

GELİR VERGİSİNDE BASAMAK ÇEŞİTLİLİĞİ: ÜLKE UYGULAMALARI KAPSAMINDA BİR DEĞERLENDİRME

DIVERSITY OF BRACKETS IN INCOME TAX:
AN EVALUATION WITHIN THE SCOPE OF COUNTRY PRACTICES



Mete DİBO*



Cevat TOSUN**

ÖZ

Vergi yükünün toplum kesimleri arasında adaletli dağılımını tesis etmenin önemli bir aracı artan oranlı vergilemedir. Vergi sistemini daha adil duruma getirmek ve kamu gelirlerini arttırabilmek üzere yönetimler gelir vergisi sistemlerine yeni vergi basamakları (dilimleri) dâhil edebilmektedirler. Türkiye’de, 05.12.2019 kabul tarihli 7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile gelir vergisi sistemine yeni bir basamak eklenmiştir. Söz konusu değişiklikle 500.000 TL ve üzerinde gelir elde edenler için %40 oranının uygulanmasına karar verilmiştir. Böylece daha önce dört dilimden oluşan tarife yapısı beşe çıkarılmıştır. İlgili kapsamda çalışmanın amacı tarife yapılarında benzer değişiklikler gerçekleştiren ülkelerin gelir vergisi sistemlerinin

ABSTRACT

Progressive taxation is an essential tool in the establishment of an equitable distribution of the tax burden among individuals. In order to make the tax system more equitable and increase public revenues, governments can include new tax brackets in their income tax systems. In Turkey, with the Law no 7194 on Amending Digital Service Tax and Some Laws and the Decree Law No 375 which was adopted on 05.12.2019, a new bracket has been added to the income tax system. With this amendment, it was decided that the tax rate should be applied at 40% for those who earn 500.000 TL and more. Thus, the tariff structure previously consisting of four brackets was increased to five. In this context, the aim of the study is to investigate and evaluate the income tax systems of countries that make similar changes in tariff structures. In this

* Dr. Öğr. Üyesi, Hitit Üni., İİBF, Maliye, metedibo@hitit.edu.tr, ORC-ID: 0000-0002-7775-0673.

** Dr. Öğr. Üyesi, Hitit Üni., İİBF, Maliye, cevattosun@hitit.edu.tr, ORC-ID: 0000-0003-0179-9582.

Dibo, M., Tosun, C. (Ağustos 2020). Gelir Vergisinde Basamak Çeşitliliği: Ülke Uygulamaları Kapsamında Bir Değerlendirme, *Vergi Raporu*, 251, (27-57).

Makale Türü: Araştırma Makalesi

M.G.T.: 16.06.2020 / M.K.T.: 21.07.2020

araştırılması ve değerlendirilmesidir. Çalışmada beş ve daha fazla vergi dilimine sahip ülkeler ele alınmıştır. Araştırma sonucunda kimi ülkelerde en üst basamaktaki oranlara ek olarak ilk dilime uygulanan vergi oranlarında da değişikliğe gidildiği tespit edilmiştir. Ayrıca bazı ülkelerdeki vergilendirme sisteminin kişisel özellikleri daha fazla dikkate alan bir yapıya sahip olduğu gözlemlenmiştir. Türkiye özelinde ise ilk basamaklarda yer alan gelir dilimlerine nazaran yüksek vergi oranları uygulanan son iki basamaktaki gelir aralığının geniş tutulduğu bulgusuna ulaşılmıştır. Yeni bir vergi basamağının eklenmesi yoluyla gerçekleştirilen değişikliğin daha adil ve subjektif bir vergi sistemi oluşturma amacını içermediği ve vergi hasılatını artırmaya yönelik bir gayret olduğu anlaşılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Gelir vergisi, vergi tarifi, vergi oranı, vergileme.

Jel Sınıflandırma Kodları: H20, H24, H71.

GİRİŞ

Kişisel gelirler üzerindeki yüksek marjinal vergi oranları son yıllarda yeniden gündeme gelmektedir. Düz oranlı vergi uygulaması hariç tutulduğunda bu tartışma, artan oranlılık temelinde devam etmekle birlikte, asgari ve azami vergi oran uygulamasının ne olması gerektiği ve bunun iktisadi etkileri üzerinden sürdürülmektedir. Vergi matrahına uygulanan ve vergi borcunun hesaplanmasını sağlayan vergi oranı¹, verginin temel unsuru olup bir tarifenin düz, artan veya azalan oranlı şeklinde tarif edilmesini sağlamaktadır. Vergi ödeme gücüyle de ilgili olarak marjinal vergi oranları tartışmasında ekonomistler, Emmanuel Saez ve Thomas Piketty, yüksek ka-

study, countries with five or more tax brackets are examined. As a result of the research, it was determined that some countries changed the tax rates applied to the lowest income bracket in addition to the tax rates applied to the highest income level. It has also been observed that the taxation system in some countries has a structure that pays more attention to individual characteristics. Within the scope of Turkey, it has been found that the income range in the last two brackets with high tax rates is kept broad compared to the first tax bracket. It turns out that the change made by adding new tax bracket doesn't include the intent of creating a more just and subjective tax system and it is an effort to increase tax revenues.

Keywords: Income Tax, Tax Tariff, Tax Rate, Taxation.

Jel Classification Codes: H20, H24, H71.

zançlar üzerinden alınan vergilerin %80'e çıkarılmasını önermektedirler. Amerikan Kongre üyesi Alexandria Ocasio-Cortez ise en yüksek gelir gruplarına yönelik en üst marjinal vergi oranını %70 olarak önermiştir. Sözü edilen marjinal vergi oranıdır ve belirli tutarın üzerindeki birim ek kazançlar üzerinden alınan vergiyi ifade etmektedir. Peter Diamond ve Emmanuel Saez gibi önemli ekonomistler de en iyi vergi oranının %73 olduğunu tahmin etmektedirler. Eski ABD Başkanı Obama'nın Ekonomik Danışmanlar Konseyi başkanı olan Christina Romer ise en yüksek gelir düzeyine sahip olanlara yönelik %80 vergi oranının uygun olduğunu savunmaktadır.² Yüksek gelirliilerin vergilendirilmesi, vergi sistemi-

¹ İlter ÜNLÜKAPLAN. "Türk Vergi Sisteminde Artan Oranlılığın Ölçülmesi". Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Cilt 20. Sayı 1. 2011. s.387.

² Andrea O'SULLIVAN ve Christian MCGUIRE. "Does a 70% Top Marginal Tax Rate Make Sense". 2019. (<https://www.mercatus.org/bridge/commentary/does-70-top-marginal-tax-rate-make-sense>). Erişim tarihi: 19 Aralık 2019.

nin yeniden dağıtım özelliğini ve sistemin neden olduğu aksaklıkları ortaya koyması bakımından önem taşımaktadır. Bu husus, kamu ekonomisinin merkezinde yer alan etkinlik ve eşitlik probleminin vergi sistemi içindeki yansımasıdır. Bu nedenle, uygulanması gereken en yüksek marjinal vergi oranları akademik alanda fazlaca ilgi toplamaktadır.³

Verginin ortaya çıkardığı ikame etkisi dikkate alındığında yüksek gelirli bireylerin daha yüksek oranda vergilendirilmesi çalışma arzusunu düşürebilecektir. Diğer taraftan gelir vergisine tabi matrah ve matraha uygulanan oranlar arasındaki farkın düşük olması düşük gelirli bireyler aleyhine gelir dağılımı adaletini kötüleştirmektedir. Tarife yapısında gerçekleşen değişikliğin bir diğer etkisi de vergi gelirleri üzerinde olmaktadır. Tarife yapısındaki değişiklikler bazen oranların düşürülmesi bazen de arttırılması şeklinde olabilmektedir. Bu değişimler vergi gelirleri üzerinde de artış ya da azalış etkisi yaratabilecektir. Çalışmaya konu olan ülkeler (Almanya, Amerika Birleşik Devletleri, Avusturalya, Avusturya, Fransa, Güney Kıbrıs, Güney Kore, İspanya, İsrail, İsviçre, Japonya, Kanada, Lüksemburg, Malta, Meksika, Portekiz, Slovenya ve Türkiye⁴) dikkate alındığında vergi reformlarının nispeten yeni olması bu türden

değerlendirmelerin yapılmasını kısıtlamaktadır. Dolayısıyla çalışmada ilgili ülkelerin tarife yapısındaki değişimlerin ne şekilde (yeni bir basamak eklenmesi, oran veya matrah değişikliği gibi) gerçekleştirildiği ele alınarak değerlendirmelerden bulunulmaktadır.⁵

1- SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE GELİR VERGİSİ TARİFESİ

1.1- Almanya Gelir Vergisi Tarifesi

Yönetim şeklinden ötürü eyaletlerin de vergiler konusunda yasama yetkisinin bulunduğu Almanya'da, bekâr bir kişinin elde ettiği 9.169 avroya kadar olan geliri ve evli çiftlerden de bunun iki katı (18.338 avro) tutarı vergi dışı bırakılmaktadır. Bu eşiği aşan tutarlar 14.255 avroya kadar %14 ile %24 arasında vergilendirilmektedir. Bekâr bir kişinin elde ettiği 14.256 (evli çiftler için 28,512) avro ile 55.960 (evli çiftler için 111.920) avro arası gelirler %24 ile %42 arasında artan oranlı biçimde vergilendirilmektedir. Bekârlar için 55.961 (evli çiftler için 111.922) avro ile 265.336 (evli çiftler için 530.652) avro arası gelirler %42 oranında vergiye tabi tutulmaktadır. Bekâr bir kişinin 265.327 avro ve evli bir çiftin 530.654 avro üzerindeki gelirlerinden ise %45 oranında vergi tahsil edilmektedir.

³ Gustav FRITZON ve Jacob LUNDBERG. *Taxing High Incomes: A Comparison of 41 Countries*. Brussels, 2019. s.8.

⁴ Türkiye'de 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde değişikliğe gidilerek, 2020 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere vergi tarifesine yeni bir basamak eklenmiştir. Bu kapsamda en üst vergi oranı %40'a çıkarılmış ve vergi tarifesi 5 basamaklı bir yapıya dönüştürülmüştür. Böylece 2006-2019 yılları arasında %15, %20, %27, %35 şeklinde uygulanan vergi oranlarında ve dilimlerinde değişikliğe gidilmiştir. Yeni tarifede vergi basamakları 22.000 TL'ye kadar %15, 22.000-49.000 TL için %20, 49.001-120.000 TL için %27, 120.001-600.000 TL için %35, 600.000 TL'den fazlası için %40 şeklinde tasarlanmıştır.

⁵ Çalışmanın kapsamı ilgili ülkelerin vergi tarifeleri özelinde sınırlandırıldığı için vergilendirmeden ve vergi yapısından doğan farklılıklara ancak gerek görüldüğünde yer verilerek ülkeler arasında homojen bir mukayese yapılmıştır.

Tablo 1: Almanya Gelir Vergisi Tarifesi-2019

Basamak	Vergiye Tâbi Gelir (€)	Vergi Oranı (%)
1	9.169 avroya kadar	0
2	9.170 – 14.255	14
3	14.256 – 55.960	24
4	55.961 – 265.236	42
5	265.237 avrodan fazlası	45

2018 yılında uygulanan tarife; 9.000 avroya (çiftler için 18.000 avroya) kadar %0, 9.001 avro ile 54.949 avro (çiftler için 18.001 ile 109.898 avro) arası %14, 54.950 ile 260.532 avro (çiftler için 109.900 ile 521.064 avro) arası %42, 260.533 avro (çiftler için 521.066 avro) ve üzeri %45 olarak uygulanmaktaydı. Bu tarifeye 2019 yılında %24 oranının uygulandığı bir ara basamak daha eklenmiştir. Bu oranlar tüm bireysel vergiler ile işletme vergisinden ve dayanışma vergisinden ayrı değerlendirilmektedir. Ayrıca kilise üyeleri de %8-%9 oranında kilise vergisi ödemektedirler.

Almanya'da 2019 yılında gelir vergisine yeni bir basamak daha eklenmiştir. 2018 yılında üç basamaklı bir tarife yapısı söz konusuyken 2019 yılında dört basamaklı bir yapıya geçilmiştir. 2018'deki tarife yapısına göre 9.001-59.949 avro arası gelir için %14-42 arası artan oranlı vergi, 59.950-260.532 avro arası gelirlere %42 oranında vergi, 260.533 avro üzerindeki gelirler için %45 oranında vergi uygulanmaktaydı. Bu vergilere ek olarak eski Doğu Almanya ülkelerinin devam eden entegrasyon maliyetini karşılamak üzere %5.5 oranında "dayanışma vergisi" alınmaktadır.⁶

1.2- Amerika Birleşik Devletleri Gelir Vergisi Tarifesi

ABD vergi sisteminde de tahsil işlemi Alman-

ya'da olduğu gibi ülkenin yönetim yapısına bağlı olarak federal yönetim, eyaletler ve mahalli idareler aracılığıyla gerçekleşmektedir. Federal yönetim ve eyaletler ile belediyeler verginin toplanmasında ikili bir yapının varlığını işaret etmektedir. Doğrudan vergilerin ağırlıklı bir yapıya sahip olduğu sistemde vergi yönetimi İç Gelir İdaresi'ne (Internal Revenue Service) bağlıdır.⁷ Tahsilden sorumlu ilgili birimler arasında vergi paylaşımı söz konusu olmamakla birlikte ABD'deki vergi gelirleri paylarında federal hükümet gelirlerin üçte ikisini, eyalet ve belediyeler ise kalan kısmı toplamaktadır.

Federal yapının vergi hasılatını oluşturan en büyük pay gelir vergisi ile ücretliler üzerinden yapılan kesintilerle birlikte sosyal güvenlik vergileridir. ABD'deki vergi yapısı modern vergi sistemlerinin özelliklerine uygun bir görünüm sergilemektedir. En büyük hasılat payına sahip vergiler beyan üzerine tarh olmaktadır. Diğer ülkelerde geçerli olduğu gibi ABD'de de vergilendirilebilir gelir, federal düzeyde brüt gelir üzerinden şahsi indirimler ve indirilebilir giderler düşüldükten sonra hesaplanmaktadır. Eyaletler ve mahalli idarelerde ise hesaplama brüt gelir ve ücret unsurlarına dayanmaktadır.⁸ Bunun yanında, ağırlıkları itibarıyla sırasıyla satış vergileri eyaletlerde, servet vergileri belediyelerde uygu-

⁶ Cathy Matz TOWNSEND. "Paying Taxes in Germany". How to Germany. Sayı 7. 2019. s.73-74.

⁷ Şükrü KIZILOĞLU ve diğerleri. *AB Yolunda Mali Dünyamız, TİSK Yayınları*, Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu. Ankara. 2006. s.60.

⁸ Osman PEHLİVAN ve Ersan ÖZ. *Uluslararası Vergilendirme*. Celepler Matbaacılık Basım ve Yayın. Trabzon 2015. s.48.

lanan diğer vergilerdir. Vergi hasılatı içerisinde dolaylı vergi payları dolaysız vergi paylarına göre daha düşüktür. Kişisel gelir vergisi toplam vergi gelirleri içerisinde 2000 yılında %42 düzeylerinden 2009 yılında %34 seviyesine düşmüş, 2018 yılında ise %40 seviyesine tekrar çıkmıştır.⁹

Gelir vergisi gelirin hangi kaynaktan elde edildiğinden bağımsız olarak gelirlerin tamamı için uygulanmaktadır. ABD vatandaşları ve ikamet esasına göre ABD’de mukim olanlar tüm kazançları üzerinden, ikamet etmeyenler ise sadece ülkede kazandıkları üzerinden vergi öderler. Ülkede yerleşik sayılma koşulu bir takvim yılında en az 31 gün ve geçmiş iki yılla birlikte toplamda 183 gün ABD’de bulunmuş olmaktır.¹⁰

Kişisel gelir vergisi uygulamasında federal yıllık gelir vergisi beyannamesinin ardından eyalete ait olan beyanname düzenlenmektedir. Federal yönetimin uyguladığı vergi tarifesi spesifik

olmakla birlikte eyalet uygulamaları değişkendir. Kişisel gelir vergisi oranlarında, uzun vadeli sermaye kazançları ve temettüleri hariç, 2020 için en yüksek gelir vergisi oranı %37’dir. Aşağıdaki tabloda bekâr vergi mükellefleri için gelir vergisi tarifesi gösterilmiştir. Evli çalışan eşler için oranlar değişmemekte ancak vergiye tabi gelir miktarları farklılık göstermektedir. Bu tarife incelendiğinde genel olarak bekârlar için öngörülen vergilendirilebilir gelir miktarının iki katı tutarında bir gelir miktarına söz konusu oranların uygulandığı gözlemlenmektedir (6. ve 7. basamak için farklıdır). Örneğin 1. basamaktaki vergilendirilebilir gelir miktarı bekârlarda 9.875 iken evli çalışan çiftlerde ise 19.750 dolardır. 6. basamakta evli çalışan çiftler için belirlenen aralık 414.701-622.050 dolardır. En üst basamağa uygulanan %37 oranı ise 622.050 dolar üzerindeki tutarları kapsamaktadır.

Tablo 2: ABD Vergi Mükellefleri İçin Gelir Vergisi Tarifesi-2020

Basamak	Vergiye Tâbi Gelir (\$)	Vergi Oranı (%)
1	9.875 dolara kadar	10
2	9.876-40.125	12
3	40.126-85.525	22
4	85.526-163.300	24
5	163.301-207.350	32
6	207.351-518.400	35
7	518.401 ve fazlası	37

Kaynak: OECD. Tax on Personal Income (indicator). (doi: 10.1787/94af18d7-en). Erişim tarihi: 16 Mayıs 2020.

Uygulamada geçerli olan yeni gelir vergisi tarifesi 2018 yılında kabul edilmiş 2025 yılı sonuna kadar geçerli olacak şekilde yasalaşmıştır. Bu uygulama gelir vergisi tarifesinde indirimleri geçerli kılacak şekilde kabul edilmiştir. Gelir vergisi

tarifesindeki basamak sayısı aynı kalsa da vergi oranlarında indirime gidilerek tarifedeki orta ve alt gelir dilimleri daha düşük oranda vergilendirilerek genişletilmiştir. Vergi tabanına yönelik olarak bir genişleme anlamı taşıyan bu uygulama

⁹ OECD. “Tax on Personal Income”. (<https://data.oecd.org/tax/tax-on-personal-income.htm>). Erişim tarihi: 16 Mayıs 2020.

¹⁰ Jacqueline A. HENSON. Taxation. Delbert D. Konnor (Ed.). *Pharmacy Law Desk Reference* içinde (241-250). Routledge. New York. 2009. s.244.

gelir dağılımında dezavantajlı gruplar lehine vergi yükünü hafifleten bir uygulamadır.¹¹ Feldstein (2018)¹²'e göre, bütçe üzerinde kısa vadede açıklara sebebiyet verecek bu reformun orta ve uzun vadede vergi gelirlerinin artışıyla birlikte bütçe dengesi üzerinde olumlu etkisi olacaktır.

1.3- Avusturalya Gelir Vergisi Tarifesi

1999 yılında yürürlüğe giren yeni vergi yasası, Avustralya vergi sisteminin etkinliğini ve etkililiğini arttırmayı amaçlayan kapsamlı bir vergi reformu niteliğine sahiptir. Reformla, Mal ve Hizmetler Vergisi adında yeni bir vergi getirilmiş ve böylece vergi tabanı gelirden daha çok tüketime kaydırılmıştır. Kişisel gelir vergileri Avustralya vergi sisteminin en önemli gelir kaynağını oluşturmaktadır. Kişisel gelir vergisinden elde edilen tutarın milli gelir içindeki payı 1972'den bu yana OECD ortalamasının üzerindedir. Vergi gelirlerinin milli gelir içindeki payının OECD ortalaması 2004-2016 yılları arasında yaklaşık %33 iken

Avustralya'da aynı dönemde bu oran %28'dir. Ancak aynı dönemde kişisel gelir vergisi olarak ödenen tutarın milli gelir içindeki payı OECD'de %8 iken Avustralya'da %12'dir. Kişisel gelir vergisinden elde edilen tutar, tüm vergi gelirleri miktarının yaklaşık %40'ını oluşturmaktadır. Bu oran Danimarka'dan sonra OECD ülkeleri içindeki en yüksek orandır.¹³

Avustralya 1990-1991 döneminde en yüksek vergi oranının %47 olduğu sekiz basamaklı bir vergi sistemi uygulamıştır. 1994-1995 döneminden günümüze (2019-2020 dönemine) kadar ise beş basamaklı bir vergi sistemini benimsemiştir. 2006-2007 döneminde ise en üst vergi oranı %45'e düşürülmüş ve bu dönemden sonra da beş basamaklı sistem sürdürülmüştür. 2000 yılından beri 6.000 dolar olan birinci basamak gelir düzeyi 2012-2013 döneminde 18.200 dolara yükseltilmiştir.¹⁴ Böylece vergilendirme kapsamı dışı bırakılan gelir düzeyi arttırılmıştır.

Tablo 3: Avusturalya Gelir Vergisi Oranları-2019

Basamak	Vergiye Tâbi Gelir (\$)	Vergi Oranı (%)
1	18.200 dolara kadar	Vergi alınmamaktadır
2	18.201 – 37.000	18.200 dolardan sonra her 1 dolar için 19 sent (%19) 1 dolar=100 sent
3	37.001 – 90.000	3.572 dolar ve 37.000 dolardan sonra her 1 dolar için 32.5 sent (%32.5)
4	90.001 – 180.000	20.797 dolar ve 90.000 dolardan sonra her 1 dolar için 37 sent (%37)
5	180.001 ve üzeri	54.097 dolar ve 180.000 dolardan sonra her 1 dolar için 45 sent (%45)

Kaynak: Australian Taxation Office. "Individual Income Tax Rates". 2019 (https://www.ato.gov.au/rates/individual-income-tax-rates/?page=1#Tax_deducted_from_your_pay). Erişim tarihi: 16 Aralık 2019.

¹¹ Congressional Budget Office. "The Budget and Economic Outlook: 2018 to 2028". 2018. (<https://www.cbo.gov/system/files/2019-04/53651-outlook-2.pdf>). Erişim tarihi: 16 Mayıs 2020.

¹² Martin FELDSTEIN M. "The Tax Reform Legislation of 2017". Journal of Policy Modeling. Sayı 3. Cilt 40. 2018.

¹³ OECD. OECD Tax Policy Reviews: Slovenia 2018. OECD Publishing. Paris. 2018.

¹⁴ Australian Taxation Office. "Individual Income Tax Rates for Prior Years". 2019. (<https://www.ato.gov.au/Rates/Individual-income-tax-for-prior-years/>). Erişim tarihi: 19 Aralık 2019.

2016 Ekim ayında kanunlaşan değişiklikle 3. basamaktaki üst gelir düzeyi 80.000 dolardan 87.000 dolara yükseltilmiştir.¹⁵ Bu tutar 2019 yılında ise 90.000 dolar olarak güncellenmiştir.¹⁶

Avustralya, düşük ve orta gelirli için 2018-2019 ile 2021-2022 dönemleri için uygulanacak bir vergi indirimi planlamıştır. Buna göre vergilendirilebilir geliri 126 bin dolardan az olanlar 1.080 dolara kadar vergi indirimi hak edebileceklerdir. Bu tutar bekârlar için geçerli olup çalışan çiftler için uygulanacak indirim miktarı en fazla 2.160 dolar olacaktır. Bu indirimlerden düşük ve orta gelir grubundaki 10 milyon kişiyi etkileyecektir. Vergilendirilebilir geliri 37 bin dolara kadar olan bireyler 255 dolara kadar vergi indirimi yapabileceklerdir. Bu tutar gelir düzeyi arttıkça yükselmektedir. En yüksek vergi indirimi ise geliri 48.000 ile 90.000 dolar arasındaki kişiler için 1.080 dolar olarak uygulanacaktır. 126.000 dolar için vergi indirimi sıfıra inmektedir. Avustralya hükümeti bu şekilde düşük ve orta gelirli üzerindeki vergi indirimlerine odaklanmaktadır. İlgili amaç doğrultusunda en düşük vergi indirimini 445 dolardan 700 dolara çıkarmayı ve %19 oranının uygulandığı üst gelir sınırını 37.000 dolardan 45.000 dolara yükseltmeyi planlamaktadır. Söz konusu uygulamalara 2022 yılından sonra başlanması düşünülmektedir. Geliştirilmiş kişisel gelir vergisi planının 2024-2025 döneminde tamamlanmasıyla birlikte Avustralya sadece üç vergi oranının bulunduğu basit bir vergi sistemine geçiş yapacaktır.¹⁷

1.4- Avusturya Gelir Vergisi Tarifesi

Çalışmaya konu diğer çoğu ülkede benimsendiği gibi Avusturya gelir vergisi sistemine göre de ülkede 6 ay süreyle bulunan kişiler sınırsız vergi yükümlülüğü altındadırlar. Bu kapsamda vatandaşlığın bir önemi bulunmamaktadır. Sınırsız vergi yükümlülüğünden kasıt, kural olarak tüm yurt içi ve yurtdışı gelirlerin Avusturya'da vergilendirilmesidir. Avusturya'da gelir elde eden (çalışanlar gibi) ancak ülkede ikamet etmeyenler ise sınırlı vergi yükümlülüğüne sahiptirler.¹⁸

Sınırlı yükümlülüğe sahip çalışanlar Avusturya'da elde ettikleri gelirden bazı harcamalar için (gelirin elde edilmesine ilişkin harcamalar ile özel harcamalar için) vergi değerlendirme başvurusu yaparak kesinti talep edebilmektedirler. Burada, sınırlı yükümlülüğe sahip olan kişiler için 9.000 avro tutarının vergi değerlendirme tabanına dâhil edildiğini belirtmemiz gerekmektedir. Bu miktar standart ücret bordrolarında dikkate alınmamaktadır. Bunun nedeni vergiden muaf geçimlik düzeydeki gelirin kural olarak yerleşik olduğu (ikamet ettiği) ülke tarafından dikkate alınması gereğidir. Avusturya'da 11.000 avroya kadar olan gelirler vergi dışı tutulduğundan sınırlı yükümlülüğe sahip bireyler için 2.000 avro tutarındaki gelir için muafiyet söz konusu olmaktadır.¹⁹

Avusturya'da ikamet etmeyen ancak burada gelir elde eden Avrupa Birliği ve Avrupa Ekonomik Alanı üyesi ülke vatandaşları veya Avusturya ile çifte vergileme antlaşması bulunan ülke vatandaşları (gelirin %90'ının Avusturya'da elde edilmesi veya yurtdışında elde edilen geli-

¹⁵ PricewaterhouseCoopers. "Australia: Changes to Personal Income Tax Threshold". 2016. (<https://www.pwc.com/gx/en/services/people-organisation/publications/assets/pwc-australia-changes-to-personal-income-tax-thresholds.pdf>). Erişim tarihi: 19 Aralık 2019.

¹⁶ Australian Taxation Office.

¹⁷ Australian Government. "Building a Better Tax System for Hard Working Australians". 2019. (<https://bettertax.gov.au/>). Erişim tarihi: 26 Aralık 2019.

¹⁸ Federal Ministry Republic of Austria. "The Tax Book". Vienna. 2019. s.8.

¹⁹ Federal Ministry Republic of Austria. a.g.e. s.8.

rin 11.000 avronun altında olması durumunda) vergi iadesi beyannamelerini doldururken tam yükümlülük seçeneğini tercih edebilirler. Bu durumda yalnızca Avusturya'da elde edilen gelirler vergilendirilecektir. Ancak 9.000 avronun vergi hesabına dâhil edilmemesi gerekmektedir. Ayrıca kişisel vergi indirimleri ile olağandışı yükümlülükler de söz konusu olabilmektedir.²⁰

Çifte vergilendirmenin önlenmesi için sınır ötesi çalışanlara (örneğin Avusturya'da ikamet edip Almanya, İtalya veya Lihtenştayn'da çalışan ve her gün gidiş-geliş yapan kişilere) özel hükümler uygulanmaktadır. Kural olarak bu kişilerin gelirleri Avusturya'da vergilendirilmektedir.²¹

Yabancı çalışanlar Avusturya'da bulundukları ilk günden itibaren tam vergi mükellefi sayılmaktadırlar. Bunun için en az 6 ay çalışma izninin veya en az 6 ay süreli bir iş akdinin bulunması gerekmektedir. Mevsimsel işçiler için tam mükellefiyet uygulaması genellikle bu kişilerin Avusturya'da 6 aydan fazla kalmaları durumunda söz konusu olmaktadır. Bu durumda tam mükellefiyet ilk günden itibaren başlamaktadır.²²

Avusturya vergi sisteminde gelir ve ücret birbirinden farklı değerlendirilmektedir. Kural olarak çalışanlar ve emekliler ücret vergisi öderken kendi işinde çalışanlar ise gelir vergisi ödemektedirler. Ücret vergisi, tahsil yöntemi bakımından gelir vergisinden farklılık göstermektedir. Kural olarak vergi oranları benzerdir. Ancak çalışanlar için ek vergi indirimleri, özel muafiyetler ve bazı ücretler için özel hükümler bulunmaktadır. Tüm işverenler ücret üzerinden vergi kesintisi yapmalı ve vergi dairesine bu tutarları bir sonraki ayın 15'ine kadar bildirmelidir. Gelir vergisi

bir değerlendirme işlemiyle tahsil edilmektedir. Bunun için vergi dairesine bir vergi beyannamesi verilmesi gerekmektedir. Beyannameye dayalı olarak da vergi değerlendirmesi yapılarak bir ihbarname düzenlenmektedir. Gelir vergisi değerlendirilirken ücret vergileri de dikkate alınmakta ve işveren tarafından ödenmeyen ücret vergileri gelir vergisine dâhil edilmektedir.²³

İşverenler için tanınan temel gelir vergisi muafiyeti yıllık 12.600 avro ve serbest meslek sahipleri için de 11.000 avro olarak belirlenmiştir. Bu temel tutarlar sosyal güvenlik yasasında belirlenen marjinal gelir eşiğinden farklıdır. 01 Ocak 2017 itibarıyla günlük marjinal gelir eşiği kaldırılmış ve bunun yerine aylık tutar belirlenmiştir. 2018 yılında bu tutar aylık 438,05 avrodur.²⁴

Yalnızca belirli harcamalar vergilendirilebilir gelirden indirilebilmektedir. Bu harcamalar doğrudan gelire bağlantılı harcamalardır. Bunlar işletme harcaması olarak işletme geliri kategorisi altında yer alan gelirlerden indirilmektedir. Diğer gelir türleri için gerçekleştirilen harcamalar da indirim konusu olabilmektedir. Gelirin elde edilmesiyle doğrudan bağlantılı olmayan ancak vergilendirilebilir gelirden indirilebilen harcamalar ise özel (belirli koşullar ve sınırlandırmalar altında olmak üzere isteğe bağlı sigorta katkıları, emeklilik fonu katkıları, konut yapım ve iyileştirme maliyetleri, kilise vergisi gibi) harcamalar ile olağandışı, kaçınılmaz ve kişinin ekonomik durumunu etkileyen (belirli sınırlamalar dâhilinde eşin ve kendisinin sağlık ve hastane harcamaları, çocuğun dış tedavi masrafları gibi) yüklerdir.²⁵

1988 tarihli Avusturya Gelir Vergisi Kanunu vergi indirimine konu olacak unsurları şu şekilde

²⁰ Federal Ministry Republic of Austria. a.g.e. s.9.

²¹ Federal Ministry Republic of Austria. a.g.e. s.10.

²² Federal Ministry Republic of Austria. a.g.e. s.10.

²³ Federal Ministry Republic of Austria. a.g.e. s.10.

²⁴ Federal Ministry Republic of Austria. a.g.e. s.12.

²⁵ Federal Ministry Republic of Austria. a.g.e. s.19.

belirtmektedir: yıllık 690 avroya kadar nakliye-ulaşım indirimi, yıllık 764 avroya kadar emeklilik indirimi, tek gelirli veya tek ebeveynli ailelerde tek çocuğun bulunması durumunda yıllık 494 avro vergi indirimi, aylık ve çocuk başına 29 avro ile 58,40 avro arasında para desteği indirimi, çocuk başına ve aylık 58,40 avro indirim ve üçüncü çocuk için aylık 20 avro ek indirim.²⁶

Tek gelirli veya tek gelirli çocuklu ve tek ebeveynin olduğu durumlarda uygulanacak yıllık vergi indirimleri şu şekildedir: tek çocuk için 494 avro, iki çocuk için 669 avro, üç çocuk için 889

avro ve üçten fazla her bir çocuk için ek 220 avro indirim.²⁷

Avusturya'da 1 Ocak 2016'da yürürlüğe giren vergi kanunu ile progresif (artan oranlı) gelir vergisi sisteminde bazı değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Değişikliğe göre 11.000 avro ve üzeri gelir elde edenler için uygulanan %36,5 oranı %25'e düşürülmüş, %50 oranının uygulandığı en düşük gelir düzeyi 60.000 avro'dan 90.000 avro'ya çıkarılmış ve 1 milyon avro üzerinde gelir elde edenler için yeni bir basamak eklenerek en yüksek vergi oranı %55'e çıkarılmıştır.²⁸

Tablo 4: Avusturya Gelir Vergisi Oranları-2018

Basamak	Vergiye Tâbi Gelir (€)	Vergi Oranı (%)
1	11.000 avroya kadar	0
2	11.000 – 18.000	25
3	18.000 – 31.000	35
4	31.000 – 60.000	42
5	60.000 – 90.000	48
6	90.000 – 1.000.000	50
7	1.000.000 üzeri	55

Kaynak: Federal Ministry Republic of Austria. a.g.e. s.24-25.

2019 Nisan ayı sonunda Avusturya Maliye Bakanlığı bir vergi reform paketi yayınlamıştır. Yeni reform planı kişisel gelir vergilerinde, işletme vergilerinde ve tüketim vergilerindeki değişiklikler ile vergi sisteminin basitleştirilmesini içermektedir. Emek üzerindeki verginin iki yıllık bir dönemde azaltılması planlanmaktadır. Sonuçta progresif sistemde yer alan ikinci, üçüncü ve dördüncü en düşük basamaklar %25, %35 ve %42 yerine %20, %30 ve %40 olarak planlanmaktadır. İkinci en düşük basamaktaki indirim 2021 yılında

uygulanacaktır. Üçüncü ve dördüncü basamaktaki indirimlerin ise 2022 yılında uygulamaya sokulması planlanmaktadır. Düzenlemeler yalnızca vergi oranlarını ilgilendirmekte, vergilendirilebilir gelir düzeylerini kapsamamaktadır. Bu uygulamayla sözü edilen basamaklara tabi 4,5 milyon Avusturyalı için büyük bir rahatlama sağlayacaktır. Benzer şekilde yüksek gelir düzeyine sahip vatandaşların da gelirlerinin bir bölümü için daha düşük vergi oranlarıyla karşılaşması söz konusu olacaktır.²⁹

²⁶ Federal Ministry Republic of Austria. a.g.e. s.23.

²⁷ Federal Ministry Republic of Austria. a.g.e. s.24.

²⁸ Stefan BRUCKBAUER ve Walter PUDSCHEDL(2015). "Austria: Lower Tax Burden But Higher Deficit in 2016". Vienna. s.3.

²⁹ Kai WEISS ve diğerleri. *New Details on the Austrian Tax Reform Plan*, Fiscal Fact. Washington, DC. 2019. s.3.

1.5- Fransa Gelir Vergisi Tarifesi

Fransız veya yabancı uyruklu olsun vergi ikamet (tax domicile) Fransa'da bulunan bireyler yasayla tanınan muafiyetler dışında dünya genelinde elde edilen gelirlerden ötürü kişisel gelir vergisine tabi olmaktadır. Fransa'da yerleşik olmayanlar ise yalnızca Fransa'da elde ettikleri gelirler için vergilendirilmektedirler.³⁰ Fransa'da yerleşik olmayanlar 2018'den itibaren %30 oranında vergiye tabi tutulmaktadır. Öncesinde ise bu oran %20 olarak uygulanmakta idi.

Gelir sınıflandırılmasında yer alan unsurlar birleştirilerek müsaade edilen indirimler uygulandıktan sonra progresif vergileme uygulanmaktadır. Toplam gelir aile durumuna göre belirlenmektedir (daha fazla çocuk daha az vergi). Vergi mükelleflerinin toplam vergilendirilebilir gelirleri paylara bölünmektedir. Burada tek kişi için 1, evli ve çocuksuz çiftler için 2, ilk iki çocu-

ğun her biri için 0,5 ve üçüncü çocukla sonraki çocukların her biri için 1 pay söz konusudur. Böylece evli ve üç çocuğu olan bir vergi mükellefinin geliri dörde bölünmektedir.³¹ Gelir bölüşümü sisteminde amaç ekonomik olarak bağımlı olanların da vergilendirmede dikkate alınmasıdır.³²

Ancak verginin bu şekilde azaltılması, hanehalkı net vergilendirilebilir gelirine bağlı olarak sınırlandırılmaktadır. Rakamlar evli vergi mükellefleri, bekâr mükellefler ve boşanmış çocuklu mükellefler için değişiklik göstermektedir. Vergi oranları %0 ile %45 arasında artan oranlı olarak uygulanmakta ve bekâr bireylerin 250.000 avroyu aşan gelirleri ile evli çiftlerin 500.000 avroyu aşan gelirleri için %3 oranında, bekâr bireylerin 500.000 avroyu aşan gelirleri ile evli çiftlerin 1 milyon avroyu aşan gelirleri için de %4 oranında ek vergiler söz konusu olmaktadır.³³

Tablo 5: Fransa Gelir Vergisi Oranları-2019

Basamak	Vergiye Tâbi Gelir (€)	Vergi Oranı (%)
1	9.964 avroya kadar	0
2	25.700 – 27.519	14
3	42.400 – 73.779	30
4	73.779 – 156.244	41
5	156.244 üzeri	45

Kaynak: Emmanuel Morisson COUDERC ve Bernard OURY. *Mobility: Tax Alert*. London. 2019.

Fransa, progresif vergi sistemine 2012 yılından itibaren %45 oranında yeni bir basamak dâhil etmiştir. 2015 Bütçe Kanunu ile %5,5 oranındaki ilk gelir vergisi basamağı kaldırılmış ve 2014 yılında elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde %14 oranının uygulandığı gelir eşikleri aşağı çekilmiştir.³⁴

1.6- Güney Kıbrıs Gelir Vergisi Tarifesi

Gelir vergisi sistemine göre Güney Kıbrıs'ta 183 gün veya daha fazla zaman geçiren kişiler yerleşik olarak tanımlanmaktadır. Yerleşiklerin ticari faaliyetlerden elde ettikleri karlar, kira, gayri maddi hak ve emekli maaşları, istihdamdan sağladıkları ücret ve diğer getiriler, isim hak-

³⁰ PricewaterhouseCoopers.

³¹ PricewaterhouseCoopers.

³² Public Finances Directorate General. "Overview of the French Tax System". Paris. 2016. s.35.

³³ PricewaterhouseCoopers.

³⁴ Public Finances Directorate General. a.g.e. s. 35.

kı (goodwill) satışından elde ettikleri karlar gelir vergisine tabidir. Yerleşik olmayanlar ise Güney Kıbrıs'ta bulunan taşınmazlardan elde edilen kira gelirleri, Güney Kıbrıs'ta kurulu daimi suretle faaliyette bulunan işletmeye ilişkin karlar ve Güney Kıbrıs'ta elde ettikleri ücretler üzerinden vergilendirilmektedirler.³⁵

Ülkede yerleşik olanların diğer ülkelerde elde

ettikleri tüm gelirler vergi kapsamındadır. Yerleşik olmayanlar ise yalnızca ülkede elde ettikleri gelirler kapsamında vergilendirilmektedirler. Vergilendirilebilir gelirden bazı harcamaların indirilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu harcamalar içerisinde mortgage faizleri, sosyal güvenlik ve emeklilik primleri gösterilebilir.³⁶

Tablo 6: Güney Kıbrıs Gelir Vergisi Oranları 2002-2003-2004

Basamak	2002		2003		2004	
	Vergiye Tâbi Gelir (Kıbrıs Lirası £)	Vergi Oranı (%)	Vergiye Tâbi Gelir (Kıbrıs Lirası £)	Vergi Oranı (%)	Vergiye Tâbi Gelir (Kıbrıs Lirası £)	Vergi Oranı (%)
1	9.000'e kadar	0	9.000'e kadar	0	10.000'e kadar	0
2	9.001–12.000	30	9.001 – 12.000	20	10.001–15.000	20
3	12.001 ve üzeri	40	12.001–15.000	25	15.001–20.000	25
4	-		15.001 ve üzeri	30	20.001 ve üzeri	30

Kaynak: Totalserve. a.g.e. s.2.

1 Ocak 2003'ten itibaren yabancı çalışanlar da Güney Kıbrıslı çalışanlarla benzer şekilde vergilendirilmeye başlanmıştır. Ancak yurtdışında yaşayanlar Güney Kıbrıs'ta geçirdikleri ilk üç yıl için 5.000 Güney Kıbrıs Poundu ile sınırlı olmak üzere maaşlarından %20 indirim yapabilmektedirler. Bu kesinti ile göçmenlerin Güney Kıbrıs'a yerleşme maliyetlerinin karşılanması amaçlanmaktadır. İndirimin ilk olarak Güney Kıbrıs'a gelişi takip

eden vergi döneminde talep edilmesi gerekmektedir. Bazı sınırlamalar dâhilinde sosyal sigorta payları, tasarruf fonları, sağlık fonları, emeklilik ve hayat sigortası primleri indirimine konu edilebilmektedir. Ancak yaşlılık, çocuk ve eş kapsamındaki diğer tüm ödenekler (yaşlılık için 1.500, eş için 500 Kıbrıs lirası) ise 2003 yılından itibaren kaldırılmıştır. Güney Kıbrıs 2008 yılından itibaren avro para birimini kullanmaya başlamıştır.³⁷

³⁵ Totalserve. "Cyprus Tax Reform 2002". Limassol. 2003. s.3.

(<https://www.totalserve.eu/Assets/Images/uploadedContent/CMS/documentsImages/informationSheetno201460442756.pdf>). Erişim tarihi: 8 Ocak 2020.

³⁶ PKF International. "Cyprus Tax Guide 2012". 2012. s.3. (https://www.pkf.com/media/387026/cyprus_2012.pdf). Erişim tarihi: 23 Aralık 2019.

³⁷ Totalserve. a.g.e. s.2.

Tablo 7: Güney Kıbrıs Gelir Vergisi Oranları-2018

Basamak	Vergiye Tâbi Gelir (€)	Vergi Oranı (%)
1	19.500 avroya kadar	0
2	19.501 – 28.000	20
3	28.001 – 36.300	25
4	36.301 – 60.000	30
5	60.000 üzeri	35

Kaynak: European Union. “Income Taxes Abroad – Cyprus”. (https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/cyprus/index_en.htm). Erişim tarihi: 22 Kasım 2019.

Avrupa Birliği üyesi altı ülke (Fransa, İspanya, İtalya, Güney Kıbrıs, Lüksemburg ve Portekiz) 2011 yılında, bir önceki yıla oranla kişisel gelir vergisindeki en yüksek basamakta artış gerçekleştirmiştir. Söz konusu ülkeler arasında en yüksek artış ise Güney Kıbrıs'ta gerçekleşmiştir. Bunun sebebi yeni bir basamağın eklenmesi ve geçici bir ek verginin uygulanmasıdır.³⁸

1.7- Güney Kore Gelir Vergisi Tarifesi

Güney Kore'de uygulanan vergi politikası, geçmişin büyümeye yönelik stratejilerinin bir parçası olarak tasarlanmış ve sürdürülebilir ekonomik büyümenin yanında çeşitli ekonomik ve sosyal faktörler arasındaki eşitsizliklerin düzeltilmesi hedefleriyle revize edilmiştir.³⁹ Genel görünüm itibarıyla kişisel gelir vergisi Güney Kore'de 2000 yılında toplam vergi gelirlerinin %14'ünü oluştururken 2018 yılında bu oran

%18'e çıkmıştır.⁴⁰ Güney Kore'de gelir vergisi mükellefleri, yerleşik ve yerleşik olmayan olarak iki sınıfa ayrılarak vergiye tabi tutulmaktadır. Genel itibarıyla Güney Kore'de mukim olanlar Kore içindeki ve dışındaki kaynaklardan elde edilen tüm gelirler üzerinden gelir vergisine tabi kabul edilirler. Son on yıl içerisinde Güney Kore'de beş yıldan daha uzun süre bulunan yabancılar dünya çapındaki gelirleri üzerinden vergiye tabi olurlar.

Güney Kore vergi sistemi içerisinde ikametgâhı Kore'de bulunanlar ya da 183 gün veya daha uzun bir süre Kore'de ikamet edenler ilke olarak yerleşik olarak kabul edilmektedir. Mukim olmayanlar ise sadece Kore'deki kaynaklardan elde edilen gelirler üzerinden gelir vergisine tabi kabul edilmektedirler.⁴¹ Güney Kore'de 2019 yılı için uygulanan gelir vergisi tarifesi Tablo 8'de verilmiştir.

³⁸ European Commission. *Tax reforms in EU Member States 2012*. Brüksel. 2012. s.26.

³⁹ Taewon KWACK ve Kye-Sik LEE. Tax Reform in Korea. Takatoshi Ito ve Anne O. Krueger (Ed.). *Political Economy of Tax Reform içinde* (117-136). University of Chicago Press. Chicago. 1992. s.118-124.

⁴⁰ OECD. “Tax on Personal Income(indicator)” (<https://doi.org/10.1787/94af18d7-en>). Erişim tarihi: 16 Mayıs 2020.

⁴¹ National Tax Service. *Individual Income Tax and Benefit Guide for Foreigners 2020*. Jeonwoo Veterans Co.,Ltd. Seul. 2020. s.50-54.

Tablo 8: Güney Kore Gelir Vergisi Oranları-2019

Basamak	Vergiye Tâbi Gelir (₩)	Vergi Oranı (%)
1	12.000 wona kadar	6
2	12.001-46.000	15
3	46.001-88.000	24
4	88.001-150.000	35
5	150.001-300.000	38
6	300.001-500.000	40
7	500.001 ve üzeri	42

Kaynak: OECD. Tax on Personal Income (indicator). (doi: 10.1787/94af18d7-en). Erişim tarihi: 16 Mayıs 2020.

Vergi tarifesindeki %6'lık vergi oranının temeli Güney Kore hükümetinin 2008 yılında başlayan çalışmalarının bir sonucudur. 2008 yılında %8 olan ilk basamak vergi oranı 2009 ve 2010 yıllarında gerçekleştirilen birer puanlık düşüşlerle kademeli olarak %6 seviyesine çekilmiştir.⁴²

1.8- İspanya Gelir Vergisi Tarifesi

1978 İspanya Anayasasından temelini alan vergi sistemine göre vergi toplama yetkisi merkezi yönetim, belediyeler ve özerk bölgelere aittir. İspanya vergi sistemi, modern ve işletme yanlısı olarak nitelenmektedir.⁴³ İspanya idari yapısından ötürü özerk bölgelerde merkezi yönetim daha düşük oranlarda vergi tahsil etmektedir. Özerk bölgeler arasında ise ülke içinde vergi rekabetine sebep olabilecek vergilendirme yetkisi söz konusudur.

2017 yılı verilerine göre İspanya'da vergi gelirlerinin Gayri Safi yurtiçi Hasıla (GSYH)'ye oranı %33,8'dir. Söz konusu bu pay, İspanya'yı AB üyesi 28 ülke içinde 20. sıraya getirmektedir. AB-28

ülkeleri arasında sahip olduğu bu konum, İspanya'yı oran itibarıyla düşük paya sahip olan diğer üye ülkeler arasına sokmaktadır. Bu pay içerisinde dolaylı vergilerin payı %11,8, sosyal güvenlik katkı payları %11,5, doğrudan vergilerin payı ise %10,7'dir. Vergi gelirleri toplamı içerisinde merkezi yönetimin payı %41,2, sosyal güvenlik katkı payı %33,2, federal hükümetin payı %15,2, belediyelerin payı ise %9,2 düzeyindedir.⁴⁴

İspanya gelir vergisi sisteminde 1998, 1999, 2003 ve 2015 tarihlerinde reformlar gerçekleştirilmiştir. İspanya gelir vergisi sisteminde yerleşik olanlar ve yerleşik olmayanlar esasına göre tasarlanmış bir mükellefiyet geçerlidir. Yerleşik olanlar için mükellefiyet kriteri İspanya'da 183 günden fazla zaman geçirmektir. İspanya'da yerleşik olmayıp başka bir AB üyesi ülkede mukim olan mükellefler bir yıllık gelirlerinin dörtte üçünü İspanya'da elde ettikleri takdirde İspanya'da mukim olan mükellefler gibi gelir vergisine tabi olurlar. Tablo 9'da İspanya gelir vergisi tarifesi verilmiştir.

⁴² Randall S. JONES. *Tax Reform in Korea*. The Korea Economic Institute. Washington, DC. 2009. s.45.

⁴³ Government of Catalonia. "Main taxes in Catalonia, Strategy and Competitive Intelligence Unit". 2017. (http://catalonia.com/content/documents/MainTaxes_2017_tcm213-245828.pdf). Erişim tarihi: 16 Mayıs 2020.

⁴⁴ European Commission. *Taxation Trends in the European Union*. Bietlot, Charleroi. 2019. s.82.

Tablo 9: İspanya Gelir Vergisi Oranları

Basamak	Vergiye Tâbi Gelir (€)	Vergi Oranı (%)
1	12.450 avroya kadar	9,5
2	12.450 – 20.200	12
3	20.200 – 35.200	15
4	35.200 – 60.000	18,5
5	60.000 ve üzeri	22,5

Kaynak: OECD. Tax on Personal Income (indicator). (doi: 10.1787/94af18d7-en). Erişim tarihi: 16 Mayıs 2020.

Artan oranlı tarife yapısına sahip olan İspanya’da vergi yapısı şahsi durumu yansıtabilecektir. 1990’lı yıllarda gelir vergisi tarifesinde %66’ya kadar çıkan vergi oranları yapılan reformlar neticesinde bugünkü düzeylerine indirilmiştir.⁴⁵ 2015 yılı İspanya gelir vergisi sistemi için bir geçiş, 2016 yılı ise vergilerin kesin olarak uygulandığı yıl olmuştur. İspanya’daki merkezi hükümet ve bölgeler arasında bölünmüş olan vergi gelirleri İspanya’nın tüm bölgeleri için uygulanmasa da eyaletler bazında azaltılmış, gelir vergisi basamakları basitleştirilmiştir.⁴⁶ İspanya’daki siyasi gelişmeler nedeniyle 2020 yılı bütçesinin onaylanmaması 2019 yılı vergi oranlarının ve ödeneklerin 2020 yılı için de kullanılmasına neden olmuştur. Tablo 9’da yer alan merkezi düzeyde uygulanan vergi oranlarının üzerine bölgesel düzeyde uygulanan vergi oranları eklendiğinde gelir üzerine uygulanan toplam vergi oranları sırasıyla %19, %24, %30, %37, %45 olarak ifade edilmektedir.⁴⁷ Söz konusu vergi oranları 2014

yılında yedi basamaklı bir tarife içerisinde uygulanmakta iken 2015 yılında 5 basamaklı olmuş ve 2016 yılında nihai olarak uygulanan oranlar ortaya çıkmıştır.⁴⁸

1.9- İsrail Gelir Vergisi Tarifesi

İsrail vergi kanunu 1 Ocak 2003 tarihinde kapsamlı bir değişikliğe uğramıştır. Vergi reformu ile daha önce bölgesel temelli olan vergiler kişisel temele dayandırılmaya başlanmıştır. Böylece İsrail vatandaşları ülkede ve yurt dışında elde ettikleri tüm gelir kaynakları bakımından vergi kapsamına alınmaktadır.

Ülkede yerleşik olmayanlar da yerleşikler gibi İsrail’de elde ettikleri gelirler için progresif vergiye tabi tutulmaktadır. Ancak yerleşik olmayanların vergi yükümlülüklerini azaltmak üzere bazı kurallar uygulanabilmektedir. Bu şekilde yerleşik olmayanların bazı kişisel harcamalarından kesinti yapmalarına olanak tanınmaktadır. Aile ile ekonomik ve sosyal bağlar dikkate alına-

⁴⁵ ICEX. “Guide to Business in Spain. Madrid: Spanish Institute for Foreign Trade”. 2019. (<http://www.investinspain.org/invest/wcm/idc/groups/public/documents/documento/mde2/nje2/~edisp/doc2016616338.pdf>). Erişim tarihi: 21 Mayıs 2020.

⁴⁶ Esteban Garcia-MIRALLES ve diğerleri. “The Spanish Personal Income Tax: Facts and Parametric Estimates”. Series. Sayı: 10. 2019.

⁴⁷ Citizens Advice Bureau Spain. “Personal Taxation in Spain Rates and Allowances (2017)”. 2017. (<https://www.citizensadvice.org.es/wp-content/uploads/2.1.PERSONAL-TAXATION-IN-SPAIN-2-RATES-AND-ALLOWANCES-2017-Regional-Tax-Rates.pdf>). Erişim tarihi: 28 Mart 2020.

⁴⁸ 2014 yılında % 24,75, % 30, % 40, % 47, % 49, % 51, % 52 olan oranlar 2015 yılında vergi dilimleri de değişerek oranlar % 20, % 25, % 31, % 39, % 47 olarak değişmiştir. Güncel vergi oranlarının şeklini aldığı 2016 yılında ilk üç basamaktaki vergi oranları birer puan, dördüncü ve beşinci dilimleri ise ikişer puan düşürülerek uygulamaya konmuştur. Ayrıntılı bilgi için bkz: <https://www.spectrum-ifa.com/financial-advisers-in-spain/spanish-tax-2015/>

rak yaşam merkezinin İsrail olduğu tespit edilen kişiler yerleşik olarak tanımlanmaktadır.⁴⁹

Bir kişinin yerleşik sayılabilmesi için iki koşuldan birinin sağlanması gerekmektedir. İlk olarak kişi 31 Aralıkta sona eren bir(aynı) takvim yılı içinde en az 183 gün İsrail’de bulunmuşsa yerleşik olarak kabul edilmektedir. İkinci koşula göre ise kişi cari yılda en az 30 gün ve birden fazla vergi yılı itibariyle toplamda 425 gün ülkede bulunmuşsa yerleşik olarak dikkate alınmaktadır.⁵⁰

Yaşam merkezinin belirlenmesinde ise evinin bulunduğu yer, kişinin ve ailesinin ikamet ettiği yer, kişinin düzenli işinin bulunduğu veya çalıştığı yer, kişinin aktif olduğu kurumların bulunduğu yer gibi kistaslar dikkate alınmaktadır.⁵¹

İsrail vergi makamları ayrıca kişinin veya aile bireylerinden herhangi birinin İsrail’de sürekli bir adreste yaşamaya başladığı tarihi de yerleşikliğinin başladığı tarihler olarak dikkate alabilmektedir.⁵²

İsrail’de yerleşik olanların bir takım vergi indirimleri bulunmaktadır. Bu kişisel vergi indirimlerine indirim puanı (credit point) denilmektedir. Her bir indirim puanı yıllık 2.616 shekel olarak belirlenmiştir.⁵³

Erkekler genellikle 2,25 puan almaktadırlar ve bu da yıllık vergi miktarını 5.886 shekel azaltmaktadır. Kadınlar ise 2,75 indirim puanı elde etmektedirler ve buna karşılık yıllık 7.194 shekel vergi indirimi uygulanmaktadır. Çalışan çiftlerde kadınlar, 18 yaş altı her bir çocuk için ek 1 puan ve vergi yılında doğan veya 18 yaşına giren her çocuk için de 0,5 puan almaktadırlar. Erkekler ise 6 yaşın altındaki çocuklar için ek indirim puanı almaktadırlar.⁵⁴

Yeni yerleşikler ve 10 yıl yurtdışında yaşayarak geri dönen İsrailliler genellikle 10 yıl için vergi muafiyetinden yararlanabilmektedirler. Muafiyet uygulaması İsrail dışında elde edilen gelir ve kazançlar için geçerlidir. Bu kişilere ayrıca İsrail bankalarına yatırdıkları döviz mevduatlarından elde ettikleri gelirler için 5-20 yıl arasında muafiyet tanınmaktadır.⁵⁵

İsrail’e yeni gelenler İsrail kaynaklı gelirler için ilk 18 aylık sürede ekstra 3 indirim puanı ve sonraki 12 aylık sürede ise 1 indirim puanı almaktadırlar. Bu tür uygulamalar Yahudi toplumu üyelerinin ülkeye dönüşünü (aliyah) teşvik etme amacını taşımaktadır.

⁴⁹ Nefesh B’Nefesh. “Taxation in Israel-General Information”. (<https://www.nbn.org.il/aliyahpedia/government-services/taxes-in-israel-and-overseas/taxation-in-israel-general-information/>). Erişim tarihi: 17 Aralık 2019.

⁵⁰ Nefesh B’Nefesh.

⁵¹ Nefesh B’Nefesh.

⁵² Nefesh B’Nefesh.

⁵³ Leon HARRIS. “Your Taxes 2019 Tax Rates in Israel”. Jerusalem Post. 2019 (<https://www.jpost.com/Opinion/YOUR-TAXES-2019-tax-rates-in-Israel-577820>). Erişim tarihi: 20 Aralık 2019.

⁵⁴ Leon HARRIS. a.g.m.

⁵⁵ Leon HARRIS. a.g.m.

Tablo 10: İsrail Gelir Vergisi Oranları-2019

Basamak	Vergiye Tâbi Gelir (₺)	Vergi Oranı (%)
1	0 – 75.200 şekerle kadar	10
2	75.720 – 108.600	14
3	108.600 – 174.360	20
4	174.360 – 242.400	31
5	242.400 – 504.360	35
6	504.360 – 649.560	47
7	649.560 üzeri	50

Bu oranlar 60 yaş ve üzeri tüm bireylerin elde ettiği tüm emeğe dayalı gelirler için uygulanmaktadır. 60 yaş altındaki bireylerin diğer kay-

naklardan elde ettikleri gelirler için uygulanan vergi oranları ise Tablo 11’de yer almaktadır.⁵⁶

Tablo 11: Emek Dışı Gelirler İçin Vergi Oranları

Basamak	Vergiye Tâbi Gelir (₺)	Vergi Oranı (%)
1	0 – 242.400 şekerle kadar	31
2	242.401 – 504.360	35
3	504.361 – 649.560	47
4	649.560 üzeri	50

2002’den 2011 yılına kadar gelir ve kurumlar vergisi oranları azaltılmıştır. Bu kapsamda kurumlar vergisi %36’dan %24’e ve ortalama marjinal gelir vergisi oranı da %33’ten %19’a indirilmiştir.⁵⁷

1.10- İsviçre Gelir Vergisi Tarifesi

İsviçre’nin idari yapılanmasından ötürü verginin kaynağını kantonlar oluşturmaktadır. 26 kantondan oluşan İsviçre’de konfederasyonun sadece sınırlı vergi toplama hakkı söz konusudur. Konfederasyonu oluşturan 26 anayasal birimin hepsinin kendi vergi kanunları çerçevesinde vergi gelirleri, sermaye, servet ve mülk kazançları ile diğer vergileme imkânları birbirinden oldukça

farklıdır. Konfederasyona bırakılmamış tüm hakları anayasalarına göre kullanım hakkına sahip olan kantonların vergi özerkliğine sahip olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu vergi özerkliğinin bir sonucu olarak kantonlar arasında vergi rekabeti mevcuttur. Bu rekabet kamu hizmetlerinin sağlanmasında ve kaliteli altyapının sağlanmasında verimliliği arttırmaktadır.

Kantonların maliye politikasına dair sahip oldukları özerklikleri Konfederasyon yapısına bağlı durumdadır. Konfederasyon ise vergilendirme yetkisini ancak anayasa kapsamında izin verildiği durumlarda kullanabilir durumdadır. Kamusal hizmetlerin finansman ihtiyacından ötürü kantonların haricinde vergi gelirlerine ihtiyaç duyan

⁵⁶ KPMG, “Israel Income Tax”. (<https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2011/12/israel-income-tax.html>). Erişim tarihi: 12 Aralık 2019.

⁵⁷ Zvi HERCOWITZ ve Avihai LIFSCHITZ. “Tax Cuts and Economic Activity: Israel in the 2000s”. Israel Economic Review, Sayı:2. Cilt 12. s.97. s. 37–125.

konfederasyon anayasal çerçevede mevcut vergi yükünü dikkate alarak yetkisini kullanmak durumundadır.

İsviçre’de gelir vergisi federal, kanton ve belediye düzeyinde tahsil edilmektedir. İsviçre’de ikamet eden bireyler, gelirin kaynağından bağımsız olarak dünya çapında gelirleri üzerinden vergilendirilir. Anayasa çerçevesinde federal düzeyde kişisel gelir vergisi oranları artırılabilen⁵⁸ ve maksimum gelir vergisi oranı %11,5 olarak belirlenmiştir. Federal gelir vergisinin yanı sıra kanton ve belediye vergilerinin de kanton ve belediye

düzeyinde ödenmesi gerekir. Bu vergiler ayrı ayrı hesaplanmakla birlikte kantondan kantona vergi uygulaması değiştiği için gelir vergisi oranları da değişkendir. Dolayısıyla kantonlar çeşitli gelir vergisi oranları ile karakterize edilmekle birlikte tüm kantonların ve kantonlar içinde belediyelerin dahi kendilerine mahsus vergi uygulamaları söz konusudur. Dolayısıyla, İsviçre içinde ikamet edecek kantonunun seçimi önemli mali sonuçları⁵⁹ doğurabilecek özelliğindedir.^{60, 61} İsviçre’deki çocuksuz bekârlar için federal gelir vergisi oranları Tablo 12’de gösterilmiştir.

Tablo 12: İsviçre Gelir Vergisi Oranları

Basamak	Vergiye Tâbi Gelir (CHF ⁶²)	Vergi Oranı (%)
1	28.300 franga kadar	0
2	28.301-50.900	1
3	50.901-58.400	2
4	58.401-75.300	3
5	75.301-90.300	4
6	90.301-103.400	5
7	103.401-114.701	6
8	114.701-124.200	7
9	124.201-131.700	8
10	131.701-137.301	9
11	137.301-141.200	10
12	141.201-143.000	11
13	143.101-145.000	12
14	145.001-895.900	13
15	895.901 ve üzeri	11,5

Kaynak: OECD. Tax on Personal Income (indicator). (doi: 10.1787/94af18d7-en). Erişim tarihi: 16 Mayıs 2020.

⁵⁸ Kişisel gelir vergisinin artırılabilme imkânı Zürih’de bu oranı %13’e Cenevre’de ise %19’a çıkarmaktadır.

⁵⁹ Gelir vergisi oranları nispeten düşük olan kantonlara gözlenen en yüksek gelir vergisi oranı % 17 civarındadır. Gelir vergisi oranı nispeten yüksek olan kantonlarda gözlenen en yüksek vergi oranı % 30’dur.

⁶⁰ Federal Tax Administration. *The Swiss Tax System*. Swiss Tax Conference Information Committee. Bern. 2019.

⁶¹ Federal Council The Portal of The Swiss Government. “*Federal Constitution of the Swiss Confederation*”. (<https://www.admin.ch/opc/en/classified-compilation/19995395/202001010000/101.pdf>). Erişim tarihi: 10 Mayıs 2020.

⁶² CHF, İsviçre frangını temsil etmektedir.

İsviçre federal gelir vergisinde basamak sayısı nispeten çalışmanın konusu olan ülkelere göre daha fazla olup 2012 yılından beri bu vergi tarifesine uygulanmaktadır.

1.11- Japonya Gelir Vergisi Tarifesi

Pasifik ekonomileri içerisinde öne çıkan Japonya, ülke ekonomisinin gelişimine paralel olarak tıpkı sanayileşmiş ülkelerin yaşadığı gibi vergi reformları yaşamıştır.⁶³ Japonya'da bu süreç 1887 yılında gelir vergisi sisteminin oluşmasından sonra 2. Dünya Savaşı'na kadar altı vergi reformu gerçekleştirilerek yaşanmıştır. Reformlar savaş sonrası da devam etmiştir.⁶⁴ Modern vergi

sisteminin temelini gelir vergisiyle atıldığı Japonya'da⁶⁵ vergi türleri arasında toplam vergi hacmine 1987-2019 yılları arasında en fazla katkısı gelir vergisi yapmıştır.⁶⁶

Japonya'da mukim olan vergi mükellefleri dünya çapında gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir. Yerleşik olmayan vergi mükelleflerine yalnızca Japonya kaynaklı gelirleri üzerinden vergi uygulanmaktadır. Mukim olmayanlar sadece Japonya'da elde ettikleri gelirleri üzerinden vergi mükellefi olmaktadır. Tablo 13'te Japonya'da mukimler için uygulanan vergi tarifesine yer verilmiştir.

Tablo 13: Japonya Gelir Vergisi Oranları

Basamak	Vergiye Tâbi Gelir (JPY ⁶⁷)	Vergi Oranı (%)
1	0-1.950.000	5
2	1.950.000-3.300.000	10
3	3.300.000-6.950.000	20
4	6.950.000-9.000.000	23
5	9.000.000-18.000.000	33
6	18.000.000-40.000.000	40
7	40.000.000 ve üzeri	45

Kaynak: OECD. Tax on Personal Income (indicator). (doi: 10.1787/94af18d7-en). Erişim tarihi: 16 Mayıs 2020.

Gelir vergisi tarifesinde çeşitli yıllarda değişiklikler yapılmıştır. 1987-1986 yılları arasında 15 vergi basamağından oluşan gelir vergisi tarifesinde üst oran %70 olarak uygulanmıştır. Bu oran uygulanan en yüksek vergi oranı olmuştur. 1989 itibarıyla tarife basamakları ve üst vergi oranı düşürülmeye başlanmıştır. 1989-1998 ara-

sında beş basamak olarak uygulanan tarife üst oran %50 olmuş; 1999-2006 yıllarında ise 4 basamaklı bir tarife uygulanmıştır. Söz konusu yıllarda %10'dan başlayan tarife, en üst dilime %37'lik bir vergi uygulamasına gidilmiştir. 2007-2014 yılları arasında 6 basamak olarak uygulanan tarife en üst dilime uygulanan vergi oranı

⁶³ Masaaki HOMMA. Tax reform in Japan. Takatoshi Ito ve Anne O. Krueger (Ed.). *Political Economy of Tax Reform içinde* (69-95). University of Chicago Press. Chicago. 1992. s.69.

⁶⁴ Otsubo SHIGERU T. "Post-war Development of the Japanese Economy". 2007. ([https://www.gsid.nagoya-u.ac.jp/sotsubo/Postwar_Development_of_the_Japanese%20Economy\(Otsubo_NagoyaU\).pdf](https://www.gsid.nagoya-u.ac.jp/sotsubo/Postwar_Development_of_the_Japanese%20Economy(Otsubo_NagoyaU).pdf)). Erişim tarihi: 14 Mayıs 2020.

⁶⁵ Malcolm GILLIS. *Tax Reform in Developing Countries*. Duke University Press. USA. 1989.

⁶⁶ Ministry of Finance, Japan. "Learning More About Taxes". 2019.

(https://www.mof.go.jp/english/tax_policy/publication/tax009/index.htm). Erişim tarihi: 14 Mayıs 2020.

⁶⁷ JPY, Japon Yeni'ni temsil etmektedir.

% 40'a çıkartılmıştır. 2015 yılında ise bir basamak daha eklenerek üst vergi oranı %45'e çıkartılmış ve en alt vergi dilimine uygulanan vergi oranı ise %5'e düşürülmüştür.⁶⁸

1.12- Kanada Gelir Vergisi Sistemi

Kanada'da yerleşik olanlar ülke içinde ve dışında tüm kaynaklardan elde ettikleri gelirleri beyan etmek durumundadırlar. Ancak vergilendirilmeyen gelirler de bulunmaktadır. Bunlar arasında çocuk yardımı ödemeleri, bir suça maruz kalma veya trafik kazası sebebiyle alınan tazminatlar, hediye ve miraslar, şans oyunlarından elde edilen kazançlar, savaş sonucu ölüm ve engellilik için ödenen tutarlar, ölüm sonrası hayat sigortasından alınan ödemeler ile ilk ve ortaokul

bursları sayılabilir. Burada sayılan unsurların daha sonra gelir elde etmek amacıyla kullanılması durumunda ise vergilendirme söz konusu olacaktır. Örneğin şans oyunlarından elde edilen kazançtan faiz geliri elde edilmesi durumunda faiz geliri vergilendirilmelidir.⁶⁹

Kanada'da illere ve bölgelere göre vergi oranları ile vergi matrahları arasında farklılıklar bulunmaktadır. Örneğin Britanya Kolumbiyası eyaletinde %5,06 (40.707 dolara kadar) ile %16,8 (153.900 dolar üzerindeki miktarlar için) oranları arasında değişen 6 farklı vergi oranı bulunmakta iken Manitoba eyaletinde %10,8 (32.670 dolara kadar), %12,75 (37.940 dolar üzerindeki gelir için) ve %17,4 (70.610 dolar üzerindeki gelirler için) olarak üç farklı oran uygulanmaktadır.⁷⁰

Tablo 14: Kanada Federal Gelir Vergisi Oranları 2019

Basamak	Vergiye Tâbi Gelir (CAD ⁷¹)	Vergi Oranı (%)
1	0 – 47.630 dolar için	15
2	47.630 – 95.259 dolar için	20,5
3	95.259 – 147.667 dolar için	26
4	147.667 - 210.371 dolar için	29
5	210.371 dolardan fazlası için	33

Kaynak: Canada Revenue Agency, 2019.

2015 yılının Aralık ayında Kanada'daki liberal hükümet kişisel gelir vergisi sisteminde değişiklik gerçekleştirmiştir. 2016 vergi döneminde uygulanmak üzere federal hükümet yeni bir gelir vergisi basamağı ekleyerek 200.000 dolar üzerindeki gelirler için en üst vergi oranını %29'dan %33'e çıkarmıştır. Federal vergi oranındaki bu artış, son dönemlerde yerelde yaşanan vergi artışlarının bir sonucu olarak görülebilir. Yeni İskoçya

(Nova Scotia) eyaletinde 2010 yılında başlayan süreçte 2011 yılı dışında her yıl en az bir Kanada hükümeti bir veya daha fazla yeni ve daha yüksek vergi oranlarını uygulamaya koymuştur. Bu dönemde 10 hükümetten 7'si yüksek gelirli üzerindeki vergi oranlarını arttırmıştır. Sonuç olarak hem federal düzeyde hem de yerel düzeyde en üstte yer alan kişisel gelir vergisi oranları yükselmiştir.⁷²

⁶⁸ Ministry of Finance, Japan.

⁶⁹ Canada Revenue Agency. "Canadian Income Tax Rates for Individuals". 2019. (<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/individuals/frequently-asked-questions-individuals/canadian-income-tax-rates-individuals-current-previous-years.html#federal>). Erişim tarihi: 13 Aralık 2019.

⁷⁰ Canada Revenue Agency.

⁷¹ CAD, Kanada Doları'nı temsil etmektedir.

⁷² Charles LAMMAM ve diğerleri. *Canada's Rising Personal Tax Rates and Falling Tax Competitiveness*. Vancouver. 2016. s.1.

Meydana gelen bu artışlar Kanada'nın marjinal gelir vergisi oranlarını arttırarak yeni vasıflı işgücü için cazibeyi azaltmakta ve mevcut işgücünün de kaçışına neden olmaktadır. Sonuçta rekabet avantajı bu durumdan kötü etkilenmekte ve yatırımlar ile girişimciliği de caydırmaktadır. Sözü edilen değişikliklerden önce de federal ve eyalet düzeyindeki en yüksek marjinal vergi oranlarının, Amerika ve diğer sanayileşmiş ülkelerle kıyaslandığında elverişsiz olduğu ifade edilmektedir.⁷³

Kanada'nın yüksek vergi oranlarının rekabet düzeyini ölçebilmek üzere ülkedeki en yüksek marjinal vergi oranları ile 34 sanayileşmiş ülkedeki oranlar kıyaslanmıştır. 2014 yılında Kanada gelir vergisi açısından 34 ülke içerisinde en yüksek vergi oranına sahip 13. ülke olmuştur. 2016'daki değişiklik Kanada'nın rekabetçi konumunu önemli ölçüde kötüleştirmiştir ve Kanada en yüksek vergi oranına sahip 6. ülke konumuna yükselmiştir.⁷⁴

1.13- Lüksemburg Gelir Vergisi Tarifesi

Fransa, Belçika ve Almanya ile sınır komşusu olan Lüksemburg, AB'nin kurucu üyeleri arasında yer almaktadır. Lüksemburg vergi sistemi, AB'deki vergi sistemlerine benzetmekle birlikte⁷⁵ gelir vergisi, genel bir ifadeyle gerçek kişiler ile Lüksemburg'daki dünya çapında gelirleri üzerinden vergilendirilen şirketleri içermektedir. Gelir getiren faaliyetlerde bulunan yabancı şahıslar ve şirketler sadece Lüksemburg'da tahakkuk eden gelirler üzerinden vergilendirilmektedir. Vergiye tâbi gelir, bir takvim yılı içinde alınan ödemeler ile aynı dönem için bu tür bir geliri elde etmek için gereken giderler arasındaki farka dayanır. Bir gelir kategorisindeki zarar, aynı takvim yılında elde edilen diğer gelirlere mahsup edilebilir.⁷⁶ Kişisel gelir vergisi, Lüksemburg'da ikamet eden bireylerin dünya çapındaki gelirleri ile yerleşik olmayanların Lüksemburg kaynaklı gelirleri üzerinden alınmaktadır. Tablo 15'te Lüksemburg'ta uygulanan gelir vergisi tarifesine yer verilmiştir.

⁷³ Charles LAMMAM ve diğerleri. a.g.e. s.2.

⁷⁴ Charles LAMMAM ve diğerleri. a.g.e. s.24-25

⁷⁵ Laurent ve L'horty (2001)'e göre Lüksemburg vergi sistemi klasik bir vergi sistemi olarak nitelenerek diğer AB ülkelerinin vergi sistemlerine benzetilse de Zucman (2015) Lüksemburg'un finans merkezine dönüşen bir ülke olarak nitelemekte vergi cenneti bir ülke olarak konumlandırmaktadır.

⁷⁶ Thierry LAURENT ve Yannick L'HORTY. "Taxation of Savings Products: An International Comparison". 2001. (https://www.univ-evry.fr/fileadmin/mediatheque/ueve-institutionnel/03_Recherche/laboratoires/Epee/wp/02-16.pdf). Erişim tarihi: 10 Mayıs 2020.

Tablo 15: Lüksemburg Gelir Vergisi Oranları

Basamak	Vergiye Tâbi Gelir (€)	Vergi Oranı (%)
1	0-11.265 avro arası	0
2	11.266 – 13.137	8
3	13.138 – 15.009	9
4	15.010 – 16.881	10
5	16.882 – 18.753	11
6	18.754 – 20.652	12
7	20.653 – 22.569	14
8	22.570 – 24.513	16
9	24.514 – 26.457	18
10	26.458 – 28.401	20
11	28.402 – 30.345	22
12	30.346 – 32.289	24
13	32.290 – 34.233	26
14	34.234 – 36.177	28
15	36.178 – 38.121	30
16	38.122 – 40.065	32
17	40.066 – 42.009	34
18	42.010 – 43.953	36
19	43.954 – 45.897	38
20	45.898 – 100.002	39
21	100.003 – 150.000	40
22	150.001 – 200.004	41
23	200.004 ve üzeri	42

Kaynak: OECD. Tax on Personal Income (indicator). (doi: 10.1787/94af18d7-en). Erişim tarihi: 16 Mayıs 2020.

Lüksemburg, gelir vergisi yükümlülüğünde bireylerin şahsi durumlarını dikkate almaktadır. Aile durumunu da içeren şahsi özellikler neticesinde bireylere bir vergi sınıfı verilmektedir. Lüksemburg'ta vergi tarifesi uygulamasında 3 tane vergi sınıfı yer almaktadır. Uygulamada bekârlar için Sınıf 1, evli kişiler ve belirli şartlar altında beraber yaşayan insanlar için Sınıf 2, çocuklu

bekârlar ve mali yılda 1 Ocak itibarıyla en az 65 yaşında olan tek yaşayan vergi mükellefleri için Sınıf 1a olmak üzere 3 tip sınıflandırma mevcuttur. Yukarıdaki grafik Sınıf 1 için geçerli olan tarifiedir.⁷⁷ Lucassen, vd⁷⁸e göre vergi sınıfları arasında bireylerin şahsi durumlarının dikkate alınması istifade ettikleri imkânları farklılaştırmaktadır. Bu açıdan vergi sınıfı 1 en az avantaj

⁷⁷ International Business Publication. Luxembourg Tax Guide Strategic, Practical Information, Regulation. USA. International Business Publications. 2018. s.100-101.

⁷⁸ Kim LUCASSEN ve diğerleri. Tax and Legal Regimes in The Netherlands, Luxembourg and Switzerland. İçinde *Journal of the International Institute for Law and Medicine*. Ed, Campbell D., York Hill Law Publishing. 2014.

sahip olan, sınıf 1 a orta seviye avantajlı, sınıf 2 ise en avantajlı grup olarak nitelendirilmektedir. Gelir vergisi uygulamasında mükellefiyeti doğuran unsur Lüksemburg'da ikamet etmektir. Dolayısıyla ikamet durumuna bağlı olarak şekillenen mükellefiyette, Lüksemburg'da mukim olanlar Lüksemburg'daki dünya çapındaki tüm gelirleri üzerinden vergiye tâbi olmakla birlikte mukim olmayanlar yalnızca Lüksemburg kaynaklı gelirlerinden vergilendirilebilir. Gelir vergisi tarifesinde Lüksemburg yönetiminin dikkate aldığı şahsiyet ilkesi tarife basamaklarına da yansımış olup vergi hasılatını artırma gayretiyle yıllar içinde basamak sayısı farklılaşmıştır. 2000 yılında 18 basamak olan vergi tarifesi 2017 yılından beri 23 basamak olarak uygulanmaktadır. Bunun yanında vergi yükünü artıran diğer bir unsur Lüksemburg'da gelir vergisi borcunun, zorunlu bir katkı payı olarak %7 ve %9 arasında değişen oranlarla işsizlik fonuna aktarılması uygulamasıdır. Üst dilime uygulanan vergi oranı %42 olsa da fon katkıları sebebiyle marjinal oran %45,78'e kadar çıkabilmektedir. Dolayısıyla fiilen uygulanan üst oran %45,78 olarak kabul edilebilir. Söz konusu bu fiili üst oran 2000 yılında %39 iken 2018 itibarıyla %45,78'e çıkmıştır.⁷⁹

1.14- Malta Gelir Vergisi Tarifesi

Diğer AB ülkelerinden farklı olarak Malta rekabetçi vergi yapısıyla öne çıkmaktadır. Özellikle çok uluslu şirketler nezdinde AB içerisinde ideal bir pazar konumuna sahip olan Malta dolaysız dış yatırımlar için tercih edilmektedir. Sermayenin bu ekonomiyi seçmesinde Malta'nın AB ve ulus-

lararası standartlara tam olarak uyan rekabetçi vergi sistemi öne çıkmaktadır.

Malta vergi sistemi, gelir vergisi ve sosyal güvenlik katkılarında oluşan doğrudan vergiler ve KDV, tüketim vergisi, damga vergisi ve motorlu taşıtlar kayıt vergisinden oluşan dolaylı vergilerden oluşmaktadır. Kamu gelirlerinin yaklaşık %84'ünü oluşturan vergiler içerisinde doğrudan gelirlerin payı %44 dolaylarındadır.⁸⁰

Malta'da bireylerin vergisel yükümlülüğünün oluşması oturma yeri ve yerleşim yeri olmak üzere iki unsura bağlıdır. Malta'da oturan ve yerleşenler dünya çapındaki gelirleri ve sermaye kazançları üzerinden gelir vergisine tâbi olmaktadır. Malta'da oturmasına rağmen yerleşik olmayan bireylerin Malta'dan sağladıkları gelir ve sermaye kazançlarıyla Malta dışında doğan ve Malta'da alınan gelirlerinden dolayı vergiye tâbi olmaktadır.

Malta'da hem bireysel hem de ortak vergilendirme mevcuttur. Evli çiftler bireysel veya müşterek vergilendirmeyi seçebilirler. Beraber yaşayan evli çiftin geliri hesaplanırken bir vergi mükellefinin geliri gibi kabul edilir. Ancak ödenecek verginin hesaplanmasında bireysel gelirin baz alınmasını tercih edebilirler ki bu durumda her bir eşin geliri tek bir kişi tarafından sağlanmış gibi kabul edilir. Mukim olan evliler, tek yaşayan mukimler ya da ayrı ayrı vergi hesaplanmasını tercih eden evliler veya ebeveynlerin vergi oranları ve vergi basamak sayıları aynı olsa da vergi dilimleri birbirinden farklılık göstermektedir. Aşağıdaki tabloda tek yaşayan mukimleri kapsayan 2019 ve 2020 yılları için geçerli vergi tarifesi gösterilmektedir.

⁷⁹ Invest Europe. *Tax Benchmark Study*. Brüksel. 2018. s.147

⁸⁰ Andre ZARB ve diğerleri. "Malta: Malta's Tax System". s.10-13. (<https://www.mondaq.com/withholding-tax/743556/malta39s-tax-system>). 8 Ekim 2018. Erişim tarihi: 20 Aralık 2019.

Tablo 16: Malta Gelir Vergisi Oranları

Basamak	Vergiye Tâbi Gelir (€)	Vergi Oranı (%)
1	0-9.100	0
2	9.101-14.500	15
3	14.501-19.500	25
4	19.501-60.000	25
5	60.001 ve üzeri	35

Kaynak: Melchior VELLA ve diğerleri. “EUROMOD Country Report: Malta 2016-2019”. EUROMOD version I2.0. 2019. s.44. (https://www.euromod.ac.uk/sites/default/files/country-reports/year10/Y10_CR_MT_Final.pdf). Erişim tarihi: 20 Aralık 2019.

Bekârlar için geçerli olan yukarıdaki tablo, evli çiftler için aynı vergi oranları geçerli olmak kaydıyla vergi dilimleri sırasıyla 0-12.700 €, 12.701-21.200 €, 21.201-28.700 €, 28.701-60.000 €, 60.000 € ve üzeri vergi dilimleri geçerlidir. Üst vergi basamağı aynı olan vergi tarifesinde diğer basamaklara denk gelen vergi dilimleri farklılık göstermektedir. Uygulanan gelir vergisi tarifi 5 basamaklı olsa da üçüncü ve dördüncü dilimlerin aynı oranda vergiye tâbi olduğu görülmektedir. Malta’da yıllar itibarıyla vergi tarifi değişikliği göstermiştir. Öyle ki The Commissioner for Revenue⁸¹ (2020) istatistiklerine göre, 1998 ve 1999 yıllarında 6 basamak olan tarife, 2000 ile 2002 yılları arasında 4 basamaklı, 2003 ile 2006 arasında 6 basamaklı, 2007 ile 2012 arasında 4 basamaklı, 2013 ve 2014’de 5 basamaklı, 2015’te 4 basamaklı ve 2016 itibarıyla tekrar 5 basamaklı olarak uygulanmaktadır.

1.15- Meksika Gelir Vergisi Tarifi

Bir Latin Amerika ülkesi olan Meksika’da kamunun verimsizliği üzerine 1982 yılında başlatı-

lan piyasa ekonomisinin geliştirilmesine yönelik reformlar bir nevi yapısal dönüşümü beraberinde getirmiştir. Özel sektörün kamu sektörünü iktisade etmeye başladığı bu süreç liberal ekonominin ülkede hâkim olmasını sağlamıştır. Yapısal dönüşümler ve altyapı uyumsuzluğunun da etkisiyle Meksika özellikle 1990’larda ekonomik krizlerle mücadele etmiştir.^{82, 83}

Federatif yönetim yapısına sahip olan Meksika Brezilya’dan sonra Latin Amerika’nın ikinci büyük ekonomisi konumundadır. Vergilendirme yetkisinde merkezi hükümetin yetkisi daha geniştir. Meksika’da şehir yönetimlerinin vergi toplama yetkileri olsa da vergilendirme yetkileri yoktur. Eyalet yönetimleri ise sınırlı vergilendirme yetkisine sahiptir.⁸⁴

1980’lerin sonları ve 1990’ların başlarındaki vergi politikası ve vergi idaresi reformları, diğer OECD ülkelerine kıyasla üstün olmasa da Meksika’da pek çok açıdan karşılaştırılabilir bir vergi yapısının oluşmasını sağlamıştır. Ancak 2000’lerde Meksika’nın vergi sistemi özellikle gelişmekte olan diğer ülkelerin vergi sistemine kıyasla gelir

⁸¹ Malta’da gelir idaresi olarak nitelenebilecek kurum olup gelir, harcama, servet vergilerinin tahsili ile sosyal güvenlik katkılarının toplanmasından sorumludur.

⁸² Damla ÖZDEN. *Meksika Ülke Raporu*. Enterprise Europe Network. 2009. s.1-3.

⁸³ Meksika Büyükelçiliği Ticaret Müşavirliği. *Meksika Ülke Raporu -2011*. Meksika, Eylül 2012.

⁸⁴ Luis Ortiz HIDALGO ve Alejandro BARRERA. *Overview of the Mexican Tax System*. Mexico Market Briefing Webex. Free WebEx Seminar Series for New-to-Market Firms. 2006.

artırma kabiliyeti yetersiz kalmıştır. 1988 ve 1998 yılları arasında yedi defa kişisel gelir vergisinde reforma gidilmiştir. Vergi gelirlerini artırma amacını taşıyan bu reformlar kapsamında vergi basamak sayılarının 15'ten 12'ye düşürülmesi ve en

yüksek vergi oranının da %40'tan %35'e düşürülmesi söz konusu olmuştur.⁸⁵ 2020 yılında Meksika'daki yerleşikler için uygulanan gelir vergisi tarifesi Tablo 17'de aktarılmaktadır.

Tablo 17: Meksika Gelir Vergisi Oranları

Basamak	Vergiye Tâbi Gelir (MXN ⁸⁶)	Vergi Oranı (%)
1	0.01-6.942,35	1,92
2	6.942,36-58.922,27	6,4
3	58.922,28-103.550,51	10,88
4	103.550,52-120.372,95	16
5	120.372,96-144.119,39	17,92
6	144.119,40-290.667,83	21,36
7	290.667,84-458.132,39	23,52
8	458.132,40-874.650,11	30
9	874.650,12-1.166.200,07	32
10	1.166.200,08-3.498.600,11	34
11	3.498.600,11 ve üzeri	35

Kaynak: OECD. Tax on Personal Income (indicator). (doi: 10.1787/94af18d7-en). Erişim tarihi: 16 Mayıs 2020.

Gelir vergisi tarifesine son şeklini veren girişim 2008 yılında yapılan reform olup, tablodaki vergi tarifesi 2018 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Meksika'da mukim olanlar uyruklarından bağımsız olarak diğer ülkelerde elde ettikleri gelirleri üzerinden de Meksika gelir vergisine tabi tutulurlar. Meksika dışındaki ülkelerde ikamet eden Meksika vatandaşları ve Meksika'da mukim olmayanlar, yalnızca Meksika kaynaklı gelirlerinden vergilendirilir. 2000'li yıllara kadar peş peşe yapılan mali reformlar vergi tarifesinde vergi oranlarını düşürmeye yönelik olmuştur. 2008 yılı vergi reformu ise Meksika'nın rekabet gücünü

artırmaya yönelik girişimleri içermenin yanında vergi sisteminin vergi hasılatını artırma hedefini de içermektedir.⁸⁷ Vergi tarifesinde uygulanan basamak sayısı ve %1,92 ile %35 arasında uygulanan vergi oranları vergi hasılatını artırma gayretinin bir göstergesi niteliğindedir.

1.16- Portekiz Gelir Vergisi Tarifesi

Portekiz'de gelir vergisi yükümlülüğü bir kişinin Portekiz'de mukim olma durumuna bağlıdır. Bireylerin vergi kapsamında Portekiz'de mukim kabul edilebilmesi için 12 ay içinde ülke içerisinde 183 günden fazla bulunmuş olması ge-

⁸⁵ Thomas DALSGAARD. "The Tax System in Mexico: A Need for Strengthening the Revenue-Raising Capacity". OECD Economics Department Working Papers. No. 233. OECD Publishing. Paris. 2000. s.50.

⁸⁶ MXN, Meksika Peso'sunu temsil etmektedir.

⁸⁷ Daniel ALVAREZ. Mexico, Luigi Bernardi, Alberto Barreix, Anna Marenzi, ve Paola Profeta (Ed.). *Tax System and Tax Reform in Latin America: Country Studies* içinde (1-29). MPRA (Munich Personal RePec Archive) Paper. No. 5223. Germany: University Library of Munich. 2007. s.3-24.

rekmetektedir. Bu kriteri sağlayan bireyler ülkede yerleşik kabul edilirler. Gelir vergisi uygulamasında standart olarak bireyler ayrı ayrı vergilendirilir. Ancak aileler ortak vergilendirmeyi tercih

edebilirler. Ailelerin ortak gelir vergisi tercihinde bağımlı çocukların gelirleri de aile geliri olarak kabul edilir. Portekiz'de 2019 yılı için uygulanan gelir vergisi tarifesi Tablo 18'de verilmektedir.

Tablo 18: Portekiz Gelir Vergisi Oranları

Basamak	Vergiye Tâbi Gelir (€)	Vergi Oranı
1	7.091 avroya kadar	14,50
2	7.091-10.700	23
3	10.700-20.261	28,50
4	20.261-25.000	35
5	25.000-36.856	37
6	36.856-80.640	45
7	80.640 ve üzeri	48

Kaynak: OECD. Tax on Personal Income (indicator). (doi: 10.1787/94af18d7-en). Erişim tarihi: 16 Mayıs 2020.

Bu tablo 2015 yılı itibarıyla Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikler sonucunda güncel görünümünü kazanmıştır. Portekiz'de mukim olanlar 2019 yılı için %14,5 ile %48 arasında değişen oranlarda dünya çapındaki gelirleri üzerinden vergiye tabi tutulmuşlardır. 1 Ocak 2015 tarihi itibarıyla genel kural, evli çiftlerin ayrıca vergilendirilmesi ve ödenmesi gereken kişisel gelir vergisinin münferit olarak değerlendirilmesidir. Ancak hem evli çiftler hem de birlikte yaşayan çiftler birlikte vergilendirilebilir durumdadır. Yerleşik olmayanlar sadece Portekiz kaynaklı faaliyetlerinden ötürü sağladıkları ücret gelirleri üzerinden vergilendirilirler ve mukim olmadıkları için 2019 yılı için sabit %25 oranında vergiye tabi tutulmuşlardır.⁸⁸

2008 yılında %10.5 ile %42 arasında değişen yedi vergi basamağına sahip vergi tarifesinde 2010 yılında yapılan değişiklikte üst dilim %45,88, 2011 ve 2012 yılında gerçekleştirilen değişikliklerle de 46,5 olarak uygulanmıştır. 2013 yılı itibarıyla ise güncel olarak uygulanan %48'lik vergi oranı kabul edilmiştir.^{89, 90, 91}

1.17- Slovenya Gelir Vergisi Tarifesi

Slovenya, Avrupa Birliği içerisinde avroyu para birimi olarak kabul eden ilk katılımcı ülkelerdendir. Yugoslavya'nın ardından 2004 yılında AB'ye giren ilk ülke olan Slovenya, konumu itibarıyla Balkanlar ve Avrupa'nın arasında olmasıyla stratejik bir konuma sahiptir.⁹² AB'ye katılım sonrası Slovenya'da olası vergi reformlarının ger-

⁸⁸ PWC. "Individual Taxes on Personal Income: Portugal". 31 Aralık 2019 (<https://taxsummaries.pwc.com/portugal/individual/taxes-on-personal-income>). Erişim tarihi: 11 Temmuz 2020.

⁸⁹ OECD. *OECD Economic Surveys: Portugal 2008*. OECD Publishing. Paris. 2008. s.60.

⁹⁰ OECD. *OECD Economic Surveys: Portugal*. OECD Publishing. Paris. 2014. s.20-33

⁹¹ RODRIGUES C. F. ve diğerleri. "EUROMOD Country Report: Portugal 2015-2018". EUROMOD version 11.0. 2018. (https://www.euromod.ac.uk/sites/default/files/country-reports/year9/Y9_CR_PT_Final.pdf). Erişim tarihi: 20 Aralık 2019.

⁹² Anna Bojinović FENKO ve Zlatko ŠABIČ. From the Balkans to Central Europe and Back: Foreign Policy of Slovenia. Soeren Keil ve Bernhard Stahl (ed.). *The Foreign Policies of Post-Yugoslav States: From Yugoslavia to Europe* içinde. Basingstoke and New York: Palgrave Macmillan. 2014.

çekleştirilmesi hususunda kamuoyu tartışmaları ortaya çıkmıştır. Reformun altyapısını oluşturan unsurlar arasında Slovenya'nın AB'ye üye diğer ülkelere kıyasla özellikle emeğin vergilendirilmesinde yüksek oranlara sahip olmasıdır. Diğer bir unsur ise vergi sisteminin önemli ölçüde basitleştirilmesi gereğidir. Emek üzerindeki toplam vergi, 2004 yılında AB-25'te GSYH'nin ortalama %18,5'ini temsil ederken, Slovenya'da bu pay GSYH'nin %21,6'sına ulaşmıştır.⁹³

AB ortalamasına göre kişisel vergi yükü üzerindeki paylara sosyal güvenlik katkı payları da eklendiğinde Slovenya'da istihdam üzerindeki

vergi yükü daha da artmaktadır. Söz konusu bu unsurlar vergi reformuna dair tartışmalarda düz oranlı bir vergi sistemi anlayışının hâkim olmasına yol açmıştır.⁹⁴ Ancak tartışılan düz oranlı vergi tarifesi kabul edilmemiştir. 2005 yılında %16 ile %50 arasında değişen marjinal vergi oranlarına sahip 5 vergi dilimi içeren aşamalı vergi tarifesi kabul edilmiştir.⁹⁵ 2005 yılı için uygulanan vergi tarifesinde vergi oranları sırasıyla %16, %33, %38, %42 ve %50 olarak kabul edilmiştir. 2007 yılında ise vergi tarifesinde %27 ve %41 oranları uygulamaya konmuştur. Slovenya'da 2019 yılı için uygulanan vergi tarifesi Tablo 19'da gösterilmiştir.

Tablo 19: Slovenya Gelir Vergisi Oranları

Basamak	Vergiye Tâbi Gelir (€)	Vergi Oranları (%)
1	8.021,34 avroya kadar	16
2	8.021,34-20.400	27
3	20.400-48.000	34
4	48.000-70.907,20	39
5	70.907,20 ve üzeri	50

Kaynak: OECD. Tax on Personal Income (indicator). (doi: 10.1787/94af18d7-en). Erişim tarihi: 16 Mayıs 2020.

2019 yılı vergi tarifesinde geçerli olan oranların uygulaması 2017 yılında vergi tarifesinde yapılan değişiklikle mümkün hale gelmiştir. 2017 yılında 20.400 ve 48.000 avro arasındaki gelirler için uygulanacak vergi oranı %41'den %34'e düşürülerek uygulanmaya başlamıştır. 48.000 ile 70.907 avro arasındaki gelirler için bu oran %41'den %39'a düşürülerek uygulanmaya başlamıştır.^{96,97} Slovenya'da vergi tarifesinde basamak sayısında değişiklik olmasa dahi yıllar itibarıyla vergi basamaklarına denk gelen dilimlerde ve oranlarda değişikliğe gidilmiştir.

SONUÇ

Ülkemizde, "Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi" ile gündeme gelen gelir vergisi tarife değişikliği, 06.12.2019 tarihinde kanunlaşmıştır. Gelir vergisi tarifesine yeni bir basamak eklenecek azami vergi oranı artışı şeklinde yapılan değişikliğin gerekçesi yüksek gelir grubunun daha fazla vergilendirilmesidir. Dolayısıyla tarife değişikliğinin temel nedeninin vergi hasılatını artırma gayreti olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Vergi hası-

⁹³ European Commission. *Structures of the Taxation Systems in the European Union, 1995- 2004*. Office for Official Publications of the European Communities. Brussels. 2006.

⁹⁴ Government Office for Growth. *Guidelines for Economic and Social Reforms for the Increase of Economic Growth and Employment*. Government Office for Growth of the Republic of Slovenia. Ljubljana. 2005.

⁹⁵ OECD. *OECD Tax Policy Reviews: Slovenia 2018*. OECD Publishing. Paris. 2018. s.36-38.

⁹⁶ OECD. *OECD Economic Surveys: Slovenia 2009*, OECD Publishing, Paris. 2009. s.88.

⁹⁷ OECD. *OECD Economic Surveys: Slovenia 2017*. OECD Publishing, Paris. 2017. s.29.

latını arttırmaya çabalarken teoride ortaya çıkabileceği düşünülen ikame etkisinin de göz önünde bulundurulması uygun bir yaklaşım olacaktır. Toplum nezdinde vergi adaletinin sağlanması yönünden üst gelir gruplarına yeni ve yüksek vergi oranlarının getirilmesi akla yatkın olmakla birlikte kanun değişikliğinin adalet bakımından eksik olduğu ifade edilebilir. Bu tespitin sebebi, kanun değişikliğinin alt gelir gruplarının faydasını arttıracak (vergi yükünü azaltacak) düzenlemeleri içermemesidir.

Çalışma kapsamında incelenen ülke uygulamaları dikkate alındığında neredeyse bütün ülkelerin basamak yapılarında çeşitli zamanlarda değişiklikler gerçekleştirdiği anlaşılmaktadır. Türkiye’de olduğu gibi Kanada ve Lüksemburg gibi bazı ülkeler vergi sistemlerine yeni vergi basamakları dâhil ederken Avusturya ve Portekiz gibi bazı ülkeler de en üst gelir basamağındaki vergi oranlarına artış yolunu izlemişlerdir. Ancak yapılan değişiklikler kapsamında üst gelir düzeyindeki toplumsal grupların daha yüksek oranda vergilendirilmesinin yanı sıra bazı ülkelerde alt, orta ve üst gelir basamağındaki gruplar üzerindeki vergi yükünün azaltılmasına yönelik uygulamaların da söz konusu olduğu gözlemlenmektedir. Örneğin Japonya ve Güney Kore ilk basamak için uygulanan vergi oranlarını azaltmış, Avusturya 2. basamaktaki vergi oranlarını azaltırken en üst vergi oranını arttırmış, Slovenya orta gelir basamağındaki vergi oranını düşürmüştür, İspanya ise en üst dilimdeki vergi oranında indirim gitmiştir.

Ele alınan ülkelerin hemen hepsinde ilk basamak gelir grubunda yer alan kesimlerin gelir vergisine tabi olmadıkları anlaşılmaktadır. Bu kapsamda ülkemizde en azından yetkili kurumlar tarafından belirlenen yoksulluk sınırları dikkate alınarak yıllık gelirlerin gelir vergisi uygulaması dışında tutulması vergi adaletinin tesis edilmesi bakımından uygun olacaktır. Ülkemizdeki asgari geçim indirimi sisteminin de vergi adaletine hizmet ettiği düşünülebilir ancak yoksulluk sınırı ile kıyaslandığında oldukça yetersiz bir uygulama ol-

duğu anlaşılmaktadır. 2020 yılı için yıllık asgari geçim indirimi tutarı 4 kişilik bir aile için 3.973 TL’dir. Buna karşın 2020 yılı Haziran ayında 4 kişilik bir aile için yoksulluk sınırı aylık 7.942 TL’dir. Dolayısıyla vergi dışı bırakılması önerilen aylık tutar asgari geçim indiriminin yıllık tutarının bile üzerindedir. Söz konusu kuralın yüksek gelir grupları için de uygulanması söz konusu olabilir. Yani yoksulluk sınırı düşüldükten sonra kalan matrah üzerinden vergilendirme yapılması tartışılabilir.

Çalışmada gözlemlenen diğer bir husus Almanya ve Malta gibi ülkelerde vergilendirmenin evli-bekâr, çalışan eş-çalışmayan eş ve İsrail’de de cinsiyet gibi subjektif özelliklerin dikkate alınarak gerçekleştirilmesidir. Ayrıca bazı ülkelerde (örneğin Malta’da) evli çiftlerin tek bir mükellef gibi değerlendirilerek vergiye tabi tutulması da söz konusu olmaktadır. Ülkemizde asgari geçim indirimi uygulaması ve çocuk yardımı gibi uygulamalar da sübjektif özelliğe sahip olmakla birlikte söz konusu özellikler kapsamında vergi oranlarının veya vergi dilimlerinin farklılaştırılması söz konusu değildir. İlgili kapsamda bahse konu özellikler dikkate alınarak vergi oran ve dilimlerinin farklılaştırılması uygulamasının ülkemiz için de bir politika alternatifi olarak dikkate alınması mümkün olabilir. Böyle bir uygulamanın vergi sisteminin daha birey odaklı ve adil bir yapıya kavuşmasında katkı sağlayabileceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- ALVAREZ D. (2007). Mexico. L. Bernardi, A. Barreix, A. Marenzi, ve P. Profeta (Ed.). *Tax System and Tax Reform in Latin America: Country Studies* içinde (1-29). MPRA (Munich Personal RePec Archive) Paper. No. 5223. University Library of Munich. Germany. 7 Kasım 2007.
- ANDREA O. ve MCGUIRE C. (2019). “Does a 70% Top Marginal Tax Rate Make Sense”. (<https://www.mercatus.org/bridge/commentary/does-70-top-marginal-tax-rate-make-sense>). Erişim tarihi: 19 Aralık 2019.

- Australian Government. (2019). “*Building a Better Tax System for Hard Working Australians*”. (<https://bettertax.gov.au/>). Erişim tarihi: 26 Aralık 2019.
- Australian Taxation Office. (2019a). “*Individual Income Tax Rates*”. (https://www.ato.gov.au/rates/individual-income-tax-rates/?page=1#Tax_deducted_from_your_pay). Erişim tarihi: 16 Aralık 2019.
- Australian Taxation Office. (2019b). “*Individual Income Tax Rates for Prior Years*”. (<https://www.ato.gov.au/Rates/Individual-income-tax-for-prior-years/>). Erişim tarihi: 19 Aralık 2019.
- BRUCKBAUER S. ve PUDSCHEDL W. (2015). *Austria: Lower Tax Burden But Higher Deficit in 2016*. Vienna.
- Canada Revenue Agency. (2019). “*Canadian Income Tax Rates for Individuals*”. (<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/individuals/frequently-asked-questions-individuals/canadian-income-tax-rates-individuals-current-previous-years.html#federal>). Erişim tarihi: 13 Kasım 2019.
- Congressional Budget Office. (2018). “*The Budget and Economic Outlook: 2018 to 2028*”. Report. (<https://www.cbo.gov/system/files/2019-04/53651-outlook-2.pdf>). Erişim tarihi: 16 Mayıs 2020.
- COUDERC E. M. ve OURY B. (2019). *Mobility: Tax Alert*. London.
- Citizens Advice Bureau Spain. (2017). “*Personal Taxation in Spain Rates and Allowances (2017)*”. (<https://www.citizensadvice.org.es/wp-content/uploads/2.1.PERSONAL-TAXATION-IN-SPAIN-2-RATES-AND-ALLOWANCES-2017-Regional-Tax-Rates.pdf>). Erişim tarihi: 28 Mart 2020.
- DALSGAARD T. (2000). “*The Tax System in Mexico: A Need for Strengthening the Revenue-Raising Capacity*”. OECD Economics Department Working Papers. No. 233. OECD Publishing. Paris.
- European Commission. (2012). *Tax reforms in EU Member States 2012*. Brussels.
- European Commission, (2019). *Taxation Trends in the European Union*. Bietlot. Charleroi.
- European Commission. (2006). *Structures of the Taxation Systems in the European Union, 1995- 2004*. Office for Official Publications of the European Communities. Brussels.
- European Union. (2019). “*Income Taxes Abroad – Cyprus*”. (https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/cyprus/index_en.htm). Erişim tarihi: 22 Kasım 2019.
- Federal Council The Portal of The Swiss Government. (2020). “*Federal Constitution of the Swiss Confederation*”. (<https://www.admin.ch/opc/en/classified-compilation/19995395/202001010000/101.pdf>). Erişim tarihi: 10 Mayıs 2020.
- Federal Ministry Republic of Austria. (2019). *The Tax Book*. Vienna.
- Federal Tax Administration. (2019). *The Swiss Tax System*. Swiss Tax Conference Information Committee. Bern.
- FELDSTEIN M. (2018). “*The Tax Reform Legislation of 2017*”. Journal of Policy Modeling. Sayı 3. Cilt 40.
- FENKO A. B. ve ŠABIČ Z. (2014). From the Balkans to Central Europe and Back: Foreign Policy of Slovenia. Keil S. ve Stahl B. (ed.). *The Foreign Policies of Post-Yugoslav States: From Yugoslavia to Europe içinde (47-68)*. Palgrave Macmillan. Basingstoke and New York.
- FRITZON G. ve LUNDBERG J. (2019). *Taxing High Incomes: A Comparison of 41 Countries*. Brussels.

- GARCIA-MIRALLES E., GUNER N. ve RAMOS R. (2019). "The Spanish Personal Income Tax: Facts and Parametric Estimates". Series, 439-477.
- GILLIS M. (1989). Tax Reform in Developing Countries, Duke University Press. USA.
- Government of Catalonia (2017). "Main taxes in Catalonia, Strategy and Competitive Intelligence Unit". (http://catalonia.com/content/documents/MainTaxes_2017_tcm213-245828.pdf). Erişim tarihi: 16 Mayıs 2020.
- Government Office for Growth (2005). *Guidelines for Economic and Social Reforms for the Increase of Economic Growth and Employment*. Government Office for Growth of the Republic of Slovenia. Ljubljana.
- HARRIS, L. (2019). "Your Taxes 2019 Tax Rates in Israel". *Jerusalem Post*. (<https://www.jpost.com/Opinion/YOUR-TAXES-2019-tax-rates-in-Israel-577820>). Erişim tarihi: 12 Aralık 2019.
- HENSON, A.J. (2009). Taxation. Delbert D. Konnor (Ed.). *Pharmacy Law Desk Reference içinde* (241-250). Routledge. New York.
- HERCOWITZ, Z. ve LIFSCHITZ, A. (2015). Tax Cuts and Economic Activity: Israel in the 2000s. *Israel Economic Review*, 12(2).
- HIDALGO, L. O. ve BARRERA, A. (2006). *Overview of the Mexican Tax System*. Mexico Market Briefing Webex. Free WebEx Seminar Series for New-to-Market Firms.
- HOMMA, M. (1992). Tax Reform in Japan. Takatoshi Ito ve Anne O. Krueger (Ed.). *Political Economy of Tax Reform içinde* (69-95). University of Chicago Press. Chicago.
- ICEX. (2019). "Guide to Business in Spain. Madrid: Spanish Institute for Foreign Trade". (<http://www.investinspain.org/invest/wcm/idc/groups/public/documents/docu-mento/mde2/nje2/~edisp/doc2016616338.pdf>). Erişim tarihi: 21 Mayıs 2020.
- International Business Publication, (2018). *Luxembourg Tax Guide Strategic, Practical Information, Regulations, USA: International Business Publications*.
- Invest Europe. (2018). *Tax Benchmark Study*. Brüksel. 2018.
- JONES R. S. (2009). *Tax Reform in Korea*. Washington, DC: The Korea Economic Institute.
- KIZILOT Ş., KILIÇ C. ve MÜDERRİSOĞLU O. (2006). *AB Yolunda Mali Dünyamız*. TISK Yayınları. Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu. Yayın No:273.
- KPMG. (2019). "Israel - Income Tax". (<https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2011/12/israel-income-tax.html>). Erişim tarihi: 12 Aralık 2019.
- KWACK, T. ve LEE K.-S. (1992). Tax Reform in Korea. Takatoshi Ito ve Anne O. Krueger (Ed.). *Political Economy of Tax Reform içinde* (117-136). University of Chicago Press. Chicago.
- LAMMAM, C., MACINTYRE, H., REN, F., EISEN, B. ve PALACIOS, M. (2016). *Canada's Rising Personal Tax Rates and Falling Tax Competitiveness*. Vancouver.
- LAURENT, T., L'HORTY, Y. (2001). "Taxation of Savings Products: An International Comparison". (https://www.univ-evry.fr/fileadmin/mediatheque/ueve-institutionnel/03_Recherche/laboratoires/Epee/wp/02-16.pdf). Erişim tarihi: 10 Mayıs 2020.
- LUCASSEN, K., SLUITER, S., MICHIEL, S. ve WANG, M. (2014). Tax and Legal Regimes in The Netherlands, Luxembourg and Switzerland. Dennis Campbell (Ed.). *Journal of the International Institute for Law and Medicine içinde*. Ed, Campbell D., York Hill Law Publishing.

- MARTINEZ-VAZQUEZ, J. (2001). “Mexico: An Evaluation of the Main Features of the Tax System”. International Center for Public Policy Working Paper Series paper 01-12. Andrew Young School of Policy Studies. Georgia State University. Georgia.
- Meksika Büyükelçiliği Ticaret Müşavirliği (2012). *Meksika Ülke Raporu -2011*. Meksika. Eylül 2012.
- Ministry of Finance, Japan (2019). “Learning More About Taxes”. (https://www.mof.go.jp/english/tax_policy/publication/tax009/index.htm). Erişim tarihi: 14 Mayıs 2020.
- National Tax Service. (2020). *Individual Income Tax and Benefit Guide for Foreigners 2020*. Jeonwoo Veterans Co.,Ltd. Seul.
- NEFESH B'NEFESH. (2018). “Taxation in Israel-General Information”. (<https://www.nbn.org.il/aliyahpedia/government-services/taxes-in-israel-and-overseas/taxation-in-israel-general-information/>). Erişim tarihi: 17 Aralık 2019.
- OECD. (2008). *OECD Economic Surveys: Portugal 2008*. OECD Publishing. Paris.
- OECD. (2009). *OECD Economic Surveys: Slovenia 2009*, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2014). *OECD Economic Surveys: Portugal*, OECD Publishing. Paris.
- OECD. (2017). *OECD Economic Surveys: Slovenia 2017*. OECD Publishing, Paris.
- OECD. (2018). *OECD Tax Policy Reviews: Slovenia 2018*. OECD Publishing. Paris.
- OECD. (2020). Tax on Personal Income (indicator). (doi: 10.1787/94af18d7-en). Erişim tarihi: 16 Mayıs 2020.
- OTSUBO S. T. (2007). “Post-war Development of the Japanese Economy”. ([https://www.gsid.nagoya-u.ac.jp/sotsubo/Postwar_Development_of_the_Japanese%20Economy\(Otsubo_NagoyaU\).pdf](https://www.gsid.nagoya-u.ac.jp/sotsubo/Postwar_Development_of_the_Japanese%20Economy(Otsubo_NagoyaU).pdf)). Erişim tarihi: 14 Mayıs 2020.
- ÖZDEN D. (2009). *Meksika Ülke Raporu*. Enterprise Europe Network.
- PEHLİVAN O. ve ÖZ E. (2015). *Uluslararası Vergilendirme*. Celepler Matbaacılık Basım ve Yayın. Trabzon.
- PKF International. (2012). “Cyprus Tax Guide 2012”. (https://www.pkf.com/media/387026/cyprus_2012.pdf). Erişim tarihi: 23 Aralık 2019.
- PricewaterhouseCoopers. (2016). “Australia: Changes to Personal Income Tax Thresholds”. (<https://www.pwc.com/gx/en/services/people-organisation/publications/assets/pwc-australia-changes-to-personal-income-tax-thresholds.pdf>). Erişim tarihi: 19 Aralık 2019.
- PricewaterhouseCoopers. (2019). “Taxes on Personal Income”. (<http://taxsummaries.pwc.com/ID/France-Individual-Taxes-on-personal-income>). Erişim tarihi: 23 Aralık 2019.
- PricewaterhouseCoopers. (2019). “Individual Taxes on Personal Income: Portugal”. (<https://taxsummaries.pwc.com/portugal/individual/taxes-on-personal-income>). Erişim: 11 Temmuz 2020.
- Public Finances Directorate General. (2016). *Overview of the French Tax System*. Paris.
- RODRIGUES C. F., JUNQUEIRA V. ve VICENTE J. (2018). “EUROMOD Country Report: Portugal 2015-2018”. EUROMOD version 11.0. (https://www.euromod.ac.uk/sites/default/files/country-reports/year9/Y9_CR_PT_Final.pdf). Erişim: 20 Aralık 2019.
- Totalserve. (2003). “Cyprus Tax Reform 2002”. Information Sheet No. 20. Limassol. (<https://www.totalserve.eu/Assets/Images/uploadedContent/CMS/documents/Images/information-sheet-no201460442756.pdf>). Erişim tarihi: 8 Ocak 2020.

- TOWNSEND C. M. (2019). “*Paying Taxes in Germany*”. How to Germany. 7(2).
- ÜNLÜKAPLAN İ. (2011). “*Türk Vergi Sisteminde Artan Oranlılığının Ölçülmesi*”, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 20, Sayı 1.
- VELLA M., VELLA S., MIFSUD M. ve PAULUS A. (2019). “*EUROMOD Country Report: Malta 2016-2019*”. EUROMOD version I2.0. (https://www.euromod.ac.uk/sites/default/files/country-reports/year10/Y10_CR_MT_Final.pdf). Erişim tarihi: 20 Aralık 2019.
- WEISS K., ASEN E., ve BUNN D. (2019). *New Details on the Austrian Tax Reform Plan* (Fiscal Fact No. 653). Washington, DC.
- ZARB A., SULLIVAN J. E. ve BROCKDORFF J. (2018). “*Malta: Malta’s Tax System*”. (<https://www.mondaq.com/withholding-tax/743556/malta39s-tax-system>). Erişim tarihi: 20 Aralık 2019.
- ZUCMAN G. (2015). *The Hidden Wealth of Nations: The Scourge of Tax Havens*. Chicago. The University of Chicago Press.