik primlerinin payı diğer ülkelere göre daha düşüktür. Buna karşılık toplam vergi gelirleri içerisinde bordro ve iş gücü vergilerinin payı 2000-2005 yılları için neredeyse vergi gelirleri içerisinde toplam kişisel gelir vergisi oranları ile oldukça yakındır. Küba'da ise toplam vergi gelirleri içerisinde sosyal güvenlik primlerinin tamamını bordro esasına göre sosyal güvenlik primleri oluşturmaktadır. Toplam vergi gelirleri içerisinde bordro ve iş gücü vergilerinin payı da oldukça yüksektir.

Çalışmada seçilen on ülke incelendiğinde; vergilemede ödeme gücüne ulaşmak adına kullanılan artan oranlı vergi tarifeleri seçilen on ülkede de kullanılmaktadır. Bu ülkelerin çoğunda en az geçim indirimine benzer uygulamalar bulunmaktadır. Ailevi unsurların dikkate alınarak vergilendirmenin gerçekleşmesi vergi adaleti açısından oldukça önemlidir. Bu anlamda Amerika ve Almanya'da ailevi unsurlar daha ön planda tutularak gelirin vergilendirildiği görülmektedir. Çin'de ailevi unsurların bu ülkelere göre daha az dikkate alındığı gözlemlenmektedir. Bununla beraber Çin'de ücret gelirleri, vergilendirilme aşamasında standart indirim, hızlı kesinti gibi avantajlara sahiptir. Amerika, Almanya ve Çin'de kişisel harcamalar vergiden düşülebilmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde ise Hindistan, Güney Afrika ve Brezilya'da ödenecek olan vergiyi azaltabilecek masraflar ödenecek vergiden indirilebilmektedir. Bu anlamda Kazakistan ve Küba'da buna benzer bir uygulamaya rastlanmamıştır.

Az gelişmiş ülkelerden ise Nepal'de gelir vergisi kapsamında vergilendirilen ücret gelirlerinin vergileme sürecinde mükellefler evli ve bekâr olarak iki gruba ayrılır. Afganistan'da böyle bir uygulamaya yer verilmemiştir. Afganistan'da ise belli bir miktara kadar gelir vergiden muaf tutulmuştur.

Gelişmiş ülkeler ve hatta gelişmekte olan ülkelerin bir kısmında kişisel harcamalar elde edilen gelirden indirilebilirken Türkiye'de ücret gelirleri için bu söz

konusu değildir. Kanaatimizce kişisel masrafların vergi matrahından düşülmesi vergi adaletini olumlu etkileyecek bir uygulama olacaktır. Seçilen ülkelerin önemli bir kısmında elde edilen ücret gelirin belli bir sınırdan sonra vergilemeye tâbi olduğu görülmektedir. Bu açıdan Türkiye’de böyle bir durum söz konusu değildir. Kanaatimizce Türkiye’de böyle bir uygulamaya yer verilmesi düşük gelirli bireyler için vergi adaletini olumlu etkileyecektir.

Türk Vergi Sistemi’nde ücret gelirlerinin vergilendirilme yöntemi olarak beyanname yöntemine yer verilse de büyük çoğunlukta kaynakta kesinti yöntemiyle vergilendirilmektedir. Bu açıdan ücret gelirlerinin beyanname yöntemine göre vergilendirilmesi kişisel harcamaların vergi matrahından indirilmesini sağlayacaktır. Gelir vergisinde beş vergi dilimi ve buna uygulanan beş vergi oranı vardır. En düşük vergi oranı ise %15’dir. Bu açıdan vergi dilimlerinin artması ve en düşük vergi oranı %15’den daha düşük olmalıdır. Buna ek ücret gelirleri için ayrıcalık tanınan ikinci, üçüncü ve dördüncü vergi dilimleridir. Bu vergi dilimlerindeki gelirler ise ücret geliri elde eden bireylerin birçoğuna göre oldukça yüksektir. Dolayısıyla bu ayrıcalığın ilk vergi diliminde uygulanması vergi adaleti açısından daha olumlu olacaktır.

Türk Vergi Sistemi’nde ücret geliri elde eden jokey ve sporcuların bazı gelirleri vergiden muaf tutulurken bazıları ise sabit oranda vergilendirilmektedir. Ücret geliri elde eden diğer mükellefler artan oranlı vergi tarifesi ile vergilendirilirken birçok ücret geliri elde eden mükellefe göre yüksek gelir elde eden jokey ve sporculara tanınan bu ayrıcalık vergi adaletini olumsuz etkilemektedir. Dolayısıyla vergi adaletini olumsuz etkileyecek bu ayrıcalıklara yer verilmemesi vergi sistemine olan güveni artırarak vergi adaletine olan inancın artmasına neden olacaktır. TVS’de eşitlik, adalet gibi olgulara vurgu yapılmasına rağmen vergi adaletini sağlamak adına kullanılan en az geçim indirimi, artan oranlılık, ayırma ilkesi, istisna ve muafiyet gibi uygulamaların daha etkin kullanılması vergi adaletini olumlu etkileyecektir.

KAYNAKLAR

Act, Government Gazette Extraordinary, 1962, https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201505/act-58-1962s.pdf, erişim (03.06.2020).

Afghanistan Income Tax Law, Version 7 April 2005, <https://www.extractiveshub.org/servefile/getFile/id/1946>, erişim (28.06.2020).

Africa Tax Guide, 2019-20, <https://www.pkf.com/publications/tax-guides/africa-tax-guide-2019-20/>, erişim (14.09.2020).

Ağdemir, Zeynep ve Ceyhan Gürkan. “Adam Smith’ten Neoliberalizme Vergi Adaleti: Ödeme Gücü ve Fayda Yaklaşımlarının Kavramsal, Kuramsal ve Ülke Uygulamaları Bağlamında Bir İncelemesi”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 74, Sayı: 2, 2019, ss.465-510.

Akcağündüz, Emre. “Kamu Tercih Teorisi ve Türkiye Üzerine Olan Etkisi Üzerine Bir İnceleme”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 2, 2010, ss.29-35.

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitapevi, Ankara, 2009.

Akdoğan, Abdurrahman. **Türk Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitapevi, 2014.

Akın, Fetullah. “Asgari Ücretteki Artışın Ekonomik Etkileri” , **İş ve Hayat**, Cilt: 2, Sayı: 4, 2016, ss.139-154.

Akıncı, Adil ve Özer Özçelik, “Türkiye’de Dolaylı Vergilerin Enflasyon Üzerindeki Etkisi”, **Maliye ve Finans Yazıları**, Cilt: 0, Sayı: 110, 2018, ss.9-20.
Aktaş, Sururi. **Hayek’in Hukuk ve Adalet Teorisi**, Liberte Yayınları, Ankara, 2018.

Alm, James and Michael Mcke, William Beck, “Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance”, **National Tax Journal**, Cilt: 43, Sayı: 1, 1990, ss 23-37.

Alm, James and William Beck, “Tax Amnesties And Compliance In The Long Run: A Time Series Analysis”, **National Tax Journal**, Cilt: 46, Sayı: 1, Mart 1993, ss. 53-60.

Alvesi, Henrique Napoleao. “Tributação e injustiça social no Brasil”, **Revista Espaço Acadêmico**, Cilt: 12, Sayı: 133, Haziran 2012, Mensal, <http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/EspacoAcademico/article/view/14965/9306>, erişim (20.06.2020).

Amir El-Sibaie, 2020 Tax Brackets, Tax Foundation, Fiscal Fact, No 676, 2019, <https://files.taxfoundation.org/20191114132604/2020-Tax-Brackets-PDF.pdf>, erişim (18.04.2020).

Andreoni, James. “The Desirability Of A Permanent Tax Amnesty”, **Journal of Public Economics**, Norlh-Holland, Cilt: 45, Sayı: 2, 1991, ss. 143-159.

Arıkan, Zeynep ve Ahmet İnneci. “Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinde Üniter Yapıyı Bozan Uygulamalar”, **Sosyoekonomi**, Cilt: 24, Sayı: 30, 2016, ss. 11-28.

Arzayeva, Maiya, Ulan Umitkaliev and Mira Koishubayeva, “The History of Taxation in Kazakhstan”, **The Anthropologist**, Cilt: 22, Sayı: 3, Ocak 2017, ss. 442-448.

Avşar, Gülnihal Can. **Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Bakımından Değerlendirilmesi**, (Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2018.

Ay, Hakan. **Vergi Politikaları ve Baskı Grupları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.

Ay, Hakan. **Kamu Maliyesi**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2013.

Ay, Hakkı M. Mali Anestezi Kavramı ve Türkiye, **Vergi Dünyası**, 2008, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4712>, erişim 04.02.2020.

Bahadur K.C, Jit and Anant Lal Karn, “Personel Income Tax Structrure in Nepal An Evaluation”, **NCC Journal**, Cilt: 4, Sayı: 1, 2019, ss. 69-84.

Baimagambetov, A.A, M.M. Valieva, E.I. Kendyukh, D.T. Esembekova and O.V. Kopylova, “Effecriveness Of Introducing A a Progressive Scale Of Taxation For Individuals And Legal Entities In The Republic Of Kazakhstan”, **Series Of Social And Human Sciences**, Cilt: 5, Sayı: 327, 2019, ss. 56-59.

Bakır, Hasan. “Esneklik ve Emek: Emeğin Metalaşması ve Meta-Dışlaştırılması Bağlamında Bir Değerlendirme”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt: 73, Sayı: 2, ss.343-366.

Barford, Vanessa and Gerry Holt, Google, Amazon, Starbucks: The rise of ‘tax shaming’, <https://www.bbc.com/news/magazine-20560359>, 2013, erişim (02.02.2020).

Başaran, Funda. “Artan Oranlı Vergi Tarifesi, Verginin Mali Güçle Orantılı Olması Zorunlu Bir Sonucu Mudur?” , Adnan Tezel’e Armağan, <http://docplayer.biz.tr/31376655-Artan-oranli-vergi-tarifesi-verginin-mali-gucle-orantili-olmasi-ilkesinin-zorunlu-bir-sonucu-mudur.html>, (06.08.2019), ss. 87-102.

Bay, Hakan ve Ahmet İnneci. “Vergi Adaleti Açısından Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, **International Journal of Public Finance**, Cilt: 2, Sayı: 2, 2017, ss. 196-219.

Berkay, Ferhan ve Ramazan Armağan, “Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 5, 2011, ss.88-106.

Bilen, Abdulkadir. “Kayıt Dışı Ekonomi ve Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Çabalar”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Cilt: 0, Sayı: 36, 2001, ss. 134-143.

Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008.

Birinci, Nagihan ver Haydar Akyazı, “Düz ve Artan Kişisel Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 1, Yıl: 13, 2017, ss.45-60.

Bocutoğlu, Ersan. “İktisat Teorisinde Emeğin Öyküsü: Değerin Kaynağı Olan Emekten Marjinal Faydanın Türevi Olan Emeğe Yolculuk”, **Hak İş Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 1, 2012, ss. 127-150.

Bouvier, Michel. “**Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de L’Impôt**”, 5. Edition, L.G. D.J, Paris, 2003.

Brazil: Options for Tax Reform, A Policy Note for Discussion, <http://pubdocs.worldbank.org/en/980881536598168344/Policy-Note-Tax.pdf>, erişim(06.06.2020).

Brys, Bert, Stephen Matthews, Richard Herd and Xiao Wang, Tax Policy and Tax Reform in the People’s Republic of China, OECD Taxation Working Papers No. 18, 2013.

Budget 2020 Tax Guide, <http://www.treasury.gov.za/documents/National%20Budget/2020/sars/Budget%202020%20Tax%20Guide.pdf>, erişim (14.09.2020).

China Statistical Yearbook, <http://www.stats.gov.cn/tjsj/ndsj/2019/indexeh.htm>, erişim (05.06.2020).

Choosing the Correct Filing Status, 1 February 2017, <https://www.irs.gov/newsroom/correct-filing-status>, erişim, (15.04.2020).

Compeán, Jorge Antonio Alvarez. “El actual sistema tributario cubano, Heurística”, Cilt: 2, Sayı: 4, <http://erevistas.uacj.mx/ojs/index.php/heuristica/article/view/1225>, erişim (25.07.2020).

Contribution And Benefit Base, <https://www.ssa.gov/oact/cola/cbb.html>, erişim (12.04.2020).

Çakıcı, Cemil ve Tarık Vural, “Asgari Ücret Üzerindeki Toplam Vergi Yükü ve Asgari Ücret Tutarının Anlamı”, **Ekonomik Bilimler Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 2, 2011, ss. 57-68.

Çakır, Tufan. “AB Vergi Uyumlaştırması Açısından Bazı Üye Ülkelerdeki Vergiler”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1, 2003, ss. 97-122.

Çeçen, Anıl. “Hukuk’ta Norm ve Adalet” , **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 32, Sayı: 1, 1975, ss.71-115.

Çelik, Savaş. “AB Ülkelerinde Emek Gelirinin Vergilendirilmesi ve Emek Üzerindeki Vergi Yükü”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 2, 2005, ss. 95-131.

Çelikay, Duygu Şengül. “Muhasebe Perspektifinden Vergiden Kaçınma Kavramı”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 2, 2019, ss. 353-376.

Çetinkaya, Ali. “Kazakistan Vergi Sistemine Genel Bir Bakış”, **Türk Dünyası Araştırmaları**, Cilt 103, Sayı: 205, Temmuz / Ağustos 2013, ss. 43-64.

Çiçek, Serdar. **Ücretler Üzerindeki Kamusal Yüklerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi(Türkiye ve Avrupa Birliği Ülkeleri Karşılaştırılması)** (Doktora Tezi), Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2012.

Çin Halk Cumhuriyeti Kişisel Gelir Vergisi Yasası, <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810744/n3752930/n3752974/c3970366/content.html>, erişim (06.05.2020).

Demir, İhsan Cemil, Yıldıray Gülten. “Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli Ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması”, **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 1, 2013, ss. 269-286.

Demir, İhsan Cemil. “ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 1, 2008, ss. 275-295.

Demir, İhsan Cemil. “Mükellef Perspektifinden Vergi Tarifeleri: Türkiye Örneği”, **Sosyoekonomi**, Cilt: 26, Sayı: 35, 2018, ss.11-26.

Demir, İhsan Cemil. **Türkiye’de Vergi Yükü (Objektif ve Subjektif Yönleriyle)**, Dora Yayınları, Afyonkarahisar, 2013.

Demircan Esra Siverekli. “Türkiye’de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi Siyasi Değişimin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları**, Antalya, 2004, ss. 582-625.

Demirli, Yunus. **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2011/412, Hermes Matbaacılık, Ankara, 2011.

Deutsche Einkommenssteuer, <https://www.make-it-in-germany.com/de/jobs/steuern/einkommenssteuer/>, erişim(23.04.2020).

Devrim, Fevzi. **Kamu Maliyesine Giriş**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1998.

Dikmen, M. Orhan. “Asgari Geçim Haddi Üzerinde Düşünceler”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Cilt: 0, Sayı: 2, 2012, ss.41-64.

Doğalova, Gülmira. **Ekonomik Değişim Sürecinde Kazakistan Gelir Vergisi (Türkiye’de Gelir Vergisi ile Karşılaştırmalı Analiz)**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2001, <https://acikerisim.uludag.edu.tr/bitstream/11452/7523/1/108990.pdf>, erişim (14.08.2020).

Doğruyol, Adnan ve Kıvanç Aydınlar. “Emek Üretkenliği ve Ücret Teorisi”, **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 24, Sayı 2, 2015, ss.263-278.

Dost, Süleyman. “Milletlerarası Hukukta Mütakabiliyet İlkesi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 5, Sayı 2, 2015, ss. 1-37.

Durkaya, Mehmet ve Servet Ceylan, “Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 150, Ocak-Haziran 2006, ss.79-90.

Edizdoğan, Nihat. **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitapevi, Bursa, 2000.

Edizdoğan, Nihat ve Erhan Gümüş, “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 164, 2013, ss.99-119.

Egeli, Haluk. Ayşe Atılgan, “Devlet Bütçesi Açısından Adalet Hizmetleri ve Harcamaları Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 12, Sayı 2, 2017, ss. 83-94.

Eğilmez, Mahfi. **Kamu Maliyesi**, Remzi Kitapevi, İstanbul, 2017.

Eker, Aytaç. **Kamu Maliyesi**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 2001.

Ekici, Mehmet Sena. “Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik ve Sosyal Faktörler”, **Ekonomik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 30, 2009, ss. 200-223.

Ekinci, Filiz. “Gelir Vergisi Tarifesi: Almanya ve Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 2 Sayı: 32, 2012, ss. 191- 200.

Erdem, Metin, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, Ekin Yayınları, Bursa, 1996.

Erdoğan, Hatice. **Ticari Kazançta Götürü Usulde Vergileme Yöntemleri ve Türkiye Uygulaması**, (Yüksek Lisans Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 1994.

Erkin, Gözde. “Artan Oranlık”, **Ankara Barosu Dergisi**, Cilt: 0, Sayı: 4, 2012, ss. 235-254.

Ertekin, Meriç Subaşı. “Çin’de Ekonomik Büyüme, Yoksulluk ve Gelir Eşitsizliği: Dünya Ekonomisinde Konumu”, **Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 15, 2017, ss. 13-37.

Eş, Mecit. **Kamu Maliyesi**, Kütahya, 2020.

European Commission, Direct Taxes- Personal Income Tax, https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=123/1577833200, erişim (27.04.2020).

European Commission, Personal Income Tax, https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=122/1577833200, erişim (08.08.2020).

Filing Status, https://apps.irs.gov/app/vita/content/globalmedia/4491_filing_status.pdf, erişim (18.04.2020).

Fisher, Irving. “The Double Taxation of Savings”, **The American Economic Review**, Cilt: 29, Sayı: 1, 1939, ss. 16-33.

Gaceta Oficial De La Republica De Cuba Ministerrio De Justicia, <https://web.archive.org/web/20130717190148/http://www.mfp.cu/legislaciones/2012/L-113-2012.pdf>, erişim (25.05.2020).

Gelir Vergisi, 17 Eylül 2020, <https://www.fincash.com/l/hi/basics/income-tax>, erişim (21.05.2020).

Gelir Vergisi Oranları, <https://www.fincash.com/l/hi/income-tax-slab-and-rate>, erişim (26.05.2020).

Genç, Yıldırım ve Recep Yaşar. “Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 338, Ekim 2009, ss.34-40.

Gök, Musa, Özgür Biyan ve Sevda Akar, “Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdarî Bilimleri Dergisi**, Cilt: 34, Sayı: 1, 2013, 269-292.

Gözler, Kemal. **İdare Hukuku Dersleri**, Ekin Kitapevi Yayınları, Bursa, 2008.

Gülkaya, Musa. Güney Afrika Cumhuriyeti Ülke Raporu, **T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi**, Ankara, 2011, http://www.nto.org.tr/editorupload/file/Guney_Afrika_ulke_raporu_2011.pdf, erişim (30.05.2020).

Güney Afrika Gelir Vergisi Oranları, <https://www.sars.gov.za/TaxRates/IncomeTax/Pages/Rates%20of%20Tax%20for%20Individuals.aspx>, erişim (02.06.2020).

Güran, Mehmet Cahit. “Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması” , **Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 22, Sayı: 2, 2004, ss.243-265.

Gürdal, Temel. **Türkiye’de Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi** (Yüksek Lisans Tezi), Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1994.

Güven, Tacettin. “Vergi Yükünün Gerçek ve Tüzel Kişiler Bakımından Dağılışı”, **Maliye Araştırma Konferansları**, Cilt: 0, Sayı: 15, 1968.

Gwartney, James and James Lang, “Is The Flat Tax is a Radical Idea?”, **Cato Journal**, Cilt: 5, Sayı: 2, 1985, ss. 407-436.

Hanbay, Burhan. **Tarh İşlemlerinde İspat ve Delil**, (Yüksek Lisans tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2004.

Hepeksaz, Engin. “Kamu Tercihi ve Anayasal İktisat Teorisi Perspektifinden Anayasal Mali Reform” , **Finans & Ekonomik Yorumlar**, Cilt: 44, Sayı: 514, 2007, ss. 89-109.

Herekman, Aykut. **Kamu Maliyesi**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1987.

Hindistan Gelir Vergisi Kanunu, <https://www.incometaxindia.gov.in/hindi/pages/acts/income-tax-act.aspx>, erişim (24.05.2020).

Hindistan Gelir Vergisi Kılavuzu, 16 Eylül 2020, <https://www.fincash.com/l/hi/tax/income-tax-in-india>, erişim (20.05.2020).

http://www.gov.cn/zhengce/2019-11/22/content_5454538.htm, erişim (08.05.2020).

<http://www.parlamentocubano.gob.cu/index.php/documento/ley-del-sistema-tributario/>, erişim (28.07.2020).

https://archive.india.gov.in/business/hindi/taxation/income_salary.php, erişim (16.05.2020).

Hyman, David N. **Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy**, Second Edition, Chicago: The Dryden Press, 1987.

Imposto de Renda Pessoa Fisica, Receita Federal Ministerio Da Economia, <http://receita.economia.gov.br/interface/cidadao/pagina-do-imposto-de-renda>, erişim (04.06.2020).

Income Tax Department Government India, <https://www.incometaxindia.gov.in/Pages/faqs.aspx?k=FAQs%20on%20Salary%20Income>, erişim (25.05.2020).

Income Tax, Cornell Law School, Legal Information Institute (LII), https://www.law.cornell.edu/wex/income_tax, Erişim (11.04.2020).

Income Tax Act 2000, [https://ird.gov.np/Content/ContentAttachment/10/IncomeTax+Act2000\(English\)1152014124735AM.pdf](https://ird.gov.np/Content/ContentAttachment/10/IncomeTax+Act2000(English)1152014124735AM.pdf), erişim (05.06.2020).

Intercompany Solutions, Alman Vergilendirilme Sistemi, <https://tr.intercompanysolutions.com/Alman-vergi-sistemi/>, , erişim (20.04.2020).

IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas fisicas), <https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#limites-anuais-referentes-ao-desconto-simplificado>, erişim (06.06.2020).

IRPF Kişisel Gelir Vergisi, <https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>, erişim (23.06.2020).

IRS provides tax inflation adjustments for tax year 2019, <https://www.irs.gov/newsroom/irs-provides-tax-inflation-adjustments-for-tax-year-2019>, erişim (15.04.2020).

Işık, Kadir, İbrahim Organ, Ekrem Karayılmazlar, Hayriye Işık, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitapevi Yayınları, Bursa, 2005.

İnaltong, Ceyhan. “Vergi Yüğü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 369, 2012, ss 16-30.

Jenkins, Glenn P. and Rup Khadka, “Reengineering Tax Systems in Low-Income Countries: An Application to Nepal”, **Development Discussion Paper: 2002-02**, JDI Executive Programs, 2002.

Kanseitkizi, Kanseitova Akmaral, Kudasheva Tatyana Viktorovna, Mukhamediyev Bulat Mintaevich and Zhatkanbaev Erzhan Baigozhaevich, “Income Tax on Individuals In The Republic of Kazakhstan: “Fairness and Efficiency” Compromise”, **African Journal of Business Management**, Cilt: 6(27), 11 Temmuz, 2012, ss. 8178-8186.

Kapusuzoğlu, Ayhan. “Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Kaçakçılığının Oluşumundaki Rolü”, **Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 1, 2008, ss. 124-125.

Karaca, Gülten. “Ücret ve Asgari Ücret”, **Mesleki Sağlık ve Güvenlik Dergisi**, Cilt:66, Sayı:17, 2018, ss. 3-11.

Karpusuzoğlu, Ayhan. “Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Kaçakçılığının Oluşumundaki Rolü”, **Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 1, 2008, ss.124-142.

Karyağdı, Nazmi. **Amerika Bileşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2006.

Kayalidere, Gül ve Pelin Mastar Özcan, “Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının Analizi: Türkiye ve Bazı OECD Ülke Örnekleri”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 1, 2012, ss. 341-366.

Kaygı, Veli. Cihan Yüksel, “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 54. Seri, 2010, ss.23-44.

Kaytancı, Uğur Bülent. **Ücret Teorileri ve Türkiye İmalat Sanayiinde Ücretlerin Durumu Üzerine Uygulama**, (Doktora Tezi), Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 2008.

Kazakistan Cumhuriyeti Vergi Sistemi, http://adilet.zan.kz/kaz/docs/Z950002235_#z0, erişim (25.08.2020).

Kazakistan Cumhuriyeti Vergiler ve Bütçeye Diğer Zorunlu Ödemeler, http://adilet.zan.kz/kaz/docs/V950000073_, erişim (15.08.2020).

Kılıç, Özalp. “Türkiye’de Vergi Adaleti”, **Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 66, 2018, ss. 396-411.

Kılıçaslan, Harun ve Sercan Yavan, “Türkiye’de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi; OECD Ülkeleri İle Karşılaştırma”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 13, Yıl: 13, Sayı: 2, 2017, ss. 33-51.

Kıyıcı, Gufran. “Türkiye’de Dolaylı- Dolaysız Vergilerin Adalet Açısından Değerlendirilmesi (2005 Sonrası)”, **Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 4, 2019, ss. 556-571.

Kızılboğa Rüveyda. “Kamu Tercihi ve Anayasal İktisat Teorilerinin Değerlendirilmesi”, **Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 1, 2012, ss. 91-109.

Koç, Özgür Emre. “Vergilemenin Mükellefler Üzerindeki Psikolojik Etkileri: Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Üzerine Bir Alan Araştırması”, **Business and Economics Research Journal**, Cilt: 10, Sayı: 4, 2019, ss. 1015-1027.

Lang, Joachim. “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, (Çev., Funda Başaran), **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 12, Bodrum, 1998, ss.3-64.

Legal Information Institute (LII), <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/61>, Erişim, (11.04.2020).

Leonard, Herman B. and Richard J. Zeckhauser, “Amnesty, Enforcement and Tax Policy”, **Nber Working Paper Series**, Working Paper No. 2096, Cambridge, 1986.

Loeser, Roman. System des Verwaltungsrecht. Speyer, Nomos: 1994,

Lohnsteuer, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Glossareintraege/L/004_Lohnsteuer.html?view=renderHelp, erişim (20.04.2020).

López, Nuria Rueda. “La aplicación de los impuestos en Cuba”, **eXtoikos**, Sayı: 7. 2012, ss. 45-49.

Maaşlı Bireyler İçin Gelir Vergisi İndirimleri, 17 Eylül 2020, <https://www.fincash.com/hi/income-tax-allowances-and-deductions-for-salaried-individuals>, erişim (23.05.2020).

Manual do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, Mafon, IRRF 2019, <https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/tributos/arquivos-tributos/mafon-2019-v1-2.pdf>, p. 13, erişim (22.06.2020).

Marx Karl. **Ücretli Emek ve Sermaye-Ücret Fiyat ve Kar**, (Çev.,Sevim Belli), Sol Yayınları, Ankara, 2012.

Ministry of Finance Islamic Republic of Afghanistan, Income Tax Manual, May 10, <https://ahg.af/home/uploads/offer/taxation/English/Income%20Tax%20Manual.pdf>, erişim (10.08.2020).

Ministry of Statistics and Programme Implementation, <http://mospi.nic.in/statistical-year-book-india/2017/175>, erişim (09.05.2020).

Musgrave, Richard A. “Horizontal Equity, Once More”, **National Tax Journal**, Cilt: 43, Sayı: 2, 1990, ss. 113-122.

Muter, Naci B, A. Kemal Çelebi ve Süreyya Sakınç. **Kamu Maliyesi**, Emek Matbaası, Manisa, 2016.

Muter, Naci Birol. **Vergi Teorisi**, Emek Matbaacılık, Manisa, 1997.

Mutluer, M. Kamil, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik, **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2013.

Nagihan Birinci, **Teori ve Uygulama Bazında Düz ve Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Karşılaştırmalı Analizi**, (Doktora Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, 2015.

Naiwand, Ahamd Nawid. **Türkiye Vergi Sistemi İle Afganistan Vergi Sisteminin Karşılaştırılması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir, 2015.

Nepal Gelir Vergisi Oranları, <https://www.nepalisansar.com/government/nepal-budget-fy-2020-21-income-tax-rates-provisions-and-concessions-for-nepali-taxpayers/>, erişim (09.07.2020).

Nepal Hükümeti Maliye Bakanlığı, <https://data.mof.gov.np/data.aspx#>, erişim (12.08.2020).

Nepal Taxation, June 2018 Edition, http://pkf.trunco.com.np/uploads/publication/file/Nepal%20Taxation%20Guide%202018_20180801041445_20181126030832.pdf, erişim (05.06.2020).

Nyamongo, Morekwa E. and Nicolaas J. Schoeman, “Tax Reform And The Progressivity of Personel Income Tax In South Africa”, **Soth Africa Journal of Economics**, Cilt: 75, Sayı: 3, Eylül, 2007, ss. 478-495.

OECD Data, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVBRA>, erişim (08.09.2020).

OECD Manual On Effective Mutual Agreement Procedures (Memap), February 2007, <https://www.oecd.org/ctp/38061910.pdf>, erişim tarihi (26.01.2020).

Oğuztürk, Bekir Sami ve Ertuğrul Kutay Ünal, “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 13, 2015, ss 207-237.

Oktar Ateş. **Türk Vergi Sistemi**, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2016.

Ortaç, Fevzi Rifat, Hilmi Ünsal ve Elif Yılmaz, “Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Çerçevesinde Ön Vergileme Uygulamasının Vergi Sistemine Etkileri Açısından Değerlendirilmesi”, **International Journal of Public Finance**, Cilt: 1, Sayı: 1, 2016, ss. 75-94.

Önal, Ezgi Şen. **Dolaylı Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi**, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006.

Önder, İzzettin. “Kayıtdışı Ekonomi ve Vergileme”, **İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 0, Sayı: 23-24, 2001, ss. 241-254.

Öner, Engin. **Kamu Maliyesi**, Nobel Akademik Yayınları, 2015.

Önümüzdeki Ay 5000 Yuan “Eşik” Uygulandığında Ne Kadar Vergi Ödeyebilirsiniz?, 11.09.2018, http://www.gov.cn/xinwen/2018-09/11/content_5321034.htm, erişim (04.06.2020).

Öz, Burçin. “Vergi Tekniği: Avantaj ve Dezavantajlarıyla Vergi Tarife Çeşitleri”, **IKSAD 4. International Congress of Social Sciences**, 2019, ss.78-95.

Öz, Ersan. “Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi”, **Dokuz Eylül İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 1, 2002, ss. 11-33.

Özcan, Güngör. “Vergi Kavramının Teorik Çerçevesinin İdeal Bir Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi”, **3. International Congress of Eurasian Social Sciences ICOESS**, Muğla 2019, ss. 287-295.

Özcan, Onur. “Vergileme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelemesi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 75, Sayı: 1, 2017, ss. 159-190.

Özgüven, Ali Volkan. “Vergi Etiği Açısından Vergi Afları”, **Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 0, 2018, ss. 34-46.

Öztürk İlhami ve Ahmet Ozansoy. “Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 161, Temmuz-Aralık 2011, ss. 197-214.

Öztürk, Nazım, “Ücret Kuramında Yeni Yaklaşımlar”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, 2005, ss. 29-49.

Öztürk, Ozan. **Bir Vergi Tekniği ve Yöntemi Olarak Kaynakta Vergileme**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018.

Pamuk, Mehmet. “Sosyal Adalet Açısından Türk Gelir Vergisinde En az Geçim İndirimi, Müterakkilik ve Ayırma Prensibi”, **Maliye Araştırma Konferansları**, Cilt: 0, Sayı: 24, 2012, ss. 187-229.

Parasız, İlker. **Ücret Teorisi (Modern Yaklaşımı)**, Ezgi Kitapevi Yayınları, Bursa, 1994.

Pehlivan, Osman. **Kamu Maliyesi**, Derya Kitapevi, Trabzon, 2006.

Pekin, Tevfik. **Ekonomiye Giriş**, 1999.

Pérez, Lorenzo L. “Cuba: Assessment of the New Tax Law of 2012”, In Annual Proceedings, **The Association for the Study of the Cuban Economy**, Cilt: 24,

<https://ascecuba.org/c/wp-content/uploads/2015/01/v24-perez.pdf>, erişim (26.07.2020).

Personel Income Tax, <https://www.sars.gov.za/TaxTypes/PIT/Pages/default.aspx>, erişim (28.05.2020).

PKF Woldwide Tax Guide 2019/20, <https://www.pkf.com/publications/tax-guides/pkf-international-worldwide-tax-guide-2019-20/>, erişim (10.09.2020).

Prebble, Benedict Charles. “**Should Tax Avoidance be Criminalised? Tax Avoidance and Criminal Law Theory**”, (yayınlanmış lisans tezi), <https://www.otago.ac.nz/law/research/journals/otago036330.pdf>, erişim (31.01.2020).

Publication 15 (2020), (Circular E), Employer's Tax Guide, https://www.irs.gov/publications/p15#en_US_2019_publink1000202313, erişim (17.04.2020).

Pürsüner, Elif. “Vergiye Karşı Direnme Şekilleri Vergi İnzivası”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 2, ss. 1293-1314.

Pyakurel, Uddhab, Binay Kumar Kushiyait and Indra Adhikari, **Nepal Taxation and democracy in Nepal: taxing land, labour, and capital for achieving rights for everyone: Nepal report**. Lalipur, Nepal South Asian Dialogues on Ecological Democracy, Aralık 2013.

Rao, M.Govinda. “Tax System in India: Achievements and Challenges ahead”, **Journal of Asian Economics**, Cilt: 16, Sayı: 6, ss. 993-1011

Ricardo, David. **Ekonomi Politüğın ve Vergilendirme İlkeleri**, (Çev., Tayfun Ertan), Belge Yayınları, İstanbul, 2016.

Riccardi, Lorenzo. “Individual Income Tax Law”, **Chinese Tax Law and International Treaties**, Springer, İtaly, 2013, ss. 9-21.

Sabankaya, Melek. “Vergi Kaçakçılığının Etkilerinin Kayıt Dışı Ekonomiye Olan Eğilimler Açısından İncelenmesi”, **Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 4, 2019, ss. 160-166.

Sancar, Canan ve Mehmet Şentürk, “Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Vergi Ödeme Gücünün Kavranması Bakımından Değerlendirilmesi”, **Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi**, Sayı: 28, Ocak-Şubat, 2012, ss. 1-13.

Santana, Andreia dos Santos, Wilma Cardoso da Cruz and Ademir da Silva, “Imposto De Renda Pessoa Física: Conceito e Principios”, **Revista Eletronica Organizações e Sociedade**, Cilt: 7, Sayı: 8, ss. 103-118.

Saparov, Tirkeş. **Türk Cumhuriyetlerinde Kazakistan Azerbaycan, Kırgızistan ve Türkmenistan'da Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2002.

Saraçoğlu, Fatih. “Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi” , **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Cilt: 0, Sayı: 40, İstanbul, 2013, ss. 60-68.

Saraçoğlu, Fatih. “Ücretlerin Vergilenmesinde Ayırma İlkesi Uygulamasının Değerlendirilmesi” , **İş ve Hayat**, Cilt: 2, Sayı: 3, 2016, ss. 41-55.

Sars 2020/21 Vergi Kılavuzu, <http://www.treasury.gov.za/documents/National%20Budget/2020/sars/Budget%202020%20Tax%20Guide.pdf>, erişim (15.09.2020).

Schneider, Friedrich, Erich Kirchler and Boris Maciejovsky, “Social Representations on tax Avoidance, Tax Evasion, and Tax Flight: Do Legal Differences Matter?”, **Department of Economics Johannes Kepler University**, Working Paper, Sayı 0104, 2001, ss. 1-27.

Schneider, Friedrich. “Estimating the Size of Danish Shadow Economy using the Currency Demand Approach: An Attempt”, **The Scadinavian Journal of Economics**, Cilt: 88, Sayı: 4, 1986, ss. 643-668.

Sistema Tributario Cubano, https://www.ecured.cu/Sistema_Tributario_Cubano#Impuestos_sobre_ingresos_personales, erişim (31.07.2020).

Smith, Adam. **Milletlerin Zenginliği**, (Çev., Haldun Derin), Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2014.

Soğukpınar, Gürkan. **Vergilemede Adalet Kavramının Sosyo-Ekonomik Analizi: Türkiye Örneği** (Yüksek Lisans Tezi) , Adnan Menderes Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın, 2009.

South African Government, Register for employees tax, <https://www.gov.za/services/company-income-tax/register-employees-tax>, erişim (28.05.2020).

South African Tax Guide, <http://www.sataxguide.co.za/sa-income-tax/>, erişim (03.06.2020).

Stigler, George J. “The Economics of Minimum Wage Legislation”, **The American Review**, Cilt: 36, Sayı: 3, 1946, ss.358-365.

Stiglitz, Joseph E. **Kamu Kesimi Ekonomisi**, (Çev., Ömer Faruk Batırel), 2. Baskı, Marmara Üniversitesi Yayın No: 549, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:396, İstanbul, 1994.

Sugözü, İbrahim Halil. **Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye**, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara, 2010.

Şener, Orhan. **Kamu Ekonomisi**, Alkım Yayınları, İstanbul, 1998.

Şenyüz, Doğan. “Hukuk Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları”, **Tesam Akademi Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, 2014, ss.81-96.

Şin, Şevil. “Vergi Hukukunda Beyanname Verme Ödevi ve İhtirazı Kayıtlı Beyan Usulü”, **İzmir YMMO Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, 2019, ss. 68-88.

Tanrıverdi, Pınar. **Gelir Dağılımı ve Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerine Etkileri**, Pamukkale Üniversitesi (Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, 2007.

Tanzi, Vito and Parthasarathi Shome, “A Primer on Tax Evasion”, **IMF Staff Papers- International Monetary Fund**, Cilt 40, Sayı 4, 1993, ss.807-828.

Taşkın, Yasemin. “Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri”, **Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 0, Sayı: 2, 2010, ss 122-128.

Taxable and Non-Taxable Income, Guide 15, <https://mof.gov.af/sites/default/files/2019-03/Guide%2015%20-%20Taxable%20and%20Non-Taxable%20Income-min%281%29.pdf>, erişim (29.06.2020).

Tax Forms And Instructions, <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-18-57.pdf>, erişim (17.04.2020).

Taxing Wages, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=AWCOMP>, erişim (15.10.2020).

Taxing Wages, Taxing Wages In Selected Partner Economies: Brazil, China, India, Indonesia And South Africa In 2018, OECD, 2020.

Tekeli, Esat. “En Az Geçim İndirimi ve Aile Tahsisatı”, **Sosyal Siyaset Konferansları**, Cilt: 0, Sayı: 9-10-11, 1960, ss. 84-94.

Teyyare, Erdoğan ve Ensar Kumbaşlı. “Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakının Gelişmesinde Maliye Bölümü Eğitiminin Rolü”, **Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 4, 2016, ss.1-30.

The World Bank Data, <https://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.GSRV.CN?locations=AF>, erişim (10.09.2020).

Thorndike, Joseph and Dennis J. Ventry, **The Ongoing Debate Tax Justice**, The Urban Institute Press, Washington, 2002.

Tilly, Charles. **Proletarianization: Theory and Research**, Prepared for Presentation at the Annual Meeting of the American Sociological Association Boston, 1979.

Topan, Dilara. **Vergi Adaleti ve 2000 Sonrası Dönemde Türk Vergi Sisteminin Vergi Adalari Açısından Değerlendirilmesi** Yüksek Lisans Tezi), Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, 2019.

Torgler, Benno. **Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis**, Edward Elgar Publishing, 2007.

Turhan, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1993.

Türk Dil Kurumu, <http://sozluk.gov.tr/>, (25.08.2019).

Türk, İsmail. **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitapevi, Ankara, 2008.

Türk, İsmail. **Maliye Politikası, Amaçlar-Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri**, Turhan Kitapevi, 2011.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası,
<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>, erişim, (02.03.2020).

Ulutürk, Süleyman ve Devrim Ersezer. ” Gelir, Gelir Dağılımı Yaklaşımları ve Devletin Rolü”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Cilt: 0, Sayı: 47, 2005, ss.87-105.

Umfarg der Besteuerung, Begriffsbestimmungen,
<https://lsth.bundesfinanzministerium.de/lsth/2020/A-Einkommensteuergesetz/II-Einkommen/1-Sachliche-Voraussetzungen-fuer-die-Besteuerung/Paragraf-2/inhalt.html> , erişim (23.04.2020).

Us, Vuslat. **Kayıtdışı Ekonomi Tahmini Yöntem Önerisi: Türkiye Örneği**, Türkiye Ekonomi Kurumu, Ankara, 2004.

Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi, Gelir İdaresi Başkanlığı, Yayın No: 274, Şubat, 2018.

Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi, Gelir İdaresi Başkanlığı, Yayın No: 312, Şubat 2019.

Ünlükaptan, İlder. “Türk Vergi Sisteminin Artan Oranlılığının Ölçülmesi: 1924-2008 Dönemine Yönelik Uygulamalı Bir Analiz”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 1, 2011, ss.387-406.

Ünsal, Hilmi. **Türk Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2009.

Üstün, Ümit Süleyman. “Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 1, 2006, ss. 217-285.

Vergi, 16.11.2015, http://www.gov.cn/fuwu/2015-11/18/content_5013936.htm, erişim (04.05.2020).

Vural, İstiklal Yaşar. “Uygulamada Düz Oranlı Gelir Vergilerinin Ekonomik Etkileri”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 158, Ocak-Haziran 2010, ss. 179-200.

Wage Income, Institut Natioanal de la Statistique, <https://www.insee.fr/en/metadonnees/definition/c1103>, erişim (13.03.2020).

Wage Withholding Tax, Guide 05, <https://mof.gov.af/sites/default/files/2019-03/Guide%2005%20-%20Wage%20Withholding%20Tax-min.pdf>, erişim (14.03.2020).

Weidenbaum, Murray. The Nunn-Domenici USA Tax: Analysis and Comparisons, **Center For the Study of American Business**, Occasional Paper, 1995.

Wickersham, Cornelius W. “Double Taxation”, **Virginia Law Review**, Cilt: 12, Sayı: 3, 1926, ss. 185-202.

William, Perez, <https://www.thebalance.com/wage-and-salary-income-3193071>, erişim (16.03.2020).

Xiang-hua, Deng and Gua Wen-mei, “What Should We Chose on Reform of Tax System for Personel Income Tax in China”, **Journal of Beijing University of Aeronautics and Astronautics(Social Sciences Edition)**, Cilt: 21, Sayı: 3, 2008, ss. 13-16.

Yadav, Amit, Mohsin Ali, Maira Anis and Sadhana Tuladhar, “Contribution of Income Tax and Effects on Revenue Generation in Nepal”, **International Journal of Scientific & Engineering Research**, Cilt: 6, Sayı 1, Ocak 2015, ss. 1200-1203.

Yalama, Gamze Öz ve Erdal Gümüş, “Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir’den Bulgular”, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 20, 2013, ss. 77- 97.

Yavuz, Hakan. “Türkiye İle Türki Cumhuriyetler Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Muhtemel Katkıları”, **Mali Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 3, 2015, ss. 47-66.

Yeniçeri, Harun. “Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usulleri ve Vergi Adaleti”, **Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 2, 2014, ss.77-85.

Yereli, Ahmet Burçin. Ahmet Yılmaz Ata, “Vergi Adaletine Ulaşma Yönetmeleri Çer Çerçevsinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi” , **Maliye Dergisi**, Sayı 161, Temmuz –Aralık 2011, ss.21-32.

Yıldız, Zühra. “Türk Gelir Vergisi Kanunundaki Muafiyet ve İstisna Uygulamalarının Amaçlarının Değerlendirilmesi”, **Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi**, Cilt: 0, Sayı: 7, 1999, ss. 141-149.

Yıllık Vergi Beyannamesi, <https://www.india.gov.in/hi/spotlight/□□□□□□□□-□□□□□□□□□□-□□□□□□□□□□#itr3>, erişim (16.05.2020).

Yılmaz, Binhan Elif. **Maliye**, Der Yayınları, İstanbul,2018.

Yılmaz, Dilşat. “Alman İdare Hukuku’nda İdarenin Takdir Yetkisi ve Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 69, Sayı: 1-2, 2011, ss. 1019-1032.

Yılmaz, Gülay Akgül. “Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 1, 2006, ss. 239-268.

Yılmaz, Yiğit. “Alman Vergi Sistemi ve Vergi Denetimine Genel Bir Bakış”, **Vergi Raporu**, Sayı: 237, 2019, ss. 11- 27.

Yılmaz, Yiğit. “Çin’in Gelişen Ekonomisi ve Vergi Sistemi”, **Vergi Raporu**, Sayı: 246, 2020, ss. 38-55.

Yüce, Mehmet. “Türkiye’de Gelir Dağılımı Bozukluğunun İzlenen Kamu Gelir ve Harcama Politikaları ile Bağlantısı”, **Bilig Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 23, 2002, ss. 1-38.

Yücel, Mehmet. “Diğer Ücretli Hizmet Erbabının 2019 Yılında Elde Edeceği Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi İSMMMO**, Cilt: 29, Sayı: 154, 2019, ss. 133-146.

01.07.1964 tarih ve 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, (RG. 11.07.1964- 11751).

11.10.1983 tarihi ve 2914 sayılı, Yükseköğretim ve Personel Kanunu, (RG. 13.10.1983-18190).

22.05.2003 tarihi ve 4857 sayılı, İş Kanunu, (RG. 10.06.2003-25134).

24.02.1983 tarih ve 2802 sayılı Hâkimler ve Savcılar Kanunu, (RG. 26.02.1983-17971).

25.08.1999 tarihi ve 4447 sayılı, İşsizlik Sigortası Kanunu, (RG.08.09.1999-23810).

31.05.2006 tarihi ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, (RG. 16.06.2006-26200).

31.12.1960 tarih ve 193 Gelir Vergisi Kanunu, (RG. 06.01.1961-10700).

