

GELİŞMİŞ ÜLKE ÖRNEKLERİ BAĞLAMINDA GELİR VERGİSİ UYGULAMALARI ve VERGİ ADALETİ İLİŞKİSİ

INCOME TAX PRACTICES IN THE CONTEXT OF DEVELOPED
COUNTRIES AND ITS RELATION TO TAX JUSTICE



Ramazan ARMAĞAN*



Murat İÇMEN**

ÖZ

Devlet ile birey arasında kurulan ilişkinin en önemli bağlarından biri, şüphesiz vergidir. Kurulan bu ilişkinin sağlıklı bir şekilde yürümesi, her şeyden önce bireylerin ödedikleri vergide kendilerine adil davranıldığını hissetmelerine bağlıdır. Vergi yükünün bireyler arasında dengeli ve eşit bir biçimde dağıtılması anlamına gelen vergi adaletinin sağlanması, maliye politikasının başlıca amaçları arasında ilk sıralarda yer almaktadır. Uygulamada teknik ve teorik açıdan vergi adaletini gerçekleştirmeye yönelik geliştirilen çalışmaların temel dayanağını “ödeme gücü ilkesi”, “vergide genellik ve eşitlik ilkesi” oluşturmaktadır. Bu bağlamda; vergilemede artan oranlı tarife, en az geçim indirimi ve ayırma kuramı gibi mekanizmalardan yararlanılmaktadır. Bu mekanizmalar en iyi sübjektif karakterli bir vergi olan gelir vergilerinde uygulama imkânı

ABSTRACT

Tax is undoubtedly one of the major links in relation between state and individuals. Maintaining this mutual relations depends primarily on the notion that individuals feel they are treated fairly when they pay their taxes. Providing tax justice, which means that the tax burden is balanced and shared equally between taxpayers, is among the main objectives of the fiscal policy. In theory or in practice, the basic idea behind studies dealing with realising the justice of taxation comprises “ability-to-pay principle”, “generality principle of taxation, and equality principle of taxation”. In this sense, some taxation mechanisms such as “progressive taxation”, “minimum living allowance” and “discrimination principle” have been used. These mechanisms can be better applied to income taxes, which characterises internal taxation type. Therefore, the position

* Prof.Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü

** Öğr.Gör., Akdeniz Üniversitesi Korkuteli M.Y.O. Maliye Programı

bulmaktadır. Bu nedenle, ülkelerin vergi sistemlerinde yer alan gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki konumu ve durumu bu mekanizmaların ne denli etkin kullanılıp/kullanılmadığı veya vergide adaletin sağlanıp/sağlanmadığı hususunda bilgi edinilmesini sağlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Gelir Vergisi, Vergi Adaleti, Vergi Ödeme Gücü, Vergi Sistemi.

and the status of income tax within total tax revenues in countries taxation systems provides valuable data for discussing to what extent those mechanisms are effectively and efficiently used and whether tax justice can be achieved.

Keywords: Tax, income tax, tax justice, ability to pay, tax system

1- GİRİŞ

Günümüzdeki anlam ve içeriğine yakın ilk gelir vergisi uygulaması XVIII. yüzyılın sonlarında İngiltere’de gerçekleştirilmiş olup, XIX. yüzyıldan itibaren diğer ülkelere de yayılmıştır (Tosuner ve Arıkan, 2017: 5). İlk uygulandığı yıllarda, gelir vergisinin sadece fiskal yönüne ağırlık verilmiş olmakla birlikte, zamanla ekstra fiskal amaçlar bakımından kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirme özelliğinin yüksekliği, vergi adaletinin gerçekleştirilmesine olan katkısı nedeniyle günümüz çağdaş devletlerince en çok tercih edilen vergi türü konumuna gelmiştir. Özellikle İkinci Dünya Savaşından sonra pek çok gelişmiş ülkede kamu gelirleri içinde giderek artan oranda pay almaya başlamış ve günümüzde de modern refah devletlerinin en önemli mali kaynak ve dağıtım aracı olmuştur (Corneo, 2004: 1). Çalışma kapsamında seçilen ülkeler, G7 olarak adlandırılan sanayileşmiş ve yüksek insani gelişme endeksine sahip ülkelerdir. Ayrıca, bu ülkelere ait GSYİH’lar toplamı itibarıyla küresel ekonominin %46’sını temsil etmektedirler (<http://www.worldatlas.com/articles/group-of-seven-g7-countries.html>). Bu bağlamda, çalışma kapsamında “adalet” ve “vergide adalet” konularında teorik bilgiler yanı sıra Amerika, Japonya, Almanya, Birleşik Krallık (İngiltere), Fransa, İtalya ve Kanada özelinde yürürlükte olan gelir vergisi uygulamaları ve adalet ilişkisi vergi yükü ve dolaylı-dolaysız vergi yapıları, vergi hasılatı, gelir tanımı, matrah tespit usulü, tarife yapısı, ayırma kuramından artan oranlılığa ve en az geçim indirimi uygulamalarına kadar çeşitli hususlardaki uygulamalar hakkında hukuki ve teknik bilgiler ile sayısal veriler yardımıyla değerlendirmeler yapılmıştır.

2- ADALET ve VERGİDE ADALET KAVRAMI

Adalet kavramı insanlık tarihi boyunca üzerinde en fazla durulan, hakkında sayısız teoriler üretilen ve aynı zamanda ahlaki ve politik anlamda insanlığın ulaşacağı ideal bir durumu gösteren ve tanımlanması en güç olan kavramların başında gelmektedir (Toprakkaya, 2010: 11). İlkçağlardan beri tanımlanmaya çalışılan adalet kavramı dönemden döneme değişikliğe uğramakla birlikte, bir düşünürden diğerine göre de değişen bir kavram olmuştur. Örneğin Plato ve Aristo adaleti insanın en büyük erdemi olarak kabul etmişken, çağdaş filozoflardan John Rawls adaleti toplumdaki sosyal kurumların bir erdemi olarak kabul etmektedir (Bojer, 2003:7). Adalet kavramının belirsizliği bir açıdan da değişkenliğinden kaynaklanmaktadır. Yer ve zamana göre değişen adalet anlayışı, kavramın içeriğinin tam anlamıyla belirlenmesini önlemiştir (Çeçen, 2003: 3). Bununla birlikte, belirli bir dönemde, belirli bir toplumda, toplum üyelerinin çoğunluğunun neyin adaletin gereği olup olmadığı yönünde bir görüş birliği olsa dahi, bu şekilde ortaya çıkan adalet anlayışı sadece çoğunluğun adalet anlayışını yansıtmaktadır (Güriz, 1996: 71). Örneğin Sivil Savaş öncesi ABD’de halkın büyük çoğunluğu köleliğin

Tanrı'nın hukukuna göre bile daha adil olduğunu düşünmeleri, bu bağlamda adaletin fikre veya çoğunluk oyuna dayalı bir şey olmadığını açık bir göstergesidir (McGee, 2004: 18).

Bir toplumun adil saydığını diğer bir toplum adil saymayabilir veya geçmişte adil olan bir uygulama günümüzde adil olmayabilir. O halde hem adalet kavramı hem de onun bir yansıması olan vergi adaleti kavramı kesin ve mutlak değildir. Ancak bu belirsizlik vergide adaletin dikkate alınmasından vazgeçilmesi için bir gerekçe teşkil etmemektedir (Akdoğan, 2014: 208). Vergide kesin adaletin gerçekleştirilmesinin imkânsız olması karşısında, hiç olmazsa bazı teknik esaslara göre vergi adaletine yaklaşmak temel ilke olarak benimsenmiştir (Erginay, 2010: 67).

Vergilemede adaletin gerçekleştirilebilmesi tek bir araçla ve kolayca ulaşılabilecek bir olgu değildir. Bu nedenle anayasalarda doğrudan doğruya adalet ilkesinin düzenlenmesinden ziyade, bu ilkeye ulaşmayı sağlayan ödeme gücü, eşitlik ve genellik gibi somut ilkelere yer verilmiştir. Dolayısıyla ödeme gücü, eşitlik ve adalet birbirini tamamlayan ve vergilemede soyut adalet normunu gerçekleştiren ilkeler olarak karşımıza çıkmaktadır (Bakar vd., 2013: 64). Bu nedenle hukuki açıdan "adaletin sağlanması; öncelikle "eşitlik" ilkesi merkezli olarak hareket edilmek ve genellik ilkesi ile desteklenmek (herkese eşit davranılması) şartına bağlı bir durumdur (Yavaşlar, 2011: 157).

Vergilemede eşitlik, devletin bir kişi veya bir şey üzerine vergi koyarken eşitliğin gözetilmesi gerektiğini ifade etmektedir (Ateş, 2006: 1). Ancak uygulama açısından, vergi yükümlülerinin "neye göre eşit?" olduğu sorusuna bir yanıt verilmeye çalışıldığında anlaşılan ölçütün ne olması gerektiği vergilendirmeye ilişkin en önemli sorunlardan birini oluşturmaktadır (Ateş, 2006: 91). Yine, vergilemede eşitliği sağlayabilmek için "*kimlerin eşit olduğu*" ya da "*farklılığın ne olduğu*" sorularına cevap bulabilmek için bir "*karşılaştırma kriteri*"ne ihtiyaç duyulmaktadır (Yavaşlar, 2011: 31). Toplam vergi yükünün mükellefler arasında eşit dağıtılması olarak tanımlanan vergi adaletinin sağlanabilmesi için eşitlik ilkesi gereği mükelleflerin ödeme güçlerinin dikkate alınması gerekmektedir. Klasik iktisadi düşüncenin öncüsü A. Smith, verginin vergi ödeyen kişinin ödeme gücüne bağlı olarak alınması gerektiğini savunmuştur (Kirmanoğlu, 2009: 262). Bu ilke ile vergi yükünün dağılımında mükelleflerin ekonomik kapasitelerinin dikkate alınması kastedilmektedir (Musgrave and Musgrave, 1989: 232). Morselli, ödeme gücünü ferden kendi gelir ve servetiyle orantılı olarak vergilendirilmesi (Erginay, 2010: 63), Wagner, vergi ödeme gücünü mükellefin kendisini ve ailesini geçindirebilecek gelirden fazla olan kısmı şeklinde tanımlamaktadır (Neumark, 1975: 88). Kişilerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmesinde iki ölçü bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, aynı durumdaki kişilere eşit davranılması "yatay adalet", ikincisi, farklı durumdaki kişilere farklı davranılması "dikey adalet"dir. Buna göre, aynı ödeme gücüne sahip olanlardan aynı miktarda vergi alınırken farklı ödeme gücüne sahip olanlardan farklı miktarda vergi alınması gerekmektedir (Mankiw, 1998: 247).

Vergilemenin mükellefin vergi ödeme gücünü göz önünde bulundurarak gerçekleştirilmesi temel koşul olmakla birlikte, vergi ödeme gücünün en iyi göstergesinin ne olduğu konusunda önemli belirsizlik bulunmaktadır. Bu gücün belirlenmesinde gelir, servet veya tüketimden hangisi esas alınmalıdır? (Akdoğan, 2014: 225-226). Günümüzde çeşitli vergileme tekniklerinden ve araçlardan yararlanmak suretiyle vergi ödeme gücüne ulaşılmaya çaba gösterilmektedir (Akdoğan, 2014: 232). Kişilerin vergi ödeme gücüne ulaşılabilmesi için her şeyden önce vergilerin şahsileştirilebilmesi diğer bir ifade ile vergilemede mükellefin mali gücünü belirleyen subjektif unsurların dikkate alınabilmesi gerekmektedir. Örneğin eşit gelir elde eden iki kişiden biri evli diğeri bekar ise veya iki kişinin de bekar olmasına rağmen biri sağlam diğeri engelliyse, vergi ödeme güçleri eşit değildir. Ayrıca, gelirin

emek veya sermayeden sağlanmış olması da vergi ödeme gücünün tespitinde göz önünde tutulması gereken bir diğer husustur (Öner, 1986: 80-81). Tarımsal aşamada ödeme gücünün göstergesi arazi, tahıl, hayvan, *mülk* (servet) olarak kabul edilmiş, endüstriyel toplumun doğuşu ile *gelir* olmuştur. Ancak son zamanlarda tüketim düzeyi de ödeme gücünün bir göstergesi olduğu kabul edilmektedir. Günümüzde ödeme gücü saptanırken gelir, tüketim ve servet düzeyi kapsamlı bir biçimde vergi matrahına dahil edilmektedir (Edizdoğan, 2008: 237). Söz konusu sübjektif unsurların vergi ödemede dikkate alınabilmesi için literatürde “en az geçim indirimi”, “ayırma kuramı” ve “artan oranlılık” gibi teknikler geliştirilmiştir. Bu tekniklerden;

- **En az geçim düzeyi;** kişinin vergi ödeme gücünün hangi gelir düzeyinden itibaren başlaması gerektiği hususunda bir rakam saptanmak suretiyle ön görülen düzeydeki gelirlerin vergi dışı tutulmasını ifade etmektedir. Böylece, bir kimsenin vergi ödeme gücünün hangi noktada veya seviyede başlayacağını tespiti yapılmaktadır. Belirlenen düzeydeki gelir sahiplerine “vergide en az geçim indirimi” uygulamak suretiyle toplum içinde özel olarak korunması ve ayrıcalık gösterilmesi sağlanarak bu kişi veya gruplardan vergi alınmaması hedeflenmektedir (http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/en_az_gecim_indirimi.html). Bu rakamın belirlenmesinde; “bir kimsenin vergi ödeme gücünün, ancak o kimsenin fizyolojik varlığını sürdürebilecek gerekli imkan ve vasıtalar sağladıktan sonra söz konusu olabileceği” düşüncesinden faydalanılmıştır (Herekman, 1989: 36).
- **Artan Oranlılık;** kişilerin ödemesi gereken vergi tutarının tespit edilebilmesi için matraha uygulanan oran veya ölçü olarak tanımlanan vergi tarifeleri artan oranlı, düz oranlı ve azalan oranlı tarife olmak üzere üç şekilde düzenlenmiştir. Genel olarak ortalama vergi oranı gelirin artmasıyla birlikte artıyorsa artan oranlılık söz konusudur ve kişilerin vergi ödeme güçlerine ulaşılması için kullanılan tarife yapısı olarak kabul edilmektedir. Ancak özellikle 1980’lerden beri ortalama vergi oranının gelir artarken sabit kaldığı düz oranlı vergileme de vergi ödeme gücüne ulaşılması bakımından artan oranlılığın yerine tartışılmaktadır.
- **Ayırma kuramı;** kişilerin elde ettiği toplam gelirin ne olduğundan ziyade bu gelirleri hangi kaynak/kaynaklardan elde ettiğinin göz önünde bulundurulmasının daha önemli olduğu, dolayısıyla emek sayesinde elde edilen gelirin, sermaye sayesinde elde edilen gelire göre daha zor koşullarda elde edilebildiği, dolayısıyla daha düşük oranda vergilendirilmesi gerektiği düşüncesine dayanmaktadır. Bu nedenle bir çalışma karşılığı (emek) elde edilen gelir, bir birikim (sermaye) sayesinde elde edilen gelirden ya vergi oranı veya vergi dilimlerinin farklı biçimde uygulanarak vergilendirilmektedir.

Bir ülkede uygulanan tüm vergilerin bir bütünü olan vergi sistemi içinde *gelir vergisinin* vergi adaletine ulaşmada kullanılan en önemli vergi türü olduğu kabul edilmektedir. Gelir vergisi teorik olarak sübjektif karakterlidir ve merkezinde mükelleflerin kişisel ve ailevi durumları göz önünde bulundurmaktadır. En az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma ilkesinin uygulanması suretiyle de vergi yükünün mükellefler arasında adil bir şekilde dağıtılabilmesine olanak sağlamaktadır (Mutluer vd, 2013: 205).

Tablo 1: Seçili Ülke Anayasalarında Ödeme Gücü, Eşitlik ve Adalet İlkelerinin Görünümü

Ülke	Ödeme Gücü	Eşitlik	Adalet
Amerika	-	Var	-
Japonya	-	Var	-
Almanya	-	Var	Var
İngiltere	-	Var	Var
Fransa	Var	Var	-
İtalya	Var	Var	Var
Kanada	-	Var*	-

* Vergilemede eşitlik ilkesi özel olarak düzenlenmiştir. Diğer ülkelerde eşitlik ya da kanun önünde eşitlik ilkeleri incelenerek tabloya dahil edilmiştir.

Kaynak: Bakar vd., 2013: 68.

Tablo 1’de ilgili ülkelerin anayasalarında ödeme gücü, eşitlik ve adalet ilkelerinin görünümü verilmektedir. Anayasalar devletlerin kuruluşlarını, yasama, yürütme ve yargılama erkleri ile vatandaşların temel hak ve görevlerini düzenleyen temel kanunlardır. İngiltere haricinde incelemeye konu olan tüm ülkelerde anayasalar yazılı bir kanun metni olarak bulunmaktadır. İngiltere’de ise anayasa birçok temel belgenin bütünü olarak değerlendirilmektedir. Bu belgeler Magna Carta (1215), Petition of Rights (Başvuru Hakkı Kanunu 1628), The Bill of Rights (Haklar Yasası 1689), The Act of Settlement (Veraset Kanunu 1701), The Act of Parliament (Parlamento Kanunları 1911), Representation of The People Act (Halkın Temsili Kanunu 1918), Statute of Westminster (Westminster Yasası 1931) şeklinde sıralanmaktadır (Ridges, 1951: 183). Bu bağlamda İngiltere anayasası olarak bu temel metinler dikkate alınmıştır.

Tablo 1 incelendiğinde tüm ülkelerde vergilemede eşitlik ilkesine rastlanmaktadır. Ancak, bu ülkelerden sadece Kanada Anayasasında 36/2 maddesinde vergilemede eşitlik ilkesiyle ilgili doğrudan düzenlemeye gitmiştir. Diğer ülkelerde ise kanun önünde eşitlik ilkesi vergilendirme açısından da gözetilmektedir. Adalet kavramı soyut bir kavram olduğundan anayasalarda vergilemede adalet ilkesinin açık bir şekilde düzenlendiği hükümlere nadiren rastlanmaktadır. İlgili ülkelerden sadece İtalyan Anayasası’nın 53/2. maddesinde özel olarak yer almaktadır. Diğer ülkelerde bu ilke diğer anayasa maddeleri ile dolaylı olarak düzenlenmiştir (Bakar vd, 2013: 72). Ödeme gücü ilkesi ise İtalya ve Fransa Anayasalarında açık bir şekilde belirtilirken Almanya’da Anayasa Mahkemesi kararı (6.7.1972 No. 120) yorumlanarak eşitlik ilkesinin ödeme gücünü de kapsadığı sonucuna varılabilmektedir (Bakar vd, 2013: 69-70).

2.1- Amerikan Gelir Vergisi

Federal sistem ile yönetilen ve 1871 yılından beri dünyanın en büyük ekonomisi olan Amerikan ekonomisi; 324 Milyon nüfusu, 18,5 Trilyon USD GSYİH ve 57 Bin USD kişi başına düşen milli gelire sahiptir (The World Bank Data, 2016). ABD’de vergi sistemi hem federal hem de eyaletler (state) düzeyinde kurulmuştur. 1913 yılında Federal Anayasada yapılan 16. Değişiklik (the Sixteenth Amendment) ile Kongre’ye herhangi bir kaynaktan elde edilmiş gelirlerden vergi alma yetkisi tanınmıştır.

Böylece Amerika'da gelir vergisi eyaletler ve bir kısım yerel idarelerin yanında federal hükümet tarafından da toplanır hale gelmiştir. Ancak, bazı eyaletlerde (Nevada gibi) gelir vergisi yokken tüm vatandaşlar federal gelir vergisi ödemek zorundadırlar (https://www.law.cornell.edu/wex/income_tax). Federal hükümet ve eyaletlerin her birinin kendi vergilendirme yetkisine sahip olması nedeniyle federal vergiler ve eyalet vergileri tamamen birbirinden ayrılmakta dolayısıyla karışık bir vergi sistemi kullanılmaktadır. Öyle ki; her eyaletin diğer eyaletlerden ayrı kendine özgü vergi sistemi mevcuttur. Ayrıca eyalet içerisinde vergi tahsil eden belediyelere (local governments) de rastlanmaktadır. Örneğin belediyeler, eyalet vergilerine ek olarak kendi okul vergisini talep edebilmektedir. (https://www.rpi.edu/dept/advising/free_enterprise/us_government/taxation.htm).

Kişisel gelir vergisi bakımından eyaletler (states) ile federal kişisel vergisi uygulamaları paralellik göstermektedir. Eyalet gelir vergisinde matrah olarak federal gelir vergisi matrahı esas alınmaktadır. Eyaletler, mükelleflerin beyan ettikleri kişisel gelir vergisi matrahı üzerinden belli bir oranda kendi gelir vergilerini tahsil etmektedirler (Demir, 2008: 281).

Amerikan vergi sisteminde mükellefiyet, kişilerin ülkede buldukları süre ile bağlantılı olarak dar ve tam mükellef olarak ikiye ayırmaktadır. İstisnaları olsa da 183 günden fazla kalan kişiler tam mükellef olarak değerlendirilir ve bu kişiler tüm dünyadaki elde ettiği gelirlerden federal hükümete karşı sorumlu tutulurlar. 183 günden daha az kalanlar ise dar mükellefiyet kapsamında sadece ABD içinde elde ettikleri gelirlerden federal hükümete karşı sorumludurlar (<https://www.irs.gov/taxtopics/tc851.html>).

Amerikan gelir vergisi kanununda herhangi bir kaynaktan elde edilen bütün gelire *brüt gelir* (gross income), bu geliri elde ederken yaptığı ve kanunda yazan giderler düşüldükten sonraki gelire *ayarlanmış brüt gelir* (adjusted gross income) ve kişisel indirim miktarı (en az geçim indirimi) düşüldükten sonraki gelire de *vergilendirilebilir gelir* (taxable income) denilmektedir (https://www.law.cornell.edu/wex/income_tax).

Gelir Vergisi Kanunu'nda gelirin tanımlanması 61. maddede brüt gelir kavramı içinde verilmiştir. Buna göre ilgili maddede birtakım gelir unsurları sayılmakla birlikte bu gelir unsurlarıyla sınırlı olmak kaydı ile herhangi bir kaynaktan elde edilen tüm gelirler şeklinde tanımlamaya gidilmiştir. İlgili maddede sayılan gelir unsurları arasında; ücretler, komisyonlar, ücret dışı (ayni) ödemeler, maddi yardımlar ve benzerleri, ticari kazançlar, mülkiyet işlemlerinden elde edilen gelirler, faiz gelirleri, kira gelirleri, telif kazançları, kar payları, nafaka ve ayrı bakım ödemeleri, yıllık ödenekler (Annuities), hayat sigortası ve bağış sözleşmelerinden elde edilen gelir, emekli maaşı, borçların silinmesi ile ortaya çıkan gelirler, ortaklık gelirinden alınan paylar ve ölüme bağlı gelirler yer almakla birlikte bu unsurlarla sınırlı kalınmayacağı açıkça belirtilmiştir. Böylece mükelleflerin bir mali yılda elde ettikleri tüm gelirler gelir vergisinin konusuna dahil edilerek gelirin tanımlanmasında safi artış teorisine ağırlık verilmiştir (<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/61>).

Tablo 2'de 2014 yılı ABD vergi sistemindeki vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payları verilmiştir. Buna göre toplam vergi gelirleri içindeki en büyük pay %39 ile gelir vergisine aittir. Gelir vergisini sırayla sosyal güvenlik kesintileri %24, servet vergisi %10, kurumlar vergisi %8, genel tüketim vergisi %8 ve özel tüketim vergisi %6 ile izlemektedir.

Tablo 2: 2014 Yılı ABD Vergi Sistemindeki Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları

Vergiler	%	Vergiler	%
Gelir Vergisi	39,3	Kurumlar Vergisi	8,4
Sosyal Güvenlik Kesintisi	24,1	Bordro ve İşgücü Vergileri	0
Servet Vergisi	10,8	Özel Tüketim Vergisi	6,8
Genel Tüketim Vergisi	7,9	Dolaysız Vergiler / Toplam Vergi Gelirleri	82,6
Dolaylı Vergiler / Toplam Vergi Gelirleri	17,4	Toplam Vergi Gelirleri / GSYİH	25,9

Kaynak: OECD, (2016), Tax Revenue Statistics, s 94-103-107-109-123.

Tablo 2, aynı zamanda toplam vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı olarak hesaplanan vergi yükü ve vergi sisteminin dolaylı-dolaysız vergi yapısı hakkında da bilgi vermektedir. OECD sistematığına göre dolaysız vergiler kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi, sosyal güvenlik kesintileri, bordro ve işgücü vergileri ve servet vergilerinin toplamından oluşurken, dolaylı vergiler genel ve özel tüketim vergilerinin toplamından oluşmaktadır. Çalışma kapsamında söz konusu ülkelerin vergi sistemlerinin dolaylı-dolaysız vergi yapıları hesaplanırken bu sistematik göz önüne alınacaktır.

Tablo 2, vergi yükü bağlamında değerlendirildiğinde toplam vergi gelirlerinin GSYİH'daki payının yüzde 25,9 olarak gerçekleştiği görülmektedir. Vergi yükünün dolaylı-dolaysız vergi ayrımı noktasından bakıldığında toplam vergi gelirlerinin %82'si dolaysız vergilerden, yaklaşık %18'i ise dolaylı vergilerden kaynaklandığı görülmektedir. ABD vergi sisteminin vergi adaletini gözetip gözetmediği noktasında çıkarılacak önemli sonuç; hem gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının yüksek olması hem de dolaysız vergi gelirlerinin yüksekliği sebebiyle vergi adaletini sağladığı yönündedir.

Tablo 3: ABD Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1980-2014)

	1980	1990	2000	2007	2012	2013	2014
Gelir Vergisi / Toplam Vergi Gelirleri (%)	39,1	37,7	42,2	38,3	38,5	38,7	39,3

Kaynak: OECD, (2016), Tax Revenue Statistics, s 107.

Tablo 3'de 1980 den 2014 yılına kadar ABD gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı verilmektedir. Buna göre 1980 yılında %39 olan oran 2000 yılında en yüksek değer olan %42'ye kadar yükselse de 2014 yılında tekrar %39'lar seviyesinde gerçekleşmiştir. Karşılaştırma 1980 ve 2014 yılları için yapıldığında genel seviyesinin %38'ler düzeyinde gerçekleştiği, vergi adaleti açısından istikrarın olduğu, hatta en son yıl önceki yıllara göre %39,3 ile kısmen artış olduğu görülmektedir.

Federal gelir vergisi tarifesinde beyan açısından: - *Bekarlar*; hiç evlenmemiş yada boşanmış kişiler, - *Aile Reisi*; evli olmayan fakat bir evin giderlerinin en az yarısından fazlasını karşılayan ve evde bakımı altında kimseler bulunan kişiler, -*Evli Ortak Beyan*; evli çiftlerin tek bir beyanname vermesi hali ile bakmakla yükümlü olduğu kişiler bulunan dul kimseler, -*Evli Ayrı Beyan*; evli çiftlerin ayrı ayrı beyanname verilmesine yönelik olmak üzere dört ayrı kategori mevcuttur (Kızılot vd, 2006: 60-61).

Tablo 4: 2017 yılı Amerikan Gelir Vergisi Tarifesi

Vergi Oranı (%)	Bekar (Single)	Aile Reisi (Head of household)	Evli Ortak (Married filing jointly or qualifying widow)	Evli Ayrı (Married filing separately)
10	\$0-\$9,275	\$0- \$13,250	\$0- \$18,550	\$0- \$9,275
15	\$9,276- \$37,650	\$13,251- \$50,400	\$18,551- \$75,300	\$9,276- \$37,650
25	\$37,651- \$91,150	\$50,401- \$130,150	\$75,301- \$151,900	\$37,651- \$75,950
28	\$91,151- \$190,150	\$130,151- \$210,800	\$151,901- \$231,450	\$75,951-\$115,725
33	\$190,151- \$413,350	\$210,801- \$413,350	\$231,451- \$413,350	\$115,726- \$206,675
35	\$413,351- \$415,050	\$413,351- \$441,000	\$413,351- \$466,950	\$206,676-\$ 233,475
39,6	\$415,051 ve üzeri	\$441,001 ve üzeri	\$466,951 ve üzeri	\$233,476 ve üzeri

Kaynak: <http://www.bankrate.com/finance/taxes/tax-brackets.aspx>

Tablo 4'de görüldüğü gibi Amerikan gelir vergisi tarifesi gelir arttıkça daha yüksek bir oranın uygulandığı artan oranlı tarife yapısına sahiptir. Ayrıca mükelleflerin medeni hallerine ve ortak veya ayrı beyanname vermelerine göre tarife yapısındaki miktarlar değişmektedir. Oran yapısı ise en düşük %10 ile başlayıp matrahın büyümesiyle paralel olarak %39,6'ya çıkmaktadır. Bu oran yapısı dört beyan türünde de aynıdır.

Amerikan kişisel gelir vergisinde en az geçim indirimi matrahtan indirim tekniği yöntemiyle uygulanmaktadır. 2016 yılı için kişisel muafiyet miktarı (Personal Exemption Amounts) \$4,050 olarak belirlenmiştir. Bu muafiyet miktarı bekârlarda sadece kendisi için, evli ve ortak beyanname veriliyorsa kendisi ve eşi için geçerlidir. Ayrıca kişisel muafiyet miktarı, yüksek gelirlili vergi mükellefleri için "aşamalı" olarak uygulanmaktadır (<https://www.irs.com/articles/2016-federal-tax-rates-personal-exemptions-and-standard-deductions>).

Mükelleflerin gelirlerine en az geçim indirimi uygulandıktan sonra ilave olarak standart indirim miktarı (**Standard Deduction Amounts**) da indirilmektedir. 2016 yılı standart indirim miktarları Tablo 5'de verilmiştir.

Tablo 5: ABD Gelir Vergisinde Uygulanan Standart İndirim Miktarı (2016)

Medeni Durum	Standart İndirim
Bekarlar	\$6,300
Evli Ortak Beyan	\$12,600
Evli Ayrı Beyan	\$6,300
Aile Reisi	\$9,300
Koşullara Uyan Dul	\$12,600

Kaynak: <https://www.irs.com/articles/2016-federal-tax-rates-personal-exemptions-and-standard-deductions>

Ayrıca yukarıdaki tablodaki rakamlara ek olarak 65 yaş üzerindeki ve görme engelliler için ek \$1,250 eklenmektedir (<https://www.irs.com/articles/2016-federal-tax-rates-personal-exemptions-and-standard-deductions>).

2.2- Japon Gelir Vergisi

Anayasal Monarşi ve parlamenter demokrasi ile yönetilen Japonya yaklaşık 127,5 Milyon nüfusa sahiptir. Ortalama kişi başına yıllık geliri yaklaşık 38 Bin USD olan ve 4,9 Trilyon USD GSYİH'sı ile dünyanın en büyük üçüncü ekonomisi durumundadır (The World Bank Data, 2016).

Üniter bir devlet olan Japonya'da Anayasa yerel yönetimleri ulusal hükümet içine yerleştirerek ve onların yerel özerkliğini garanti etmektedir. Ulusal bir kanun olan Yerel Vergi Kanunu (chiho zei) ile yerel yönetimlerin vergilendirme hakları belirlenip standart vergi kalemleri listelenmektedir. Böylece vergiler hem merkezi idare hem de yerel idareler tarafından toplanmaktadır. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, çeşitli tüketim vergileri (tütün, benzin, sıvılaştırılmış petrol gazı, havacılık yakıt vergisi gibi) vergiler merkezi yönetim tarafından toplanırken, bireyler ve kurumlardan alınan ikamet ve teşebbüs vergisi, emlak vergisi, taşıt alım vergisi ve çeşitli yerel tüketim vergileri yerel yönetimler tarafından toplanmaktadır. Ayrıca yerel yönetimler İçişleri Bakanlığı'yla anlaşarak farklı yerel vergiler koymaya da yetkilidirler (Besso, 2016: 5-6).

Tablo 6: 2014 Yılı Japon Vergi Sistemini Oluşturan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Vergiler	%	Vergiler	%
Gelir Vergisi	18,9	Kurumlar Vergisi	12,9
Sosyal Güvenlik Kesintisi	39,7	Bordro ve İşgücü Vergileri	0
Servet Vergisi	8,5	Genel Tüketim Vergisi	12,2
Özel Tüketim Vergisi	18,2	Dolaysız Vergiler / Toplam Vergi Gelirleri	80,2
Dolaylı Vergiler / Toplam Vergi Gelirleri	19,8	Toplam Vergi Gelirleri / GSYİH	32

Kaynak: OECD, (2016), Tax Revenue Statistics, s 94-103-107-109-123.

Tablo 6'da 2014 yılı Japon vergi sisteminde alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payları verilmektedir. Buna göre toplam vergi gelirleri içindeki en büyük payı %39 ile sosyal güvenlik kesintileri almaktadır. Daha sonra sırasıyla gelir vergisi %18, özel tüketim vergisi %18, kurumlar vergisi %12, genel tüketim vergisi %12 ve son olarak %8 ile servet vergisi gelmektedir.

Tablo 6 vergi yükü bağlamında değerlendirildiğinde toplam vergi gelirlerinin GSYİH'daki payının %32 olarak gerçekleştiği görülmektedir. Vergi yükünün dolaylı-dolaysız vergi ayrımı noktasından bakıldığında toplam vergi gelirlerinin %80'i dolaysız vergilerden, yaklaşık %20'si ise dolaylı vergilerden kaynaklandığı görülmektedir. Japon vergi sisteminin vergi adaletini gözetip gözetmediği noktasında çıkarılacak ilk sonuç hem gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının yüksek olması hem de dolaysız vergi gelirlerinin yüksekliği sebebiyle vergi adaletini sağladığı yönündedir.

Tablo 7: Japonya Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1980-2014)

	1980	1990	2000	2007	2012	2013	2014
Gelir Vergisi / Toplam Vergi Gelirleri (%)	24,3	27,8	21,1	19,6	18,6	19,2	18,9

Kaynak: OECD, (2016), Tax Revenue Statistics, s 107.

Tablo 7’de 1980-2014 dönemi Japon gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı verilmektedir. Buna göre 1980 yılında %24 olan oran 1990 yılında %27’ye çıksa da ilerleyen dönemlerde düşüş eğilimi göstermiş ve 2014 yılı için %18 olarak gerçekleşmiştir. Karşılaştırma 1980 ve 2014 yılları için yapıldığında oranda azalış olduğu görülmektedir.

Japon gelir vergisi sistemi hem stopaj usulüne hem de mükelleflerin kendi gelirlerini beyan ettikleri beyanname usulüne dayanmaktadır. Bir çalışan sadece

- Vergi yılının sonundan önce Japonya’dan ayrılırlarsa,
- Eğer işvereni vergileri kesmiyorsa (örneğin Japonya dışındaki işveren),
- Birden fazla işveren varsa,
- Eğer yıllık geliri 20.000.000 Yen’den fazla ise,
- 200.000 Yen’den fazla yan gelirleri varsa beyanname vermek durumundadır. Aksi halde çalışan için beyanname işveren tarafından verilmektedir (<http://www.japan-guide.com/e/e2206.html>).

Japon gelir vergisi kanununa göre gerçek kişiler gelir vergisine tabidir ve mükelleflerin yerleşik olup olmamasına göre iki kategoriye ayrılmaktadır. Japonya’da evi olanlar ve bir yıl veya daha fazla Japonya’da bulunanlar mukim olarak kabul edilmektedir. Mukim olarak kabul edilenler Japonya’da elde ettikleri tüm gelirlerinden hem ulusal hem de yerel vergilere tabi olmakla beraber tüm dünyadan elde ettikleri gelirlerden de vergi vermekle sorumludurlar. Japonya’da bir evi olmayanlar veya Japonya’da bir yıldan az bulunan kişiler ise gayri mukim olarak kabul edilirler ve bunlar sadece Japonya içinde elde ettikleri gelirlerden vergi ödemekle sorumlu tutulmuşlardır (Japanese Income Tax Act, Part I-Chapter II Article 5; Chapter III Article 7-8;).

Gelir vergisi kanununda gelirin tanımı yapılmamakla beraber gelirler (KPMG, 2015: 90) Faiz geliri, Kar payı geliri, Gayrimenkul iradi, Ticari kazanç, Emeklilik geliri, Ormanlık geliri, İstihdam geliri (maaş, ücret, ikramiyeler ve yaşam masrafları, çocuk ödemeleri, ilaç ödemeleri gibi diğer ödenekleri içerir). Sermaye iradi, Arzı gelirler, Diğer gelirler olmak üzere on unsura ayrılmıştır (Chapter III, Article 7). Mükellef bir yıl içinde sayılan gelir unsurlarından gelir elde etmesi durumunda gelir vergisi ödemekle yükümlü tutulmuştur. Görüldüğü gibi Japon gelir vergisinde gelirin tanımının yapılmasından kaçınılmakla beraber gelir çeşitli unsurlara ayrılmıştır. Ayrıca *diğer gelirler* unsuruna yer verilerek gelirin tanımlanmasında safi artış teorisine yaklaşıldığı görülmektedir.

Tablo 8’de 2016 yılı için uygulanan gelir vergisi tarifesi yer almaktadır. Buna göre mükellefler bir yıl içinde gelir unsurlarından elde ettikleri gelirlerin toplamı üzerinden artan oranlı tarife yapısına göre vergilendirilirler.

Tablo 8: Japon Gelir Vergisi Tarifesi (2016)

Vergiye Tabi Gelir	Vergi Oranı
1.95 milyon Yen’den az	Gelirin % 5’i
1,95 milyon ila 3,3 milyon Yen	Gelirin % 10’u eksi 97.500 Yen
3.3 milyon ila 6.95 milyon Yen	Gelirin % 20’si eksi 427.500 Yen
6,95 milyon ila 9 milyon Yen	Gelirin % 23’ü eksi 636.000 Yen
9 milyon ila 18 milyon Yen	Gelirin % 33’ü eksi 1.536.000 Yen
18 milyon ila 40 milyon Yen	Gelirin % 40’ı eksi 2.796.000 Yen
40 milyondan fazla Yen	Gelirin % 45’i eksi 4.796.000 Yen

Kaynak: <http://www.japan-guide.com/e/e2206.html>

Tablo 8'de **görüldüğü gibi gelir vergisi oranları %5** ile başlayıp artan gelirle paralel olarak **%45'e** kadar çıkan vergi tarifesinden oluşmaktadır. 11.07.2017 tarihi itibarıyla 1 Japon Yen'i 0,0317 TL değerindedir. Bu durumda gelir vergisi tarifesinin ilk dilimi (0,0317 x 1.950.000) 61.815 TL'den başlarken en üst dilim olan yedinci gelir dilimi (0,0317 x 40.000.000) 1.268.000 TL'den başlamaktadır.

Japon gelir vergisinde en az geçim indirimi matrahtan indirim tekniği yöntemiyle uygulanmaktadır. Gelirden genel kesintiler elde edilen gelir unsuruna göre değişmektedir.

Tablo 9: Japonya'da Uygulanan İstihdam Kesintisi Miktarı (2016)

Gelir	İstihdam kesintisi (JPY)
0 ila 1.800.000 Yen'e kadar	(Brüt gelir x % 40) veya 650.000 Yen, en fazla 720.000 Yen
1.800.001 ila 3.600.000 Yen'e kadar	(Brüt gelir x % 30) + 180.000 Yen
3.600.001 ila 6.600.000 Yen'e kadar	(Brüt gelir x % 20) + 540.000 Yen
6.600.001 ila 10.000.000 Yen'e kadar	(Brüt gelir x % 10) + 1.200.000 Yen
10.000.001 ve fazlası Yen'e kadar	2.200.000 Yen

Kaynak: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/japan-income-tax.html>

İstihdam gelirlerinin yanında sermaye kazançlarından 500.000 Yen, Arızı kazançlardan 500.000 Yen tutarında genel kesinti yapılabilmektedir. Yine en az geçim indirimi olarak kabul edilebilecek vergisiz temel yaşam desteği mevcuttur. 380.000 Yen olarak uygulanan bu miktarı yıllık kazançtan düşülmektedir. Örneğin bekar ve yılda 3.380.000 Yen kazanan bir vergi mükellefi iseniz temel indirim miktarı düşüldükten sonra (3.380.000 – 380.000) vergilendirilecek olan gelir 3.000.000 Yen olarak hesaplanır. Bunun yanında evli ve bakmakla yükümlü olduğunuz bir kişi varsa temel yaşam desteği miktarı (3 x 380.000) 1.140.000 Yen'e çıkmaktadır (<https://blog.gaijinpot.com/calculate-your-tax-bill-in-japan/>).

2.3- Alman Gelir Vergisi

Almanya yaklaşık 80 Milyonluk nüfusu, 3.467 Trilyon USD GSYİH ve 41 Bin USD kişi başına düşen milli geliri ile dünyanın en büyük dördüncü ekonomisi durumundadır (The World Bank Data, 2016).

Federal parlamenter cumhuriyet olan Almanya'da vergiler anayasa ile federal hükümet ile eyaletler (devletler) arasında bölüştürülmüştür. Çok sayıda doğrudan ve dolaylı verginin yer aldığı Alman vergi sisteminde alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payları Tablo 10'da verilmektedir. Buna göre toplam vergi gelirleri içindeki en büyük pay %38 ile sosyal güvenlik kesintilerine aittir. Sosyal güvenlik kesintilerini sırayla gelir vergisi %26, genel tüketim vergisi %19, özel tüketim vergisi %7, kurumlar vergisi %4 ve servet vergisi %2 ile izlemektedir.

Tablo 10: 2014 Yılı Alman Vergi Sistemini Oluşturan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları

Vergiler	%	Vergiler	%
Gelir Vergisi	26	Kurumlar Vergisi	4,8
Sosyal Güvenlik Kesintisi	38,1	Servet Vergisi	2,6
Bordro ve İşgücü Vergileri	0	Genel Tüketim Vergisi	19
Özel Tüketim Vergisi	7,6	Dolaysız Vergiler / Toplam Vergi Gelirleri	71,5
Dolaylı Vergiler / Toplam Vergi Gelirleri	28,5	Toplam Vergi Gelirleri / GSYİH	36,6

Kaynak: OECD, (2016), Tax Revenue Statistics, s 94-103-107-109-123.

Tablo 10 vergi yükü bağlamında değerlendirildiğinde toplam vergi gelirlerinin GSYİH'daki payının %36 olarak gerçekleştiği görülmektedir. Vergi yükünün dolaylı-dolaysız vergi ayrımı noktasından bakıldığında toplam vergi gelirlerinin %71'i dolaysız vergilerden, yaklaşık %29'u ise dolaylı vergilerden kaynaklandığı görülmektedir. Alman vergi sisteminin vergi adaletini gözetip gözetmediği noktasında çıkarılacak ilk sonuç hem gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının yüksek olması hem de dolaysız vergi gelirlerinin yüksekliği sebebiyle vergi adaletini sağladığı yönündedir.

Tablo 11: Alman Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1980-2014)

	1980	1990	2000	2007	2012	2013	2014
Gelir Vergisi / Toplam Vergi Gelirleri (%)	30	28	25,3	25	25	26	26

Kaynak: OECD, (2016), Tax Revenue Statistics, s 107.

Tablo 11'de 1980 den 2014 yılına kadar Alman gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı verilmektedir. Buna göre 1980 yılında %30 olan oran ilerleyen yıllarda düşme eğilimi göstermiş ve 2014 yılı itibariyle %26 olarak gerçekleşmiştir. Karşılaştırma 1980 ve 2014 yılları için yapıldığında oranda azalış olduğu görülmektedir. Bu dönemde meydana gelen düşüş ile ilgili olarak; küreselleşme ve küresel krizler, Doğu Bloğunun dağılması, AB bünyesinde yaşanan kurumsal değişim vb. pek çok iç ve dış etkenler kaynaklı olabileceğini söylemek mümkündür.

Alman gelir vergisine kanununa (Einkommensteuergesetz (EStG) göre bütün gerçek kişiler gelir vergisine tabidir. Bunlardan 6 aydan fazla Almanya'da yaşayanlar tam mükellef olarak kabul edilerek hem Almanya'da hem de tüm dünyada elde ettikleri gelirlerden vergi vermekle sorumlu tutulurlar. 6 aydan daha az yaşayanlar ise dar mükellef kabul edilip sadece Almanya içinde elde ettikleri gelirlerden sorumlu tutulmuşlardır (http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/germany/index_en.htm).

Gelir vergisi kanunu (EStG) gelirin net tanımını yapmaktan ziyade gelirin unsurlarını sayma yoluna gitmiştir. Bunlar:

- Ziraat ve ormancılık gelirleri (Madde 13, 13a, 14, 14a),
- Ticari kazançlar (Madde 15, 15a, 15b, 16, 17),
- Serbest meslek kazançları (Madde 18),

- Ücretler (Madde 19, 19a),
- Sermaye gelirleri (kar payları ve faiz gelirleri gibi) (Madde 20),
- Kiralama ve Leasing gelirleri (gayrimenkul ve bir takım hakların kiralanması gibi) (Madde 21),
- Diğer gelirler (10 yılı doldurmadan arazi ve bir takım hakların elden çıkarılması, emekli maaşları gibi) (Madde 22, 22a, 23).

Görüldüğü gibi Alman gelir vergisi kanunu gelir vergisine konu olan gelirin tanımlanmasında sadece kaynak teorisi veya net safi artış teorisi benimsememiştir. Ancak, yukarıda sayılan gelir unsurları bakımından kaynak teorisinden ziyade safi artış teorisine daha yakın bir yaklaşım benimsenmiştir.

Tablo 12'de 2016 yılı için uygulanan gelir vergisi tarifesi yer almaktadır. Buna göre Alman gelir vergisinde tarife mükelleflerin evli ya da bekar olmalarını dikkate alan artan oranlı bir yapıya sahip

Tablo 12: Alman Gelir Vergisi Tarifesi (2016)

Bekar Gelir Vergisi Mükellefleri İçin		Evli Gelir Vergisi Mükellefleri İçin	
Yıllık Kazanç (Euro)	Vergi Oranı %	Yıllık Kazanç (Euro)	Vergi Oranı %
8.652 Euro'ya kadar	0	17.304 Euro'ya kadar	0
8.653 Euro'dan 53.665 Euro'ya kadar	14	17.305 Euro'dan 107.330 Euro'ya kadar	14
53.666 Euro'dan 254.446 Euro'ya kadar	42	107.331 Euro'dan 508.892 Euro'ya kadar	42
254.447 Euro ve üzeri	45	107.331 Euro'dan 508.892 Euro'ya kadar	45

Kaynak: <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Germany-Individual-Taxes-on-personal-income>

Bekar mükellefler için 8.652 Euro, evli mükellefler için ise 17.304 Euro'luk gelir %0 oranında vergilendirilerek vergiden muaf tutulmaktadır. Her iki mükellef türü için de dört dilimden oluşan tarifede en yüksek gelir dilimlerine %45 vergi oranı uygulamaktadır. Ayrıca Doğu ve Batı Almanya'nın birleşmesinden itibaren beş yeni doğu eyaletinde ekonomik durum ve alt yapıyı geliştirmek için sınırsız süre için elde edilen gelir üzerinden %5,5 oranında Dayanışma Vergisi (*Solidaritätszuschlag*) ile eğer mükellef resmi herhangi bir kiliseye üye ise kilise vergisi adı altında kişinin bulunduğu federal eyalete bağlı olarak % 8 veya % 9 oranında vergi ödemektedir (<http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Germany-Individual-Taxes-on-personal-income>).

Alman gelir vergisi ödeme gücüne ulaşabilmek için artan oranlı vergilemenin yanında en az geçim indiriminin de kullanıldığı görülmektedir. Bu kapsamda bekar mükellefler için 8.652 Euro, evli mükellefler içinse 17.304 Euro gelir vergi dışı bırakılmıştır. Ayrıca en az geçim indirimi miktarına kişilerin çocuk sahibi olmaları durumunda ilaveler yapılmaktadır. En az geçim indirimi uygulaması olarak kabul edilebilecek bu tutarlar hem ücret geliri sahipleri hem de diğer gelir unsurlarından gelir elde edenler bakımından geçerlidir (Kaplan, 2012: 373-374).

2.4- İngiliz Gelir Vergisi

İngiltere, Birleşik Krallığı oluşturan 4 ülkeden (İngiltere, İskoçya, Galler ve Kuzey İrlanda) en geniş ve en kalabalık olanıdır. Yaklaşık 50 milyon kişi olan İngiltere'nin nüfusu Birleşik Krallık nüfusunun

%85'ine tekabül ettiğinden uluslararası ilişkilerde bu dört ülkenin bütününe İngiltere denilmektedir. 2.619 Trilyon USD GSYİH ve 39 Bin USD kişi başına düşen milli geliri ile dünyanın en büyük beşinci ekonomisi durumundadır.

Tablo 13: 2014 Yılı İngiliz Vergi Sistemini Oluşturan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları

Vergiler	%	Vergiler	%
Gelir Vergisi	27,4	Kurumlar Vergisi	7,5
Sosyal Güvenlik Kesintisi	18,7	Bordro ve İşgücü Vergileri	0
Servet Vergisi	12,7	Genel Tüketim Vergisi	21,3
Özel Tüketim Vergisi	10,7	Dolaysız Vergiler / Toplam Vergi Gelirleri	66,3
Dolaylı Vergiler / Toplam Vergi Gelirleri	33,7	Toplam Vergi Gelirleri / GSYİH	32,1

Kaynak: OECD, (2016), Tax Revenue Statistics, s 94-103-107-109-123.

Tablo 13'de 2014 yılı itibariyle İngiltere'de toplanan vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payları verilmiştir. Buna göre 2014 yılında kişisel gelir vergisinden elde edilen gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %27 olarak gerçekleşmiştir. Gelir vergisini sırayla genel tüketim vergisi %21, sosyal güvenlik kesintisi %18, servet vergisi %12, özel tüketim vergisi %10 ve kurumlar vergisi %7 ile izlemektedir.

Tablo 13 vergi yükü bağlamında değerlendirildiğinde toplam vergi gelirlerinin GSYİH'daki payının %32 olarak gerçekleştiği görülmektedir. Vergi yükünün dolaylı-dolaysız vergi ayrımı noktasından baktığında toplam vergi gelirlerinin %66'sı dolaysız vergilerden, yaklaşık %34'ü ise dolaylı vergilerden kaynaklandığı görülmektedir. İngiliz vergi sisteminin vergi adaletini gözetip gözetmediği noktasında çıkarılacak ilk sonuç hem gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının yüksek olması hem de dolaysız vergi gelirlerinin yüksekliği sebebiyle vergi adaletini sağladığı yönündedir.

Tablo 14: İngiliz Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1980-2014)

	1980	1990	2000	2007	2012	2013	2014
Gelir Vergisi / Toplam Vergi Gelirleri (%)	29,4	29,4	29,3	29,9	27,5	27,7	27,4

Kaynak: OECD, (2016), Tax Revenue Statistics, s 107.

Tablo 14'de 1980'den 2014 yılına kadar İngiliz kişisel gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payları verilmektedir. Buna göre 1980 yılında %29 olan oran 2007 yılına kadar aynı seviyede kalmış fakat sonraki yıllarda düşüş eğilimine geçerek %27 olarak gerçekleşmiştir. Karşılaştırma 1980 ve 2014 yılları için yapıldığında oranda azalış olduğu görülmektedir.

İngiliz gelir vergisi kanunu yıllık olarak hesaplanmakta olup mali yıl 6 Nisan'da başlar ve bir sonraki yıl 5 Nisan'da biter (English Income Tax Act, 2007, 4). Bir yıllık süre içinde İngiltere'de 183 günden fazla kalan herkes İngiltere'de yerleşmiş kabul edilerek dünya çapındaki gelirlerini İngiltere'ye beyan etmek zorundadır. Bu süreyi doldurmayanlar ise sadece İngiltere'de elde ettikleri gelirlerden sorumludurlar (English Income Tax Act, 2007, 416).

Gelir Vergisi Kanunu'nda gelirin tanımının yapılması yerine kategorilere ayrılarak vergilendirilecek gelirler belirtilmiştir. Buna göre vergilendirilecek gelir kategorileri:

- Ücret gelirleri (Part 2 of ITEPA 2003),
- Serbest meslek kazançları (Part 9 of ITEPA 2003),
- Emeklilik geliri (Part 10 of ITEPA 2003),
- Ticaret gelirleri (Part 2 of ITTOIA 2005),
- Mülk gelirleri (Part 3 of ITTOIA 2005),
- Faiz gelirleri ve yatırımlardan elde edilen temettüleri (Part 4 of ITTOIA 2005),
- Çeşitli diğer gelirler (Part 5 of ITTOIA 2005) olarak belirlenmiştir.

İngiliz vergi sistemi içinde yer alan gelir vergisi uygulamalarında ağırlıklı olarak safi artış teorisi benimsenmekle birlikte yukarıda ilk altı maddede gelir unsurları arasında kaynak teorisinden yararlanıldığı bilinmektedir. Özellikle *çeşitli diğer gelirler* unsurlarından elde edilen gelirler bakımından safi artış teorisi daha etkin biçimde kullanılmaktadır.

Tablo 15: İngiliz Gelir Vergisi Tarifesi (2017)

Dilim	Vergilendirilecek Gelir	Vergi Oranı (%)
Kişisel İndirim	£ 11.500 'e kadar	0
Temel Oran	£ 11.501 - £ 45.000 arası	20
Yüksek Oran	£ 45.001 - £ 150.000 arası	40
Ek Oran	£ 150.000 üzeri	45

Kaynak: <https://www.gov.uk/income-tax-rates/current-rates-and-allowances>

Tablo 15'de 2017 yılı için uygulanan gelir vergisi tarifesi yer almaktadır. Buna göre İngiliz gelir vergisi tarifesi %0 ile %45 arasında değişen artan oranlı bir yapıya sahiptir. Kişisel indirim miktarı olan £ 11.500'e kadar vergi oranı %0'dır. £ 11.5001 ile £ 45.000 arası gelire sahip olanlar temel oran olan %20 oranında vergilendirilmektedirler. £45.001 ile £ 150.000 arası geliri olanlar ise yüksek oran olan %40 oranında vergilendirilirken, yıllık kazancı £150.000 olan mükellefler ek oran olan %45 oranında vergiye tabi tutulmaktadır.

İngiltere'de her mali yıl yeniden belirlenen her bir vergi mükellefinin vergiden istisna temel kişisel indirim miktarı (personal allowance) vardır. Mükellef bu sınırın üstündeki kazancına gelir vergisi ödemektedir. 2017 Nisan ayında başlayan vergi yılında her bir bireyin £11,500 vergiden muaf kazanç hakkı vardır. Ancak bu muaf kazanç hakkı yıllık brüt kazancı £100,000'un üzerinde olan mükellefler için kademeli olarak azaltılmakta ve £123.000'in üzerinde olan mükellefler için uygulanmamaktadır (<https://www.gov.uk/income-tax-rates>).

İngiliz gelir vergisinde matrahtan indirim tekniği kullanılarak en az geçim indirimi yoğun bir şekilde kullanılmaktadır. Mükelleflerin vergiden muaf temel kişisel indirim miktarı £11.500 olarak uygulanmasının yanında, kişinin evli olması, görme engelli olması gibi durumlar da dikkate alınmaktadır. Ayrıca uygulamada yıllık brüt kazancı £100,000'in üzerinde olan mükellefler için bu limiti aşan her 2 sterlin için en az geçim indiriminden 1 sterlin düşülür. Buna göre 2017-2018 mali yılda uygulanan vergiden muaf limitler Tablo 16'da verilmiştir (<https://www.gov.uk/income-tax-rates/income-over-100000>).

Tablo 16’da görüldüğü üzere İngiliz gelir vergisinde en az geçim indirimi uygulaması mükellefin evli veya bekar olmasına, evli ise eşinin çalışıp çalışmamasına, mükellefin görme özürü olup-olmamasına, elde edilen kazancın kar payı mı yoksa tasarruflardan mı elde edilmesine göre miktarlar değişmektedir.

Tablo 16: İngiltere’de 2017-2018 Mali Yılı En Az Geçim İndirimi Tutarları

Temel Kişisel İndirim Miktarı	£11.500
Evli çiftlerde eşinin çalışıp-çalışmamasına bağlı olarak	
Maksimum	£8.445
Minimum	£3.260
Görme Özürü Mükellefler	£2.320
Kar Payı Kazançları	£5.000
Kişisel Tasarruflarda:	
Temel orandan (%20) Vergilendirilenlerde	£1000
Yüksek Orandan (%40)Vergilendirilenlerde	£500

Kaynak: <https://www.gov.uk/government/publications/tax-and-tax-credit-rates-and-thresholds-for-2017-18/tax-and-tax-credit-rates-and-thresholds-for-2017-18#fn:9>

2.5- Fransız Gelir Vergisi

Yarı başkanlık sistemiyle yönetilen Fransa yaklaşık 64 milyon nüfusu, 2.434 Trilyon USD GSYİH büyüklüğü ve 36 USD kişi başına düşen mili geliri ile dünyanın en büyük altıncı ekonomisi konumundadır (The World Bank Data, 2016).

1789 yılında imzalanan Fransız İnsan Hakları ve Yurttaş Hakları Bildirisi 13. maddesinde; kamu gücünün devamlılığının sağlanması ve idarenin masraflarını karşılanması için vergi alınmasının zorunluluğu olduğu vurgusu yanı sıra tüm yurttaşlar arasında olanakları oranında eşit olarak uygulanması gerektiği belirtilmiştir (Ministere des Finances, 2016: 7).

Tablo 17: 2014 Yılı Fransız Vergi Sistemini Oluşturan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları

Vergiler	%	Vergiler	%
Gelir Vergisi	18,7	Kurumlar Vergisi	5,1
Sosyal Güvenlik Kesintisi	37,4	Bordro ve İşgücü Vergileri	3,5
Servet Vergisi	8,5	Genel Tüketim Vergisi	15,8
Özel Tüketim Vergisi	7,7	Dolaysız Vergiler / Toplam Vergi Gelirleri	73,2
Dolaylı Vergiler / Toplam Vergi Gelirleri	26,8	Toplam Vergi Gelirleri / GSYİH	45,5

Kaynak: OECD, (2016), Tax Revenue Statistics, s 94-103-107-109-123.

Tablo 17’de 2014 yılı Fransız vergi sisteminde alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payları verilmektedir. Buna göre toplam vergi gelirleri içindeki en büyük payı %37 ile sosyal güvenlik

kesintileri almaktadır. Daha sonra sırasıyla gelir vergisi % 18, genel tüketim vergisi %15, servet vergisi %8, özel tüketim vergisi %7, kurumlar vergisi %5 ve bordro ve işgücü vergisi %3 ile izlemektedir.

Tablo 17 vergi yükü bağlamında değerlendirildiğinde toplam vergi gelirlerinin GSYİH'daki payının %45 olarak gerçekleştiği görülmektedir. Vergi yükünün dolaylı-dolaysız vergi ayrımı noktasından bakıldığında toplam vergi gelirlerinin %73'ü dolaysız vergilerden, yaklaşık %27'si ise dolaylı vergilerden kaynaklandığı görülmektedir. Fransa vergi sisteminin vergi adaletini gözetip gözetmediği noktasında çıkarılacak ilk sonuç hem gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının yüksek olması hem de dolaysız vergi gelirlerinin yüksekliği sebebiyle vergi adaletini sağladığı yönündedir.

Tablo 18: Fransız Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1980-2014)

	1980	1990	2000	2007	2012	2013	2014
Gelir Vergisi / Toplam Vergi Gelirleri %	11,6	10,7	18,0	17,1	18,1	18,6	18,7

Kaynak: OECD, (2016), Tax Revenue Statistics, s 107.

Tablo 18'de 1980'den 2014 yılına kadar Fransız gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı verilmektedir. Buna göre 1980 yılında %11 olan bu oran 2000 yılında %18'e yükselmiş bu yıldan sonrasında da sadece 2007 yılı haricinde sürekli bir artış seyri izlemiş tüm dönemlere göre 2014 yılında %18,7 olarak en yüksek seviyeye ulaşmış olması Fransa'da gelir vergisinin başarıyla uygulandığını açık bir şekilde göstermektedir.

Fransız gelir vergisi kanununda mükellefiyet ikametgâh esasına bağlanmıştır. Buna göre tam mükellefiyet şartlarını sağlayan mükellefler (mali ikametgâhı Fransa'da olanlar) tüm dünyada elde ettikleri gelirlerden Fransa'ya karşı sorumlu iken, dar mükellefler sadece Fransa'da elde ettikleri gelirlerden sorumlu tutulmuşlardır (CGI, Article 4 A-Article 4 B). Fransız Gelir Vergisi (Code général des impôts, CGI) Kanunu'nda gelirin bir tanımı yapılmamıştır. Bunun yerine gelir vergisi unsurları kategorilere ayrılarak; Gayrimenkul sermaye iradları, Ticari kazançlar, Şirket ortaklıkları dolayısıyla elde edilen gelirler, Zirai kazançlar, Ücret kazançları, maaşlar, ödenekler, emekli maaşları, Ticari olmayan serbest meslek kazançları, Menkul sermaye iradları ve Sermaye kazançları (belli mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan) şeklinde tek tek sayılmıştır (CGI, Article 1 A). Fransız gelir vergisi kanununda mükellefler bir yıl içinde tek tek sayılan ve sekiz grupta toplanan gelir unsurlarından elde ettikleri gelirlerden kanunda izin verilen indirimleri yaptıktan sonra net geliri beyan etmek zorundadırlar. Bu haliyle Fransız gelir vergisinde gelirin tanımlanmasında hem kaynak hem de safi artış teorisinin iç içe karma biçimde yararlandığı söylenebilir.

Tablo 19'da 2017 yılı için uygulanan gelir vergisi tarifesi yer almaktadır. Buna göre elde edilen gelirin miktarına göre beş dilimden ve yüzde 0 ile yüzde 45 arasında değişen artan oranlı bir vergi tarifesi uygulanmaktadır.

Tablo 19: Fransız Gelir Vergisi Tarifesi (2017)

Vergiye Tabi Gelir (Euro)	Oran (%)
0-€9,710	0
€9,711 - €26,818	14
€26,819- €71,898	30
€71,899 - €152,260	41
€ 151,261 ve üzeri	45

Kaynak: <https://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/rates/>

Tarifede €9,710 gelire kadar olan kazançlardan vergi alınmamaktadır. Bu uygulama en az geçim indirimi olarak kabul edilebilir. Beyan edilecek gelir hane halkının her birinin elde ettiği net gelirin toplanmasıyla oluşmaktadır. Mükellef eğer evli ise bir yıl içinde elde edilen tüm gelir beyan edilir. Ortaya çıkan vergiden evli çiftlerden her ikisi de birlikte sorumludur. Hane halkı olarak beyan edilen gelir çocuk yoksa ikiye bölünür ve her birinden vergiden muaf olan miktar düşülür. Örneğin hane halkı olarak beyan edilen €30.000 önce eş başına €15.000 olarak iki parçaya ayrılır. Sonra her birinden €9,711 düşülür. Kalan kısım %14 vergi oranına tabi tutulmaktadır. Eğer mükellef tek kişi ise sadece bir kere net gelirden €9,711 düşülmektedir (<https://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/rates/>). Ayrıca mükellefin bakmakla yükümlü olduğu çocuk/çocuklar için eğitim seviyesine göre ek indirim talep edilebilmektedir. Her bir çocuk için ilköğretimde ise €61, lisede ise €153, üniversitede ise €183 indirim talep edilebilmektedir (<https://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/allowances/>).

2.6- İtalyan Gelir Vergisi

Parlamentar cumhuriyet ile yönetilen İtalya, 2016 verilerine göre 60,7 milyon nüfusu, 1.85 Trilyon USD GSYİH büyüklüğü ve 30 Bin USD kişi başına düşen milli geliri ile dünyanın en büyük sekizinci ekonomisi durumundadır (The World Bank Data, 2016).

İtalyan vergi sisteminde yer alan vergiler hem merkezi hükümet hem de bölgesel hükümetler (regional governments) arasında paylaştırılmıştır.

Tablo 20: 2014 Yılı İtalyan Vergi Sistemini Oluşturan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Vergiler	%	Vergiler	%
Gelir Vergisi	25,9	Kurumlar Vergisi	5
Sosyal Güvenlik Kesintisi	29,8	Bordro ve İşgücü Vergileri	0
Servet Vergisi	6,6	Genel Tüketim Vergisi	13,8
Özel Tüketim Vergisi	23,9	Dolaysız Vergiler /Toplam Vergi Gelirleri	67,3
Dolaylı Vergiler / Toplam Vergi Gelirleri	32,7	Toplam Vergi Gelirleri / GSYİH	43,7

Kaynak: OECD, (2016), Tax Revenue Statistics, s 94-103-107-109-123.

Tablo 20'de, 2014 yılı İtalya'da toplanan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payları verilmektedir. Buna göre sosyal güvenlik kesintileri %29 ile toplam vergi gelirleri içindeki en büyük kalemi oluşturmaktadır. Daha sonra sırasıyla gelir vergisi %25, özel tüketim vergisi %24, genel tüketim vergisi %13, servet vergisi %6 ve kurumlar vergisi %5 ile yer almaktadır.

Tablo 20 vergi yükü bağlamında değerlendirildiğinde toplam vergi gelirlerinin GSYİH'daki payının %43 olarak gerçekleştiği görülmektedir. Vergi yükünün dolaylı-dolaysız vergi ayrımı noktasından bakıldığında toplam vergi gelirlerinin %67'si dolaysız vergilerden, %32'si ise dolaylı vergilerden kaynaklandığı görülmektedir. İtalyan vergi sisteminin vergi adaletini gözetip gözetmediği noktasında çıkarılacak ilk sonuç hem gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının yüksek olması hem de dolaysız vergi gelirlerinin yüksekliği sebebiyle vergi adaletini sağladığı yönündedir.

Tablo 21: İtalyan Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1980-2014)

	1980	1990	2000	2007	2012	2013	2014
Gelir Vergisi / Toplam Vergi Gelirleri (%)	23,1	26,3	24,8	25,6	26,4	26,4	25,9

Kaynak: OECD, (2016), Tax Revenue Statistics, s 107.

Tablo 21'de 1980-2014 dönemi İtalyan gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı verilmektedir. Buna göre 1980 yılında %23 olan oran 1990 yılında %26'ya çıksa da 2000 yılında %24'e düşmüş ve 2014 yılına gelindiğinde %26 olarak gerçekleşmiştir. Karşılaştırma 1980 ve 2014 yılları için yapıldığında oranda artış olduğu görülmektedir.

İtalya'da bireyler genel olarak gelir vergisi, gelir vergisi stopajı, veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi ve sosyal güvenlik primleri gibi çeşitli dolaysız vergiler ödemektedirler. Bireyler ödedikleri gelir vergisine ek olarak aynı matrahtan ikamet bölgesine göre değişmekle birlikte %1,23 ila %3,33'lük bir bölgesel gelir vergisi (Regional income tax) ve %0 ile %0,8'lik bir belediye gelir vergisi (Municipal income tax) ödemektedirler (<http://taxsummaries.pwc.com/ID/Italy-Individual-Taxes-on-personal-income>).

İtalya'da gelir vergisi açısından iki tip mükellefiyet bulunmaktadır. Kişi bir yıl içinde 183 günden fazla İtalya'da bulunuyorsa hem İtalya içinde elde ettiği gelirlerden hem de tüm dünya çapında elde ettiği gelirlerden vergi vermekle yükümlüdür. Eğer kişi bir yıl içinde 183 günden daha az İtalya'da bulunmuş ise sadece İtalya'da elde ettiği gelirlerden gelir vergisi vermekle sorumlu tutulmaktadır (The Moore Stephens, 2016: 26).

İtalyan gelir vergisi kanunu (IRPEF) gelirin açık bir tanımı yapılmamış bunun yerine Madde 6'da gelirler kategorilere ayrılarak bu gelirlerden en az birini elde eden kişilerin gelir vergisi mükellefi olacağı belirtilmiştir. Madde 6'ya göre gelirin unsurları;

- Gayrimenkul sermaye iradı (redditi fondiari) (Madde 25-43),
- Sermaye kazançları (redditi di capitale) (Madde 44-48),
- Ücret geliri (redditi di lavoro dipendente) (Madde 49-52),
- Serbest meslek kazancı (redditi di lavoro autonomo) (Madde 53-54),
- Ticari kazançlar (redditi di impresa) (Madde 55-56),
- Diğer kazançlar (redditi diversi) (Madde 67-71) şeklinde düzenlenmiştir.

Diğer kazançlar kategorisinde elde vergilendirilecek gelirler oldukça ayrıntılı bir şekilde sayılma yoluna gidilmiştir. Örneğin, arazilerin parselasyonu sonucunda elde edilen gelir, piyango-bahis-çekiliş sonucu elde edilen gelir, yurtdışındaki gayrimenkulden elde edilen gelir, fikri mülkiyet-sanayi alanındaki patentlerden elde edilen gelir Madde 67'de yer alan gelirler arasındadır. Bu bağlamda İtalyan gelir vergisi uygulamalarında gelirin tanımlanmasında kaynak teorisinden yararlanılmakla birlikte safi artış teorisine ağırlıklı olduğu görülmektedir.

Tablo 22'de 2017 yılı için uygulanan gelir vergisi tarifesi yer almaktadır. Buna göre gelir vergisinde beş dilimden oluşan artan oranlı tarife uygulanmaktadır.

Tablo 22: İtalyan Gelir Vergisi Tarifesi (2016)

Gelir (Euro)	Oran (%)
0 – 15.000	Gelirin % 23'ü
15.001 – 28.000	3.450 Euro + 15.000 Euro'yu geçen tutarın %27'si
28.001 – 55.000	6.960 Euro + 28.000 Euro'yu geçen tutarın %38'i
55.001 – 75.000	17.220 Euro + 55.000 Euro'yu geçen tutarın %41'i
75.001 – ve üzeri	25.420 Euro + 75.000 Euro'yu geçen tutarın %43'ü

Kaynak: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/italy-income-tax.html>

Tarife yapısı incelendiğinde ilk gelir dilimine uygulanan %23'lük vergi oranının diğer ülkelerin tarifelerine göre oldukça yüksek iken en üst dilime uygulanan %43'lük oranın ise diğer ülkelere göre normal seviyede olduğunu söylemek mümkündür.

İtalyan gelir vergisi sisteminde oldukça ayrıntılı en az geçim indirimi mekanizması uygulanmaktadır. En az geçim indirim uygulaması:

- 1) İstihdam vergisi kredileri
 - a) İstihdam gelirleri
 - b) Emeklilik gelirleri
 - c) Serbest meslek gelirleri
- 2) Aile vergi kredileri
- 3) Giderler için diğer vergi kredileri şeklinde düzenlenmiştir.

2016 yılı için uygulanan istihdam geliri kredisi Tablo 23'deki gibidir.

Tablo 23: İtalya'da Uygulanan İstihdam Geliri Kredisi (2016)

İstihdam Geliri (Euro)	Vergi Kredisi Tutarı (Euro)
8.000'e kadar	1.880
8.001 ila 28.000	$978 + (902 \times (28\ 000 - I) / 20\ 000)$
28.001 ila 55.000	$978 \times (55\ 000 - I) / 27\ 000$
55.000 üzeri	0

I: Toplam vergiye tabi gelir.

Kaynak: (The Moore Stephens, 2016: 27).

Hem istihdam geliri kredisi hem de emekli geliri kredisi 55.000 Euro'nun üzerindeki gelirlerde uygulanmamaktadır.

Tablo 24: İtalya'da Uygulanan Emeklilik Vergi Kredisi Tutarları (2016)

Emekli Ücreti (Euro)	Vergi Kredisi Tutarı (Euro)
8.000'e kadar	(1.880 x gün) / 365 Vergi kredisi 713 € 'dan düşük olamaz
8,001 ila 15,000	1,297 + (583 x oran) (15.000 - Vergilendirilebilir gelir) / 7000 = oran
15.000 € 'dan 55.000 €' ya	1.297 x "oran" (55.000 - Vergilendirilebilir gelir) / 40.000 = "oran"
55.000'in üstünde	Sıfır

Kaynak: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/JDCN-89HSQ7>

2016 yılı için uygulanan serbest meslek kazancı geliri kredisi Tablo 25'deki gibidir.

Tablo 25: İtalya'da Uygulanan Serbest Meslek Kazancı Geliri Kredisi (2016)

Serbest Meslek Geliri (Euro)	Vergi Kredisi Tutarı (Euro)
4.800'e kadar	1.104
4.8001 ila 55.000 arası	1104 + (55 000 – I)/50 200
55.000 üzeri	978 x (55 000 – I)/27 000

I: Toplam vergiye tabi gelir.

Kaynak: (The Moore Stephens, 2016: 28).

Aile vergisi kredisi bakmakla yükümlü olunan eş, çocuk ve mükellefle yaşayan diğer akrabaları kapsamaktadır. Aile vergisi kredisi bakmakla yükümlü olan eş ve aile bireylerine göre değişmektedir.

Tablo 26: İtalya'da Uygulanan Aile Vergisi Kredisi (2016)

Bağımlılar	Vergi Kredisi Tutarı
Bağımlı eş	80.000 Euro gelire sahip olunması durumunda 0 Euro'ya kadar inen 800 Euro
Üç yaşın altındaki çocuklar*	95.000 Euro gelire sahip olunması durumunda 0 Euro'ya inen her bir çocuk için 1.200 Euro.
Üç yaşından büyük çocuklar*	95.000 Euro gelire sahip olunması durumunda 0 Euro'ya inen her bir çocuk için 950 Euro.
Bağımlı diğer kişiler	80.000 Euro gelire sahip olunması durumunda 0 Euro'ya inen her bir bağımlı için 750 Euro.

* Tutar özürlü çocuklar için 400 Euro artırılarak uygulanır.

Kaynak: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/JDCN-89HSQ7>

Aile vergisi kredisinde eğer bağımlıların (eş-çocuk veya akraba) yıllık gelirleri 2.840 Euro'dan fazla olması durumunda kredi indirimlerinden faydalanamazlar (The Moore Stephens, 2016: 33).

Yukarıda sayılan en az geçim indirimi uygulamalarının yanında belgelendirilmek şartıyla yıllık yapılan bir takım giderler için de vergi indirimi talep edilebilmektedir. Bunlar arasında örneğin (<http://taxsummaries.pwc.com/ID/JDCN-89HSQ7>):

- İpotek faiz kredisi; en fazla 4.000 Euro,
- Eğitim kredisi; anaokul, ilkokul, orta ve lise için değişen tutarlarda,
- Hayat sigortası ve kaza sigortası kredisi; en fazla 530 Euro,
- Kira ücret kredisi; yıllık geliri en fazla 30.987,41 Euro olan mükellefler için gelirlerine göre değişen miktarda uygulanmaktadır.

2.7- Kanada Gelir Vergisi

1867 yılında Konfederasyon Yasası ile kurulan Kanada 10 eyalet ve 3 bölgeden oluşmaktadır. Yaklaşık 36 Milyon nüfusa sahip olan ülke 1.53 Trilyon USD GSYİH'sı ve kişi başına düşen 42 Bin USD gelir seviyesi ile dünyanın en büyük 11. ekonomisi durumundadır (The World Bank Data, 2016).

Tablo 27: 2014 Yılı Kanada Vergi Sistemini Oluşturan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları

Vergiler	%	Vergiler	%
Gelir Vergisi	36,3	Kurumlar Vergisi	11,7
Sosyal Güvenlik Kesintisi	15,1	Bordro ve İşgücü Vergileri	2,0
Servet Vergisi	11,7	Özel Tüketim Vergisi	21,6
Genel Tüketim Vergisi	13,8	Dolaylı Vergiler / Toplam Vergi Gelirleri	23
Dolaysız Vergiler / Toplam Vergi Gelirleri	77	Toplam Vergi Gelirleri / GSYİH	31,2

Kaynak: OECD, (2016), Tax Revenue Statistics, s 94-103-107-109-123.

Tablo 27'de 2014 yılı Kanada vergi sisteminde yer alan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payları verilmektedir. Buna göre toplam vergi gelirleri içindeki en büyük pay %36 ile gelir vergisine ait olduğu görülmektedir. Daha sonra sırasıyla özel tüketim vergisi %21, sosyal güvenlik kesintisi %15, genel tüketim vergisi %13, servet vergisi %11'lik payları ile kurumlar ve servet vergisi ve son olarak %2 ile bordro ve işgücü vergileri gelmektedir.

Tablo 27 vergi yükü bağlamında değerlendirildiğinde toplam vergi gelirlerinin GSYİH'daki payının %31 olarak gerçekleştiği görülmektedir. Vergi yükünün dağılımında dolaylı-dolaysız vergi ayrımı yönünden toplam vergi gelirlerinin %77'si dolaysız vergilerden, yaklaşık %23'ü ise dolaylı vergilerden oluştuğu görülmektedir. Kanada vergi sisteminin vergi adaletini gözetip gözetmediği noktasında çıkarılacak ilk sonuç hem gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının yüksek olması hem de dolaysız vergi gelirlerinin yüksekliği sebebiyle vergi adaletini sağladığı yönündedir.

Tablo 28: Kanada Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1980-2014)

	1980	1990	2000	2007	2012	2013	2014
Gelir Vergisi / Toplam Vergi Gelirleri %	34,1	40,8	36,8	37,1	36,4	36,2	36,3

Kaynak: OECD, (2016), Tax Revenue Statistics, s 107.

Tablo 28'de 1980-2014 dönemi Kanada gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı verilmektedir. Buna göre 1980 yılında yüzde 34 olan oran 1990 yılında önemli bir artış göstererek yüzde 40'a yükselmiştir. 2000 yılında yüzde 36 seviyesine düşen oran 2014 yılında da yaklaşık aynı seviyededir. Karşılaştırma 1980 ve 2014 yılları için yapıldığında oranda artış olduğu görülmektedir.

Kanada'da gelir vergisi hem federal devlet hem de yerel yönetimler tarafından alınmaktadır. Federal hükümet, Quebec dışındaki tüm yerel hükümetler adına gelir vergisi tahsil etmektedir.

Kanada gelir vergisi kanununa göre (Bölüm I, altparagraf 2 (1)) Kanada'da ikamet eden her kişi Kanada içinde ve dışında elde ettiği gelirleri beyan etmek ve vergilendirilebilir geliri üzerinden gelir vergisi ödemekle mükelleftir. Bir kişinin Kanada'da ikamet edip etmemesi Kanada'da geçirdiği sürenin yanında Kanada'da akrabalarının bulunması, Kanada'daki banka hesapları, diğer sosyal ve ekonomik bağlara göre belirlenmektedir. Kanada'da ikamet etmeyen veya yılda 183 gün veya daha fazla süreyi burada geçirmeyen kişiler gelir vergisini sadece Kanada'da elde ettikleri miktar üzerinden ödemeleri gerekmektedir (<http://www.taxtips.ca/personaltax/whopaystax.htm>).

Vergilendirilebilir gelir ise mükellefin bir yılda elde ettiği gelirden kanunun izin verdiği kesintilerin (emeklilik ödemeleri, çocuk bakım masrafları gibi) düşülmesiyle ulaşılır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda gelir net bir şekilde tanımlanmamış bunun yerine mali yılda elde edilen tüm gelirler gelir vergisine konu yapılmıştır. Bunun yanında Kanun, yıl içinde elde edilen edilebilecek geliri çeşitli alt kategorilere ayırmıştır. Bu kategoriler (<http://www.cra-arc.gc.ca/tx/ndvdl/tpcs/ncm-tx/rtrn/cmpltng/rprtng-ncm/rprtngmn-eng.html>):

- İstihdam ve Serbest Meslek Gelirleri: Maaş, ücret, komisyon, araştırma hibeleri, gayri maddi hak bedelleri, serbest meslek faaliyeti gelirleri, tarım veya balıkçılıktan elde edilen gelirler)
- Emeklilik Gelirleri: Hem Kanada'dan hem de yabancı ülkelerden elde edilen emekli maaşları.
- Yatırım Gelirleri: Yurt içi şirketlerden elde edilen temettü gelirleri, yabancı faiz ve temettü gelirleri, sermaye kazançları (hisse senedi-tahvil-yatırım fonu geliri, konut satışı-kirası gelirleri).
- Fayda Gelirleri: Evrensel çocuk bakım parası (UUCB), istihdam sigortası miktarı, alınan işçi tazminatları, sosyal yardım ödenekleri.

Gelir Vergisi Kanunu'nda hem kişilerin mali yılda elde ettikleri tüm gelirleri beyan etmelerinin istenmesi hem de elde edilen gelirin oldukça ayrıntılı kategorilere ayrılması gelirin tanımlanmasında safi artış teorisinin ağırlık kazandığını göstermektedir.

Tablo 29'da 2017 yılı için uygulanan gelir vergisi tarifesi yer almaktadır. Buna göre beş dilimli ve artan oranlı bir gelir vergisi tarifesi mevcuttur. En düşük %15 ile başlayan tarifede gelir arttıkça oranlar da artmakta ve en üst gelir dilimine %33 olarak uygulanmaktadır.

Tablo 29: 2017 Yılı Kanada Gelir Vergisi Tarifesi

Gelir Dilimi (Kanada Doları)	Oran	Brüt Vergi Tutarı
İlk 45.916 \$ için	15	Gelir tutarı x %15
45.916 \$'dan – 91.831 \$'a kadar	20,5	6887 \$ + 45.916 \$'ı geçen miktarın %20,5'i
91.831 \$ 'dan 142.353 \$' a kadar	26	16.300 \$ + 91.831 \$'i geçen miktarın %26'sı
142.353 \$ 'dan 202.800 \$' a kadar	29	29.436 \$ + 142.353 \$'i geçen miktarın %29'u
202.800 \$'dan fazlası	33	46.965 46.965 + 202.800 \$'ı geçen miktarın %33'ü

Kaynak: <http://www.taxtips.ca/taxrates/canada.htm>

Gelir vergisi aynı zamanda eyaletlerde de toplanmaktadır. Her eyaletin farklı bir gelir vergi tarifesi olmakla beraber hesaplanması federal gelir vergisi tarifesiyle aynıdır (http://www.dynamic.ca/eng/snapshots/newcomer/newcomer_taxsystem.html).

Kanada'da en az geçim indirimi mekanizması gibi işleyen ve her mükellef için geçerli vergiden muaf gelir miktarı (personal amount) mevcuttur. En az geçim indirimi uygulaması olan bu tutar eyaletlerde değişebilmektedir. 2016 yılında federal düzeyde bu miktar 11.474 dolarıdır. Ancak bu miktar mükellefin Kanada da bulunduğu süreye göre değişiklik göstermektedir. Örneğin, mükellef 240 gün boyunca Kanada da bulunmuşsa 7.544 dolar ((240 x 11.474) /365) olarak hesaplanmaktadır (http://www.dynamic.ca/eng/snapshots/newcomer/newcomer_taxsystem.html).

Mükellef evli ise vergiden muaf miktarın aynısını isteyebilir. Yine mükellefin bakmakla yükümlü olduğu anne-baba, büyükanne-büyükbaba ve 18 yaşından küçük engelli çocuklar için de maksimum 11.474 \$ indirim talep etme hakkı vardır (<http://www.taxplanningguide.ca/tax-planning-guide/section-2-individuals/what-tax-credit/>).

3- SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Vergi gelirlerinin GSYİH payları, vergi yükü dikkate alındığında incelenen ülkelerde vergi adaleti konusunda olumlu gelişmelerin olduğu söylenebilir. Bu bağlamda; vergi yükünün örneğin Fransa'da %45, İtalya'da %43 ve Almanya'da %36 gibi oldukça yüksek seviyede olduğu, yine OECD sistematğine göre ülkelerin toplam vergi gelirlerindeki dolaylı-dolaysız vergi yapısı bakımından istisnasız tüm ülkelerde dolaysız vergilerin payının dolaylı vergilere göre daha fazla olduğu görülmektedir. Öyle ki dolaysız vergilerin payı ABD'de %82, Japonya'da ise %80 gibi oldukça yüksek oranda gerçekleşmiştir. Bu iki ülkeyi Kanada %77, Fransa %74, Almanya %71, İtalya %67 ve son olarak İngiltere %66 ile takip etmektedir. Bu veriler göz önünde tutulduğunda, söz konusu ülkeler açısından verginin tabana yayıldığı dolayısıyla genellik, eşitlik ve ödeme gücü ilkesinin iyi işletildiği söylenebilir.

Ayrıca inceleme konusu itibarıyla, gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payına bakıldığında; ABD %39, İngiltere %27 ve Kanada %36 ile ilk sırada yer almaktadır. Almanya %26, İtalya %26, Japonya %19, Fransa da ise %18 ile toplam vergi gelirleri arasında en çok gelir getiren ikinci vergi konumundadır. Gelir vergisinin toplam vergi gelirlerinden aldığı pay itibarıyla 1980-2014 dönemi Fransa'da %11'den %18'e, Kanada'da %34'den %36'ya ve İtalya'da %11'den %18'e arttığı görülmektedir. Bu oran ABD'de %39 olarak aynı kalırken, Japonya'da %24'den %18'e, Almanya'da %30'dan %26'ya ve İngiltere'de %29'dan %27'ye düşmüştür. Genel olarak bu ülkelerde vergi sistemleri içinde subjektif durumların dikkate alınmasını sağlayan gelir vergisi uygulamalarının istikrarlı ve verimli biçimde gerçekleştiği görülmektedir. Bireyin ödeme gücünü en iyi temsil eden unsur olan gelirden alınacak verginin toplam vergi gelirleri arasında yüksek olması ya da ilk sıralarda yer alması vergi adaleti açısından büyük önem arz etmektedir. Çünkü harcamalar üzerinden alınan vergiler subjektif özellikleri dikkate almadıkları için vergi adaletini bozucu yönde etkide bulunabilmektedirler.

İlgili ülkelerin gelir vergisi kanunlarında gelirin hangi teoriye göre tanımlandığına bakıldığında; ABD ve Kanada'da mali yılda elde edilen tüm gelirler gelir vergisinin konusuna dahil edilerek safi artış teorisinin benimsendiği, Japonya, Almanya, İngiltere ve İtalya'da ise "diğer kazanç ve iratlar" unsuruna yer verilerek safi artış teorisine ağırlık verilmeye çalışıldığı, Fransa'da ise daha çok kaynak teorisine ağırlıklı olmakla birlikte karma olarak uygulama yoluna gidildiği görülmektedir.

Vergi tarifeleri incelendiğinde istisnasız tüm ülkelerde artan gelir ile birlikte daha yüksek oranların uygulandığı dilimli artan oranlı tarifeler kullanılmaktadır. Vergi oranları itibarıyla en düşük gelire

uygulanan oranın en yüksek olduğu ülke %23 ile İtalya'da uygulandığı dikkat çekmektedir. En üst gelir dilimine uygulanan oranlar bakımından en yüksek oran olarak %45 ile Japonya-Almanya-İngiltere-Fransa ön planda yer almaktadır. Dilim sayısına bakıldığında ABD ve Japonya 7 dilimli, Fransa-İtalya ve Kanada 5 dilimli, Almanya-İngiltere ise 4 dilimli tarife yapısı kullanmaktadır. Ayrıca Alman gelir vergisi tarifesi mükellefleri bekar ve evli şeklinde iki kategoriye ayırmış ve vergi oranları ve dilim sayısı aynı kalmakla beraber dilimlerdeki başlangıç ve bitiş tutarlarında farklılaşmaya gitmiştir. Amerikan gelir vergisi tarifesi ise mükellefleri medeni durumlarına ve ortak veya ayrı beyanname vermelerine göre dörde ayırmıştır. Bu uygulanan dört farklı tarifenin dilim sayısı ve oranları aynı kalmakla beraber dilimlerdeki başlangıç ve bitiş tutarlarında farklılaştırmaya gidilmiştir.

En az geçim indirimi uygulaması seçilen tüm ülke gelir vergilerinde farklı tekniklerle de olsa uygulanmaktadır. Ayrıca tüm ülkelerde mükellefin engelli veya görme özürü olması, çocuk sahibi olup olmaması veya çocuk sayısı, eş ve çocuktan başka bakmakla yükümlü olduğu akrabasının bulunup bulunmaması gibi durumlarda en az geçim indirimi miktarında değişikliğe gidilmektedir.

Ayırma kuramının uygulanması bakımından ABD, Almanya, İngiltere, Fransa ve Kanada'da uygulama söz konusu olmamakla birlikte özellikle Japonya ve İtalya'da matrahtan indirilecek miktar göz önüne alındığında ücret gelirlerinde sermaye gelirlerinden daha fazla olması, bu ilkeye önem verildiğinin açık bir göstergesidir.

Devletlerin vergilemeye giderken adalet unsurunu gözetmeleri devlet-birey ilişkisinin sağlıklı bir şekilde yürümesinin ana unsurlarından birisidir. Soyut bir kavram olan adalete vergilemede bireylerin ödeme güçlerinin dikkate alınması yoluyla ulaşılmaya çalışılmaktadır. İlgili ülkelerin anayasalarına bakıldığında soyut bir kavram olan adalete az sayıdaki ülkede rastlansa da tüm ülkelerin anayasalarında eşitlik kavramına yer verilmiştir. İtalya ve Fransa anayasalarında ödeme gücü ilkesi ile ilgili açık hüküm yer almıştır. Bireylerin ödeme güçlerine ulaşmak için tüm ülkelerde artan oranlı vergi tarifesi ve en az geçim indirimi mekanizmasına gösterilen hassasiyet, genel olarak ayırma kuramının işletilmesinde gösterilmemiştir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN A. (2014), Kamu Maliyesi, 16. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- ATEŞ L. (2006), Vergilendirmede Eşitlik, Der Yayınları: 84, İstanbul.
- BAKAR F., GERÇEK A. ve MERCİMEK F., (2013), "Vergilemede Adalet Normunun Çeşitli Ülke Anayasalarındaki Görünümü", Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Cilt 5, No 2, ss. 62-76.
- BESSHO, S.I, (2016), "Case Study Of Central And Local Government Finance In Japan", Asian Development Bank Institute, ADBI Working Paper Series, No. 599, <https://www.adb.org/sites/default/files/publication/199446/adbi-wp599.pdf> (Erişim tarihi: 11 Temmuz 2017).
- BOJER, H., (2003), Distributional Justice Theory and Measurement, Routledge, England.
- CGI, Code général des impôts, https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=EA89B9E4D1FE9B007EF9D30927D723E0.tpdila07v_1?idSectionTA=LEGISCTA000006179568&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20170520 (Erişim tarihi: 14 Temmuz 2017).
- CORNEO G., (2004), "The Rise and Likely Fall of the German Income Tax, 1958-2005", http://www.wiwiw.fu-berlin.de/bibliothek/diskussionsbeitraege/diskussionsbeitraege-wiwiw/files-diskussionsbeitraege-wiwiw/discpaper18_04.pdf (Erişim tarihi: 10 Haziran 2017).
- ÇEÇEN A. (2003), Adalet Kavramı: Adalet Kavramının Göreliliği Üzerine Bir Deneme, Turhan Kitapevi, 3.Bası, Ankara.

- DEMİR, İ.C. (2008), "ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi", Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi Cilt X, Sayı 1, ss 275-297.
- EDİZDOĞAN N. (2008), Kamu Maliyesi, 10. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- English Income Tax Act, (2007), Web Site <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/3/contents> (Erişim tarihi: 10 Nisan 2017).
- ERGİNAY A. (2010), Kamu Maliyesi, 18. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara.
- GÜRİZ A. (1996), Hukuk Felsefesi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 511, Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 26, Ankara.
- HEREKMAN A. (1989), Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı Cilt-II), Sevinç Matbaası, Ankara.
- IRPEF, <http://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?ACTION=getSommario&id={31D694E8-4398-4030-873B-FEAF5A6647F9}> (Erişim tarihi: 15 Temmuz 2017).
- KAPLAN R. (2012), "En Az Geçim İndirimine İlişkin Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları ve Türkiye Açısından Değerlendirmeler", Maliye Dergisi, Sayı 163, Temmuz-Aralık, ss. 367-388.
- KIZILOĞLU Ş., KILIÇ C., ve MÜDERRİSOĞLU O. (2006), AB Yolunda Mali Dünyamız, Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu, Ankara.
- KIRMANOĞLU H. (2009), Kamu Ekonomisi Analizi, Beta Yayınları, 2. Baskı, İstanbul.
- KPMG, (2015), "Taxation in Japan 2015", <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/03/jp-en-taxation-in-japan-201511.pdf>, (Erişim tarihi: 11 Temmuz 2017).
- MANKIOW, N. G. (1998), Principles of Economics, Dryden Press, 4 th. Ed., United State of America.
- MCGEE R.W. (2004), The Philosophy of Taxation and Public Finance, Kluwer Academic Publishers, London.
- Ministère des Finances, (2016), Présentation De La Fiscalité, <https://translate.google.com/?hl=tr#auto/tr/PR%C3%89SENTATION%20DE%20LA%20FISCALIT%C3%89%0AFRAN%C3%87AISE> (Erişim tarihi: 13 Temmuz 2017).
- MUSGRAVE R. A., MUSGRAVE P. B. (1989), Public Finance in Theory and Practice, McGraw-Hill 5 th. Ed., New York.
- MUTLUER K. vd. (2013), Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 3. Baskı, İstanbul.
- NEUMARK F. (1975), Vergi Politikası; Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri, Filiz Kitapevi, İstanbul.
- OECD, (2016), Revenue Statistic, <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenue-statistics-19963726.htm> (Erişim tarihi: 19 Mayıs 2017)
- ÖNER E. (1986). Kamu Maliyesi I, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1986/282, Ankara.
- RIDGEES, E.W. (1951). İngiliz Anayasa Hukuku, (Çev: ÖZYÖRÜK H.M.), Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı 3, Cilt 18, ss 183-209.
- The Moore Stephens, (2016), "Doing Business in Italy", <https://www.moorestephens.com/MediaLibsAndFiles/media/MooreStephens/Shared-Content/Shared-Publications/MSIL%20publications/Doing-business-in-Italy-2016-Moore-Stephens-International-Limited.pdf?ext=.pdf>, (Erişim tarihi: 13 Temmuz 2017).
- The World Bank Data, Web Site, <http://databank.worldbank.org/data/reports.aspx?source=world-development-indicators>, (Erişim tarihi: 13 Temmuz 2017).
- TOPRAKKAYA A. (2010), Hukuk ve Adalet, Yetkin Yayınları, Ankara.

- TOSUNER M, ARIKAN Z. (2017), Türk Vergi Sistemi Dokuz Eylül İİBF Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, 22. Baskı, Buca- İzmir.
- YAVAŞLAR F.B. (2011), Gelir Vergilendirmesinin Temelleri, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- https://www.law.cornell.edu/wex/income_tax (Erişim tarihi: 10 Nisan 2017).
- <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/61> (Erişim tarihi: 10 Nisan 2017).
- <https://www.irs.gov/taxtopics/tc851.html> (Erişim tarihi: 10 Nisan 2017).
- <https://www.irs.com/articles/2016-federal-tax-rates-personal-exemptions-and-standard-deductions> (Erişim tarihi: 10 Nisan 2017).
- <http://www.bankrate.com/finance/taxes/tax-brackets.aspx> (Erişim tarihi: 12 Nisan 2017).
- <http://www.japan-guide.com/e/e2206.html> (Erişim tarihi: 12 Nisan 2017).
- <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/japan-income-tax.html> (Erişim tarihi: 12 Nisan 2017).
- <https://blog.gaijinpot.com/calculate-your-tax-bill-in-japan> (Erişim tarihi: 12 Nisan 2017).
- http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/germany/index_en.htm (Erişim tarihi: 14 Nisan 2017).
- <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Germany-Individual-Taxes-on-personal-income> (Erişim tarihi: 14 Nisan 2017).
- <https://www.gov.uk/income-tax-rates/current-rates-and-allowances> (Erişim tarihi: 16 Haziran 2017).
- <https://www.gov.uk/income-tax-rates> (Erişim tarihi: 16 Haziran 2017).
- <https://www.gov.uk/income-tax-rates/income-over-100000> (Erişim tarihi: 16 Haziran 2017).
- <https://www.gov.uk/government/publications/tax-and-tax-credit-rates-and-thresholds-for-2017-18/tax-and-tax-credit-rates-and-thresholds-for-2017-18#fn:9> (Erişim tarihi: 16 Haziran 2017)..
- <https://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/rates/> (Erişim tarihi: 18 Haziran 2017).
- <https://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/allowances/> (Erişim tarihi: 18 Haziran 2017).
- <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Italy-Individual-Taxes-on-personal-income> (Erişim tarihi: 18 Haziran 2017).
- <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/italy-income-tax.html> (Erişim tarihi: 18 Haziran 2017).
- <http://taxsummaries.pwc.com/ID/JDCN-89HSQ7> (Erişim tarihi: 18 Haziran 2017).
- <http://www.taxtips.ca/personaltax/whopaystax.htm> (Erişim tarihi: 20 Haziran 2017).
- <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/ndvdl/tpcs/ncm-tx/rtrn/cmpltng/rprtng-ncm/rprtngmn-eng.html> (Erişim tarihi: 20 Haziran 2017).
- <http://www.taxtips.ca/taxrates/canada.htm> (Erişim tarihi: 20 Haziran 2017).
- http://www.dynamic.ca/eng/snapshots/newcomer/newcomer_taxsystem.html (Erişim tarihi: 20 Haziran 2017).
- <http://www.taxplanningguide.ca/tax-planning-guide/section-2-individuals/what-tax-credit/> (Erişim tarihi: 02 Temmuz 2017).
- <http://www.worldatlas.com/articles/group-of-seven-g7-countries.html> (Erişim tarihi: 02 Temmuz 2017).
- https://www.rpi.edu/dept/advising/free_enterprise/us_government/taxation.htm (Erişim tarihi: 02 Temmuz 2017).