

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

EN AZ GEÇİM İNDİRİMİNİN TÜRK VERGİ SİSTEMİ
İÇERİSİNDEKİ YERİ VE BAZI ÜLKE UYGULAMALARI
AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İncilay BİLGE ÖZDEMİR

Balıkesir, 2019

**T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**EN AZ GEÇİM İNDİRİMİNİN TÜRK VERGİ SİSTEMİ
İÇERİSİNDEKİ YERİ VE BAZI ÜLKE UYGULAMALARI
AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İncilay BİLGE ÖZDEMİR

**Tez Danışmanı
Dr. Öğr. Üyesi Aysun YILMAZTÜRK**

Balıkesir, 2019

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitünüzün Maliye Anabilim Dalı'nda 201412537021 numaralı İncilay Bilge ÖZDEMİR'in hazırladığı "En Az Geçim İndiriminin Türk Vergi Sistemi İçerisindeki Yeri ve Bazı Ülke Uygulamaları Açısından Karşılaştırılması" Konulu YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 11.09.2019 tarihinde yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezin onayına OY BİRLİĞİ / OY ÇOKLUĞU ile karar verilmiştir.

Danışman

Dr. Öğr.Üye. Aysun YILMAZTÜRK

Üye

Dr. Öğr.Üye. Sami BUHUR

Üye

Dr. Öğr.Üye. Hilal GÖRKEM

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylım.

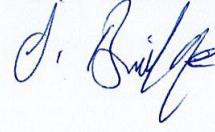
07.10.2019
Enstitü Müdürü
Prof.Dr.Kenan Ziya TAŞ

ÖNSÖZ

Tez çalışmamın yürütülmesi süresince bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım, tezimin her aşamasında yönlendirmesiyle ve bilgilendirmesiyle çalışmama bilimsel temeller katan değerli hocam Dr. Öğr. Üyesi Aysun YILMAZTÜRK'e, çalışmam boyunca benden desteklerini esirgemeyen babam İlyas BİLGE'ye ve aileme gönülden sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Balıkesir, 2019

İncilay BİLGE ÖZDEMİR



ÖZET

EN AZ GEÇİM İNDİRİMİNİN TÜRK VERGİ SİSTEMİ İÇERİSİNDEKİ YERİ VE BAZI ÜLKE UYGULAMALARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

BİLGE ÖZDEMİR, İncilay

Yüksek Lisans Tezi, Maliye Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Aysun YILMAZTÜRK

2019, 111 sayfa

Vergileme, idarelerin kamusal hizmetleri gerçekleştirebilmek adına kullandığı en önemli finansman aracıdır. Bu mali yükün toplumu oluşturan bireyler arasında adil şekilde paylaşılması beklenmektedir. Bu beklentinin karşılanabilmesi için vergileme ilkelerinden adalet ilkesine özen gösterilmesi son derece önem taşımaktadır.

Vergi sistemlerinde artan oranlı vergi tarifeleri, ayırma ilkesi, istisna ve muafiyetler ve en az geçim indirimi müessesesi mükelleflerin mali gücünün başka bir ifadeyle vergi ödeme gücünün etkili bir biçimde kavranabilmesi maksadıyla kullanılan araçlardır. Genel anlamda kişilerin kendilerinin ve ailelerinin hayatlarını sürdürebilmeleri için ihtiyaç duydukları minimum miktardaki gelirin vergilendirilmemesini ifade eden en az geçim indirimi müessesesi birçok gelişmiş ülkenin gelir vergisi sisteminde bütün mükellefler açısından yer bulmuştur. Ülkemizde ise “asgari geçim indirimi” adı verilen müessese ücretliler için uygulanmaktadır.

Bu çalışmanın amacı; vergilemede adaleti gerçekleştirmek üzere Türkiye ve seçilmiş OECD ülkelerindeki uygulamaların karşılaştırılmasıdır. Karşılaştırma sonuçlarına göre en az geçim indirimi konusundaki uygulamalar arasında büyük farklılıklar tespit edilmiştir. Türkiye’de asgari geçim indirimi sadece ücret geliri

olanlar açısından uygulanırken, diğer ülkelerde ücret gelirleriyle birlikte her türlü unsurdan gelir elde eden vergi mükelleflerinin tamamına uygulandığı görölmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergilemede Adalet ilkesi, Ödeme Gücü İlkesi, Ayırma Prensibi, En Az Geçim İndirimi.

ABSTRACT

THE PLACE OF MINIMUM LIVING ALLOWANCE IN TURKISH TAX SYSTEM AND THE COMPARISON IN TERMS OF SOME COUNTRY APPLICATIONS

BİLGE ÖZDEMİR, İncilay

Master Thesis, Public Finance,

Advisor: Assistant Professor Aysun YILMAZTÜRK

2019, 111 sayfa

Taxation is the most important financing tool used by the administrations in order to perform public services. This financial burden is expected to be shared fairly among the individuals making up the society. In order to meet this expectation, it is extremely important to pay attention to the principle of justice, one of the principles of taxation.

Increasing tax tables in tax systems, separation principle, exceptions and exemptions and minimum subsistence allowance are the means used to effectively comprehend the financial power of taxpayers. In general, the minimum subsistence allowance system, which states that the minimum amount of income that people need for themselves and their families to survive, is not taxed, has been included in the income tax system of many developed countries for all taxpayers. In our country, the foundation called “minimum subsistence allowance” is applied for wage earners.

The aim of this study is to compare the practices in Turkey and selected OECD countries to achieve fairness in taxation. According to the results of the comparison, significant differences were found between the applications regarding the subsistence allowance. While minimum living allowance has just been practicing for the wage workers in Turkey; in other countries; minimum living allowance has been practicing for everybody that gets income.

Key Words: Justice in Taxation, Ability-to-pay Principle, Separation Principle, Minimum Living Allowance.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖNSÖZ	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
ÖZET	ii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER	v
ÇİZELGELER LİSTESİ	viii
KISALTMALAR LİSTESİ	ix
1. GİRİŞ	1
1.1. Amaç	1
1.2. Yöntem	2
2. VERGİLEME İLKELERİ VE EN AZ GEÇİM İNDİRİRMİNE İLİŞKİN	
TEORİK ÇERÇEVE	4
2.1. Vergilemenin Kavramsal Çerçevesi	4
2.1.1. Verginin Tanımı ve Temel Özellikleri.....	4
2.1.2. Vergilemenin Temel Amaçları	6
2.1.2.1. Mali Amaç.....	7
2.1.2.2. Ekonomik Amaç.....	8
2.1.2.3. Sosyal Amaç	8
2.2. Vergileme İlkeleri.....	9
2.2.1. Mali Vergileme İlkeleri	11
2.2.1.1. Vergilemede Yeterlilik (Verimlilik) İlkesi.....	12
2.2.1.2. Vergilemede Esneklik İlkesi	12
2.2.2. Sosyal Vergileme İlkeleri	12
2.2.2.1. Vergilemede Adalet İlkesi	13
2.2.2.2. Vergilemede Genellik İlkesi	13
2.2.2.3. Vergilemede Eşitlik İlkesi.....	14
2.2.2.4. Vergilemede Ödeme Gücü İlkesi	15
2.2.2.5. Vergilemede Fayda İlkesi	16
2.2.3. İktisadi Vergileme İlkeleri	16
2.2.3.1. Vergilemede Tarafsızlık İlkesi	17
2.2.3.2. Vergilemede İktisadi Etkinlik İlkesi	18

2.2.4. İdari Vergileme İlkeleri	18
2.2.4.1. Vergilemede Belirlilik İlkesi.....	18
2.2.4.2. Vergilemede Tasarruf İlkesi.....	19
2.2.4.3. Vergilemede Kolaylık İlkesi	20
2.2.4.4. Vergilemede Açıklık İlkesi	20
2.2.4.5. Vergilemede Kanunilik İlkesi	21
2.2.4.6. Vergilemede İstikrarlılık İlkesi	21
2.3. Vergilerin Uygulanması Bakımından Faydalanma İlkesi ve Vergi Ödeme Gücü İlkesi	22
2.3.1. Faydalanma İlkesi	23
2.3.2. Vergi Ödeme Gücü İlkesi	24
2.4. Vergi Ödeme Gücüne Ulaşmada Yararlanılan Araçlar	25
2.4.1. Artan Oranlı Vergi Tarifeleri.....	25
2.4.2. Ayırma Tekniği.....	26
2.4.3. Muafiyet ve İstisna Uygulanması	27
2.4.4. En Az Geçim İndirimi Uygulaması	27
2.5. En Az Geçim İndirimini Belirleyen Faktörler.....	28
2.5.1. Fizyolojik En Az Geçim İndirimi	29
2.5.2. Kültürel En Az Geçim İndirimi	29
2.5.3. Medeni En Az Geçim İndirimi	30
2.6. En Az Geçim İndirimi Hesaplama Yöntemleri	30
2.6.1. Matrahtan İndirim Sistemi	31
2.6.2. Vergiden İndirim (Dekot) Sistemi	31
2.6.3. Bölme (Katsayı) Sistemi.....	32
3. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE EN AZ GEÇİM İNDİRİMİNİN YERİ VE UYGULANMASI.....	33
3.1. Türkiye’de En Az Geçim İndiriminin Tarihsel Süreci	34
3.1.1. 1980 Öncesi	35
3.1.2. 1980 Sonrası	38
3.2. 2008 Yılı İtibariyle Uygulamaya Geçen Asgari Geçim İndirimi ile İlgili Yasal Düzenlemeler	42
3.2.1. Asgari Geçim İndirimi Sisteminden Faydalanacaklar	44
3.2.2. Asgari Geçim İndirimi Sisteminden Faydalanamayacaklar	45

3.2.3. Asgari Geçim İndiriminin Hesaplanması	45
3.3. Asgari Geçim İndirimi Uygulamasında Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar.	47
3.3.1. Medeni Durumun Etkisi.....	48
3.3.2. Eşin Etkisi	48
3.3.3. Çocuk Sayısının Etkisi.....	48
3.4. Asgari Geçim İndirimi Uygulamasında Diğer Durumlara İlişkin Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar	49
3.4.1. Engellilik İndiriminden Yararlanan Ücretlilere Asgari Geçim İndiriminin Uygulanması	50
3.4.2. Yıllık Beyanname ile Beyan Edilen Ücretlerde Asgari Geçim İndiriminin Uygulanması	52
3.4.3. Gelir Vergisi Tarifesinin Değiştirildiği Durumlarda Asgari Geçim İndirimi Uygulanması	52
3.5. Asgari Geçim İndirimi Uygulaması Yönüyle Asgari Ücret.....	53
4. SEÇİLMİŞ OECD ÜLKELERİNDE EN AZ GEÇİM İNDİRİMİ UYGULAMALARI VE TÜRKİYE İLE KARŞILAŞTIRILMASI	56
4.1. Almanya Gelir Vergisi Sistemi ve EAGİ Uygulaması.....	57
4.2. Estonya Gelir Vergisi Sistemi ve EAGİ Uygulaması	59
4.3. Danimarka Gelir Vergisi Sistemi ve EAGİ Uygulaması.....	62
4.4. Hollanda Gelir Vergisi Sistemi ve EAGİ Uygulaması.....	64
4.5. Belçika Gelir Vergisi Sistemi ve EAGİ Uygulaması	67
4.6. Fransa Gelir Vergisi Sistemi ve EAGİ Uygulaması.....	68
4.7. İtalya Gelir Vergisi Sistemi ve EAGİ Uygulaması	70
4.8. İspanya Gelir Vergisi Sistemi ve EAGİ Uygulaması.....	72
4.9. EAGİ'nin Türkiye ve Seçilmiş OECD Ülkeleri ile Karşılaştırılması	74
SONUÇ.....	82
KAYNAKÇA	88

ÇİZELGELER LİSTESİ

Sayfa

Çizelge 1.	Adam Smith'in Vergileme İlkeleri	10
Çizelge 2.	Adolph Wagner'in Vergileme İlkeleri	11
Çizelge 3.	Asgari Geçim İndirimi Tablosu (2018-2019).....	47
Çizelge 4.	Aylık Engellilik İndirimi Tutarları (2019 Yılı)	50
Çizelge 5.	2019 Yılı Gelir Dilimleri ve Vergi Oranları.....	54
Çizelge 6.	Yıllar itibariyle Asgari Ücret ve Asgari Geçim İndirimi Tutarları (2008-2019)	55
Çizelge 7.	Almanya Gelir Vergisi Tarifesi (2019)	58
Çizelge 8.	Almanya'da Çocuklara Yönelik İndirimler (2019).....	58
Çizelge 9.	Çocuk ve Aile Yardımı Tutarları (2018)	61
Çizelge 10.	Danimarka Gelir Vergisi Tarifesi (2019)	63
Çizelge 11.	Danimarka Çocuk Yardımı (2019).....	64
Çizelge 12.	Hollanda Gelir Vergisi Tarifesi (2019)	65
Çizelge 13.	Hollanda Çocuk Yardımı (2019).....	66
Çizelge 14.	Belçika Gelir Vergisi Tarifesi (2019)	67
Çizelge 15.	Belçika Çocuk Yardımı (2019)	68
Çizelge 16.	Fransa Gelir Vergisi Tarifesi (2019)	69
Çizelge 17.	Fransa Çocuk Yardımı (2018).....	70
Çizelge 18.	İtalya Gelir Vergisi Tarifesi (2019)	71
Çizelge 19.	İtalya Çocuk Yardımı (2018)	72
Çizelge 20.	İspanya Gelir Vergisi Tarifesi (2019)	73
Çizelge 21.	İspanya Çocuk Yardımı (2019)	74
Çizelge 22.	Seçilmiş OECD Ülkelerinin Gelir Vergisi Tarifesi Oranları (2019)	75
Çizelge 23.	Seçilmiş OECD Ülkelerinin Çocuk Yardımları Tutarlarının Karşılaştırılması (2019).....	80
Çizelge 24.	Bekâr ve Aile Gruplarında Vergi Yüğü (2018).....	81

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği (European Union)
AGİ	: Asgari Geçim İndirimi
BMAF	: Fransa Temel Aylık Aile Ödeneği
DKK	: Danimarka Kronu
EAGİ	: En Az Geçim İndirimi
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
ILO	: Dünya Çalışma Örgütü (International Labour Organization)
IRPEF	: İtalya Bölgesel Vergisi
IRPF	: Kişisel Gelir Vergisi (Impuesto de Renta Sobre Las Personas Físicas)
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development)
PIT	: Kişisel Gelir Vergisi (Personal Income Tax)
TL	: Türk Lirası
v.d.	: Ve Diğerleri

1. GİRİŞ

Ülke yönetimleri, genellikle kalkınma, ekonomik gelişme ve refah konularında toplumun beklentilerini karşılamaya çalışır. Bu amaçlarla uygulanan sosyal politikaların aynı zamanda gelir dağılımındaki adaleti sağlamaya dönük alt amaçları da bulunmaktadır.

Kamu hizmetlerini gerçekleştirmek adına egemenlik yetkisine dayanarak mükelleflerinden vergi toplayan yönetimler ayrıca vergi yükünün adil dağılımını sağlamakla yükümlüdürler. Vergileme ilkelerinden adalet ilkesi, vergi yükünün adil dağılımının sağlanması noktasındaki en önemli vergileme ilkesidir. Bunu gerçekleştirmek adına vergi sistemlerinde eşitlik, genellik, faydalanma ve ödeme gücü kavramları öne çıkmaktadır.

Vergi uygulamalarına ait usul ve esaslar genellikle kanunlar aracılığıyla yapılmaktadır. Ülkemizde de Anayasa'da 73. madde, vergilemenin yasal dayanağını düzenlemektedir. Maddeye göre mali güce sahip bireylerin kamusal hizmetlerin gerçekleşmesinde kullanılmak üzere vergi ödemesi zorunludur.

1.1. Amaç

Bu çalışmanın temel amacı; çalışmada, vergiye ilişkin kavramlar ve vergileme ilkelerinin teorik yapısı ele alınmış, vergilerin uygulanması bakımından vergi ödeme gücü ilkesinin önemine değinilmiş, Türk vergi sisteminde önemli yere sahip olan en az geçim indiriminin tarihsel süreci ve günümüzdeki yasal düzenlemeleri açıklanmıştır. 2008 yılından itibaren yürürlüğe giren asgari geçim indirimi uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ise kapsamlı bir şekilde ele alınmış, OECD (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü) ülkelerinden seçilen Almanya, Estonya, Danimarka, Hollanda, Belçika, Fransa, İtalya ve İspanya vergi sistemlerindeki vergilemede adalet ilkesine yönelik uygulamaları incelenmiş ve

Ülkemizdeki uygulamalar ile karşılaştırılmıştır. Ayrıca lkemizde ve seçilen OECD lkelerindeki vergilemede adalet ilkesine yönelik gerçekleştirilen en az geçim indirimi, artan oranlılık, ayırma ilkesi ve istisna ve muafiyet uygulamalarının değerlendirmesini yapmaktır.

1.2. Yöntem

Araştırma sürecinde tanımlayıcı araştırma yaklaşımı kullanılmış olup, vergileme ilkeleri, en az geçim indirimi ve Türk vergi sisteminde en az geçim indiriminin yeri olan uygulamalar, sorunlar, çözüm nerileri ve mevcut durum analiz edilerek değerlendirilmiştir.

Araştırma kapsamında veri toplama yöntemi olarak ikincil veri kaynakları kullanılmış olup, geniş bir literatür taraması neticesinde; vergileme ilkeleri ve Türk vergi sisteminde en az geçim indiriminin yeri ve uygulanması hususunda hazırlanmış olan kitaplar, süreli yayınlar, doktora ve yüksek lisans tezleri, bildiriler, raporlar, internet kaynakları ve kanunlardan yararlanılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümü, çalışmanın amacı ile yönteminden bahsedilen giriş kısmından oluşmaktadır. İkinci bölümde, verginin tanımı ve temel özellikleri, temel amaçları, vergileme ilkeleri, vergilerin uygulanması bakımından faydalanma ilkesi ve vergi ödeme gücü ilkesi, vergi ödeme gücüne ulaşmada yararlanılan araçlar, en az geçim indirimini belirleyen faktörler ve en az geçim indirimi hesaplama yöntemlerinden bahsedilmiştir.

Araştırmanın nc bölümünde; Türkiye'de en az geçim indiriminin tarihsel süreci, 2008 yılı itibariyle uygulamaya geçen asgari geçim indirimi ile ilgili yasal düzenlemeler, asgari geçim indirimi uygulamasında dikkat edilmesi gereken hususlar, asgari geçim indirimi uygulamasında diğer durumlara ilişkin dikkat edilmesi gereken hususlar ve asgari geçim indirimi uygulaması yönüyle asgari ücret konuları incelenmiştir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde; seçilmiş OECD lkeleri (Almanya, Estonya, Danimarka, Hollanda, Belçika, Fransa, İtalya, İspanya)'nın en az geçim

indirimi uygulamaları inceleyip, bu ülkelerin Türkiye ile karşılaştırılması değerlendirilmiş olup, beşinci bölüm olan sonuç kısmında ise tez çalışması sonuca bağlanmıştır.

2. VERGİLEME İLKELERİ VE EN AZ GEÇİM İNDİRİRMİNE İLİŞKİN TEORİK ÇERÇEVE

Bu bölümde en az geçim indiriminin vergi hukuku içindeki yeri ve uygulanması başlığı altında, verginin tanımı, temel özellikleri, amaçları, vergilerin uygulanması bakımından faydalanma ilkesi ve vergi ödeme gücü ilkesi, vergi ödeme gücüne ulaşmada yararlanılan yöntemler ile en az geçim indirimi ve hesaplama yöntemlerine yer verilmiştir.

2.1. Vergilemenin Kavramsal Çerçevesi

Kişi ve kurumlar gelirlerinin belli bir kısmını zorunlu olarak devlete ödeme yaparlar. Devlet, kendisinden beklenen kamu hizmetlerini gerçekleştirmek için ihtiyaç duyduğu ekonomik kaynakları, kişi veya kurumlardan aldığı vergilerle gerçekleştirir. Devlet vergi ödemelerini, egemenlik hakkına dayanarak toplar ve bu durum kanunlarla güvence altına alınmıştır (Cansız, 2015: 434). Vergiler, devletin varlığı ve devamlılığı için temel niteliğe sahip olup toplumsal ihtiyaçların giderilmesinde kullanılmak üzere tahsil edilmektedir (Özen, Altunoğlu ve Öztornacı, 2015:279).

2.1.1. Verginin Tanımı ve Temel Özellikleri

Maliye teorisi söz konusu olduğunda vergi, en önemli kavram olarak karşımıza çıkmaktadır (Pehlivan, 2013:94). Verginin tahsil amacı, devletin kamu hizmetlerini gerçekleştirebilmesi ve bu hizmetler için yapılan harcamaları karşılayabilmesidir. Vergi alınmasında devlet, egemenlik gücünü dayanak gösterir (Gencel ve Kuru, 2012:29). Vergi kavramı, devletin kanunlar aracılığıyla belirlediği ve parasal olarak karşılık bulan ödemeleri belirtmektedir (Bilici, 2008: 11; Feyzullah, 2013:36; Paksoy ve Bakan, 2010:154).

Gelişen teknoloji ve değişen siyasi yönelimler, klasik devlet anlayışının geçerliliğine son vermiştir. Devletlerin işlevlerinde, sosyo-ekonomik içerikli hizmetlerin önemi artmış ve devletin ekonomik gücünün korunması ve geliştirilmesinde kamusal gelirler çok büyük önem arz etmiştir (Akdoğan, 2011: 101).

Ülkelerde kamusal gelirlerin ortalama % 70-90 oranındaki tutarı tahsil edilen vergilerden oluşmaktadır. Devletin üstüne düşen görevleri gerçekleştirebilmesi ve kamusal giderlerini karşılayabilmesi adına zorunlu olarak aldığı vergiler, en büyük finans kaynağı olarak göze çarpmaktadır (Rakıcı ve Aydoğdu, 2017:222).

Genel bir tanım yapılacak olursa vergi, devletin egemenlik haklarına dayanarak, belirli kurumlar aracılığıyla her türlü kamusal faaliyeti gerçekleştirmek adına harcamak üzere, ekonomik gelire sahip olanlardan kanunda belirtildiği oranda ve şekilde hukuki dayanakları göz önüne alarak ve karşılıksız olacak şekilde aldığı paradır (Nadaroğlu, 2000:222).

Farklı bir tanımla vergi, geliri olan özel işletmeler ve kişilerden kamuya aktarılan karşılıksız ve iktisadi bir değer akışıdır. Farklı tanımlardan yola çıkarak verginin unsurları şu şekilde özetlenebilir (Pehlivan, 2005:100-101; Eker, 2005:118):

- Vergi nakit olarak ödenir.
- Vergi karşılıksız alınır.
- Vergi ödemek zorunludur.
- Vergi toplanması yasal prosedürlere bağlıdır.
- Kamusal giderler için kullanılır.
- Vergi devlet veya yetkili kurumlar tarafından tahsil edilir.
- Vergi ödemelerinde ödeme tutarları gelirlere göre belirlenir.
- Vergi iktisadi bir değerdir.

Vergiler çeşitlilik göstermektedir. Genel olarak gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınmaktadır. Başlıca vergi çeşitleri ise, mülkiyetlerden, ticari ve kurum kazançlarından, ücretlerden, idari harçlardan tüketim üzerinden alınanlar olarak

karşımıza çıkmaktadır. Bunların dışında birçok kaleme çok farklı vergiler mevcuttur (İlhan, 2007:2-3).

Devletin karşılıksız olarak tahsil ettiği en önemli kamu geliri olan vergileri ödeyenler, ödemeleri karşılığında mal ve hizmet talebinde bulunamazlar. Ayrıca devlet, yapacağı kamusal hizmetlerde vergi ödeyenlere eşit şekilde hizmet eder. Farklı bir anlatımla daha çok vergi ödeyenlere daha çok hizmet, daha az vergi ödeyenlere daha az hizmet anlayışı yoktur. Vatandaşların, devletin tahsil ettiği vergilerin finansmanı sonucu yapacağı kamu hizmetlerinden eşit şekilde yararlanması söz konusudur. Kamusal hizmetlerdeki en büyük pay, her zaman vergiler olmuştur (Pehlivan, 2005:94).

2.1.2. Vergilemenin Temel Amaçları

Vergi mevzuatında ve Vergi Usul Kanunu'nda açık ve net bir vergi tanımına rastlanmamaktadır. 1982 Anayasası'nın vergi ödevini açıklayan 73. maddesi, tüm vatandaşları kazançları ölçüsünde vergi ödemeleri konusunda yükümlülük altına almıştır. Ayrıca vergi dağılımlarının adil ve dengeli olması gerektiğini vurgulayarak toplumu derinden etkileyebilecek vergi değişikliklerinin kanunlar aracılığıyla yapılmasını zorunlu kılmıştır (Çelik, 2013: 17).

Günümüz koşullarında değişen ve gelişen teknolojik gelişmelerle birlikte yaşam standartları hızla yükselmektedir. Devletler, vatandaşların yaşam standartlarını yükseltmek ve insan onuruna yakışır bir hayat yaşamalarını sağlamak adına birçok kamusal faaliyeti gerçekleştirmektedirler. Devletin vatandaşların yaşamlarına olan etkisi, vergilerin mali yönlerinin dışında da etkileri olduğunu göstermektedir. Vergi dağılımlarındaki adalet ve denge, toplumu yakından ilgilendiren ve etkileyen bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Üretim, tüketim, iş gücü arzı, yatırım ve nüfus gibi değişkenlerin vergi politikalarına bağlı olarak derinden etkilendikleri göz ardı edilmemelidir (Rakıcı, 2011: 350).

Geçmiş çok eskiye dayanan vergi uygulamalarında asıl amacın, kamusal hizmetlerin yerine getirilmesi ve bunu yaparken ihtiyaç duyulan giderlerin

karşılanması olduğu bilinmektedir. Ancak değişen ve gelişen ihtiyaç ve uygulamalar sonucunda verginin mali, ekonomik ve sosyal amaçlarının da olduğunu ortaya çıkarmıştır. Bütün değişkenler göz önüne alındığında vergi yükünün toplumsal alanda hangi kriterlere göre dağıtılması gerektiği, vergi teorisinin açıklamaya çalıştığı en önemli konu olarak göze çarpmaktadır (Edizdoğan, 2008: 60; Kalenderoğlu, 2002: 59). Vergilerin mali, ekonomik ve sosyal amaçları bu kısımda ele alınacaktır.

2.1.2.1. Mali Amaç

Vergi toplanmasındaki klasik amaç, beklenen kamusal hizmetlerin gerçekleştirilmesi sonucu giderlerin karşılanması ve bütçe denkliğinin korunmasıdır. Tarihsel süreçte bu amacın hala korunduğu ve önemini kaybetmediği görülmektedir (Akdoğan, 2011:122).

Vergilerin mali amacı, hazinenin ihtiyaç duyduğu parasal kaynakları oluşturmaktır. Oluşturulan vergi sistemlerinin amacı, kamusal harcamalar için oluşan giderleri karşılayacak gelirleri sağlamaktır. Sağlıklı ve sürdürülebilir bir vergi sisteminde, artan kamusal harcamaları karşılamak için vergi gelirlerinde de artış sağlayabilecek esnek bir yapının olması önem arz etmektedir. Bu durumun özellikle gelişmekte olan ülkelerde ortaya çıktığı sıklıkla görülmektedir (Turhan, 1998:63).

Mali yönden gelir temin etmek asıl amaç olsa da, vergi sisteminin rasyonel dayanakları olması esastır. Klasik maliye anlayışına göre vergiler sadece temel ihtiyaçlar için temin edilirler. Devletten beklenen asıl hizmetler adalet, savunma ve alt yapı çalışmalarıdır. Oluşturulan vergi sistemleri, bu alanlardaki hizmetlerin yapılması karşılığındaki giderler için kullanılmalıdır. Bunların dışındaki diğer amaçlar için alınacak vergiler, beklentileri karşılamanın dışında piyasalara olumsuz etki yapacaktır. Klasik anlayışa göre devletin hizmet alanlarının kısıtlı olması, ihtiyaç duyacağı vergilerin de az olmasına neden olacaktır. Düşük vergilere dayanan sistemin piyasaları olumsuz etkilemesi söz konusu değildir. Klasik anlayıştaki mali amaç, devletin vatandaşlarına etkili ve adaletli bir hizmet sunmasını sağlamaktır (Güler, 2012:8).

Değişen siyasi ve ekonomik şartlar, devletlerin müdahaleci özelliklerinin artmasına yol açmaktadır. Bu özellik kamusal harcamaların yanında farklı harcama kalemlerinin oluşmasına yol açar. Giderleri artan devletler, gelirlerini de arttırmak için vergileme sistemlerinde değişikliğe giderler.

2.1.2.2. Ekonomik Amaç

Verginin ekonomik amacı, ekonominin vergisel tedbirlerle yönlendirilmesini ifade eder. Bu amaca uygun olarak verginin yatırım kararları üzerindeki olumsuz etkilerini bertaraf etmek, vergilerle tasarrufları teşvik etmek ve tasarrufların çeşitli tasarruf araçları arasında en iyi dağılımını sağlamanın yanında vergi sistemi çalışmayı ve risk üstlenmeyi teşvik edici olmalıdır. Yatırımlara teşvik için, yatırım harcamalarının vergi matrahından düşülmesi veya tasarrufların teşviki için tahvil faizlerinin vergiden istisna edilmesi ya da daha az oranda vergilendirilmesi gibi çeşitli düzenlemeler, vergi tedbirleri ile ekonominin yönlendirilmeye çalışılmasına verilebilecek örneklerdir (Samur, 2018:6; Yıldız ve Sandalcı, 2016:1918).

Vergi tahsilindeki ekonomik amaçlara bakıldığında, belli alanlarda belli ekonomik kazanç sağlayan işletmelere uygulanan vergi avantajları sayesinde bu alanlardaki işletmelerin daha güçlü olması, yatırımların daha üst seviyelere çıkarılması ve üretimin artırılması hedeflenmektedir. Bazı durumlarda uygulanan vergi avantajlarıyla şirketlerin ihracat yaparak ekonomiye döviz kazandırması sağlanmaktadır. Ancak bazı durumlarda da avantaj yerine dezavantajlı vergi uygulamaları da görülmektedir. Bu yolla ithalatın azaltılması ve döviz kaybına yol açacak ekonomik işlemlerin önüne geçilmesi söz konusudur. Yapılan çeşitli uygulamalarla tasarruf özendirilerek şirketlerin ekonomik olumsuzluklardan en alt seviyede etkilenmesi amaçlanmaktadır (Paksoy ve Bakan, 2010:155).

2.1.2.3. Sosyal Amaç

Verginin sosyal amacı, devletin toplumsal huzuru ve adaleti sağlamak adına birtakım sosyal amaçlarına ulaşmak amacıyla vergiyi bir araç olarak kullanmasıdır. Gelir dağılımını düzenlemek, sosyal güvenliği sağlamak, nüfus politikasını

düzenlemek vb. hedefler için vergi politikalarının belirlenmesi, verginin sosyal fonksiyonunu ifade eder. Gelir dağılımında adaleti sağlamak için artan oranlı verginin kullanılması bunun klasik örneğidir (Karabacak, 2012:230).

Vergi sistemlerinin sosyal amacı, gelir adaletsizliğinin vergileme yoluyla dengelenebileceği düşüncesidir. Bu konuda öne çıkan isimlerin başında gelen Wagner, sosyal adaletin sağlanmasında vergilerin önemli bir rolü olduğunu düşünmüştür. Toplumda oluşan gelir farklılıklarını az da olsa dengelemek adına, kazancı çok olanlardan yüksek oranda vergi, kazancı düşük olanlardan ise düşük oranda vergi alınmasını öneren Wagner, bu yolla verginin sosyal amacının gerçekleştirilebileceğini savunmuştur (Eker, 2005:148).

2.2. Vergileme İlkeleri

Oluşturulan vergi sistemlerinde öncelikle mevzuat hazırlığı söz konusudur. Hazırlanan mevzuata uygun olarak vergi toplanması uygulama aşamasında gerçekleşir. Başarılı bir vergi sisteminde önceden belirlenen kurallar, vergileme ilkeleri olarak karşımıza çıkmaktadır (Akdoğan, 2013:192). Vergileme ilkeleri, oluşturulan vergi sisteminin mali, ekonomik ve sosyal amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda tecrübeler sonucunda ortaya çıkmış mali düşünce sistemleri açısından kabul edilen temel kurallar olarak tanımlanır (Devrim 1996: 45; Pehlivan, 2013:145).

Belirlenen bu ilkeler, uzun yıllar sonucunda vergilerin kapsam ve yapılarında meydana gelen değişimlerle birlikte ekonomik, sosyal ve siyasi gelişmelerle birlikte değişikliklere uğramıştır. Vergilerin amaçlarında yapılan değişiklikler de zamanla vergi sistemindeki kuralların değişmesine yol açmaktadır (Turhan, 1998:190).

Oluşturulan vergi sistemlerinde belirlenen ilkelere uyulması esastır. Ancak bu ilkeler ülkeden ülkeye, toplumdaki topluma farklılık göstermektedir. Vergileme ilkeleri ile ilgili Adam Smith tarafından kaleme alınan “Milletlerin Zenginliği” kitabında belirtilen kurallar, geniş bir kitle tarafından kabul edilmiş ve klasik anlayış olarak geçerliliğini korumaya devam ettirmiştir (Çilingir, 2009:8). Smith’in vergileme ilkeleri Çizelge 1’de gösterilmiştir.

Çizelge 1. Adam Smith'in Vergileme İlkeleri

1. Adalet	Herkes kendi geliriyle orantılı olarak kamu harcamalarına katılmalı
2. Kesinlik	Vergi ödeme şekli ve zamanı önceden belli olmalı,
3. Uygunluk	Vergi mükellefe en az rahatsızlık verecek şekilde olmalı,
4. İktisadilik	Vergi, uyum maliyeti düşük olmalıdır.

Kaynak: Dağbaş, İ. (2008). *Vergi Teorisi*. Ankara: Ece Matbaası, s.203.

Smith'in ortaya koyduğu bu temel ilkeler doğrultusunda ortaya çıkan farklı düşünce modelleri, modern vergilendirme ilkelerine öncülük etmişlerdir (Öztürk, 2012:7).Smith'in ilkeleri göz önünde bulunduran Wagner, eksik bulduğu ilkeleri tamamlayarak ilkeleri belli bir sistematik dahilinde gruplamaya çalışmıştır. Wagner'in dört gruba ayırarak oluşturduğu ilkeler Çizelge 2'de gösterilmiştir (Aksoy, 2011:224-225).

Adolph Wagner, vergilemenin bazı sosyal amaçların gerçekleştirilmesi için, bir araç olarak kullanılabileceğini XIX. yüzyılda ileri süren ve savunan bir yazardır (Aksoy, 2011: 224). Wagner, önemini günümüzde de koruyan vergi ilkelerini dört grupta sistematize etmiştir. Bunlar; genel olarak, mali ilkeler, sosyal ilkeler, iktisadî ilkeler, idarî ilkeleri başlıkları altında açıklanmıştır

Çizelge 2. Adolph Wagner'ın Vergileme İlkeleri

Mali Vergileme İlkeleri	Vergilemede Yeterlilik (Verimlilik) İlkesi
	Vergilemede Esneklik İlkesi
Sosyal Vergileme İlkeleri	Vergilemede Adalet İlkesi
	Vergilemede Genellik İlkesi
	Vergilemede Eşitlik İlkesi
	Vergilemede Ödeme Gücü İlkesi
	Vergilemede Fayda İlkesi
İktisadi Vergileme İlkeleri	Vergilemede Tarafsızlık İlkesi
	Vergilemede Etkinlik İlkesi
İdari Vergileme İlkeleri	Vergilemede Belirlilik İlkesi
	Vergilemede Tasarruf İlkesi
	Vergilemede Kolaylık İlkesi
	Vergilemede Açıklık İlkesi
	Vergilemede Kanunilik İlkesi
	Vergilemede İstikrarlılık İlkesi
	Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlkesi
	Vergi Tedbirlerinin Tutarlılığı ve Sistematik Bütünlüğü İlkesi
	Vergi Tedbirlerinin Uygulanabilirliği İlkesi

Kaynak: Çilingir, K. (2009). *Düz Oranlı Vergi Sistemi Uygulamaları ve Türkiye'de Uygulanabilirliği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Vergilendirme ilkelerindeki sistematik ayırım, kapsam ve düzen açısından Smith'in ortaya koyduğu ilkelere göre çok daha gelişmiş bir model oluşturulduğunu göstermektedir (Edizdoğan, 2008:135-136).

2.2.1. Mali Vergileme İlkeleri

Vergi uygulamalarındaki temel amaç, kamusal hizmetlerin yerine getirilmesi için gereken gelirlerin elde edilmesidir. Uygulamanın mali amacı ise, hazineye aktarılacak optimal gelirin hazineye kazandırılmasıdır (Karatoy, 2009:15). Wagner'e göre devletin varlığı ve devamı, bireylerinkinden önce gelmektedir. Çünkü

bireyin varlığı ve devamı ancak devletin varlığı ve devamıyla anlam kazanarak korunabilir. Devletin varlığı ve devamlılığı vergilemenin mali amacıyla yakından ilişkilidir. Verimlilik ve esneklik, vergi sistemlerinin etkinlik düzeylerini yükseltmektedir (Gökbunar, 1998:155). Mali vergilemedeki ilkeler yeterlilik (verimlilik) ve esneklik olarak iki grupta incelenmektedir.

2.2.1.1. Vergilemede Yeterlilik (Verimlilik) İlkesi

Vergilerden elde edilen gelirlerin kamusal harcamaları karşılama oranı vergilemede verimlilik ilkesi olarak bilinmektedir. Oran yükseldikçe verimlilikte artış sağlanır. Farklı bir bakışla kamusal harcamaların artışı verimlilikte azalmaya, kamusal harcamaların azaltılması verimlilikte artışa neden olmaktadır (Uğurlu, 2019:25). Verimlilik ilkesini olumsuz etkileyen faktörlerin başında vergi kaçakçılığı gelmektedir (Gökbunar, 1998:182).

2.2.1.2. Vergilemede Esneklik İlkesi

Günümüz koşullarında devletlerin siyasi yönetimlerinde meydana gelen değişimlerle birlikte teknolojik ve ekonomik alandaki hızlı değişimler, vergi sistemlerinin yeni şartlara uyumunu zorlaştırmaktadır. Oluşturulan vergi sistemlerinin yeni ihtiyaçlara cevap verebilecek derecede esnek bir yapıya sahip olması kadar kamusal harcamaların değişimini de karşılayacak dinamik bir yapıya sahip olması da hayati önem taşımaktadır. Esnek bir vergi sistemi hem siyasi değişimler karşısında dayanacak bir yapıya hem de ekonomik şartların değişiminde çözümlere uyacak dinamik yapıya sahiptir. Ancak vergi sistemlerinin gelecek öngörülerinden önce güncel koşullara uygun olması öncelik arz etmektedir (Uğurlu, 2019:25).

2.2.2. Sosyal Vergileme İlkeleri

Ülkelerin sosyal devlet anlayışı zamanla daha çok ön plana çıkmaktadır. Sosyal adaleti sağlamak için büyük çaba gösteren siyasi yönetimler, vergi sistemlerini de sosyal adalet aracı olarak kullanmaktadırlar. Gelir adaletsizliğini

dengelemek için vergilemenin sosyal ilkelerini uygulayan yönetimlerin, bu konuda başarılı oldukları söylenebilir (Gökbunar, 1998:183).

2.2.2.1. Vergilemede Adalet İlkesi

Smith, “Milletlerin Zenginliği” isimli eserinde vatandaşların, devletin varlığını sürdürebilmesi ve vatandaşlara hizmetlerini sunabilmesi adına devletin koruması altındaki kazançlarından belirlenen oranlarda devlete vergi ödemeleri gerektiğinden söz etmektedir (Türk, 2002: 137).

Toplumsal uygulamalarda öncelikle uyulması gereken adalet kavramı, hiç kuşkusuz vergileme sistemlerinde de bu önceliğini korumaktadır. Mükelleflerin önceden belirlenen kriterler ölçüsünde üzerlerine düşen vergilerini ödeyebilecekleri bir sistem, vergilemede adalet ilkesine uygun olacaktır. Buradaki önemli nokta, kimlerin hangi oranda vergi ödeyeceklerinin belirlenmesidir. Ancak vergi sistemlerindeki adalet algısının farklı zamanlarda ve farklı toplumlarda değişiklik göstermesi, nesnel ölçütlerin belirlenebilmesini zorlaştırmaktadır. Bu nedenle teknik yönden yapılan düzenlemelerle, vergilemede adalet ilkesine uyulduğu söylenebilir (Akdoğan, 2013: 201; Buyrukoğlu ve Buzkıran, 2016:2082).

2.2.2.2. Vergilemede Genellik İlkesi

Ekonomik ve siyasi gelişmeler sonucunda toplum içinde farklı sınıflar oluşmaktadır. Özellikle belli ayrıcalıklara sahip sınıfların toplumsal tepkilere neden olduğu bilinmektedir. Vergilemedeki genellik ilkesi, hiçbir ayrımcılık yapmadan vergilerin toplumun tüm kesimlerinden alınmasını ifade etmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012:40; Erginay, 1992:44). Bu ilkede, belli bir kazançta sahip gerçek veya tüzel kişilerin hukuksal, dinsel veya ırksal hiçbir ayırım gözetmeksizin vergi mükellefi olarak tanımlanması söz konusudur (Gerçek, Bakar, Mercimek, Çakır ve Asa, 2014:95).

Vergi sisteminde gerçek veya tüzel kişilerin eşit tutularak kazançta sahip olan tüm kişilerin vergi yükümlülüğü altına alınması, aynı zamanda adalet ilkesini de

içinde barındırmaktadır (Gökçe, 2006: 10). Kamusal hizmetlerden faydalananların tamamının kazançları oranında vergi yüküne katılması gereklidir. Aksi durumlarda adalet ilkesi zarar görmektedir. Vergilemede genellik ilkesi vergi yükünün tüm kişilere eşit olarak dağılmasını ifade eder. Belli kesimlerin vergi yükünü desteklememesi, vergide adalet anlayışına ters düşmektedir. Genellik ilkesinde, hiçbir sosyal sınıf ayrımcılığı yapılmadan tüm kişilerin gelirleri ve giderlerine bakılarak belli oranlarda vergi ödemeleri beklenmektedir (Yavuz, 2015:11).

Genellik ilkesi, değişen sosyal, kültürel ve ekonomik gelişmeler sonucunda daha dar alanlarda uygulanmaktadır. İhtiyaç görülen alanlarda yapılan muafiyet ve istisna uygulamaları, vergilemedeki genellik ilkesinde farklı bakış açıları kazandırmıştır (Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2013:239). Vergi kanunlarında yer alan genellik ilkesi sonucunda kamusal fayda sağlanan tüm kişilerin vergi ödemesi beklenirken çeşitli değişkenlerin etkisiyle yapılan istisna, muafiyet ve indirim gibi uygulamaların kanunlarla ve toplum tarafından kabul edilebilir gerekçelerle hayata geçirilmesi, genellik ilkesinin zarar görmesini önleyecektir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, Adnan, 2013:20).

2.2.2.3. Vergilemede Eşitlik İlkesi

Adaletli bir vergi sisteminde vergi yükünün belirlenen kriterlere göre dengeli dağılımının sağlanması, vergilemede eşitlik ilkesi olarak ifade edilebilir. Vergilemede eşitlik, kazanca sahip olan tüm kişilerin ödeme güçlerine bakılarak belirlenen oranlarda vergi ödemelerinin sağlanmasıdır (Yavuz, 2015:14).

Vergilemede eşitlik ilkesi söz konusu olduğunda bireyler ödeme güçlerine göre vergi öderler (Çoban, 2008:6). Farklı bir anlatımla eşitlik, bireylerin gelir ve giderlerine göre belirlenecek oranlarda vergilendirilmeleridir. Bu ilkenin uygulanmasıyla toplumsal adalet göz önünde bulundurularak kişilerin ekonomik ve ailevi durumlarına göre vergi yükleri belirlenir. Açıklamak gerekirse ödeme güçleri aynı olan mükelleflerin eşit olarak vergilendirilmesi, ödeme güçleri farklı olan mükelleflerin ise farklı olarak vergilendirilmesi vergilemede eşitlik ilkesi olarak düşünülebilir (Gökbunar, 1998:6).

Vergi sisteminde eşitlik ilkesi, yükümlü olanlar arasında oluşabilecek farklılıkların kanunlar yoluyla engellenerek tüm yükümlülerin aynı şartlara sahip olmasını sağlayabilmektir (Ünlü, 2016:54-55). Ancak bu durumu tamamen sağlamak farklı değişkenler yüzünden mümkün görünmemektedir. Sosyal ve ekonomik amaçlara uyum için istisna ve muafiyet uygulamaları eşitlik ilkesinin tam anlamıyla uygulanabilirliğini olumsuz etkilemektedir (Çomaklı, Ak ve Ayrangöl, 2014:38).

Özellikle toplumsal, kültürel ve mali açıdan toplumun ihtiyaç duyduğu alanlarda beklentileri karşılamak adına yönetimler eşitlik ilkesine aykırı olacak şekilde uygulamalar hayata geçirebilmektedir (Öncel vd., 2012:40).

2.2.2.4. Vergilemede Ödeme Gücü İlkesi

Vergilemede ödeme gücü ilkesi, adalet ilkesi ile yakından ilişkilidir. Gelir adaletsizliğini önlemek için uygulanan sosyal politikalara ek olarak ödeme gücü yaklaşımı ortaya atılmış ve mükelleflerden ödeme gücü oranında vergi yüküne katılması sağlanmıştır (Gümüş, 2007: 69).

Mükelleflerin gelirleri, servetleri ve harcamaları, vergi ödeme gücünü belirleyen faktörlerdir. Bu nedenle vergi ödeyecekler için belirlenecek tutarlar kapsamında en az geçim indirimi ve artan oranlılık gibi çeşitli teknikler geliştirilmiştir. Bu teknikler, vergi sisteminde adaletli olabilmek için ortaya çıkmıştır. Adaletli bir vergi sistemi, mükelleflerin gelir, servet ve harcamaları göz önünde tutulmadan gerçekleştirilemez (Siverekli, 2003:116).

Gelir, servet ve harcama vergileri, vergi sistemindeki başlıca vergi çeşitleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi yüklerinin hesaplanmasında gelir, servet ve harcamaların baz alınması, teori ve uygulamada genel kabul görmüştür. Vergilemede ödeme gücü ilkesi, mükelleflerin ödeme gücüne bakılarak yükümlülük altına sokulması gerektiğini ifade etmektedir (Öztürk, 2015:17; Pehlivan, 2013:164).

2.2.2.5. Vergilemede Fayda İlkesi

Vergilemede fayda ilkesi, kamusal hizmetlerden faydalananların bu hizmetlerin karşılığı olarak vergi ödemelerini ifade eder. Bu ilke, ekonomik koşulların göz önüne alınarak vergilendirme yapılması gerektiğini savunur (Hasanov, 2009:34). Kamusal hizmetlerden kimin hangi oranda faydalandığının tespiti olanaksız olduğundan bireylerin marjinal faydaları ölçülememektedir. Bu nedenle vergilemede fayda ilkesinin günümüz koşullarına uyarlanması son derece zor görünmektedir (Eker ve Tüğen, 1995:162).

Fayda ilkesinin uygulanabilir olduğu zamanlar, sadece kamusal hizmetlerin veya malların bölünebilir oldukları hallerdir. Harçlar ve şerefîye gibi kısıtlı bölümlerde uygulanabilmesine karşılık, gelir adaletsizliğini önlemede, farklı bir deyişle adil gelir dağılımının sağlanmasına etkisi yoktur (Edizdoğan, 2008:235).

2.2.3. İktisadi Vergileme İlkeleri

İktisadilik ilkesi, en az giderle vergi toplanmasını ifade etmektedir (Buyrukoğlu ve Buzkıran, 2016:2083). Buna göre vergilemede iktisadilik ilkesi, vergi kaynaklarının ve çeşitlerinin iktisadi koşullara göre seçilmesine dayanmaktadır (Akman, 2012:197).

Vergilerin en düşük maliyetle hazineye girmesini amaçlayan bu ilkede, aynı zamanda iktisadi hayatın korunması da önem taşır. Düşük maliyet, düşük gider anlamına geldiğinden optimum gelir kazanılmış olmaktadır. Ayrıca iktisadi koşulların çok fazla değişmemesi, mükelleflerin vergi kayıplarına neden olabilecek davranışlardan uzak durmalarına katkı sağlayacaktır (Pehlivan, 2013: 145-146).

Bu ilkeye göre hem doğru vergi türünün ekonomik koşullara göre belirlenmesi hem de vergi kaynaklarının doğru seçilmesi gerekmektedir (Akman, 2012:197). Bir başka deyişle vergi sisteminin optimum tahsise ulaşabilmesi, uygun iktisadi koşulların sağlanmasına ve etkin kaynak kullanımına bağlıdır (Tekin ve Gümüş, 2014:246).

2.2.3.1. Vergilemede Tarafsızlık İlkesi

Vergilemede tarafsızlık ilkesi, büyük tartışmalara neden olmakla birlikte Edinburg Kuralı olarak bilinen "*Onları Bulduğun Gibi Bırak*" anlayışına dayanmaktadır (Gökbunar, 1998:157). Vergi sistemindeki tarafsızlık ilkesi, ortaya çıkabilecek rekabet sonucu oluşabilecek zararların önlenmesi amacını taşır. Bu ilkeye dayanarak alınan vergiler sonucunda mükelleflerin iktisadi durumlarında herhangi bir değişikliğin yaşanmaması beklenir (Nadaroğlu, 2000:313).

Hazineye aktarılan vergilerin tarafsızlığı, piyasayı etkilememesi ile doğru orantılıdır. Belirlenen vergi oranlarının düşük seviyede olması, tarafsızlığın göstergesi olarak kabul edilmektedir (Pehlivan, 2013:160).

Oluşturulan vergi sisteminin tarafsızlık ilkesine uygunluğu için bazı şartları taşınması beklenir (Aktan, 2002:5);

- Belirlenen vergi oranlarının düşük seviyede olması,
- Oranlarda esneklik olmamasına dikkat ederek sabit oran belirlenmesi,
- Herhangi bir sınıf veya kesim için ayrıcalık tanınmaması gereklidir.

Tarafsızlık ilkesinin hiçbir mükellef için imtiyaz göstermemesi, adil bir vergi sisteminin kurulduğunu gösterir. Ancak bu ilkeye dayanarak uygulanan politikalar sonucunda yatırım ve tasarruf kararlarının etkilenmemesi önem arz etmektedir. Mükelleflerin nispi durumlarında değişiklik yaşanmaması, aynı zamanda ekonomik koşulların da etkilenmediğini göstermesi açısından dikkat edilmesi gereken hususlar arasında sayılmaktadır (Çilingir, 2009:12). İktisadi hayatı derinden etkileyebilecek bu ilke uygulanırken, üretici ve tüketici eğilimlerini etkilememesi için vergi çeşitlerinin analizi gereklidir. Örnek vermek gerekirse gelir vergisindeki yüksek oranlar çalışma isteğini azaltırken, emlak vergisinin düşüklüğü emlak sahibi olma eğilimlerini artırmaktadır. Özellikle üretim sonucu mallar üzerinden alınan vergilerin düşük tutulması, üretimi teşvik ederek ekonominin canlı tutulmasına katkı sağlamaktadır (Binokay, 2010:34)

2.2.3.2. Vergilemede İktisadi Etkinlik İlkesi

Vergilemede iktisadi etkinlik ilkesi, ülke içindeki iktisadi faaliyetlerin en üst seviyede devam ederek kaynakların optimal derecede kullanılmasını öngören bir vergileme ilkesi olarak karşımıza çıkmaktadır (Hasanov, 2009:29-30). Bu ilkeye uygun vergi sistemlerinde kalkınmaya öncelik tanındığından kişi başı üretimin maksimum düzeylere çıkması hedeflenmektedir. Aşırı vergi yükünün önüne geçilerek ekonomik açıdan ülkeye gelir sağlayan işlerin teşvik edilmesi ve kişi başına düşen milli gelirin artırılması, bu ilkenin temel amaçları arasındadır (Gökbunar, 1998:184-185).

Vergilemede iktisadi etkinlik ilkesine göre kalkınmaya fayda sağlayan ekonomik faaliyetlerin desteklenmesi, faydalı olmayan faaliyetlerin ise caydırılması gereklidir. Ancak bu işlevleri yerine getirirken iktisadi etkinlik ilkesinin devam eden ekonomik koşulları da olumsuz etkilememesine dikkat edilmelidir. Bu ilkeye uygun oluşturulan vergi sistemleri ile ekonomik kalkınmanın hızlanması beklenmektedir (Birinci, 2010:21).

2.2.4. İdari Vergileme İlkeleri

İdari amaçlı vergileme ilkeleri, vergi yasalarında yükümlüye sağlanması gerekli kolaylıklar ve verginin tahsilini kolaylaştırıcı nitelikteki ilkelerden oluşmaktadır. İdari vergileme ilkeleri, asıl amacı vergi mükelleflerinin işlemlerini kolaylaştırmak ve tahsilin en kısa sürede en yüksek miktarda gerçekleşmesini sağlayacak nitelikteki ilkelerdir (Gökbunar, 1998:13). Adam Smith'in idari vergileme ilkeleri arasında belirlilik, tasarruf, kolaylık, açıklık, kanunilik ve istikrarlılık ilkeleri aşağıda açıklanmıştır.

2.2.4.1. Vergilemede Belirlilik İlkesi

Ödenecek vergiler hakkındaki bilgilendirmelerin net ve anlaşılır olması için yasa koyucunun bu durumu yasal mevzuatla belirlemesi gerekmektedir. Vergilerin hangi durumlarda ne kadar ödeneceğinin önceden bilinmesi, vergilemede belirlilik

ilkesi ile açıklanmaktadır. Kanunilik ilkesi gereği vergiler kanunla konular ve kanunla kaldırılır. Diğer düzenlemeler ise çok küçük çaplı ve genel işleyişi değiştirmeyen düzenlemeler olarak uygulanmaktadır (Durmaz, 2017:144).

Belirlilik ilkesinin uygulanabilmesi için vergi konusundaki esas unsurların açık ve net şekilde yazılı kurallarda bildirilmesi zorunluluktur (Erkin, 2012:242). Bu anlamda hukuki dayanaklarla yapılan işlemlerden dolayı hukuki güvenlik ilkesine de riayet edilmiş olur (Aktan, 2017: 104). Geniş anlamda vergilemede belirlilik ilkesi, idarenin belirlediği verginin konu, miktar, tarh ve ödeme sürelerinin yükümlülere aynı şekilde açık, net ve anlaşılır halde bildirilmesi anlamına gelmektedir. Burada hedeflenen durumlardan birisi de keyfi uygulamaların önüne geçmektir (Tekbaş, 2012:135).

Vergilendirmedeki temel unsurlardan haberdar olan mükellefler, ani değişikliklerle karşılaşmayacaklarını bilir. Bu durumu daha da güçlendirmek adına ülkelerin çoğunluğunda vergi ödemeye neden olan gelirler ayrıntılı şekilde yazılı olarak açıklanmıştır (Güneş, 2011: 263).

Vergilendirmeye neden olacak gelirlerin önceden belirlenmesi, aynı zamanda sınırlandırılması anlamına gelmektedir. Mükellefler yapacakları işlerden elde edecekleri gelirlerin hangi oranda vergiye tabi tutulduğunu ve hangi şekilde ödeyeceklerini önceden bildikleri için herhangi bir zorlukla karşılaşmazlar (İrteş, 2018: 249).

2.2.4.2. Vergilemede Tasarruf İlkesi

Vergilemede tasarruf ilkesi, vergilerin tahsil edilirken ortaya çıkacak idari maliyetlerin an aza indirilmesi olarak ifade edilebilir. Bu ilke ile hedeflenen, hazineye giren vergi toplamının maksimum düzeyde kalmasıdır (Işık, Aygen, Yıldız, Karaca, Altun, Peran ve Gürdal, 2004:139).

Tasarruf ilkesinin alt amaçlarından birisi de düşük maliyetin yanında vergilemenin iktisadi hayata olumsuz etkisinin olmamasıdır. Aynı zamanda bu

yönüyle iktisadilik ilkesi ile paralellik göstermektedir. Düşük maliyet, vergi tahsilinde hazineye daha çok pay aktarılması anlamına gelmektedir. Tasarruf ilkesi ile hazineye aktarılacak vergilerin, zaman bakımından en kısa sürede aktarılması önem taşımaktadır. Ekonomik koşullara etki etmeden gerçekleştirilen bu ilke ile uygulamadan maksimum verim alınabilmektedir (Şahin, 2018:16).

2.2.4.3. Vergilemede Kolaylık İlkesi

Vergilemede kolaylık ilkesi, diğer ilkeleri de kapsayan geniş uygulama alanı bulan genel bir ilkedir. Vergilerin ödeme tutarları, zamanları, ödeme yerleri ve ödeme şekilleri gibi mükelleflerin ihtiyacı olan bilgilere en kısa sürede ulaşması ve bu bilgilerin açık, net ve anlaşılır biçimde mükelleflere aktarılması bu ilkenin gereğidir. Yapılacak düzenlemelerin kolay anlaşılır ve kolay uygulanabilir olması öncelikli hedefler arasındadır. Gerektiği zamanlarda ödeme zorlukları yaşayanlar için tecil veya ödeme gücünü kaybedenler için af uygulamalarının hayata geçirilmesi, kolaylık ilkesinin gerekleri arasındadır (Aktan,1990:45).

2.2.4.4. Vergilemede Açıklık İlkesi

Vergilemede açıklık ilkesi, yapılacak düzenlemelerin tüm vatandaşların anlayabileceği ortak bir dil kullanılarak hazırlanmasını ifade eder. Vergi yükümlülüğü, neredeyse tüm vatandaşların bir şekilde karşılaştığı ve uymak zorunda olduğu kanunlar arasındadır. Yasal bir zorunluluğun yerine getirilmesini sağlamak adına açık ve anlaşılır kurallar sayesinde daha çok vergi toplanabilmektedir. Aksi durumlarda vatandaş, vergi ödemeye istekli olmayabilir. Bu durum hazinede vergi kayıplarıyla birlikte vergi toplama maliyetlerinin de artışına yol açabilir. Olumsuz durumların yaşanmaması, devletin vergi tahsilinde zorunlu güç kullanmadan vergi tahsilini yapabilmesi ve giderlerin en aza düşürülebilmesi için vergilemede açıklık ilkesinin uygulanması önem arz etmektedir (Öztürk, 2015: 21).

2.2.4.5. Vergilemede Kanunilik İlkesi

Kanunilik ilkesi, vergileme ilkeleri arasında keyfi uygulamanın önüne geçebilmek için en önemli dayanaktır. Yönetimlerin vergi toplayabilmesi için öncelikle bunu yasal mevzuat altına alması gerekmektedir. Vergi mevzuatının kanunlarla belirlenmesi ve bu kanunları uygulama gücünün olması için yönetimlerin yetkilendirilmiş olması öncelikler arasındadır. Yönetimler, yasal mevzuatla belirlenmiş ve kendilerine tanınmış vergi toplama yetkisine dayanarak vergi tahsilini gerçekleştirirler (Güneş, 2011:14-15). Anayasada bu durum 73. Maddenin 3. fıkrasında şu şekilde açıklanmıştır:

“Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. (Değişik: 21/1/2017-6771/16 md.) Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir (www.anayasa.gov.tr).”

Anayasal güvence altına alınan kanunilik ilkesi ile ülkemizde de vergiler kanunla yürürlüğe konulup kanunla kaldırılabilir.

2.2.4.6. Vergilemede İstikrarlılık İlkesi

Vergilemede istikrarlılık ilkesi, vergi uygulamalarının sık sık değiştirilmeden uzun süreler boyunca yürürlükte kalmasını ve bu şekilde mükelleflere güven vermesini ifade eder (Akdoğan, 2013:207). İstikrarlılık ilkesi gereği, vergi mevzuatında yer alan tarh ve tahsil işlemleri ile vergi oranları, mümkün olduğunca değiştirilmemeli, ya da çok küçük değişiklikler yapılmalıdır (Gökbunar, 1998:15).

Vergileme sistemlerinde mükellefler ve uygulayıcılar açısından sisteme uyum uzun zaman almaktadır. Kısa süreli değişiklikler, uyum sorununu ortaya çıkarır. Uyum maliyeti ile birlikte mükelleflerde isteksizlik baş gösterebilir. Ayrıca sadece mükellef açısından değil, uygulamayı gerçekleştiren maliye idaresinin de işyükü zamanla artmaktadır. Karşılaşılan sorunlara çözüm üretmek maliye açısından zorluklar yaşanmasına neden olacaktır. Bununla birlikte vergileme sisteminde

yapılacak değişiklikler, iktisadi ve ekonomik koşulları da yakından etkilemektedir. (Gökbunar, 1998:15-16).

Mükelleflerin uygulamadaki vergi sistemlerini takip ederek üzerlerine düşenleri yapmaları yasal bir zorunluluktur. Ancak değişen ekonomik koşullar ve mali yapıdaki değişimler, vergi sistemlerinde revizyon ihtiyacını ortaya çıkarabilmektedir. Yapılacak revizyonların düzenli, planlı ve belli bir program dahilinde yapılması, ortaya çıkabilecek sorunları önceden önlemekte ve daha sonraki revizyon ihtiyacı süresinin artmasına katkı sağlamaktadır (Akdoğan, 2013:208).

2.3. Vergilerin Uygulanması Bakımından Faydalanma İlkesi ve Vergi Ödeme Gücü İlkesi

Vergi yükümlüsü bireyler, toplumda uygulanan vergi sistemini adalet bakımından her zaman eleştirmişlerdir. Eleştirinin altında yatan asıl amaç kendi çıkarlarının zarar görmemesi veya sistemin çıkarlarına uygun hale gelmesini istemeleridir. Kişisel beklentileri karşılanan mükellefler vergi sistemlerinin adil olduğuna inanır ve vergilerini öderler. Aksi durumlarda mükellefiyetin karşılığı tutarları eksik bildirerek veya bildirmeyerek vergi ödemelerinden kaçınırlar. Yönetimlerin vergi gibi toplumun ekonomik ve iktisadi hayatını yakından ilgilendiren düzenlemelerde, geniş katılımlı kararlar alması, hazineye aktarılacak maksimum vergi düzeyine ulaşılmasında ve vergi kaçaklarının önlenmesinde önemli rol oynamaktadır (Kanlı, 2007: 22).

Vergi sistemlerine dayanak olan iki yaklaşım faydalanma ilkesi ve ödeme gücü ilkesidir. Adaletli bir vergi sisteminde kamusal harcamalara kaynak teşkil edecek vergilerin tüm mükellefler tarafından adaletli şekilde paylaşılması önceliklidir. Ancak farklı sistemlerde bu paylaşımın farklı şekillerde yapıldığı görülmektedir. Bahsedilen iki yaklaşımda paylaşımın nasıl yapılması gerektiği fikri farklılık göstermektedir (Edizdoğan, 2008: 144). Bu iki yaklaşıma çalışmanın bu kısmında detaylıca değinilecektir.

2.3.1. Faydalanma İlkesi

Faydalanma ilkesi 17. yüzyılda Hobbes ve Rousseau gibi düşünürler tarafından ortaya atılmıştır (Turhan, 1998:211). Vergi, kamusal hizmetlerin giderlerini karşılamak amacıyla toplanan ekonomik bir değerdir. Toplumdaki bireyler, kamu hizmetlerinden farklı derecelerde ve farklı şekillerde faydalanırlar ve karşılığında vergi öderler (Yereli ve Ata, 2011:25). Faydalanma ilkesine göre mükellefler, kamusal hizmetlerden faydalanma derecelerine göre belirlenecek tutarlardaki vergileri ödemekle yükümlü olmalıdırlar. Daha az fayda görenler düşük, daha çok fayda görenlerin ise daha yüksek vergi ödemeleri, bu ilkenin dayandığı temel noktadır (Musgrave, 2004:220).

Faydalanma ilkesinde mükelleflerin, kamu giderlerine hizmetlerden yararlandıkları oranda katılmaları beklenmektedir. Bu nedenle adaletli bir vergi sisteminde fayda oranı ile vergi tutarı arasında ilişki kurulmalıdır. Diğer durumlarda fayda sağlayanlarla mükellefler arasında uyumsuzluktan kaynaklanan sorunlar yaşanacaktır (Aydoğan, 2017:40).

Faydalanma ilkesine göre kamusal hizmetlerden yararlanma düzeyi aynı olan mükelleflerin aynı oranda vergi ödemesi (yatay eşitlik), kamusal hizmetlerden yararlanma düzeyi daha yüksek olan mükelleflerin daha çok vergi ödemesi (dikey eşitlik) gerekmektedir. Bunlara ek olarak kamusal hizmetlerden yararlanmayan mükelleflerin ise yararlanmadıkları hizmetler için alınan vergilerden muaf tutulması adil vergi sisteminin gereğidir (Gökbunar, 1998:12; Bikonay, 2010:35).

Faydalanma ilkesine göre adaletin sağlanabilmesi için mükelleflerin kişisel kazançları üzerinden taraflarına düşen miktarda vergi ödemeleri esastır. Eğer mal veya hizmet alan kişi vergi ödemiyorsa veya farklı kişilerin ödemesine neden oluyorsa, adaletsizlik ortaya çıkar (Ata, 2001: 34). Faydalanma ilkesine dayalı vergilerdeki kapsam darlığı, vergi sisteminin etkili ve adil olmasına engel olmaktadır (Yavuz, 2015:25).

Piyasalardaki ekonomik koşullar göz önüne alındığında mal ve hizmet elde edenler mutlaka karşılığını ödemek durumundadırlar. Faydalanma ilkesinde de öncelikle mal ve hizmet alanların belli bir bedeli ödemeleri gerekmektedir. Ödenecek tutarların hesabında ise mal veya hizmetlerden faydalanma oranı devreye girmektedir (Akdoğan, 2011:173).

2.3.2. Vergi Ödeme Gücü İlkesi

İtalyan ekonomist Guicciardini, mükelleflerin vergi ödemelerinde ödeme güçlerine göre hesaplanan oranlarda vergi ödemeleri gerektiğini ortaya atmıştır. Daha sonra Bodin, Rousseau, Sismondi, Mill ve Say, sosyal adaleti sağlamak isteyen yönetimlerin vergi sistemlerinde ödeme gücü ilkesine göre vergileme yapmaları gerektiğini savunmuşlardır (Şener, 2006: 210).

Ödeme gücü ilkesinde mükellefler, ekonomik ve mali şartlarına göre belirlenen oranlarda vergi ödemekle yükümlüdür (Soğukpınar, 2009:40). Bu ilke ile ulaşılmak istenen asıl amaç, gelir adaletsizliğinin en aza indirilmesidir. Toplumda mükelleflerin gelirleri ile orantılı miktarda vergi ödemeleri, sistemin adil olduğunu göstermektedir. Bu ilkede geliri yüksek olanların daha çok, geliri düşük olanların ise daha az vergi ödemeleri gerektiği düşüncesi ağırlık kazanmaktadır (Işık, 2008:23)

Mükellefler gelir, servet ve harcama tutarlarına göre mali bakımdan değerlendirilmektedir. Mali güç bakımından vergileme sisteminde birtakım uygulamalar mevcuttur. En az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha düşük vergilendirilmesi (ayırma kuramı), sosyal amaçlı vergi indirimleri, muaflik ve istisnalar, zorunlu tüketim maddelerinin düşük, lüks tüketimin yüksek vergilendirilmesi mali güce göre vergilendirme ilkesine uyan vergi araçları olarak karşımıza çıkmaktadır. Yönetimlerin bu ilkeye göre uygulamaya koyacağı vergileme sistemlerinin hazineye etkisinin ve sonuçlarının iyi hesaplanması önem arz etmektedir (Çağan, 1980:145).

Faydalanma ve ödeme gücü ilkelerinde belirgin farklılıklar söz konusudur. Faydalanma ilkesinde sunulan hizmet sonucu elde edilen fayda oranına göre tutar

belirlenmesi yapılırken, ödeme gücü ilkesindeki dayanak, devletin egemenliği ve mükellefin ödeme gücüdür (Arslan, 2011:16).

2.4. Vergi Ödeme Gücüne Ulaşmada Yararlanılan Araçlar

Vergi sistemlerinin planlanmasında vergilerin kişisel olarak ele alınması, ödeme gücü kuramının dayanak noktasını oluşturmaktadır. Mükelleflerin ödeme güçlerinin tespiti için tüm kriterlerin tespit edilmesi gerekmektedir. Hızla değişen iktisadi ve mali koşullarla birlikte kişilerin ekonomik durumlarındaki değişim, mali güçlerini etkilemektedir. Özellikle dolaysız vergilerin tespitinde kişisel durumların daha ayrıntılı ele alınabilmesi için uygun araçlar şu şekilde sıralanabilir (Soğukpınar, 2009:42):

- Artan oranlı vergi tarifeleri
- Ayırma tekniği
- Muafiyet ve istisna
- En az geçim indirimi

2.4.1. Artan Oranlı Vergi Tarifeleri

Artan oranlı vergi tarifesi, ödeme gücünün tespitinde kullanışlı bir yöntemdir. Kişilerin gelirleri göz önüne alınarak ödemesi gereken tutarlara uygulanan orana vergi oranı denilmektedir. Vergi tarifelerinde üç farklı uygulama bulunmaktadır (Sarıoğlu, 2002:220). Artan oranlı, düz oranlı ve azalan oranlı uygulamalar bu tarifelerin uygulamalarıdır. Artan oranlı vergi tarifelerindeki amaç, gelir adaletinin sağlanmasına katkıda bulunmaktır. Kişilerin gelir düzeylerindeki artışa paralel olarak ödeme güçlerinin de artacağı öngörülmektedir. Ancak bu durumda belirlenecek vergi tutarlarında sadece gelir vergisinin ele alınması, geliri etkileyen farklı faktörlerin göz ardı edilmesi, uygulamanın amacına ulaşmasını engeller (Bikonay, 2010:47).

Artan oranlı vergi tarifesinde, vergi matrahı ile vergi oranı arasında pozitif ilişki bulunmaktadır. Vergi matrahındaki artış, vergi oranını yükseltirken vergi matrahındaki düşüş, vergi oranını da düşürmektedir (Yüce, 2005:4). Yönetimin artan oranlılık seviyelerini belirlerken ekonomik ihtiyaçları ve siyasi koşulları göz önüne

almaması uygulamanın keyfiyet boyutunda kalmasına neden olmaktadır (Yılmaz 2006:25; Mutluer vd., 2013, s.214).

Artan oranlı tarife ile verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, sosyal devletin gelir adaletsizliğini ortadan kaldırma amacının sonuçlarındandır. Ancak artan oranlı tarife ile gelirlerin ve servetin adaletli dağılımı, toplanan vergilerde maksimum seviye ve vergilerde oranlardan dolayı kayıpların engellenmesi amaçlanırken, mali güçle orantılı vergilemede sadece mükelleflerin iktisadi ve mali şartları göz önüne alınmaktadır. Günümüz koşullarına en uygun vergi tarifesi haline gelen artan oranlılık ile vergide eşitlik kavramı özdeşleşmiştir. Bu kavram zamanla vergileme yoluyla eşitlik sağlama düşüncesine dönüşerek yönetimler tarafından sıklıkla kullanılmaktadır (Erginay, 1992:74-75). Mükellefler arasında vergi adaletini sağlama aracı olarak artan oranlı vergileme kullanılmasının temel nedeni, iktisadi ve mali şartlar nedeniyle oluşan gelir adaletsizliğinin ortadan kaldırılmaya çalışılmasıdır (Nadaroğlu 2000:312-314).

2.4.2. Ayırma Tekniği

Ayırma tekniği yönteminde mükelleflerin vergilemeye neden olan gelir veya servetlerinin tutarları dışında kaynaklarının da göz önüne alınması söz konusudur (Arslan, 2011:41). Ayırma tekniği yöntemi ile emek ve sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde, emek gelirlerinin lehine vergilendirme yapılması önceliklidir. Burada asıl dayanak sermaye gelirlerinin vergi ödeme gücünün emek gelirlerine göre daha yüksek olduğu düşüncesidir (Edizdoğan vd., 2013: 269). Ayırma ilkesinde her iki kazancın aynı olması durumunda sermaye gelirlerinden alınan vergilerin daha yüksek olması tartışmalara neden olmaktadır. Ayırma ilkesini savunan düşünceye göre emek gelirlerini kazanmak sermaye gelirlerini kazanmaya oranla çok daha zor şartlar taşımaktadır. Ülkeler arasında bir çok farklı uygulama olmasına karşın sosyal adalet ilkesi gereği daha zor kazanılan emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha az oranda vergilendirilmesi uygulaması önem kazanmaya devam etmektedir (Şener, 2006: 227).

Türkiye’deki emek-sermaye ilişkisine dayanan yöntemle bakıldığında kazanılan ücret ile sermaye gelirleri arasında ayrıma gidildiği görülmektedir (Şen ve Sağbaş, 2015, s.242). Ülkemizdeki uygulamada ücret kazancından alınan vergi oranlarının düşürülmesi ve ücretlere indirim uygulanması yoluyla emek faktörü teşvik edilmektedir (Akdoğan, 2011:251).

2.4.3. Muafiyet ve İstisna Uygulanması

İstisna ve muafiyet, vergilemenin vergi konusunu veya vergi mükellefini sınırlandırarak bazı konuların ya da bazı kişilerin belli bir verginin kapsamı dışında kalmasını ifade etmektedir. Söz konusu sınırlamalar vergi kapsamına girmesi gereken belli konuları vergi dışı bırakıyorsa “istisna”, belli kişi veya firmaların vergi dışına çıkarılması söz konusu ise “muafiyet” adını almaktadır (Gölçek, Selçuk ve Göktaş2018:44).

Vergi mükelleflerine kanunun öngördüğü bazı durumlarda muafiyet uygulanırken, verginin konusu bakımından istisna uygulanmaktadır. Böylece sosyal adaleti uygulamaya dönük politikalar gereği ödeme gücü düşük bazı mükelleflere kolaylıklar sağlanabilmektedir (Aghayev, 2013:29-30). Ancak muafiyet ve istisna uygulaması ile bazı mükelleflerin önceden belirlenen tutarlardan daha az veya hiç vergi ödemeyecek duruma getirilmesi, vergi sistemi üzerinde olumsuz etkilerinden olabilmektedir (Edizdoğan, 2008:270).

2.4.4. En Az Geçim İndirimi Uygulanması

En az geçim indirimi, “insanın insanca yaşayabileceği indirim oranı” şeklinde tanımlanabilir (Kızılot vd., 2006:52). En az geçim indirimi, kişilerin yaşamlarını devam ettirebilmesi ve ailelerinin ihtiyaçlarını giderebilmesi için gereken asgari gelirlerin vergiye tabi olmaması olarak bilinmektedir. Bu uygulamada en az geçim tutarını aşan gelirler vergiye tabi tutulmaktadır (Taş, 1991:50). Uygulamaya göre gelirleri, belirlenen en az geçim tutarına denk veya daha az olanlar, ödeme gücüne göre vergiden muaf tutulurlar (Saraç, 2006:20).

Bireyler, kamu hizmetlerinin finansmanı için gelirleri üzerinden vergi öder. Ancak ödenecek vergi oranları için ödeme gücü belirlenir. Alınacak vergilerin, kişilerin yaşamını idame edebilecek tutarın üzerindeki gelirlerden toplanması esastır. Farklı deyişle vergi ödeme gücü, ülkeden ülkeye göre değişmektedir. Kişilerin hangi gelir düzeyinden sonraki kısım için vergi alınacağına sistemde net ve anlaşılır biçimde belirtilmesi gerekir. Gelir olarak en düşük seviye ile yaşanabilecek düzey, en az geçim düzeyi olarak ifade edilir. Gelirlerin vergilendirme yapılmayan bu kısmı, en az geçim indirimi olarak bilinmektedir (Işık, 2008:36).

Türkiye'de en az geçim indirimi uygulaması, 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 3. maddesi ile hayata geçmiştir. 1960 yılındaki değişlikle, kişi başı indirim artırılırken çocuk sınırı uygulamadan kaldırılmıştır. 1970 yılındaki değişlikle indirim tutarlarının vergilerden düşülmesi öngörülmüştür. 1980 yılındaki değişlikle en az geçim indirimi uygulaması genel, özel veya engelli indirimine dönüşmüştür (Kızılot, 2003:261). Günümüzde ise uygulama, ücretliler için asgari geçim indirimi şeklinde uygulanmaktadır.

2.5. En Az Geçim İndirimini Belirleyen Faktörler

En az geçim indiriminin belirlenmesi, kişilerin yaşamlarını devam ettirebilmeleri için zorunlu asgari harcama tutarlarının tespitine bağlıdır. Bununla birlikte siyasi yönetimlerin sosyal devlet politikalarına bağlı olarak adaletli vergi sistemi amacıyla ortaya koyduğu değer ölçüsü, en az geçim indirimi düzeyini belirleyen temel faktördür (Bulutoglu, 1978: 198-199). Ancak asgari harcama tutarları, kişilerin farklı mali durumlarından ve yaşam standartlarından dolayı sürekli değişim göstermektedir. Tutarın her kişi için ayrı ayrı tespiti mümkün olmadığından ortalama bir tutar belirlenmesinin, uygulama kolaylığı sağladığı söylenebilir.

Toplumun iktisadi ve mali yapısı göz önüne alınarak ekonomik şartların değerlendirilmesi ile belirlenecek en az geçim indirimi uygulaması, toplum tarafından kabul görmüş bir vergi sistemiyle mümkün olabilmektedir (Özbalcı, 1983:188). Ancak tutarın toplum tarafından kabul görmeyecek derecede düşük belirlenmesi, asıl amacına ulaşmasını engellemesinin yanında idarenin iş yükünü

artırması da söz konusu olacaktır (İrteş, 1979:6-7). Bu nedenle vergi tabanının sağlam bir zeminde oluşturulmasından sonra insanları zora sokmayacak ve insan onurunu zedelemeyecek seviyedeki en az geçim indirimi tutarının belirlenmesi önem arz etmektedir (Alpay, 1977:28).

En az geçim indirimi belirlenirken mükelleflerin genel durumunun ve toplumun ekonomik şartlarının göz önüne alınması gerekmektedir. Kabul edilebilir değerler altında veya üstünde belirlenen indirim tutarları, vergileme sistemindeki adalet ilkesine zarar verecektir. İndirimin düşük tutulduğu tarifelerde vergi yükünün çoğunluğu az gelirli mükelleflere kayarken, yüksek tutulması üst dilimlerde vergi ödemelerini azaltacağından her iki durumda da adil bir işleyiş söz konusu değildir (Akdoğan, 2011:28).

2.5.1. Fizyolojik En Az Geçim İndirimi

Fizyolojik en az geçim indirimi, maddi imkanları sadece fizyolojik varlıklarını sürdürmeye yetecek kimselerin vergi ödeme güçlerinin bulunmadığını ifade etmektedir. Bu yaklaşımda, kişilerin gelirlerinin fiziksel ihtiyaçları ancak karşılayacak durumda olması, vergi muafiyeti oluşturur. Bunun üzerinde kişisel kazançlar oluşursa, sadece bu kazançlar vergilendirilebilir (Saraç, 2006:41). Ancak fizyolojik en az geçim indiriminde ortak bir tutar belirlenmesi, yaş, cinsiyet, bölgesel farklılıklar nedeniyle mümkün gözükmemektedir (Akdoğan, 2011:27; Tekeli, 2010:7).

2.5.2. Kültürel En Az Geçim İndirimi

Kültürel en az geçim indirimi yaklaşımında, toplum içerisinde yer alan farklı sosyal sınıflar açısından yaşam düzeyleri baz alınarak indirim tutarının belirlenmesi esastır. Bu yaklaşıma göre her bir sosyal sınıf için ayrı indirim tutarları belirlenmesi söz konusu olduğundan sosyal adalet ve vergilemenin eşitlik ilkesine ters düştüğü görülmektedir (Nadaroğlu, 2000: 319).

Bu anlayışa göre sosyal sınıflar açısından farklı tutarların belirlenmesi gerekmektedir. Çünkü farklı sosyal sınıfların gelirlerinde de farklılıklar bulunmaktadır. Memur, işçi, çiftçi gibi sınıfların aynı oranda vergi vermesinin adil olmadığı düşüncesi hakimdir. Ancak yaklaşımın uygulanması için sosyal sınıflar bazında indirim tutarı tespiti gerektiğinden yaklaşımın pratik hayata geçirilmesi mümkün gözükmemektedir (Mutluer, Öner ve Kesik, 2013:58).

Ülkemizde geçmişte uygulanan, en az geçim indiriminin sadece ücretli sınıfa uygulandığı görülmektedir. Fakat kültürel en az geçim indirimi yaklaşımı gereği ücretli kesim içindeki işçi, memur gibi sosyal sınıflar arasında ayırım yapılmaması, adaletli bir uygulamanın sağlanamadığı düşüncesini öne çıkarmaktadır. Ücretli çalışanlar açısından belirlenen tutarın düşük kalması, ülkemizdeki uygulamanın neredeyse fiziksel ihtiyaçları karşılayacak tutarlara yakın indirim uygulandığını göstermektedir (Tekeli, 2010:7).

2.5.3. Medeni En Az Geçim İndirimi

Medeni en az geçim indirimine göre, fizyolojik ve kültürel özellikler yerine toplumun ulaştığı medeniyet seviyesine göre indirim tutarlarının belirlenmesi savunulmuştur. Farklı bir ifadeyle medeni en az geçim indirimi, toplumun yakaladığı refah seviyesine paralel olarak insan onuruna yakışır düzeyin altına inilmeden belirlenecek indirim tutarları olarak düşünülmektedir (Nadaroğlu, 2000: 3319; Dikmen, 1958:45). En az geçim indirimini belirleyen faktörler arasında medeni en az geçim indirimi insanların asgari yaşam düzeylerini belirlemede daha gerçekçi bulunduğundan daha fazla genel kabul görmüştür (Çiçek, 2018:28).

2.6. En Az Geçim İndirimi Hesaplama Yöntemleri

En az geçim indirimi yaklaşımı, genel kabul gören ve uygulanan bir yaklaşımdır. Ancak ülkeler arasında yöntem farklılıkları bulunmaktadır. Her ülke ekonomik ve siyasi şartlar göz önüne alınarak uygulanan vergi politikalarına uyumlu bir yöntem kullanmaktadır. En çok kullanılan yöntemler matrahtan indirim, vergiden indirim ve bölme (katsayı) yöntemidir (Saraç, 2006:21).

2.6.1. Matrahtan İndirim Sistemi

Matrahtan indirim sisteminde, kişilerin toplam gelirleri hesaplanır. En az geçim indirimi tutarı toplam gelirden düşülür. En az geçim indirimi tutarının üzerinde kalan gelir kısmı vergilendirilir (Akdoğan, 2011:2017).

Bu yöntemin formüle edilmiş hali şu şekildedir(Akdoğan, 2011:2017);

$$V = O \cdot (G - I)$$

V: Vergi

O: Vergi oranı

G: Toplam gelir

I: İndirim tutarı

Vergileme sisteminde matrah, fiziki veya ekonomik bir değer olarak düşünüldüğünde matrahtan indirim yapılması, yanlış anlaşılmalara neden olabilmektedir. Bu sistemde kişinin toplam geliri matrah olarak düşünülmektedir. Ancak toplam gelirden en az geçim indirim tutarı düşüldükten sonra vergilemeye tabi olan fazlalık kısım matrah olarak hesaplanmaktadır (Akdoğan, 2011:2017).

Uygulama artan oranlı gelir vergisine göre yapıldığında ise, indirim tutarı toplam gelir üzerinden hesaplanmaktadır. Bu durum gelirleri yüksek olan mükelleflerin lehine bir uygulama olacak ve geliri yüksek olanlar, daha fazla indirimden yararlanmış olacaktır (Dikmen, 1958:60).

2.6.2. Vergiden İndirim (Dekot) Sistemi

Vergiden indirim sistemi uygulamasında kişilerin tüm gelirleri vergilemeye tabi tutulur. Bununla birlikte en az geçim indirimine göre belirlenen tutar hesaplama sonucu mükellefin toplam vergi borcundan düşülür. Kalan kısım mükellefin vergi borcu olarak tespit edilmiş olur(Akdoğan, 2011:2017).

Bu yöntem şu şekilde formülle gösterilir (Akdoğan, 2011:2017);

$$V = (G \cdot O) - (I \cdot O)$$

Ödenecek Vergi : (Toplam Gelir x Vergi Oranı) - (İndirim Tutarı x Vergi Oranı)

Artan oranlı tarife yöntemi ile matrahtan indirim yöntemi uygulamaları sonucunda hesaplanan vergi tutarları farklı sonuçlanmaktadır. Matrahtan indirim yönteminin uygulanması sonucu hesaplanan orana göre mükellef, artan oranlı tarifenin içinde daha alt seviyede bulunmaktadır. Bu durum vergi indirimi yöntemine göre hesaplanan tutardan daha az tutarda vergi sonucunu doğurmaktadır. Çünkü vergiden indirim yöntemiyle mükellef daha üst dilimlerde yer almaktadır. Matrahtan indirim uygulaması, mükellefin lehine olduğundan vergiden indirim (dekot) uygulamasına göre en uygun yöntem olduğu düşünülmektedir (Akdoğan, 2011:217).

Ülkemizde vergiden indirim yöntemi, 1968 yılında uygulamaya başlanmış ve adaletsiz olduğu düşüncesi hakim olunca 1981 yılında uygulamadan kaldırılmıştır (Nadaroğlu, 2000:322).

2.6.3. Bölme (Katsayı) Sistemi

Bölme (katsayı) sistemindeki amaç, toplam gelirin aile bireylerine bölünerek artan oranlı sisteme göre mükellefin daha üst gelir grubunda bulunmasını ve daha fazla vergi ödemesini engellemektir. Mükellefin bakmakla yükümlü olduğu toplam fert sayısı dikkate alınarak en az geçim indirimi sistemiyle ilişkilendirilmektedir. Bazı ülkelerde bu yöntem, matrahtan indirim yöntemi ile beraber uygulanmaktadır (Akdoğan, 2011:224-226; Kaplan, 2012:369).

Bölme sisteminde ailenin toplam geliri fert sayısına bölüldüğünden her bir fert için ayrı vergi miktarı hesaplanır. Ailenin toplam geliri vergilemeye tabi tutulduğunda, mükellef daha üst dilimlerde daha yüksek vergi oranlarıyla karşılaşacaktır. Bu sistemde mükellef için hesaplanan vergi tutarı ailedeki fert sayısı ile çarpılır ve toplam vergi yükü hesaplanmış olur (Akdoğan, 2011: 219).

Bu sistemdeki en büyük avantaj, ailenin gelir seviyesi yükselse dahi gelirin bölünmesi nedeniyle daha düşük gelir üzerinden vergilemeye tabi olunmasıdır. Toplam vergi yükünün düşük kalması, ailenin daha çok gelire yaşamını daha rahat sürdürmesine katkı sağlamaktadır (Güçlü, 2007:177).

3. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE EN AZ GEÇİM İNDİRİMİNİN YERİ VE UYGULANMASI

Devletin, toplumun ihtiyaçlarını göz ardı edip sadece mali yapıyı düşünerek vergilendirme yapması, sosyal devlet olma özelliğine ters düşmektedir. Yaşayan toplumun asgari ihtiyaçlarını karşılayacak düzeydeki gelirlerinin vergiye tabi olmaması, sosyal devlet ilkesi ve insani düşünce yapısının bir gereğidir. Aksi durumlar insanların yaşamlarını devam ettirebilmelerini olanaksız hale getirecek ve sonucunda devletin var olma nedenlerini ortadan kaldıracaktır (Akdoğan, 2013:163; Erginay, 1992:54). Asgari ücret, kişilerin geçimlerini sağlama konusundaki ihtiyaçların baz alınarak belirlendiği, dolayısıyla kişilerin ihtiyaçlarının asgari düzeyde karşılanabilmesi için belirlenen bir alt limit olarak tanımlanmaktadır. Bu ücret, vergiye tabi olmayacak ücret sınırı olarak en az geçim ücreti şeklinde ifade edilebilir. Farklı bir söylemle en az geçim indirimi için dayanak noktası alınabilecek tutar, asgari ücret olarak belirlenmiştir (Bosnalı, 1997: 154).

Ödeme gücü ilkesinin uygulamaya yansımaları noktasında en az geçim indiriminin belirlenmesi, vergilemedeki dikey adaleti sağlamak açısından oldukça önemli bir rol üstlenmektedir (Şeker, 1994:71). En az geçim indirimi tutarının başlangıç noktası olacak ücretin belirlenmesinde, insanların psikososyal varlık gereklerinin de unutulmaması önem arz etmektedir.

1950'li yıllarda hayatımıza mevzuattaki yerini almaya başlayan, ancak 1960'lı yılların sonlarına doğru uygulamaya giren en az geçim indirimi konusunda günümüze kadar farklı hesaplama sistemleri uygulanmış, ancak hükümetler belirlenen en az geçim indirimi tutarlarını artırma yoluna gitmemişlerdir (Korkmaz, 2001:282).

3.1.Türkiye’de En Az Geçim İndiriminin Tarihsel Süreci

Anayasaların tarihsel gelişim süreçlerine bakıldığında, anayasaların temel hak ve özgürlükler açısından kişileri devlete karşı korumak için geliştirildikleri görülmüştür. Bu durum vergi uygulamaları için de geçerli olup, meclis veya hükümetin vergileme konusunda bireyin haklarının ihlal edilmesi anlamına gelebilecek değişiklikler yapmasını engellemek anayasa ile mümkün olur (Mutlu, 2009:105).

Verginin tarihsel gelişim sürecine baktığımızda en önemli unsur olarak verginin adil olması gereği karşımıza çıkar. Adaletin sağlanması amacıyla hukuk yoluyla oluşturulan kurallar gerçekçi ve eşit olarak uygulanmalıdır. Vergi kanunları da bu şekilde her zaman eşitliği sağlamaya çalışmalıdır. Vergide eşitlik için ödeme gücüne göre vergileme çalışmaları zamanla çeşitli ülke anayasalarına, en az geçim indirimi ve diğer yöntemlerle girmiş ve bağlayıcı olmuştur (Öktem,1985:53).

Osmanlı devleti zamanında düzenli ve devamlı bir vergi sistemi yoktu. Osmanlı devleti bir vergi devleti olmadığı için, vergi gelirleri ikinci planda kalıyordu ve en büyük gelir artışı gümrük vergilerine yapılacak zamlara bağlıydı. Ancak, kapitülasyonlar nedeniyle gümrük vergileri yoluyla gelir artışı konusunda başarı sağlanamamıştır (Tosuner, 1989:1).

Osmanlı’dan sonra günümüz Türkiye’sinde gelirlerin vergilendirilmesine, 1926 yılında 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile başlanılmıştır. Bu kanun birçok değişikliğe uğrayarak 1949 yılının sonuna kadar uygulanmıştır. Çağdaş bir vergi sistemine geçebilmek için 1949 yılında vergi reformu yapılmış ve birçok yenilikle beraber vergi sistemi 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile modernize edilmiştir (Mutluer, 2010:3).

Tarihsel süreç içerisinde Türkiye’de en az geçim indirimi “genel indirim” adıyla 1986 yılına kadar uygulanmış, 04/12/1985 tarihli ve 3239 sayılı Kanunla 1987 takvim yılında geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Daha sonra vergi sistemimizde sadece ücret gelirlerine uygulanmak üzere; özel gider indirimi, vergi

indirimi uygulamaları söz konusu olmuştur. 5615 sayılı Kanun aracılığıyla 2008 yılının başından itibaren asgari geçim indirimi sistemine geçilmiştir (Yılmaz, 2006).

Türk Vergi Sistemi'nde en az geçim indirimi ilk uygulama yıllarında tutarların gerçeğe yakın belirlenmesi ile oldukça başarılı olmuştur. Ancak bu tutarların zamanla fiyatlardaki artışları takip edememesi ile başarı oranı düşmüştür. En az geçim indirimini ülke ekonomisindeki değişikliklere adapte olabilecek şekilde güncellemek gelir vergisinde vergi adaletinin sağlanmasına katkıda bulunur.

3.1.1. 1980 Öncesi

1950'den önceki yıllarda alınan Kazanç, Muvazene ve İktisadi Buhran vergileri zamanla devletin artan masraflarını karşılayamaz olmuştur. Ekonomik ve sosyal kalkınma için giderek artan kaynaklara ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyaçlardan dolayı Alman vergi kanunlarından yararlanarak 1950 yılında 5421 sayılı Kanunla yeni bir vergi sistemi uygulanmaya başlamasıyla ülkemizdeki en az geçim indirimi uygulanmaya başlamıştır(Saraçoğlu, 2009).

Çalışanların yaşamlarını sürdürebilmeleri için gereken miktar, aile durumları da dikkate alınarak vergi dışı bırakılmakta ve gerçek ödeme gücüne ulaşmaya çalışılmaktadır. 1950 tarih ve 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Altıncı Bölümü, En Az Geçim İndirimi, İndirim hadleri madde 32'de vergiye tabi olmayacak indirim hadleri;

- Bekar mükellefler için yılda 540 lira
- Çocuksuz evli mükellefler için yılda 900 lira
- 1 veya 2 çocuklu mükellefler için yılda 1.080 lira
- 3 veya 4 çocuklu mükellefler için yılda 1.260 lira
- 4'ten fazla çocuğu olan mükellefler için yılda 1.440 lira olarak

uygulanmıştır.

Türk Vergi Sistemi'nde bu kanunla uygulanan en az geçim indiriminde mükellefler bekar çalışanlar, çocuk sahibi olmayan evli çalışanlar, 1 veya 2 çocuk

sahibi evli çalışanlar, 3 veya 4 çocuk sahibi evli çalışanlar ile 4 ve 4'ten daha fazla çocuk sahibi evli çalışanlar olmak üzere beş farklı gruba ayrılmıştır.

1957 yılında kabul edilen 6908 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 32 ve 89'ncu maddelerinin tadili hakkında Kanun'un 1'inci maddesi ile 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. Bu değişiklik ile en az geçim indirim tutarları yarım kat yükseltilmiştir. Bu kanun ile tutarlar;

- Bekar mükellefler için yılda 810 lira
- Çocuksuz evli mükellefler için yılda 1.350 lira
- 1 veya 2 çocuklu mükellefler için yılda 1.620 lira
- 3 veya 4 çocuklu mükellefler için yılda 1.890 lira
- 4'ten fazla çocuğu olan mükellefler için yılda 2.160 lira olarak belirlenmiştir.

Türk Vergi Sistemi'nde en az geçim indirimi 1950-1968 yılları arasında matrahtan indirim yöntemi kullanılarak uygulanmıştır. 1968 yılında ise değiştirilmiştir ve 1968-1980 yılları arasında en az geçim indirimi üzerinden hesaplanan verginin, mükellefin vergisinden indirilmesi esasına göre uygulanmaya başlanmıştır. Mükellef için en avantajlı sistem matrahtan indirim şeklinde olduğundan en az geçim indirimine en uygun sistem olarak görülmektedir (Akdoğan, 2005:207-2017).

1960 sonrası dönemde Türk Vergi Sistemi'ni verimli ve etkin hale getirebilmek için bazı çalışmalar yapılmış, yeni bazı önlemler getirilmiştir. Vergilerden mali olmayan amaçlarla yararlanma yoluna gidilmiştir. Ancak yapılan bu çalışmalarda başarılı sonuçlar alınamamıştır. Zamanın şartları düşünülerek etkili olacağına inanılan düzenlemeler 1970'li yıllarda meydana gelen ve 1980 yılı başına kadar çok büyük boyutlara ulaşan iktisadi ve siyasal istikrarsızlıklar sonucu yetersiz kalmıştır. (Tosuner, 1989:7).

1961 yılında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu uygulamaya konulmuştur. Bu kanun ile indirim oranları arttırılmıştır. Ancak uygulama mali olanaksızlıklar nedeniyle iki kere ertelenmiştir. Uygulama 28.12.1967 tarih, Kanun No:980 Gelir Vergisi Kanunu'nun bazı maddelerinin değiştirilmesi hakkında Kanun ile yürürlüğe

girmiş ve 1968 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Bu kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 31'inci maddesinde indirim hadleri yıllık olarak aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir (Tosuner, 1989:7);

- Bekar çalışanlar 1.800 TL
- Çocuk sahibi olmayan evli çalışanlar 2.880 TL
- 1 çocuk sahibi evli çalışanlar 3.600 TL
- 2 çocuk sahibi evli çalışanlar 4.320 TL
- 3 çocuk sahibi evli çalışanlar 5.040 TL
- 4 çocuk sahibi evli çalışanlar 5.760 TL
- 5 çocuk sahibi evli çalışanlar 6.480 TL (www.resmigazete.gov.tr).

Bu kanun ile uygulamaya konulan bu tutarlar mükelleflerin aile durumları göz önüne alınarak belirlenmiştir. Çocuk sayısı 5 çocuk ile sınırlanmıştır. 5'ten fazla çocuk sahibi çalışanlar için 5 çocuklu olan çalışanların hak ettiği tutarda indirim uygulanacaktır. Mükelleflerin gelirleri bu tutarları aşmıyorsa vergi ödemekle yükümlü olmazlar. Mükelleflerin gelirleri indirim hadlerini aşmıyorsa aşan kısma ilgili vergi oranı uygulanır.

1963 tarihinde ülkemizde planlı döneme geçilmiştir. Bu dönemde planla yapılmak istenen ekonomiyi hızlı bir şekilde kalkındırmak, artan geliri adil olarak dağıtmak, kaynaklarımızı en iyi şekilde kullanmak ve yatırımları belli amaçlara göre yapmak olmuştur. 1970'den 1980 yılına kadar olan süreçte Türkiye'de enflasyon çok büyük boyutlara ulaşmıştır. Bu durum sosyal sınıflar arasındaki gelir dağılımı dengesizliklerinin artmasına ve vergi sistemimizde bazı çarpıklıklar meydana gelmesine neden olmuştur. Giderek büyüyen enflasyonun etkisini en çok hissettirdiği 1974 yılından itibaren 1980'e kadar çok kritik seviyelere ulaşmıştır. Bu durum vergi tarifelerinin, muaflik ve istisna tutarlarının, en az geçim indirimi hadlerinin anlamlarını yitirmelerine neden olmuştur. Vergi sistemimizdeki çarpıklıklarla beraber iç siyasi kargaşalar vergi problemlerinin ikinci plana itilmesine neden olmuştur (Tosuner, 1989:11).

1980 öncesi yıllarda yaşanan enflasyon mükelleflerin vergi yükünü ağırlaştırmış, hatta bazı mükelleflerin zarar etmesine neden olmuştur. Enflasyonla

beraber gelir vergisi mükelleflerinin yaşadığı bu olumsuz durum Türk Vergi Sistemi'nde gelir vergisinin öneminin artmasına neden olmuştur. Türk Vergi Sistemi'nin temeli olan gelir vergisi artan enflasyon etkisiyle büyük oranda deforme olmuştur (Uluatam, 1981:79-80).

1980 öncesi dönemde Türk Vergi Sisteminde, vergi politikası bakımından amaçlara uygun bir vergi sistemi gerçekleştirilememiştir. Sanayileşmesini tamamlamış ülkelerin uyguladıkları vergi sistemlerini, ülkemizde sanayileşmeyi tam olarak tamamlayamadan uygulamak pek de başarılı sonuçlar vermemiştir. Sanayileşmesini tamamlamış ülkelerin vergi sistemlerini uygulama imkânları sanayileşme ilerledikçe artmaktadır. Sanayileşmeyi tamamlamadan sanayileşmiş ülkelerin vergi sistemlerini uygulama çalışmaları birçok problemi beraberinde getirmiştir. Vergi idare yapımız Fransa'dan, vergi sistemimiz Batı Almanya'dan alınmış ve bunların etkin ve verimli bir şekilde işleyebilmesi için zamanla birçok düzenleme yapmak zorunda kalınmıştır (Tosuner, 1989:25).

3.1.2. 1980 Sonrası

Türk Vergi Sistemi 1980 sonrasında vergileme zihniyeti bakımından İngiltere'ye benzemeye başlamıştır. Piyasa ekonomisinin işleyişine destek verebilmek için ülkemizde İngiltere'de olduğu gibi harcamalar üzerindeki vergi yükü artırılıp gelirler üzerindeki vergi yükü düşürülmüştür. Bu uygulamada Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne üye olma konusundaki çabaları etkili olmuştur. Bu tarz zihniyet değişiklikleri toplumlarda çok hızlı bir şekilde gerçekleştirilememektedir. Bu yüzden piyasa ekonomisine, adalete, eşitliğe uygun bir vergileme anlayışının da kısa sürede yerleşmesi mümkün olamamaktadır (Mutluer, 2010: 149).

1980'den sonra Türk Vergi Sisteminde karşımıza çıkan en önemli unsur, vergilendirme yetkisinin 1980 öncesine göre daha kolay kullanılabilmesi ve vergi kanunlarını çıkarma konusunda yönetime sağlanan kolaylıklar sayesinde vergi sistemimizi geliştirme çalışmalarının başlatılması ve devam ettirilmesidir (Kızılot, 1989:454).

En az geçim indirimi, 1980 yılında yapılan değişikliklerden önce aynı isimle uygulanmıştır. 1980 yılı sonunda gelir vergisinde kapsamlı bir değişiklik yapılmıştır. 1.1.1981 tarih ve 2361 sayılı Kanun'da "en az geçim indirimi hadlerinin hiç bir ülkede normal geçim için gerekli miktarı karşılama iddiasında olmadığı, indirimin fizyolojik ve kültürel ihtiyaçları karşılamaktan çok, sosyal ve psikolojik etkisi dolayısıyla vergi kanunlarında varlığını sürdürdüğü; bu nedenle en az geçim indirimi adının genel indirim olarak değiştirildiği" belirtilmiştir. "En az geçim indirimi" "genel indirim" şekline dönüştürülmüş ve indirim tutarı yükseltilmiştir (Yaraşlı, 2005:23-25).

Kanunun bize sunduğu gerekçeden anlaşılacağı üzere, genel indirim hadlerinin normal geçim için gerekli miktarı karşılaması söz konusu değildir. Genel indirimin varlığı tamamen sosyal, psikolojik nedenlere dayanmaktadır. 24.12.1980 tarihinde kabul edilen 2361 sayılı Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 31. maddesinde en az geçim indirimi başlığı, indirimler olarak değiştirilmiştir. Bu maddede indirimler başlığı altında genel indirim, özel indirim ve engelli indirimi olarak üç uygulama hayata geçirilmiştir. Daha sonra 1981 yılında indirim oranları arttırılmıştır (Yaraşlı, 2005:23-25).

Gelir Vergisi Kanunu 31. maddede geçen tam mükellefiyete tabi gerçek kişilerin yararlanacağı indirim hadleri yıllık şu şekildedir(www.resmigazete.gov.tr);

1.Genel İndirim;

-Bekar çalışanlar 7.200 TL

-Evli çalışanlar 12.600 TL

-1 çocuklu evli çalışanlar 14.400 TL

-2 çocuklu evli çalışanlar 16.200 TL

-3 çocuklu evli çalışanlar 18.000 TL

Çocuk sayısı sınırı bu indirim ile üçe düşürülmüştür. Üçten fazla çocuk sahibi olan mükelleflerin yararlanacağı genel indirim üç çocuk sahibi olan mükellefler kadardır.

2.Özel İndirim;

Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde yılda 54000 lira ayrıca indirilir, karı-kocanın ücretli olarak çalışması halinde genel indirimden istifade etmeyen eşin gerçek ücretinden yapılacak özel indirim yılda 27000 liradır.

3.Engelli İndirimi;

Çalışma gücü kayıp oranlarına göre en az %70 kaybı olanlar 1. derece engelli, en az %40 kaybı olanlar 2. derece engelli olarak

belirlenmiştir. Engelli indirimini aile reisi için tespit edilen özel indirim tutarının;

- 1. derece engelliler için bir buçuk katı,*
- 2. derece engelliler ise için yarısıdır.*

Engelli dereceleri bakımından belirlenecek indirimler, genel ve özel indirim toplamına dahil edilerek çalışanın tutarlarından indirilir. Engellilik durumlarıyla ilgili iş ve işlemler Maliye Bakanlığı, Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığı ile Sosyal Güvenlik Bakanlıklarınca birlikte hazırlanan yönetmelik yoluyla belirlenir (www.resmigazete.gov.tr).

Genel İndirim uygulaması en az geçim indirimine benzer bir uygulama olarak öne çıkmaktadır. Ancak bu uygulama, 04/12/1985 tarihli ve 3239 sayılı Kanunla 1987 takvim yılında geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Daha sonra vergi sistemimizde sadece ücret gelirlerine uygulanmak üzere özel gider indirimini uygulaması devam etmiştir (www.resmigazete.gov.tr).

Özel indirim uygulaması ücret gelirlerinin korunması amacıyla sadece ücretliler için getirilmiş bir uygulamadır. Elde ettikleri gelir türü ücret şeklinde olmayanlar özel indirimden yararlanamazlar. Ücretlerinin yanında başka gelirleri olanlar, ücret gelirinden dolayı özel indirimden yararlanabilirler. Özel indirim, gelir unsuruna değil, gelir sahibine bağlı olduğu için iş görenin birden fazla yerden ücret alması durumunda, özel indirim bu ücretlerden en yüksek olanına uygulanmaktadır. Aynı kişi, birden fazla ücreti dolayısıyla özel indirimden bir defadan fazla yararlanamamaktadır (Saraçoğlu, 2001:62-63).

Aylık ücret alan ve ücretli olarak yılın belli dönemlerinde çalışan kişi, çalıştığı süreye göre hesaplanan miktarda özel indirimden faydalanmaktadır. Dar mükellefiyete tabi olan kişilerin gelirlerine özel indirim uygulanmaz. Tam mükellefiyete tabi kişilere özel indirim uygulanır. Bakanlar Kurulu, özel indirim tutarını asgari ücret seviyesine kadar çıkarmaya yetkili kılınmıştır (Kızılot, 1997:74).

24.04.2003 tarihinde yayımlanan 4842 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan ücretlere ilişkin özel indirim uygulaması 2004 yılında uygulamadan kaldırılmıştır. Engelli indirimini uygulaması ise devam etmiştir (www.resmigazete.gov.tr).

1 Ocak 2004'ten itibaren, ücretlilere ayda 45 milyon lira uygulanan özel indirim tamamen kaldırılmıştır. 2003 yılında uygulanan 45 milyon lira özel indirim ile ücretlilerden her ay 6 milyon 900 bin lira daha az vergi kesiliyordu. Her yıl artırılan özel indirim 1 Ocak 2004'ten itibaren artırılmamış, 4842 sayılı yasa ile tamamen kaldırılmıştır. Bu şekilde ücretlilerden alınacak vergi 2004'te 6 milyon 900 bin lira artırılmıştır (www.resmigazete.gov.tr).

Özel indirim kaldırıldıktan sonra doğan boşluğun telafi edilmesi ve tepkilerin karşılanması amacıyla da 1.1.2004 tarihinde ücretlilere vergi iadesi uygulaması yürürlüğe girmiştir. 24.12.2004 tarihinde yayımlanan 255 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, 4842 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikle ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde özel indirim uygulaması kaldırılarak, bunun yerine vergi iadesi uygulaması getirildiği belirtilmiştir. Bu tebliğe göre Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinde yer alan ücretlilerde vergi indirimine ilişkin düzenleme aşağıdaki gibidir:

Mükerrer Madde 121- Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde, mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira giderlerinin toplamının yıllık bazda;

-3 milyar liralık kısmı için %8

-6 milyar liralık kısım bakımından 3 milyar liralık kısmı için %8, diğer 3 milyar liralık kısmı için %6

-6 milyarı aşan gelirlerde, 6 milyar liralık kısmı için %7, kalan tutar için %4,

Mükellefin gelecek yıldaki gelir vergisi tutarından düşülür yada işverenler aracılığı ile kendisine nakden ödenir.

Giderlerin ülke içinde gerçekleşmesi, vergi mükellefiyeti bulunan kişi veya kurumlardan alınan belgelerle tevsik edilmesi ve işlemlere ait kanıtlayıcı belgelerin işverene ulaştırılması şarttır. Söz konusu harcama tutarı, mahsup hakkı kazanılan tutarın hesaplanmasında vergi matrahının toplamını geçemez (www.resmigazete.gov.tr).

Ücretlilerin harcama belgelerinin işverene ibrazı, beyanı ve verginin mahsup veya iadesine ilişkin süreleri tespit etmeye, iadeyi nakden veya mahsuben yaptırmaya uygulamanın usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilendirilmiştir. Vergi indirimi uygulamasından yararlanma hakkı olanlar ücretleri gerçek usulde

vergilendirilen ücretlilerdir. Ücretleri diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı ile gelir vergisine tabi diğer gelir unsurlarını elde edenlerin vergi indirimi uygulamasından yararlanma hakkı yoktur. Ücretleri gerçek usulde vergilendirilenler, ücret dışında kalan gelir unsurları için vergi indirimi uygulamasından yararlanamazlar (www.resmigazete.gov.tr).

Vergi indirimi uygulamasında, mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamaları dikkate alınmıştır. Bu bakımdan vergi indirimi uygulamasının, yürürlükten kaldırılmış olan özel gider indirimi uygulamasından bir farkı bulunmamaktadır (www.resmigazete.gov.tr).

28.03.2007 tarih ve 5615 sayılı Kanun gereğince 2008 yılından itibaren 'asgari geçim indirimi' uygulamasına yer verilmiştir. Yeni sistem ile ücret geliri olanların ödedikleri dolaylı vergi yükünü azaltabilmek için uygulanan ücretlerde vergi iadesi indirimi sistemi kaldırılmıştır. Vergi indirimi sistemi belge düzeni bakımından başlarda başarılı sonuçlar vermesine rağmen zamanla etkisini yitirmiştir. Vergi indirimi sisteminin yürürlükten kaldırılma gerekçeleri; kötü kullanımların belge düzenini olumsuz etkilemesi ve uluslararası sistemde karşılığı olmadığı için Türkiye'de ücret geliri olanlar açısından daha fazla vergi yüküne neden olmasıdır (www.resmigazete.gov.tr).

3.2. 2008 Yılı İtibariyle Uygulamaya Geçen Asgari Geçim İndirimi ile ilgili Yasal Düzenlemeler

1950'li yıllarda hayatımıza mevzuattaki yerini almaya başlayan, ancak 1960'lı yılların sonlarına doğru uygulamaya giren en az geçim indirimi konusunda günümüze kadar farklı hesaplama sistemleri uygulanmış, ancak hükümetler belirlenen en az geçim indirimi tutarlarını artırma yoluna gitmemişlerdir (Korkmaz, 2001:282).

2008 yılından sonraki en az geçim indirimi uygulamasında, evli olanların çocuk sayılarıyla ilgili düzenlemeler konusunda netlik kazandırmak adına çocuk

tanımlamaları yeniden ele alınmıştır. 18 yaşını doldurmamayan ve mükellefin bakımlarını üstlendiği kişiler için çocuk indirimi hesaplamaları yapılmıştır. Aynı zamanda yüksek öğrenimine devam edenler açısından 25 yaşını doldurmamayanlar için de indirim uygulaması öngörülmüştür. Burada çocuk kavramıyla mükellefin nafaka verdiği, evlat edindiği veya ebeveynlerinden birisini kaybederek mükellefle birlikte oturan torunlar kapsama dahil edilmektedir. Çalışanların medeni halleri ve aile durumları dikkate alınarak en az geçim indirimi tutarlarına göre vergi indirimi yapılır. Çocuklar konusunda ise sadece çalışan eşlerden birine indirim uygulanmaktadır. Kanunla belirlenen düzenlemeler aracılığıyla farklı durumdaki mükelleflerin durumlarına uygun hesaplama seçenekleri belirtilmiş olup, bu durum gelir dağılımı ve vergi adaletini sağlama çabaları olarak görülebilir. Ancak tüm mükelleflerin özel durumlarının tespiti ve hesaplaması mümkün olmadığından, genel bir düzenleme ve hesaplama, uygulanabilirlik açısından önemlidir (Çalgan, 2007: 66).

Kanunların geçmişe uygulanmaması esastır. Ancak vergi kanunlarında durum tersine dönmektedir. Özellikle en az geçim indirimi, geçmişe yönelik hesaplamalar içerdiğinden 2008 yılına kadar geçmişe yönelik olarak uygulanmıştır. Ancak 2008 yılından sonraki uygulama ile takvim yılları esas alınmaya başlanmış ve 2007 yılında işten çıkan veya emekli olanlar açısından işten ayrıldıkları tarihlere kadar olan kısımları için vergi indirimi uygulaması ortadan kalkmıştır. İşçilerin ülkemizde net ücretler üzerinden anlaşarak işe girmeleri ve fiş veya fatura toplayarak indirim alınması uygulamasındaki zorluklar nedeniyle birçok çalışan, en az geçim indiriminden faydalanamamıştır. Bununla birlikte çalışanlar açısından zorlukları ortadan kaldırmak adına fiş veya fatura toplanmasının yürürlükten kaldırılması, 2008 yılından itibaren kayıt dışı çalışmanın kontrol edilmesinin zorlaşmasına yol açarak vergi gelirlerinde kayıplara neden olmuştur (Çalgan, 2007: 66-67).

Vergilemenin sosyal politika aracı olarak kullanılması, ülkemizdeki birçok uygulama ile öne çıkmaktadır. Örneğin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 9. maddesi ile gelirleri belirlenen tutarları aşmayan esnafın için vergi muafiyeti sağlanmıştır. Böylece geliri belli bir düzeyi aşmayan esnafın gelir vergisi indirimi alması, bir sosyal politika aracı olarak uygulanmaktadır (Karabacak, 2012: 235).

GVK'nun 32. maddesi ile düzenlenen 'Asgari Geçim İndirimi' uygulaması da, ücretliler açısından sosyal politika amaçlı bir düzenlemedir. Asgari geçim indirimi, asgari ücretin yıllık brüt tutarı üzerinden çalışanların eş ve çocukları göz önünde bulundurularak belirlenir. 2019 yılında eşi çalışmayan ve çocuk sahibi olmayan mükellefler için yapılan hesaplamalar ile toplam asgari geçim indirimi 230,26 TL düzeyinde gerçekleşmiştir(Karabacak, 2012: 235).

3.2.1. Asgari Geçim İndirimi Sisteminden Faydalanacaklar

Gelir Vergisi Kanunu ile asgari geçim indirimi sisteminden yararlanacak olanların tanımlaması yapılmıştır. Gelirleri gerçek usulde vergilendirmeye tabi olanlardan sadece gerçek kişiler için yararlanma durumu söz konusu olmuştur. Bu durumda olan mükelleflerin belirlenmesinde kişinin Türk vatandaşı veya yabancı uyruklu olması, yararlanma durumunu etkilememektedir. Farklı bir anlatımla ülkemizde çalışan ve gelirleri gerçek usulde vergilendirmeye tabi olan herkes, asgari geçim indiriminden yararlanabilmektedir (Türkay, 2011:169).

Buna göre asgari geçim indirimi uygulamasından yararlanma hakkına sahip olanlar şunlardır (Bozdoğan, Buyrukoğlu ve Bozdoğan, 2012:130);

- Gelirleri tevkif olarak vergilendirmeye tabi tutulan tam mükellefler,
- Gelirleri tevkif olarak vergilendirilmemiş ancak gelirlerini yıllık beyanname ile bildirenler,
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesi kapsamında gelir elde edenler,
- Gelirleri tevkif olarak vergilendirmeye tabi tutulan tam mükelleflerden yabancı uyruklu olanlar.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesinde düzenlenen asgari geçim indirimi sistemindeki asıl amaç, ücret gelirlerindeki vergi yükünün belirli düzeyde kalması ve mükelleflere vergi indirimi sağlamasıdır. Burada en önemli nokta ücret gelirleri dışındaki gelirlerin asgari geçim indirimi kapsamında değerlendirmeye alınmamasıdır. Ücret gelirlerini yıllık beyanname ile bildirenler ve gelirleri 61. madde kapsamında olanlar da indirimden yararlanabilmektedir (Erkuş ve Karagöz 2008:25).

3.2.2. Asgari Geçim İndirimi Sisteminden Faydalanamayacaklar

Serbest Bölgeler Kanunu, Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ve Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda belirtilen ve tevkifat yapılmayan çalışanların da asgari geçim indirimi uygulamasından faydalanmaları söz konusu değildir. Bu kanunlara tabi çalışanların gelir vergisi istisnaları veya muafiyet durumları bulunmamaktadır. Vergi matrahı doğmayan bu kanunlara tabi çalışanların ücretleri herhangi bir kesintiye maruz kalmadığından asgari geçim indirimi uygulanmamaktadır. Bunlarla birlikte dar mükellefiyet kapsamında sayılan kişiler de asgari geçim indiriminden yararlanamaz (Gündüz, 2014:52).

Özetlemek gerekirse asgari geçim indiriminden yararlanamayacak olan kişiler şunlardır (Özyer ve Gürocak, 2017:97):

- Diğer ücret kapsamında vergiye tabi olanlar,
- Herhangi bir ücret kazanmayan gerçek kişiler,
- Gelirleri dar mükellefiyet kapsamında olanlar,
- Değişik kanunlar gereğince ücretleri gelir vergisine tabi olmayanlar.

3.2.3. Asgari Geçim İndiriminin Hesaplanması

Ülkemizde yapılan asgarî geçim indirimi hesaplamasında, takvim yılı esas alınır. İlgili yıla ait 16 yaşını doldurmuş ve üzeri yaşta kişiler için belirlenmiş asgari ücretin yıllık brüt tutarı baz alınır. Tutarın mükellef için % 50'si, çalışmayan eş için % 10'u, birinci ve ikinci çocuk için % 7,5, üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için % 5'i hesaplanır. Belirlenen tutar ile gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oran çarpılır. Hesaplanan vergiden çarpım sonucu bulunan tutar mahsup edilerek asgari geçim indirimi hesaplanır.

Ülkemizdeki asgari geçim indirimi tutarı hesaplanırken 18 yaşını doldurmamış çocuklar baz alınır. Öğrenciliği devam etmesi halinde 25 yaşına kadar çocuk indirimi uygulanır. Mükellefin resmi nikahlı olarak yaşadığı kişi eş yardımından faydalanır.

İndirim tutarı hesaplanırken, gelirin kazanıldığı tarihteki medeni ve aile durumu göz önüne alınır. Eğer aile fertleri de gelir elde ediyorsa bahsedilen hesaplama yöntemiyle her bir fert için asgari geçim indirimi ayrı olarak hesaplanır. Ancak çocuk indirimi eşlerden yalnızca birisine verilir. Ayrılıp boşanan çiftlerde ise nafaka ödemesi yapılan çocuk sayısına göre hesaplama gerçekleşir.

2019 yılı için tutarlar hesaplanacak olursa;

2019 yılı aylık brüt asgari ücret 2.558,40 TL

12 aylık brüt asgari ücret $2.558,40 \times 12 = 30.700,80$ TL

Bu ücretin, ilk gelir vergisi dilimine (%15) göre vergisi $30.700,80 \times 0,15 = 4.605,12$ TL

1 aylık toplam vergi borcu ise $4.605,12 / 12 = 383,76$ TL olarak hesaplanır.

Çalışanın kendisi için %50 oranında indirim uygulanır. Buna göre asgari geçim indirimi $383,76 \times 0,50 = 191,88$ TL olarak uygulanır.

2018 ve 2019 yıllarına ait karşılaştırmalı asgari geçim indirimi tablosu çizelge 3'de gösterilmiştir.

Çizelge 3. Asgari Geçim İndirimi Tablosu (2018-2019)

Çalışanın Medeni Durumu	İndirim Oranı (%)	2018 yılında aylık indirim tutarı (TL)	2019 yılında aylık indirim tutarı (TL)
Bekar	50	152,21	191,88
Evli, eşi çalışmıyor	60	182,66	230,26
Evli, eşi çalışmıyor, 1 çocuklu	67,5	205,49	259,04
Evli, eşi çalışmıyor, 2 çocuklu	75	228,32	287,82
Evli, eşi çalışmıyor, 3 çocuklu	85	258,76	326,20
Evli, eşi çalışmıyor, 4 çocuklu	90	258,76	326,20
Evli, eşi çalışmıyor, 5 çocuklu	95	258,76	326,20
Evli, eşi çalışıyor	50	152,21	191,88
Evli, eşi çalışıyor, 1 çocuklu	57,5	175,05	220,66
Evli, eşi çalışıyor, 2 çocuklu	65	197,88	249,44
Evli, eşi çalışıyor, 3 çocuklu	75	228,32	287,82
Evli, eşi çalışıyor, 4 çocuklu	80	243,54	307,01
Evli, eşi çalışıyor, 5 çocuklu	85	258,76	326,20
Boşanmış	50	152,21	191,88
Boşanmış, 1 çocuklu	57,5	175,05	220,66
Boşanmış, 2 çocuklu	65	197,88	249,44
Boşanmış, 3 çocuklu	75	228,32	287,82
Boşanmış, 4 çocuklu	80	243,54	307,01
Boşanmış, 5 çocuklu	85	258,76	326,20

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı verilerinden tarafımızca oluşturulmuştur.

(www.gib.gov.tr)

3.3. Asgari Geçim İndirimi Uygulamasında Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

Asgari Geçim İndirimi hesaplaması yapılırken indirim tutarının belirlenmesinde medeni durum göz önüne alınır. Asgari geçim indiriminden yararlanma hakkına sahip olanlardan eşi çalışanlar ile eşi çalışmayanlar için farklı tutarda indirim sağlanır. Bunlarla birlikte varsa çocuk sayılarına göre indirim tutarları

ayrı ayrı hesaplanarak çalışanların indirim tutarları belirlenmiş olur (Ekinci, 2012:196).

3.3.1. Medeni Durumun Etkisi

Medeni Hal ve Çocuk Sayısının Değişmesi Durumunda Asgari Geçim İndirimi: Ücretli çalışanlar, işverenlerine medeni durum, çocuk sayısı, eşin çalışıp çalışmama durumu, eğer eş çalışıyorsa gelir durumunu gösteren “Aile Durumu Bildirimi” belgelerini, medeni durumlarındaki değişiklikleri izleyen en geç bir ay içerisinde verirler. İşverenler, kendilerine ulaşan “Aile Durumu Bildirimi” belgesindeki bilgilere dayanarak gerekli asgari indirim tutarını hesaplayarak çalışanlarının hak ettikleri indirim tutarından faydalanmalarını sağlar (Erol, 2012:56).

3.3.2. Eşin Etkisi

İndirim tutarları hesaplanırken gelirin elde edildiği tarihe bakılır. Aynı tarihteki medeni durum ve aile durumuna göre hesaplama gerçekleştirilir. Asgari geçim indirimi hesabında indirim tutarları, ücret geliri olan aile üyelerinin hepsi için ayrı ayrı hesaplanır. Çocuk indirimi ise çalışan ve gelir elde eden eşlerden sadece birine uygulanır. Herhangi bir ücret geliri elde edenler dışında kalan eşler, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş kapsamında değerlendirilir. Bununla birlikte emekli maaşı olan eşler de, aynı kapsamda değerlendirilir. Boşananlar bakımından nafakasını üstlendikleri çocuk sayısı, asgari geçim indirimi tutarı hesabında dikkate alınır (TÜRMOB, 2019:3).

3.3.3. Çocuk Sayısının Etkisi

Ücret gelirleri sonucu vergiye tabi olan gerçek kişilerden çocuk sahibi olanlara, çocukların yaşları 18 olana kadar indirim uygulanır. 18 yaşını doldurmuş olmasına rağmen eğitimi devam etmesi ve bu durumu belgelendirmesi şartıyla indirim uygulama durumu, çocukların 25 yaşını doldurduğu güne kadar devam eder. Çocuklardan dolayı uygulanan indirimler, eşlerin her ikisinin çalışması durumunda

sadece birine uygulanır. Nafakası sağlanan ve evlat edinilen çocuklar için de durum aynı şekilde uygulanır (Çiçek, 2013:70-71).

Asgarî geçim indirimi hesaplaması yapılırken; çalışılan takvim yılı için belirlenen asgarî ücretin yıllık brüt tutarı esas alınır. Çalışanın kendisi bakımından % 50, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş için % 10, ilk iki çocuk için ayrı ayrı % 7,5, üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için % 5 oranında indirim tutarı hesaplanmaktadır (Sonsuzoğlu, 2019: 90).

İndirimin uygulanmasında çocuk ve eş kavramı konusunda dikkat edilmesi gereken önemli bir husus kanun metninde mükellefle birlikte oturan ve mükellef tarafından bakılan ibaresinin yorum farkına açık olmasıdır. 2007 yılında yayımlanan 265 sayılı GVK Genel Tebliği 5 nolu bölümde çocuklar açısından öz veya üvey evlat ayrımı yapılmamıştır. Buradan yola çıkarak Büyük Mükellefler Vergi Dairesince B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-MUK-230 21.03.2008 tarih ve 7922 sayılı özelgede (Özdemir, 2016) çocuğun velayet hakkına sahip boşanmış bir kadınla evlenen yeni kocanın da, kendisi ile birlikte oturup geçimini sağladığı üvey evladı için asgari geçim indiriminden faydalanacağı belirtilmiştir. (Sonsuzoğlu 2019; 90; Şenyüz, Yüce ve Gerçek 2011; 79).

3.4. Asgari Geçim İndirimi Uygulamasında Diğer Durumlara İlişkin Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

Asgari geçim indirimi uygulamasında diğer durumlara ilişkin dikkat edilmesi gereken hususlar;

-Sakatlık indiriminden yararlanan ücretlilere asgari geçim indirimi uygulaması,

-Yıllık beyanname ile beyan edilen ücretlerde asgari geçim indiriminin uygulanması

-Gelir vergisi tarifesinin değiştirildiği durumlarda asgari geçim indirimi uygulanması şeklinde mevzuatta uygulama alanı bulmaktadır (Erol, 2012: 55; Çiçek, 2012:69)

3.4.1. Engellilik İndiriminden Yararlanan Ücretlilere Asgari Geçim İndiriminin Uygulanması

Engelli vatandaşların toplum hayatına entegrasyonu ve asgari yaşam standartlarına ulaşabilecek uygun bir ücret geliri elde etmeleri amacıyla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile engellilik indirimi uygulaması getirilmiştir. 31. maddeye göre çalışma gücünü en az % 80 oranında kaybetmiş olanlar birinci derece, çalışma gücünü en az % 60 oranında kaybetmiş olanlar ikinci derece, çalışma gücünü en az % 40 oranında kaybetmiş olanlar üçüncü derece engelli sayılmaktadır. Engellilik oranları, indirim tutarının belirlenmesinde önceliklidir. Çizelge 4'de 2019 yılı için yararlanma düzeylerine göre engellilik indirim tutarları gösterilmiştir:

Çizelge 4. Aylık Engellilik İndirimi Tutarları (2019 Yılı)

Engellilik Derecesi	Çalışma Gücünü Kaybetme Derecesi	Engellilik İndirimi Tutarı (Aylık)
1.Derece Engelli	Asgari % 80	1.200 TL
2.Derece Engelli	Asgari % 60	650 TL
3.Derece Engelli	Asgari % 40	290 TL

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı verilerinden tarafımızca oluşturulmuştur. (www.gib.gov.tr)

Çizelge 4 incelendiğinde, 1. derece sakat olan ücretlinin yararlanabileceği aylık sakatlık indirimi tutarı 1.200 TL olarak gösterilmiştir. Kişinin GVK 103. maddesinde yer alan tarifenin birinci dilimine (% 15) isabet eden oranda vergilendirildiği varsayıldığında, yararlanılacak sakatlık indirimi aylık 180 TL ($1.200 \times \% 15=180$), yıllık ise (180×12) 2.160 TL vergi avantajı sağlamaktadır.

Engellilik indiriminden yararlanabilecek mükellefler aşağıda belirtilmiştir (Arkan, İnneci ve Gürbüz, 2018:133):

- Engelli çalışanlar,
- Bakmakla yükümlü olduğu engelli birisi bulunan çalışanlar,

- Serbest meslek olarak çalışan engelliler,
- Serbest meslek olarak çalışan ve bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunanlar,
- Engelli olup basit usulde vergiye tabi olanlar.

Engelli kişilerin tabi olduğu sosyal güvenlik mevzuatına göre bakmakla yükümlü sayılan kişiler, engellilik indirimi açısından da bakmakla yükümlü sayılmışlardır (GİB, 2017: 5).

Çalışan engelli kişiler açısından engellilik indirimi tutarı, gelir vergisi matrahından mahsup edilir. Bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunanlar için aynı yöntemle engellilik indirimi uygulanır. Ayrıca yıllık beyanname vererek ücret gelirlerini belgeleyen kişilerden bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunanlar için de aynı yöntemle engellilik indirimi uygulanır. Ücret geliri yıl içinde kesintiye tabi olmayanlar da yıllık hesaplamalarla engellilik indiriminden faydalanabilirler. Ücret geliri yıl içinde kesintiye tabi olanlar ise yıl içinde uygulanan engellilik indiriminden yıl sonunda beyanname ile tekrar faydalanamazlar (Erol, 2012:53).Farklı gelirleri bulunan ve engellilik indirim hakkı olan kişilerden sadece en fazla olan ücretleri bakımından engellilik indirimi uygulanır (GVK. md. 36).

GVK'nun 31. maddesi ile düzenlenen engellilik indirimi, vergi sistemimizde sosyal politika aracı olarak uygulanmaktadır. Engellilik derecelerine göre indirim oranları brüt ücretler üzerinden hesaplanmaktadır. Çalışan engelliler dışında GVK'nun 31. maddesinin 3. fıkrası ile basit usulde vergiye tabi olanlar ile serbest meslek olarak çalışanlardan bakmakla yükümlü oldukları eş ve çocuklar açısından engelli olanlar için de engellilik indirimleri aynı şekilde uygulanmaktadır. Engellilik indirimi uygulamasından ücretliler dışındaki toplumsal kesimlerin de faydalanması, sosyal politikalar açısından son derece önemli ve olumlu bir gelişmedir. Ancak indirim tutarlarının düzeylerinin çok düşük kalması ve ücret geliri açısından farklılıkların göz ardı edilmiş olması, sosyal politika bakımından amaca hizmet etme noktasında etkisiz kaldıkları düşüncesini güçlendirmektedir (Karabacak,2012: 237).

3.4.2. Yıllık Beyanname ile Beyan Edilen Ücretlerde Asgari Geçim İndiriminin Uygulanması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 95. maddesi ile ücretleri vergiye tabi olmayan ve gelirlerini yıllık beyanname ile bildiren çalışanlar açısından asgari geçim indirimi hesaplaması yapılırken öncelikle yıllık beyannameye göre gelir vergisi hesaplanır. Bu tutar ücret gelirine denk gelen tutar üzerinden mahsup edilir. Ayrıca bu durumda olan mükellefler "Aile Durumu Bildirimi" belgelerini mutlaka yıllık beyannamelerine eklemek durumundadırlar. Varsa diğer gelirler de yıllık beyanname ile bildirilir. Ancak bu durumda sadece ücret gelirlerine ait gelir vergisinde mahsuplaşma yoluna gidilir. İşveren sayısının birden fazla olduğu ve bu işverenlerden vergi kesintisine uğrayarak elde edilen gelirlerin yıllık beyanname ile bildirilmesi durumunda asgari geçim indiriminden yararlanılması söz konusu olmamaktadır. Ancak yıl içinde işverenler aracılığıyla ücretler üzerinden kesilen gelir vergisi, toplam beyan üzerinden hesaplanan gelir vergisinden düşülerek kaynaktan vergileme işlemiyle önceden ödenen asgari geçim indirimi tutarının yine ücretliye kalması sağlanır (Erol, 2012:56-57).

3.4.3. Gelir Vergisi Tarifesinin Değiştirildiği Durumlarda Asgari Geçim İndirimi Uygulanması

Ücretlinin bir işverenden ücret alması durumunda uygulamalar genel olarak bilinmektedir. Ancak bazı durumlarda ücretliler birden fazla işverenden ücret alabilmektedir. Bu durumlarda en yüksek ücretin alındığı işveren tarafından asgari geçim indirimi uygulanması gerekmektedir. Ücretlinin durumu en yüksek ücreti aldığı işverene aile durumu bildirim belgesiyle müracaat ederek bilgilendirmesi zorunludur. Ayrıca değişiklik durumlarında da durum belgesinin işverene bildirilmesi yasal zorunluluktur. Eğer mükellefin en yüksek ücreti aldığı işverenden başka bir işveren tarafından daha asgari geçim indirimi almasının tespiti durumunda, 265 nolu Genel Tebliğ gereğince vergi kaybının ücretliden cezalı olarak tahsil edilmesi öngörülmüştür (Çiçek, 2012:71).

3.5. Asgari Geçim İndirimi Uygulaması Yönüyle Asgari Ücret

Yaşanan ekonomik kriz sonucu kişilerin gelirlerinde ve taleplerinde artış sağlayabilmek adına 1 Ocak 2008 tarihinden itibaren asgari geçim indirimi uygulamasına geçilmiştir. Asgari geçim indirimi hesaplamasıyla gerçek kişilerin kazançları üzerinden medeni durum, eş durumu ve çocuk sayıları dikkate alınarak belirlenen tutarların, ödenecek gelir vergisinden mahsup edilmesiyle mükelleflerin gelirlerinin daha üst düzeyde kalması, giderlerinin azalması amaçlanmıştır (193 sayılı GVK, Md.32- (Mülga:4/12/1985-3239/138 md.; Yeniden düzenleme: 28/3/2007-5615/2 md.) (Kaya ve Kaygısız, 2015:182).

Ülkemizdeki asgari geçim indirimi, mükellefin kişisel ve ailevi durumu göz önüne alınarak belirlenen indirim tutarlarının gelir vergisi tarifesindeki ilk dilimde yer alan %15 oranı ile çarpılması ve yıllık tutarın aylık orana (1/12) bölünmesiyle ücrete indirim olarak yansıtılması şeklinde uygulanmaktadır. Ayrıca herhangi bir geliri olmayan eşler için ödenen aile yardımı tutarı da asgari geçim indirimi kapsamında yapılmaktadır. Bunların dışında nakit olarak farklı bir ödeme kalemi bulunmamaktadır (Karahanoğulları, 2017:266).

28 Mart 2007’de kabul edilen 5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 4 Nisan 2007 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanmış kanunun32.maddesi ile Asgari Geçim İndirimi uygulaması düzenlenmiştir.Madde şu şekilde yayımlanmıştır (Karahanoğulları, 2017:267-268):

“Ücretin gerçek usûlde vergilendirilmesinde asgarî geçim indirimi uygulanır.

Asgarî geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50”si.....

Bakanlar Kurulu, indirim konusu yapılacak toplam tutarın asgarî ücretin yıllık brüt tutarını aşmaması şartıyla ikinci fıkrada belirtilen asgarî geçim indirimi oranlarını artırmaya veya kanunî oranına kadar indirmeye yetkilidir.

Asgarî geçim indiriminin uygulama dönemleri ve mahsup şekli ile diğer hususlara ilişkin usûl ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.”

Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesine göre ülkemizde uygulanan gelir vergisi dört farklı tarifede %15-%20-%27-%35 oranlarıyla uygulanmaktadır. 2019 yılına ait gelir dilimlerine göre oranlar çizelge 5'de gösterilmiştir (www.gib.gov.tr):

Çizelge 5. 2019 Yılı Gelir Dilimleri ve Vergi Oranları

Ücret Gelirleri		Ücret Dışı Gelirler	
Gelir Dilimi	Oran	Gelir Dilimi	Oran
18.000 TL'ye kadar	% 15	18.000 TL	% 15
40.000 TL	% 20	40.000 TL	% 20
148.000 TL	% 27	98.000 TL	% 27
148.000 TL ve üzeri	% 35	98.000 TL ve üzeri	% 35

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı verilerinden tarafımızca oluşturulmuştur. (www.gib.gov.tr)

Asgari geçim indirimi, ilgili takvim yılı başında geçerli olan brüt asgari ücretin %50'si tutarındaki kısmına tekabül etmektedir. Bu tutara evli olan ücretlilerde çalışmayan eş için %10 oranında ilave, çocuklu mükelleflere ise 1. ve 2. çocuk için %7,5'ar, üçüncü çocuk için %10, izleyen çocuklar için % 5'er ilave yapıldığından eşi çalışmayan 5 çocuklu bir ücretli, asgari ücretin tamamına tekabül eden tutar üzerinden vergi ödememiş olacaktır (Bilici, 2012: 42; Gülşen ve Öztürk, 2016:15). Ücretlerin vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra, varsa uygulamada olan teşvik amaçlı diğer indirim ve istisnalar dikkate alınarak hesaplamaya dahil edilir (Demirkan, 2015:125).

Çizelge 6. Yıllar İtibariyle Asgari Ücret ve Asgari Geçim İndirimi Tutarları
(2008-2019)

	Asgari Ücret	Asgari Geçim İndirimi Tutarları	Asgari Ücretin Bir Önceki Yıla Göre Artış Oranı (%)	Asgari Geçim İndiriminin Bir Önceki Yıla Göre Artış Oranı (%)
2008	608 TL	45,63 TL		
2009	666 TL	49,95 TL	9,54	9,47
2010	760 TL	54,68 TL	14,11	9,47
2011	837 TL	59,74 TL	10,13	9,25
2012	886 TL	66,49 TL	5,85	11,30
2013	978 TL	73,40 TL	10,38	10,39
2014	1.134 TL	80,33 TL	15,95	9,44
2015	1.201 TL	90,11 TL	5,91	12,17
2016	1.647 TL	123,53 TL	37,14	37,09
2017	1.777 TL	133,31 TL	7,89	7,92
2018	2.029 TL	152,21 TL	14,18	14,18
2019	2.558 TL	191,88 TL	26,07	26,06

Kaynak: Maliye Bakanlığı, TÜİK verilerinden faydalanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Çizelgeye göre; asgari ücretin bir önceki yıla göre artış oranının en yüksek olduğu yıl 2016 (% 37,14) iken, bir önceki yıla göre artış oranının en düşük olduğu yıl 2012'dir. (% 5,85). Asgari geçim indirimindeki yıllara göre artış oranına bakıldığında ise en yüksek artış oranı 2016 (%37,09) yılı iken, en düşük artış oranının olduğu yıl (% 7,92) 2017 yılıdır.

Asgari ücret 2019'da brüt olarak 2.558 lira, net 2.020 liradır ve 2018- 2019 yılları arasında asgari ücretin artış oranı yüzde 26,07 iken asgari geçim indiriminin artış oranı yüzde 26,06'dır.

4. SEÇİLMİŞ OECD ÜLKELERİNDE EN AZ GEÇİM İNDİRİMİ UYGULAMALARI VE TÜRKİYE İLE KARŞILAŞTIRILMASI

İktisat tarihi açısından bakıldığında klasik ve neoklasik dönemden sonra öne çıkan akım neoliberalizm olmuştur. Neoliberalizm düşüncesinde ödeme gücü ilkesi ile birlikte fayda ilkesinin de gözetilmesi öne çıkmaktadır. Ancak bu durumu uygulamada gerçekleştirmek son derece zor olabilmektedir. Ayrıca farklı kültür ve geleneklere sahip birçok ülke açısından önceliklerin değişmesi, vergilemede uygulanacak ilkelerin de değişmesine neden olmaktadır. Almanya, Estonya, Danimarka, Hollanda, Belçika, Fransa, İtalya, İspanya ve Türkiye gibi ülkeler birbirlerinden farklı devlet gelenekleri olan ve kendilerine özgü kültürleri olan devletlerdir. Bu nedenle bu ülkelerdeki vergi politikaları ve uygulamaları, kuram ve uygulama arasındaki ilişkinin anlaşılabilmesi açısından önem arz etmektedir (Kaplan, 2012:374).

Bu bölümde en az geçim indirimi, tarifeler, indirim, muafiyet, ayırma ve fayda ilkesinin yukarıda bahsedilen ülkelerdeki uygulamalarına bakılarak kuramın uygulamaya dönüşümünün nasıl gerçekleştiği anlaşılacaktır.

Çalışmada ele alınan her ülkenin vergi sistemlerinde yer alan en az geçim indirimi uygulamalarında ülkeler arasında farklılıklar görülebilmektedir. Vergilemede adaletin sağlanması noktasında zaruri görülen en az geçim indiriminde ücretli çalışanın varsa ailesi ile birlikte asgari yaşam koşullarını sağlayabilecek düzeydeki gelirleri vergiden muaf tutulmaktadır. Farklı bir anlatımla gelirin ücretli tarafından en çok faydası görülen kısmı vergi indirimine tabi tutulmaktadır (Rakıcı ve Tarık, 2011:39).

En az geçim indirimi uygulamasını uygulayan ülkelerde, rakamların dikkatli şekilde belirlenmesi, sosyal dengenin gözetilmesi ve mali yapıya zarar vermeyecek düzeyde bırakılması açısından önemlidir. Aksi durumlarda vergileme ilkelerine uyum sorunlarıyla birlikte mükellefin refahına olan etkisinin daralabileceği öngörülmektedir (Günaydın ve Yıldız: 2016:93).

OECD lkelerinde miktar ve bileşimleri farklılıklar gösterse de sosyal devlet politikaları gereği gözetilmesi gereken grupları korumak amacıyla en az geçim indirimi uygulanmaktadır. Belçika, Estonya, İspanya'da belirlenen tutarlar üzerinden en az geçim indirimi uygulanmaktadır. Türkiye'de ise en az geçim indirimi uygulaması sadece ücret gelirleri kapsamında gerçekleştirilmektedir (Gök, Biyan ve Akar, 2013:282).

Bu çalışmada inceleme ve karşılaştırma yapmak için Almanya, Estonya, Danimarka, Hollanda, Belçika, Fransa, İtalya, İspanya lkeleri seçilmiştir.

4.1. Almanya Gelir Vergisi Sistemi ve EAGİ Uygulaması

Almanya'da kapsamlı bir gelir vergisi sistemi bulunmaktadır. Vergilemede adaletli olmak adına tüm vergileme ilkeleri Alman vergi sisteminde yerini almıştır. Bu sistemde artan oranlı tarife kullanılmaktadır. cret gelirleri, belirlenen tutarlara ulaşıncaya kadar vergi muafiyetine tabidirler (OECD, 2018:295-296). Alman Gelir Vergisi Kanunu'na göre ücretli çalışanlar açısından kaynakta vergilendirme uygulaması söz konusu olduğundan gelir vergisi bir çeşit ücret vergisine dönüşmüştür (Doğrusöz, 1992:21).

Almanya'da bir kişinin gelirine ilişkin vergilendirme ilericidir, diğer bir deyişle, gelir arttıkça, ödenmesi gereken vergi oranı o kadar yüksektir. Almanya'da vergi oranları % 14 ila % 45 arasındadır. Alman gelir vergisi tarifesine göre yıllık gelirleri ve uygulanan vergi oranları aşağıdaki izelge 7'de gösterilmiştir.

Çizelge 7.Almanya Gelir Vergisi Tarifesi (2019)

Yıllık Gelir (Euro)	Vergi Oranı (%)
17.640'a kadar	0
17.641-108.116	14
108.117-512.607	42
512.608 ve üzeri	45

Kaynak: OECD (2019). *Taxing Wages Special Feature: The Taxation of Median Wage Earners, 2017-2019*.

Alman vergi sisteminde ücret geliri olarak maaş, ikramiye, katılım payı ve diğer ücretler ile kamu ve özel sektörde işverenler tarafından ödenen yardımlar sayılmaktadır. Vergi matrahına dahil edilmeyen ödemelerin başında eğitim ve taşınma masrafları ile sosyal güvenlik primleri gelmektedir (EY, 2017:475). İstisna ve indirimlere ait bilgiler aşağıda kısaca açıklanmıştır:

Çocuklara yönelik istisna ve indirimler:1 Ocak 2018 itibariyle, birinci ve ikinci çocuk için yıllık 2.328 Euro, üçüncü çocuk için yıllık 2.400 Euro, dördüncü ve sonraki çocuklar için 2.700 Euro vergi indirimi yapılmıştır. Bir çocuk için yıllık 2.394 Euro ve eğitim ihtiyaçları için 1.320 Euro ek vergi ödeneği vardır (toplam 3.714 Euro). Eşi çalışanlar için bu ödeneğin miktarı ikiye katlanır (OECD, 2019).Almanya'da çocuklara yönelik indirimler çizelge 8'de gösterilmiştir.

Çizelge 8. Almanya'da Çocuklara Yönelik İndirimler (2019)

Yıl	Çocuk İndirimi (Yıllık) (Euro)				Çocuk Yardımı Toplam (Euro)
	Birinci Çocuk	İkinci Çocuk	Üçüncü Çocuk	Dördüncü ve Sonraki Çocuklar	(Eşlerin birlikte çalışması durumu)
2018	2,328	2,328	2,400	2,700	7,428

Kaynak: OECD (2019). *Taxing Wages Special Feature: The Taxation of Median Wage Earners, 2017-2019*.

Bekar çalışanlar için yardım: 1 Ocak 2015 tarihi itibariyle, bekar çalışan en az 1 çocuklu vergi mükelleflerine, çocuklar için vergi indirimi tanınmaktadır. Bu indirim evde yaşayan birden fazla çocuk olması durumunda, her çocuk için 240 Euro artırılmıştır (OECD, 2019).

Sosyal güvenlik primleri ve hayat sigortası primi yardımları: Sosyal güvenlik primleri ve gelecek için sağlanan diğer masraflar (örneğin hayat sigortası) belirli miktara kadar düşülebilir. 2005 yılında yeni bir hesaplama planı yürürlüğe girmiştir (OECD, 2019):

1. Adım: Emekli maaşlarına yapılan tüm katkılar (yani hem çalışanın hem de işverenin katkıları) eklenir.
2. Adım: Elde edilen miktar 20. 000 Euro ile sınırlandırılmıştır.
3. Adım: Bu miktara belirli bir yüzde uygulanır (2005 yılında% 60'tan başlayarak, bu yüzde her yıl 2 puan artacaktır).
4. Adım: İşverenin katkılarıyla toplam tutar gelirden düşülebilir.

Sosyal güvenlik giderlerinin (sağlık, işsizlik ve bakım sigortası) vergi muamelesi 1 Ocak 2010 tarihinden itibaren değişmiştir. Çalışanların hastalık ödeneği hariç yasal sağlık sigortasına olan yıllık katkıları (yasal sağlık katkılarının % 96'sına eşit olduğu varsayılmıştır) ve çalışanların katkıları zorunlu uzun süreli bakım sigortası vergi matrahından düşülebilir. Bu katkıların 1. 900/3. 800 Euro'yu (tek / evli çiftler) aşmaması durumunda, işsizlik sigortası ve diğer sigorta primlerine katkıları ek olarak düşülebilir (OECD, 2019).

Almanya'da vergi ödeme gücüne ulaşabilmek için en az geçim indirimi ve artan oranlı vergi tarifesi birlikte kullanılmaktadır. Bu kapsamda, 2019 yılı içerisinde 17.640 Euro kadar geliri olan mükellefler vergi dışında bırakılmaktadır. Bu durum en az geçim indirimi uygulamasıyla özdeşleşmiştir.

4.2. Estonya Gelir Vergisi Sistemi ve EAGİ Uygulaması

Estonya, 1994 yılında vergi kanunlarını tamamen değiştirmiş ve düz oranlı vergi sistemi uygulamasına geçmiştir. Basit ve anlaşılır bir sistem olan düz oranlı

vergi uygulamasında istisna ve muafiyet gibi vergi indirimleri söz konusu değildir. Ücretler bu sistemde kaynakta kesintiye uğramaktadır. Ayrıca beyan edilen diğer gelirler de ücret gelirleri gibi aynı oranda vergiye tabidir. Bu sistem, ücret gelirlerinden vergi ve sosyal güvenlik primi kesintisi dışında farklı bir kesinti uygulamadığından, kaynakta kesinti yöntemlerine göre daha kullanışlı hale gelmiştir (OECD, 2019:261).

Estonya vergi sisteminde yerel yönetimlere yönelik gelir vergisi uygulaması söz konusu değildir. Gelir vergisi, 2008-2015 yılları arasında %21 oranında uygulanırken (OECD, 2015:246), 2016 yılından itibaren 1 puanlık indirimle %20 oranına gerilemiştir (OECD, 2015:262).

Kişisel vergiler: Gelir vergisi 2018 için % 20 olarak belirlenmiştir. Estonya'da vergiler işveren tarafından brüt maaştan aylık olarak kesilmektedir. Bu yüzden Estonya'da ödeme veya aylık vergi beyannamesi verilmemektedir (OECD, 2019).

Estonya vergi sisteminde, maaş, ücret, emekli aylığı, bağış, burs, sermaye kazançları, kira gelirleri ve tahvil faizleri gelir vergisine tabi tutulmaktadır. İşverenler, ücretlerden en az geçim indirimi, sigorta primleri ve varsa alınan konut için kullanılan kredi faizlerini vergi indirimi kapsamında değerlendirmektedir. Ücretlilerin çocukları için ödenen eğitim yardımları ve sosyal güvenlik primleri, gelir vergisi matrahından indirilmek suretiyle uygulamaya gidilmektedir (OECD, 2015:262).

Brüt ücretler açısından indirim söz konusu olan durumlar şunlardır (OECD, 2019).

- Ücretli çalışanlara 2018 yılı için yıllık 2.160 Euro “en az geçim indirimi” uygulanmıştır.
- Genel olarak (temel) 6.000 Euro indirim 2018 yılında bireysel gelirden düşülebilir. Ancak bu tutar toplam gelir miktarına bağlı olarak azalmaktadır. Yıllık vergilendirilecek gelirin 14.400Euro’yu aşması gerekir ve

toplam gelirin yıllık 25.200 Euro ulaşması halinde indirim uygulanmamaktadır.

- 1 Ocak 2017'den itibaren eş için ek temel indirim yürürlüğe girmiştir. Eşin yıllık geliri 2.160 Euro altında olmakla birlikte ailenin toplam yıllık geliri de 50. 400 Euro altında olmalıdır. Ayrıca, 1.848 Euro çocuk indirimi, her bir ebeveynin gelirinden indirim olarak düşülebilir.

Bakmakla Yükümlü Olunan Çocuklara Yapılan Transferler: Estonya'nın aile yardımları, ailelerin çocuklarına bakma, yetiştirme ve eğitim masraflarını kısmen karşılaması için tasarlanmıştır. Devlet, 16 yaşına gelinceye kadar tüm çocuklara aile yardımı ödemektedir. Temel öğretim, ortaokul veya mesleki eğitim kurumlarına kayıtlı çocuklar, 19 yaşına kadar aile yardımları alma hakkına sahiptir. Ödeneğin yıllık bazda yapılması ve ödemelerin vergilendirilmesi mümkün değildir. Bu ödemelerin 2018'deki değerleri aşağıdaki çizelgede gösterilmiştir. Her çocuk için tek ebeveynli çocuk yardımı ödenir. 1 Temmuz 2017'den itibaren, üç ila altı çocuğu olan ailelere ayda 300 Euro; yedi veya daha fazla çocuğu olan ailelere ise 400 Euro ödenmektedir(OECD, 2019).Çocuk ve aile yardımı tutarları çizelge 9'da gösterilmiştir.

Çizelge 9.Çocuk ve Aile Yardımı Tutarları (2018)

Yardım Türü	Çocuk Yardımı (Yıllık) (Euro)
Çocuk yardımı (Yıllık)(çocuklar 16 yaşına kadar veya 19 yaşına kadar devam ettikleri akademik yılın sonuna kadar ödenir).	
- Birinci ve ikinci çocuk için	660
- Üçüncü ve sonraki çocuklar için	1,200
- Bekar ebeveynin çocuk yardımı	1,230
- Üç ila altı çocuklu ailelere ebeveyn yardımı	3,600
- Yedi veya daha fazla çocuğu olan ailelere ebeveyn yardımı	4,800

Kaynak: OECD (2019). *Taxing Wages Special Feature: The Taxation of Median Wage Earners, 2017-2019.*

Mevcut yardımlara ek olarak, 1 Temmuz 2013 tarihinden itibaren ihtiyaç temelli çocuk yardımları getirilmiştir. İhtiyaç temelli aile yardımı geliri eşiği, 1 Mart'ta cari bütçe yılına göre bir yıl içinde yayımlanan yoksulluk sınırına göre belirlenir. 2017 yılında ihtiyaç temelli eşik, ilk hane halkı üyesi için ayda 394 Euro'dur. Diğer 14 yaşından büyük her üye için eşik 197 Euro ve genç üyeler için aylık 118.2 Euro'dur. İhtiyaç esaslı aile parası, tek çocuklu aileler için ayda 45 Euro, iki veya daha fazla çocuğu olan aileler için 90 Euro'dur. Ancak, bu ihtiyaç temelli yardımlar 2018'de kaldırılmıştır (OECD, 2019).

Ayrıca Estonya vergi sisteminde yer alan diğer indirimlere de aşağıda yer verilmiştir.

Konut kredisi faizi, eğitim masrafları, hediyeler ve bağışlar vergilendirilebilir gelirden 1. 200 Euro üst limitler dahilinde düşülebilir. Konut kredisi faiz indirimleri üst limiti 2017'den bu yana 300 Euro'dur (OECD 2019).

Estonya'da, emeklilik mevzuatına uygun olarak gönüllü emeklilik primi ve emeklilik planı sağlayan kurumlara ödenen katkılar vergiye tabi gelirden düşülebilir.2018 yılında uygulanan bu tür indirimler, çalışanın bir yılda elde ettiği gelirin % 15'ine ve en fazla 6. 000 Euro'luk limite tabidir (OECD,2019).

4.3. Danimarka Gelir Vergisi Sistemi ve EAGİ Uygulaması

Danimarka 1987 yılında vergi kanunlarında değişiklik yaparak ikili gelir vergisini uygulamaya koyan ilk ülke olarak tarihe geçmiştir. Budeğişiklikle vergi arbitrajını en düşük düzeyde tutmak adına emek gelirleri için düzenlenmiş en düşük vergi oranı ile sermaye gelirleri için düzenlenmiş vergi oranları eşit hale getirilmiştir. Gelir düzeyi yüksek olanlar için artan oranlı vergi tarifesi uygulanırken, sermaye gelirlerinde düz oranlı vergi tarifesi uygulanmaktadır (Demirli ve Güran, 2009:172). Danimarka'da vergi oranları % 8 ila % 56,5 arasındadır. Danimarka gelir vergi tarifesi için uygulanan vergi oranları aşağıdaki çizelge 10'da gösterilmiştir.

Çizelge 10. Danimarka Gelir Vergisi Tarifesi (2019)

Yıllık Gelir (DKK)*	Vergi Oranı
0 – 50.217	8
50.217-558.043	39,2
558.043 ve üstü	56,5

*DKK= Danimarka Kronu.

Kaynak: OECD (2019). *Taxing Wages Special Feature: The Taxation of Median Wage Earners,2017-2019*.

Danimarka en az geçim indirimi uygulamasında vergiden indirim yöntemine kıyasla vergi mükellefi için daha avantajlı olan matrahtan indirim usulünü kullanmaktadır. İndirim oranı sermayeden elde edilen gelirler için daha düşük tutulmuştur. Kâr paylarından elde edilen gelirler için de gelir vergisi tarifesinde öngörülenden daha yüksek bir vergi oranı belirlenmiştir; bu çerçevede gelir vergisi sisteminde ayırma kuramının uygulandığını söylemek mümkündür. Gelir vergisi tarifesi az dilimli olsa da başlangıç oranı düşüktür ancak yerel vergiler ve denkleştirme vergilerinin varlığı düşünüldüğünde tarifedeki oranların artması muhtemeldir. KDV uygulamasında indirimli oran yoktur ama muafiyet alanı geniş sayılabilir ve dolaylı vergilerin vergi sistemi içerisindeki payı düşüktür (OECD, 2019).

Danimarka vergi sisteminde “en az geçim indirimi”, “artan oranlı tarife”, “ayırma ilkesi” ve “indirim” uygulamaları bulunmaktadır. Ücretlerin kaynakta kesinti yöntemiyle vergilendirilmesi sırasında 2018 yılı için uygulanan indirimler aşağıda verilmiştir (OECD, 2019):

- Çalışanlar 45.000 Danimarka Kronu (DKK) matrahın %10,08 oranındaki 4.536 DKK tutarında vergi indirimi hakkına sahiptir. Evli çalışanlara ayrıca maksimum 30.000 DKK’ye kadar matrahın %8,75 oranında, bekâr çalışanlara ise maksimum 19.800 DKK’ye kadar matrahın %5,75 oranında ek vergi indirimi uygulanmaktadır. Eşlerden biri tarafından tam olarak kullanılamayan indirim diğer eşe aktarılabilir. Nafaka ödemeleri de indirim konusu yapılmaktadır.

- Brüt ücretten yapılacak indirim kapsamında sendika aidatı, ulaşım giderleri, özel emeklilik sigortası primleri ve kar amacı gütmeyen kurumlara yapılan 15.600 DKK'ye kadar katkı payları bulunmaktadır.

Danimarka vergi kanunlarına göre gelir vergisi, en düşük %8 oranında uygulanmaktadır. Ücretli çalışanlar için vergi oranı, en yüksek dilim matrahının (2019 yılı için 558.043 DKK) aşılması durumunda %56,5 oranına yükselmektedir. Ücret gelirlerinden sağlık vergisi haricinde ayrıca belediyeler de gelir vergisi tahsilatı gerçekleştirebilmektedir (OECD, 2019). Danimarka gelir vergisi sisteminde yer alan çocuk yardımı çizelge 11'de gösterilmiştir.

Çizelge 11. Danimarka Çocuk Yardımı (2019)

Yaş	Çocuk Yardımı (DKK)
0-2 yaş	18,228
3-6 yaş arası	14,436
7-14 yaş	11,352
15-17 yaş	11,352

Kaynak: OECD (2019). *Taxing Wages Special Feature: The Taxation of Median Wage Earners, 2017-2019*.

Çocuklar veya bakmakla yükümlü olunanlar için herhangi bir vergi indirimi yoktur, ancak Danimarka sosyal güvenlik sistemi kapsamında sigortalı olan ve 18 yaşın altındaki çocukları olan tüm mükelleflere yardım yapılmaktadır.

4.4. Hollanda Gelir Vergisi Sistemi ve EAGİ Uygulaması

Hollanda'nın 2001 yılında yaptığı vergi reformu ile "Box System" olarak tanımlanan yeni gelir vergisi sistemi uygulamaya konmuştur. İkili gelir vergisi sistemine çok benzeyen bu uygulamada amaç, sermaye çıkışlarını en alt düzeye indirmektir. Box System uygulamasında sermaye gelirleri belirlenen bir oranda,

başka bir deyişle düz oranda uygulanmaktadır. Ücretlilerin vergilendirilmesinde ise “en az geçim indirimi”, “artan oranlı tarife”, “ayırma ilkesi” ve “indirim” uygulamaları söz konusu olmaktadır. Çalışanlar, evli olmaları halinde ayrı ayrı vergiye tabi tutulmaktadır (Demirli ve Güran, 2009:188). Hollanda'da gelir vergisi tarifesinde en düşük oran %9 iken, en yüksek oran % 51,75'tir. Hollanda'nın 2019 gelir vergisi tarifesi çizelge 12'de gösterilmiştir.

Çizelge 12. Hollanda Gelir Vergisi Tarifesi (2019)

Yıllık Gelir (EURO)	Vergi Oranı (%)
20.384'e kadar	9,00
20.384- 34.300	10,45
34.300 -68.507	38,10
68.507 ve üzeri	51,75

Kaynak: OECD (2019). *Taxing Wages SpecialFeature: The Taxation of Median Wage Earners,2017-2019*.

2019 yılı için uygulamadaki vergi indirimleri şunlardır (OECD, 2019):

Genel Vergi İndirimi: Genel vergi indirimi için 19.982 Euro üst sınır olarak belirlenmiştir. Bu tutarı aşmayan gelirlere indirim uygulanmaktadır. Maksimum indirim tutarı 2.254 Euro olarak gerçekleşmektedir.

Ücret İndirimi: Sadece ücretli çalışanlar için uygulanan bu indirimde yararlanılabilecek üst sınır 3.223 Euro olarak belirlenmiştir.

Gelire Bağlı İndirim: Gelire bağlı indirimden bekârlar, çocuğu 12 yaşından küçük olanlar ve eşinin geliri 4.895 Euro'yu geçmeyenler faydalanabilmektedir. İndirim sınırı 1.043 Euro olarak belirlenmiştir. Eşin gelirinin belirlenen limiti aşması durumunda % 6,15 oranında “indirim” uygulanmaktadır. Ek indirimle birlikte tutar en çok 2.778 Euro olarak gerçekleşmektedir. Bu koşulların gerçekleşmesi durumunda bekârlara gelirlerinin %4,3 oranında ek indirim verilmektedir. Bu indirim tutarı ise 947-1.319 Euro arasında değişmektedir (OECD, 2019).

Sağlık Yardımı: Çalışanlar, hane halkının kişisel durumuna ve vergiye tabi gelirine bağlı olarak temel sağlık sigortası için devletten ödenek talep edebilirler. Buna sağlık yardımı denir. Bu yardım ortalama 1. 312 Euro'luk temel sağlık sigortası primini karşılamaktadır.

Çocuk Yardımları:Hollanda da çocuk yardımları çocukların sayısına ve yaşına bağlı olarak değişmektedir. Düşük gelirli ailelere ek bir çocuk yardımı yapılmaktadır. Bu yardım aynı zamanda aile başına düşen çocuk sayısına da bağlıdır. Ailelerin çocuk yardımı alabilmesi için çocukların 18 yaşından küçük olması gerekmektedir. Çocuk yardımı çizelge 13'de gösterilmiştir (OECD, 2019).

Çizelge 13. Hollanda Çocuk Yardımı (2019)

Çocuk Sayısı	Çocuk Yardımı (1 yıllık) (Euro)
1 çocuk	1.152
2 çocuk	2.040
6 ila 12 yaş arası iki çocuk	1.964

Kaynak: OECD (2019). *Taxing Wages Special Feature: The Taxation of Median Wage Earners,2017-2019*.

Çocuklu aileler, çocukların sayısına ve yaşına bağlı olarak vergiden muaf tutulurlar. 6 ila 12 yaş arası iki çocuğu olan bir aile için toplam çocuk yardımı2019 yılı için yıllık 1. 964 Euro'dur.

Düşük gelirli aileler için gelire bağlı çocuk parası bulunmaktadır. Bu yardım aynı zamanda aile başına düşen çocuk sayısına da bağlıdır. Bir ailenin ekstra çocuk parası alabilmesi için; çocukların 18 yaşından küçük olması, gelirden bağımsız çocuk parası alması ve vergiden muaf olması durumunda talepte bulunabilir.

2019 yılında bir çocuklu aileler için maksimum indirim yılda 1. 152 Euro'dur. İki çocuklu aileler için en yüksek indirim yılda 2.040 Euro'dur. Ücretli çalışanın kendisi ve ailesinin yıllık vergilendirilebilir geliri 20.451 Euro'yu aştığında, Euro

başına matrahın % 6,75 oranında indirim uygulanır ve vergilendirilebilir gelir 51.992 Euro'yu aştığında, iki çocuklu aileler için tamamen indirim uygulanır (OECD, 2019).

4.5. Belçika Gelir Vergisi Sistemi ve EAGİ Uygulaması

Belçika, Avrupa'da en yüksek vergi oranlarına sahip ülkelerden biridir. Avrupa'da gelir vergisi oranlarının ortalaması % 45 iken Belçika'da bu oran % 50'nin üstüne çıkmaktadır. Belçika'da yaşayanlar, dünya çapındaki tüm kaynaklardan elde ettikleri toplam kazanç üzerinden kişisel gelir vergisi öderler. Belçika'da gelir vergisi eyalet düzeyinde tahsil edilir, ayrıca gelir vergisi dışında belediyelerce tahsil edilen bir takım vergilerde mevcuttur. Belçika'da hem kendi vatandaşlarının hem de ikamet eden yabancıların yararlandığı bir dizi vergi indirimleri söz konusudur. Belçika'da vergi oranlarının yüksek olması konusunda 2015'te getirilen bir dizi vergi reformu ile bu durum iyileştirilmeye çalışılmaktadır (OECD, 2019).

Belçika gelir vergisi tarifesi çizelge 14'de gösterilmiştir. 2018 yılında, gelir vergisi tarifesinin % 25 oranına tabi asgari indirim miktarı 12.990 Euro'ya yükseltilmiştir. 12.991 Euro ile 22.290 Euro arasındaki gelirler ise % 40 oranında gelir vergisine tabi tutulmaktadır.

Çizelge 14. Belçika Gelir Vergisi Tarifesi (2019)

Yıllık Gelir (EURO)	Vergi Oranı (%)
12.990'a kadar	25
12.991-22.290	40
22.291-39.660	45
39.660 ve üzeri	50

Kaynak: OECD (2019). *Taxing Wages Special Feature: The Taxation of Median Wage Earners, 2017-2019*.

2019 vergi yılı (gelir 2018 yılı) için temel vergi muafiyeti, medeni duruma bakılmaksızın 7.430 Euro'dur ve bakmakla yükümlü olunan çocuklar ve eş için daha fazla muafiyete izin verilmektedir (www.expatica.com). Bir çocuk için 1.580 Euro, iki çocuk için 4.060 Euro ve üç çocuk için 9.110 Euro'dur (OECD, 2019).

Çocuklar için ayrıca aile yardımı verilmektedir (OECD, 2019). Bu yardımların yıllık miktarları (Euro cinsinden) aşağıdaki çizelge 15'de gösterilmiştir.

Çizelge 15. Belçika Çocuk Yardımı (2019)

	1. çocuk	2. çocuk	3. çocuk
<5 yaş	1. 155	2. 120	3. 155
5–6 yaş	1.179	2. 144	3. 179
7-10 yaş	1.377	2. 538	3. 573
11–12 yaş	1. 394	2. 556	3. 591
12–16 yaş	1. 498	2. 764	3. 799
17–18 yaş	1. 518	2. 785	3. 820
> 18 yaş	1. 564	2. 948	3. 983

Kaynak: OECD (2019). *Taxing Wages Special Feature: The Taxation of Median Wage Earners, 2017-2019*.

Belçika'da 5 yaşından küçük çocuğu olan çalışanlar birinci çocuk için yıllık 1.155 Euro yardım alırken, 18 yaşından büyük çocuklar için indirim tutarı yıllık 1.564 Euro'ya yükselmektedir. 5 yaşından küçük çocuğu olan çalışanlar üçüncü çocukları için yıllık 3.155 Euro indirim alırken, 18 yaşından büyük üçüncü çocuk için indirim tutarı yıllık 3.983 Euro'ya yükselmektedir.

4.6. Fransa Gelir Vergisi Sistemi ve EAGİ Uygulaması

Fransız gelir vergisi sisteminde aşağıdaki gelirler vergiye tabi tutulmuştur (OED, 2019):

- Ticari faaliyetlerden elde edilen gelirler,
- Zirai faaliyetlerden elde edilen gelirler,
- Gayrimenkul gelirleri,
- Ücret gelirleri,
- Sermaye gelirleri,
- Yatırım gelirleri,
- Ticari olmayan serbest meslek faaliyeti gelirleri.

2019 yılı gelirlerine uygulanan gelir vergisi tarifesi çizelge 16'daki gibidir.

Çizelge 16. Fransa Gelir Vergisi Tarifesi (2019)

	Yıllık Gelir (Euro)	Vergi Oranı (%)
1	9.964'e kadar	0
2	9.964 ile 27.519	14
3	27.519 ile 73.779	30
4	73.779'dan 156.244'e	41
5	156.244 ve üzeri	45

Kaynak: OECD, (2019). *Taxing Wages Special Feature: The Taxation of Median Wage Earners, 2017-2019*.

Yukarıdaki çizelgede görüldüğü gibi Fransız gelir vergisi tarifesinde tarifenin ilk dilimleri oldukça düşük oranlarda vergilendirilmektedir. Bu suretle düşük gelir düzeyine sahip kişilerin vergi yükü hafifletilmektedir. Ayrıca, 9.964Euro'ya kadar olan gelirler vergi dışı bırakılmaktadır. Bu miktarı en az geçim indirimi olarak nitelendirmek olanaklıdır. Fransız sisteminde kişilerin bakmakla yükümlü olduğu çocukları için ilave en az geçim indirimi isteme hakları bulunmamaktadır. Ancak kişiler hesaplanan gelir vergilerinden öğrenim gören çocukları için çocukların eğitim gördüğü okulun seviyesine göre (ilköğretim, lise ya da üniversite) 61 Euro, 153 Euro ve 183 Euro'ya kadar olan bir indirim talep edebilmektedir (OECD, 2019).

Vergi yükümlülüğü düşük olan vergi mükellefleri için özel bir indirim uygulanır. Özel indirimden yararlanabilmek için, bekar mükelleflerin ödeyeceği vergi matrahı 1,595'dan ve evli çiftler için 2,627'dan az olmamalıdır

2018 gelir vergisi için özel bir vergi indirimi düzenlenmiştir. Hane halkının geliri 18.984 Euro'dan az ise mükellefin faydalanacağı indirim oranı ödenecek verginin %20'sine karşılık gelmektedir ve gelir düzeyi arttıkça özel vergi indiriminden faydalanılması sıfıra kadar kademeli olarak azalmaktadır (OECD, 2019).

Fransa çocuk yardımı çizelge 17'de gösterilmiştir.

Çizelge 17. Fransa Çocuk Yardımı (2018)

Çocuk Sayısı	Temel Aylık Aile Ödeneği(BMAF)
1 ve 2 Çocuk	130.52 Euro
3 Çocuk	297.72 Euro
4. Çocuk	464.94 Euro

Kaynak: OECD (2019). *Taxing Wages Special Feature: The Taxation of Median Wage Earners, 2017-2019*.

4.7. İtalya Gelir Vergisi Sistemi ve EAGİ Uygulaması

İtalya Gelir Vergisi Kanunu'nda vergilendirilebilir gelirin kişinin çeşitli gelir kategorilerinden elde ettiği safi tutarların toplamından oluştuğu belirtilmiştir. Bu gelir kategorileri: gayrimenkul gelirleri, kurum gelirleri, ücret gelirleri, sermaye kazançları, kişinin kendi başına yapmış olduğu faaliyetler sonucu elde edilen gelirler ve diğer gelirlerdir (OECD, 2019).

İtalya'da gelir vergisi sisteminde bir bireyin gelirin vergilendirilmesi kademelidir. Başka bir deyişle, gelir ne kadar yüksek olursa, uygulanacak vergi oranı da o kadar yüksek olur (OECD, 2019).

İtalya'da en az geçim indirimi tutarları dört kategoride incelenmektedir. Bunlar (OECD, 2019);

- Başkalarına bağımlı olarak çalışanların gelirleri
- 75 yaş altı emekliler
- 75 yaş üstü emekliler
- Diğer gelir unsuru sahipleridir.

Ücretlilerin en az geçim indirimi miktarı diğer gelir unsuru sahiplerine kıyasla daha fazladır. Bu kapsamda, İtalyan gelir vergisi sisteminde vergi ödeme gücünü kavrama açısından artan oranlılık, en az geçim indirimi ve ayırma ilkesi şeklindeki araçların tümünün kullanıldığı görülmektedir. İtalya gelir vergisi tarifesi çizelge 18'de gösterilmiştir. İtalya'da bir bireyin vergi oranı % 23 -% 43 arasındadır.

Çizelge 18. İtalya Gelir Vergisi Tarifesi (2019)

	Yıllık Gelir (EURO)	Oranı (%)
1	15. 000'e kadar	23
2	15.000 – 28. 000	27
3	28. 000 – 55. 000	38
4	55. 000 – 75. 000	41
5	75. 000 ve üzeri	43

Kaynak: OECD (2019). *TaxingWagesSpecialFeature: TheTaxation of MedianWage Earners,2017-2019.*

İtalya'da mükelleflerin vergi indiriminden yararlanabilecekleri durumlar ise aşağıdaki gibidir(OECD, 2019):

- Çalışanlar için yapılan zorunlu sigorta katkı payları tamamen vergiden indirilir.
- Evde çalışan yardımcı personel için yapılan sigorta katkı payı 1.549 Euro'ya kadar vergiden indirilir.
- Emeklilik fonlarına yapılan katkı payları 5.164 Euro'ya kadar vergiden indirilir.
- Zorunlu emeklilik sistemi üzerine yapılan isteğe bağlı sosyal sigorta katkı payları vergiden indirilir.
- Mahkeme kararı sonrası boşanan eşe ödenen nafaka vergiden tamamen düşürülür.
- Belli dini kurumlara yapılan bağışlar mükellef başı 1.032 Euro'ya kadar vergiden düşürülür.

İtalya'da uygulanan indirim oranları ile elde edilen gelirler ters orantılıdır.2.840Euro'dan daha düşük geliri olan bir eş için temel indirim 800 Euro iken bu tutar 15.000 Euro'ya kadar olan gelirler için kademeli olarak azaltılmaktadır. 15.000 Euro ile 40.000 Euro arasındaki gelir için temel indirim 690 Euro olarak belirlenmiştir. 40.000 Euro'yu aşan gelirler için 690 Euro'luk indirim uygulanırken 80.000 Euro'yu aşan gelirler için bu miktar kademeli olarak sıfıra düşürülür (OECD, 2019). İtalya gelir vergisi sisteminde bakmakla yükümlü olunanlar için yapılan

indirim tutarı, brüt verginin içerisinde yapılacak olan indirimlerin arasında yer almaktadır. (OECD, 2019).

İtalya'da hem yoksullar hem çocuklar için yardım planı uygulaması söz konusudur. Bu çerçevede uygulanan çocuk yardımı tutarları aşağıdaki çizelgede gösterilmektedir. İtalya'da, 1 çocuk için 95 Euro, 3 ve daha fazla çocuk için 200 Euro, engelli çocuk için aylık 400 Euro yardım ödenmektedir. Tezde seçilmiş olan ülkeler incelendiğinde diğer ülkelere farklı olarak engelli çocuk yardımı sadece İtalya'da görülmektedir. Ayrıca İtalya'da engelli çocuklar için yapılan sağlık harcamaları da tamamen vergiden indirilir.

Çizelge 19. İtalya Çocuk Yardımı (2018)

Çocuk	Çocuk Yardımı (Aylık) (Euro)
1 çocuk	95
3 ve daha fazla çocuk için	200
Engelli çocuk	400

Kaynak: OECD (2019). *Taxing Wages Special Feature: The Taxation of Median Wage Earners, 2017-2019*.

2019 yılı Nisan ayından itibaren yoksullara uygulanan yardımdan faydalanacak kişilerin gelir düzeyleri, tasarruf ve mülkiyet durumları dikkate alınmaktadır. Yıllık maliyeti 7.1 milyar Euro olan, 2021 yılında ise 8 milyar Euro olacağı düşünülen bu yardımdan bankada 6.000Euro üzeri birikimi olanlar yararlanamazlar. Ayrıca bu yardım kapsamında verilen 280 Euro kira yardımından evli olanlar yararlanamazlar (OECD, 2019).

4.8. İspanya Gelir Vergisi Sistemi ve EAGİ Uygulaması

İspanya'da kişisel gelir vergisi, Impuesto de Rentasobrelas Personas Fisicas veya IRPF olarak adlandırılmaktadır. İspanya gelir vergisi sisteminde vergi oranları eyalet ve bölgeler arasında farklılıklar göstermektedir. Devlet vergileri azaltmış ve gelir vergisi bantlarını sadeleştirmiş olsa da, bu durum İspanya genelinde

gerçekleşmemiştir. Buna rağmen gelire göre uygulanan temel vergi oranları söz konusudur. Böylece toplam ödenecek vergi tutarı, devletin genel vergi oranlarının ve ilgili bölgesel vergi oranlarının bir sonucudur (OECD, 2019). İspanya gelir vergisi tarifesi çizelge 20'de gösterilmiştir. İspanya'da en düşük vergi oranı % 19, en yüksek vergi oranı % 45'tir.

Çizelge 20. İspanya Gelir Vergisi Tarifesi (2019)

Yıllık Gelir (EURO)	Vergi Oranı (%)
12.450'ye kadar	19
12.450 - 20.200	24
20.200 - 35.200	30
35.200 - 60.000	37
60.000'den fazla	45

Kaynak: OECD (2019). *Taxing Wages Special Feature: The Taxation of Median Wage Earners, 2017-2019*.

2018 yılı itibariyle 12. 000 Euro'ya kadar vergi alınmamaktadır. Bu durum en az geçim indirimi olarak ilişkilendirilebilirken İspanya'daki yerleşik mükelleflere, belirli miktarlarda ödemeler yapılır(www.bavantges.com).

65 yaşın altındaki herkes için bu ödenek 6.500 Euro, 65 yaşında 6. 700 Eurove 75 yaşında 8. 100 Euro olarak belirlenmiştir (OECD, 2019).Ayrıca ailede 65 yaşından büyük, geliri 8. 000 Euro'nun altında birlikte yaşayan bir büyükbabanın olması durumunda 1.150 Euro, 75 yaş üstü ise 2.550 Euro ödenek alınır. Aile ile birlikte yaşayan 25 yaşın altı çocuklar için de aşağıdaki çizelgede belirtilen tutarlar kadar ödenek alınır (OECD, 2019).

Çizelge 21. İspanya Çocuk Yardımı (2019)

Çocuğun Sayısı	Ödeme (Euro)
İlk çocuk için	2. 400
İkinci çocuk için	2. 700
Üçüncü çocuk için	4. 000
Dördüncü çocuk için	4. 500

Kaynak: OECD (2019). *Taxing Wages Special Feature: The Taxation of Median Wage Earners, 2017-2019*.

Ayrıca üç yaşından küçük her çocuk için 2.800 Euro ek ödenek alınır. Engelli birey olması durumunda ise 3. 000 Euro ödenek uygulanır. Engelliliğin büyük bir sakatlıktan kaynaklanması halinde bu tutar 9. 000 Euro'ya ulaşır (OECD, 2019).

4.9. EAGİ'nin Türkiye ve Seçilmiş OECD Ülkeleri ile Karşılaştırılması

Dünya Bankası (World Bank) ve Dünya Çalışma Örgütü (ILO) gibi uluslararası kuruluşlar, 2008 yılında dünya çapında yaşanan finans krizi sonucunda ülkelere bazı uyarılarda bulunmuşlardır. Gelir dağılımının sağlanması noktasında ücret eşitsizliğinin ortadan kaldırılması için vergi ve transfer ödemeleri yöntemleriyle ücretli çalışanların desteklenmesinin önemi konusunda ülkeler bilgilendirilmiştir. Çağrılara duyarsız kalmayan birçok ülkede, gelir vergisindeki artan oranlar düşürülmüş, vergi indirimleri ağırlık kazanmıştır. Ayrıca emeklilik ve sağlık primleri, eğitim harcamaları ve mesleki gelişimle ilgili ödemeler vergi indirimi kapsamına alınarak, sosyal politikalar birçok ülkede uygulama alanı bulmuşlardır (ILO, 2016:86-88).

Çizelge 22. Seçilmiş OECD Ülkelerinin Gelir Vergisi Tarifesi Oranları
(2019)

Ülkeler	Vergi Oranları (%)	
	En Düşük Gelir Vergisi	En Yüksek Gelir Vergisi
Almanya	0	45
Estonya	20	-
Danimarka	8	56,5
Hollanda	9	51,75
Belçika	25	50
Fransa	0	45
İtalya	23	43
İspanya	19	45
Türkiye	15	35

Kaynak: OECD 2019 verilerinden faydalanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Çizelge 22'ye bakıldığında en düşük gelir vergisi oranının % 0 ile Almanya ve Fransa'da, en yüksek oranın ise % 56,5 ile Danimarka'da uygulandığı görülmektedir. Estonya, düz oranlı gelir vergisi tarifesiyle diğer ülkelere göre farklılık göstermektedir. Bununla birlikte Danimarka, Hollanda ve Belçika, uyguladıkları %50 ve üzerindeki en yüksek oranlarla öne çıkmaktadır. En düşük oranlara bakıldığında %0 uygulayan Almanya ve Fransa haricinde yine Danimarka ve Hollanda sırasıyla %8 ve %9 oranlarıyla öne çıkmaktadırlar. Türkiye, 8 ülke karşılaştırması içerisinde en düşük gelir vergisi oranı uygulamasında 5.sırada yer almaktadır. Ancak dikkat edilmesi gereken önemli bir husus, ülkelerin gelir vergisi tarifelerinde uyguladıkları vergi oranları karşılaştırıldığında Türkiye'nin % 35 ile seçilmiş 8 ülke içinde en düşük orana sahip olmasıdır.

Ülkelerin gelir vergisi oranlarına bakıldığında genellikle yüksek düzeyde oldukları görülmektedir. Ancak vergilemede eşitlik ve adalet ilkeleri gereği yapılan vergi indirimi ve muafiyetler ile mükelleflerin gerçek ödeme gücüne ulaşmalarına katkı sağlanmaktadır. Brüt ücretler üzerinden yapılan indirimler, kapsamlı gelir vergisi sistemine sahip Almanya'da, yarı ikili gelir vergisi sistemi uygulayan Belçika,Fransa, İspanya, İtalya ve Türkiye'de uygulama alanı bulmuştur.Ancak bu

indirimler, ikili gelir vergisi sistemi uygulayan Danimarka'da çok dar kapsamda tutulmaktadır.

OECD ülkelerinde, ücret gelirleri için yapılan vergi indirimlerine bakıldığında; en az geçim indirimi, engellilik indirimi, mesleki giderler, eğitim ve sağlık giderleri, zorunlu ve hayat sigortası primlerinin bu kapsamda değerlendirildiği görülmektedir. Ülkemizde ücretlilere uygulanan indirimler matrahtan indirim ve vergi indirimleri şeklinde asgari geçim indirimi (AGİ) olarak gerçekleştirilmektedir.

Vergi indirimleri ve muafiyetler, ülkeler arasında birçok farklılıklar göstermektedir. Genelleme yapmak istenirse bu indirimlerin gelirlere, medeni duruma, varsa çocuk sayılarına, eşin çalışma durumuna ve engellilik durumlarına göre değerlendirilerek belirlenen oranlarda ve tutarlarda uygulandığı söylenebilir. Alman vergi sistemine göre transfer ödemesi yerine sosyal içerikli vergi indirimleri söz konusudur. Ülkemizde ise eş ve çocuk durumuna göre brüt ücretler üzerinden indirimler yapılmakta, belirlenen limitlerin aşılması halinde gelir vergisi ve sigorta primleri matrahlarına dahil edilmektedir. Ülkemizde sosyal içerikli yardımlar, toplamda çok düşük kalmakta, hatta indirim tutarlarının aşılması halinde yardımların sigorta ve prim kesintilerine uğraması sonucu ücret içindeki payları yok edecek düzeylere düşmektedir. Diğer ülkelerde özellikle çalışan kişinin evli ve çocuklu olması, indirimlerden ve muafiyetlerden faydalanma derecesini yükseltmektedir. Bu durum ailelerin çocuk sahibi olmasını ve nüfus artışını desteklediği şeklinde yorumlanabilir.

2008 yılında gerçekleşen küresel kriz sonrası ülkeler, uyguladıkları vergi politikaları sonucunda gelir vergisi tarifelerindeki artan oranlılığı düşürmeye çalışmış ve vergi dilimleri sayılarını düşürme yoluna gitmiştir. Araştırmada incelenen ülkelerdeki vergi tarifesi dilim sayıları 2-5 arasında değişmektedir. Oranlar arası farkın düzenli bir artış göstermediği görülmektedir. Dilim sayısının az olması ise vergi sisteminin artan oranlılık uygulamasının etkisinden kurtulamadığına işaret etmektedir. Bunun sonucunda ikili gelir vergisi sistemi uygulayan Danimarka ile yarı ikili gelir vergisi sistemi uygulayan Hollanda'da, ücretlilerin sermaye gelirlerine

oranla daha fazla vergi ödemelerine neden olmaktadır. Almanya ve Fransa ise en düşük %0 gelir vergisi uygularken, bu oranı en çok % 45'e kadar çıkarmaktadır.

Ülkemizde GVK'nın 94. maddesi gereği kaynakta kesintiye uğrayan diğer gelir unsurları için uygulanan vergi oranları sabittir. Ancak ücretli çalışanlar için artan oranlı tarife uygulanmaktadır. Bu durum, ücretli çalışanların diğer gelirlere göre daha fazla vergi ödemesine yol açmaktadır. Ücretlilerin net ücretleri üzerinden vergiye tabi tutulmaları, diğer gelirlere karşı pozitif bir kazanç olarak görülse de indirim tutarlarının dar kapsamı, ücretlilerin diğer gelirlere göre kazançlarını düşürmektedir. Diğer ülkelerde de uygulanan artan oranlı tarife, rakamsal ve oransal olarak farklılıklar göstermektedir. Estonya tüm ücret gelirlerine sabit %20 vergi oranı uygulayarak, artan oranlı tarifinin dışında yer almaktadır.

Ülkemizde 2006 yılında ayırma ilkesi gereği uygulanan oran farklılaştırılması uygulamasına son verilmesiyle, ücretlilerdeki vergi yükü artmıştır. 2010 yılında ise artan oranlı tarifede bulunan %27 ve % 35'lik 3. ve 4. dilimlerdeki matrahların yükseltilmesiyle, yüksek ücretli çalışanların lehine düzenleme yapılmıştır. 1. dilimde uygulanan %15'lik oran ile 2. dilimdeki % 20'lik oranlar için matrahların dar tutulması ve kümülatif toplamın artması nedeniyle ortalama ücret alanlar, takvim yılının ilk yarısında %20'lik vergi dilimine girmektedirler. %27 ve %35 oranları arasındaki puan farkı çok olmasına karşın, matrahların yüksek tutulması, yüksek ücretlilerin lehine bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Düşük ücretlilerdeki dilim farklarında bulunan 5 puanlık farkın az olmasına karşın matrahların da düşük tutulması, düşük ücretlilerin yüksek ücretlilere göre daha fazla vergi yüküyle karşılaşmalarına yol açmaktadır. Bu durumun yatay ve dikey vergi adaletini sağlamada yetersiz kaldığı unutulmamalıdır. Almanya'da uygulanan 17.641 Euro'dan 108.116 Euro'ya kadar %14 oranındaki gelir vergisi, Hollanda'da 68.507 Euro'dan sonra %51,75 oranına çıkmakta, Fransa'da 73.779-156.244 Euro arasında ise %41 oranında uygulanmaktadır. İtalya'da ise 75.000 Euro ve üzerinde %43 olarak uygulanan gelir vergisi, İspanya'da 60.000 Euro'dan sonra %45 olarak uygulanmaktadır. Almanya, bu durumda ücret gelirleri açısından vergi dilimlerindeki matrahı ücretli lehine en düşük tutan ülke olarak öne çıkmaktadır.

Araştırmada incelenen ülkelere bakıldığında, muafiyet, istisna ve indirimlerin tüm ücretlilere uygulandığı görülmektedir. Bu durum, vergilemede genellik ve eşitlik ilkelerine uyulduğunu göstermektedir. Ülkemizde de benzer birdurum söz konusudur. (OECD, 2019).Ülkemizdeki ücret geliri karşılığı çalışanlar ile gelirlerini beyan yoluyla bildirenler arasında farklılıklar göze çarpmaktadır. Gelirleri beyana tabi olanlar, ücretlilerin faydalandığı vergi indirimlerine ek olarak aile bireyleri için yapılan sağlık harcamaları, eğitim harcamaları, bağışlar, yardımlar, hayat sigortaları ve sosyal güvenlik prim ödemelerini brüt ücretlerinden indirim hakkına sahiptirler. Ücretlilerin sayılan giderler için vergi indirimi hakkına sahip olmaması, gelirlerini beyana tabi olanların lehine bir uygulama olarak öne çıkmaktadır. Ayrıca engellilik indirimlerindeki oranların çok düşük düzeylerde kalması, engellilere verilen önemin mali yönden karşılığını bulmadığı anlamına gelmektedir.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD) yayınladığı ve elde edilen ücretler üzerindeki vergi ve yasal kesintilerin ele alındığı Taxing Wages (Ücretlerin Vergilendirilmesi) 2019 isimli rapora göre, en ağır vergi yükünün Fransa, Danimarka ve Belçika'da olduğu görülmektedir.

En az geçim indirimi oranlarına bakıldığında farklı rakamlar ve uygulamalar göze çarpmaktadır. İspanya'da yerleşik mükellef olan ve 65 yaşın altında kalanlara 6.500 Euro ödenmektedir. İtalya'da geliri 15.000 Euro'ya kadar olanlar için temel indirim 800 Euro iken 15.000-80.000 Euro için temel indirim 690 Euro'ya düşmekte, devamında ise sıfırlanmaktadır. Fransa'da 9.964 Euro'ya kadar gelirler vergiye tabi edilmezken, bekarlar için 1.595ve evliler için 2.627 Euro'dan az gelirler için özel indirimler uygulanmaktadır. Belçika'da 12.990 Euro'ya kadar %25 oranında vergi oranı uygulanırken, çocuk yardımlarıyla bu indirimler desteklenir. Hollanda'da Box System adıyla uygulanan yöntemde 20.384 Euro'ya kadar %9 oranında olan indirimlere ek olarak sadece ücret gelirleri için maksimum 3.223 Euro ücret indirimi gerçekleştirilmektedir. Danimarka'da 50. 217 DKK'na kadar %8 olan vergi oranına ek olarak brüt ücretten 15.600 DKK'ya kadar katkı payı indirimleri uygulanmaktadır. Estonya'da2.160 Euro en az geçim indirimi olarak uygulanırken 7 ve üzeriiçin çocuk yardımı 4.800 Euro'ya kadar çıkmaktadır.Almanya, 17.640 Euro'ya kadar vergi

muafiyeti uygularken, dördüncü ve sonraki çocuklar için çalışmayan eş yardımı ile birlikte toplam 7.428 Euro'yu bulan indirimler uygulanmaktadır (OECD, 2019).

Çizelge 23'de ayrıca araştırmada incelenen ülkelerin çocuk yardımları tutarlarına yer verilmiştir. Çizelgeye bakıldığında aileye verilen çocuk yardım tutarlarının en düşük olarak Türkiye'de gerçekleştiği görülmektedir. En yüksek tutarda verilen çocuk yardımının Fransa, Estonya ve İspanya'da olduğu görülmektedir. Bununla birlikte sırasıyla Belçika, Almanya ve İtalya ve Hollanda uyguladıkları çocuk yardım tutarlarında yüksek oranlarla öne çıkmaktadır. Ancak dikkat edilmesi gereken önemli bir husus, ailelerin çocuk sayısı arttıkça ailelere verilen çocuk yardım tutarlarında da artış olduğudur.

Çizelge 23. Seçilmiş OECD Ülkelerinin Çocuk Yardımları Tutarlar (2019)

Ülkeler	Çocuk Yardımları (Yıllık)			
	1.Çocuk	2.Çocuk	3.Çocuk	4 ve Sonraki Çocuklar
Almanya	2. 328 Euro	2. 328 Euro	2. 400 Euro	2. 700 Euro
Estonya	660 Euro	660 Euro	3. 600 Euro	4. 800 Euro
Danimarka	-	-	-	-
Hollanda	1. 152 Euro	2. 040 Euro	-	-
Belçika	1. 155 Euro	2. 120 Euro	3. 155 Euro	-
	1. 564 Euro	2. 948Euro	3. 983 Euro	
Fransa	1. 566 Euro	1. 566 Euro	3. 572 Euro	5. 579 Euro
İtalya	1. 140 Euro	-	2. 400 Euro	2. 400 Euro
İspanya	2. 400 Euro	2. 700 Euro	4.000 Euro	4500 Euro
Türkiye	65,66 Euro	131,31Euro	196,95Euro	262,61Euro

Araştırmada incelenen ülkeler çocuklu aile faktörü açısından da ele alındığında, OECD ülkelerinin genelinde, çocuklu aileler için ortalama vergi yükü, çocuksuz olanlara kıyasla daha düşük düzeydedir. Özellikle bazı ülkeler açısından bu iki farklı grubun ücretleri üzerindeki vergi yükü ve sıralamaları belirgin biçimde değişiklik göstermektedir. Farklı bir anlatımla, gelişmiş ülkelerde çocuklu aileler üzerindeki vergi yükleri azalmakta ve çocuk sahibi olmaları vergi avantajlarıyla desteklenmektedir (OECD, 2019).

Bekâr/çocuksuz ve tek kişinin çalıştığı iki çocuklu ailelerin vergi yükü oranlarına bakıldığında, aradaki farkın en yüksek olduğu ülkelerin Belçika ve Almanya oldukları görülmektedir. Farklı bir deyişle bu ülkeler, çocuk sahibi olmayı en çok destekleyen ülkeler olarak öne çıkmışlardır. 2018 yılı için OECD ülkelerinde tek çalışanlı çocuklu aileler açısından ortalama vergi yükü % 26,6 olarak hesaplanmıştır. Çocuklu aileler ile bekar çalışanlar açısından vergi yükü farkı

çocuklu aileler lehine ortalama 10 puan olarak gerçekleşmiştir. Ülkemizde ise bu fark 1,7 puan olarak hesaplanmıştır (OECD, 2019).

Çizelge 24. Bekâr ve Aile Gruplarında Vergi Yüğü (2018)

Ülkeler	Tek kişinin çalıştığı iki çocuklu aile	Bekâr / Çocuklu	Ülke Sıralamaları *
1. Fransa	39,4	47,6	4
2. İtalya	39,1	47,9	3
3. Belçika	37,3	52,7	1
4. Türkiye	37,2	38,9	17
5. Almanya	34,4	49,5	2
6. İspanya	33,9	39,4	16
7. Hollanda	32,6	37,7	19
8. Estonya	26,6	36,5	20
9. Danimarka	25,2	35,7	23

* Ülke sıralamaları sütununda yer alan değerler, bekâr/çocuklu çalışan grubunun üzerindeki vergi yüküne ilişkin sıralamayı göstermektedir. Sıralama 30 OECD ülkesini kapsamaktadır. Bizim değerlendirmiş olduğumuz ülkeler alınmıştır.

Kaynak: OECD (2019). *Taxing Wages Special Feature: The Taxation of Median Wage Earners, 2017-2019*.

Bekar ve çocuklu olarak çalışanların üzerindeki vergi yüklerine bakıldığında 30 OECD ülke sıralaması içerisinde ilk sırayı Belçika alırken, Almanya ikinci, İtalya üçüncü, Fransa dördüncü sırada yer almaktadır. Türkiye OECD ülke sıralamaları içinde 17. sıradadır.

SONUÇ

Kişi ve kurumlar, elde ettikleri kazançların belirlenen kısımlarını vergi olarak devlete ödemek zorundadır. Devlet, topladığı vergilerle kamu hizmetlerini gerçekleştirir. Finansman ihtiyacını vergilerle karşılayan devletler, bu gelirlerini toplumsal ihtiyaçların karşılanması için kullanırlar. Vergilerin toplanmasında mali, ekonomik ve sosyal amaçlar öne çıkarken, devletlerin vergilemede mali, sosyal, iktisadi ve idari ilkelere uyması beklenmektedir. Mükelleflerin ödeme gücüne ulaşmasında yararlanılan birçok yöntem bulunmaktadır. Artan oranlı vergi tarifeleri, ayırma tekniği, muafiyet ve istisna uygulamasıyla birlikte en az geçim indirimi uygulaması, ödeme gücüne ulaşmada en çok uygulanan yöntemler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ülkemizde 28.03.2007 tarih ve 5615 sayılı Kanun gereğince 2008 yılından itibaren 'asgari geçim indirimi' uygulamasına yer verilmiştir. Yeni sistem ile ücret geliri olanların ödedikleri dolaylı vergi yükünü azaltabilmek için uygulanan ücretlerde vergi iadesi indirimi sistemi kaldırılmıştır. Vergi indirimi sistemi belge düzeni bakımından başlarda başarılı sonuçlar vermesine rağmen zamanla etkisini yitirmiştir. Vergi indirimi sisteminin yürürlükten kaldırılma gerekçeleri; kötü kullanımların belge düzenini olumsuz etkilemesi ve uluslararası sistemde karşılığı olmadığı için Türkiye'de ücret geliri olanlar açısından daha fazla vergi yüküne neden olmasıdır.

Kanunla belirlenen düzenlemeler aracılığıyla farklı durumdaki mükelleflerin durumlarına uygun hesaplama seçenekleri belirtilmiş olup, bu durum gelir dağılımı ve vergi adaletini sağlama çabaları olarak görülebilir. Ancak tüm mükelleflerin özel durumlarının tespiti ve hesaplaması mümkün olmadığından, genel bir düzenleme ve hesaplama, uygulanabilirlik açısından önemlidir.

İşçilerin ülkemizde net ücretler üzerinden anlaşarak işe girmeleri ve fiş veya fatura toplayarak indirim alınması uygulamasındaki zorluklar nedeniyle birçok çalışan, en az geçim indiriminden faydalanamamıştır. Bununla birlikte çalışanlar açısından zorlukları ortadan kaldırmak adına fiş veya fatura toplanmasının

yürürlükten kaldırılması, 2008 yılından itibaren kayıt dışı çalışmanın kontrol edilmesinin zorlaşmasına yol açarak vergi gelirlerinde kayıplara neden olmuştur.

En az geçim indirimi uygulaması, farklı yöntemlerle de olsa uzun yıllardır uygulanmaktadır. 1986 yılına kadar genel indirim olarak uygulanan yöntem, 2008 yılından itibaren asgari geçim indirimi adıyla uygulanmıştır. Ülkemizde çalışan ve gerçek usulde vergiye tabi gelire sahip çalışanlar asgari geçim indirimi sisteminden yararlanabilmektedirler. En az geçim indiriminin belirlenmesinde fizyolojik ihtiyaçlar, kültürel farklılıklar ve medeni durum, önemli rol oynamaktadır.

En az geçim indirimi, iktisadi ve mali yapıyla yakından ilgilidir. Bununla birlikte siyasi politikalar ve toplumun sosyal yapısı da tutarın belirlenmesinde etkin rol oynamaktadır. Mükelleflerin fizyolojik ihtiyaçlarının giderilmesi kadar sosyal ve kültürel ihtiyaçlar da günümüz koşullarında zorunluluk göstermektedir. Fizyolojik en az geçim indiriminde, kişilerin gelirlerinin fiziksel ihtiyaçları ancak karşılayacak durumda olması, vergi muafiyeti oluşturur. Bunun üzerinde kişisel kazançlar oluşursa, sadece bu kazançlar vergilendirilebilir. Ancak fizyolojik en az geçim indiriminde ortak bir tutar belirlenmesi, yaş, cinsiyet, bölgesel farklılıklar nedeniyle mümkün gözükmemektedir. Bu anlayışa göre sosyal sınıflar açısından farklı tutarların belirlenmesi gerekmektedir. Çünkü farklı sosyal sınıfların gelirlerinde de farklılıklar bulunmaktadır. Memur, işçi, çiftçi gibi sınıfların aynı oranda vergi vermesinin adil olmadığı düşüncesi hakimdir. Ancak yaklaşımın uygulanması için sosyal sınıflar bazında indirim tutarı tespiti gerektiğinden yaklaşımın pratik hayata geçirilmesi mümkün gözükmemektedir.

Ancak yönetimler açısından siyasi anlamda yüksek indirim beklentisine cevap vermeden önce vergi hasılatında yaşanacak kayıpların nasıl telafi edileceği de önem arz etmektedir. En az geçim indirimi, kişiler bakımından düşünüldüğünde kişisel ve fiziksel özelliklerle birlikte aile durumunun da göz ardı edilmemesi gerekmektedir. Tutarın belirlenebilmesi açısından objektif ölçütler bulunamayacağı bilindiğinden tüm faktörler göz önünde bulundurularak belirlenen tutarlar üzerindeki tartışmalar son bulmayacaktır.

En az geçim indirim tutarının hesaplanmasında, içinde bulunulan takvim yılı için belirlenen asgari ücretin yıllık brüt tutarı göz önüne alınmaktadır. Medeni durum ve çocuk sayısına göre tutar değişmektedir. Ayrıca engellilik durumları da, hesaplamayı etkilemektedir.

Ekonomik ve siyasi gelişmelerden kaynaklanan değişimler nedeniyle ortak bir paydada buluşulabilecek en az geçim indirim tutarının belirlenmesinin güç olacağı düşüncesi genel hakimiyetini sürdürecektir. Toplumsal olarak bakıldığında hem fizyolojik ve kültürel özellikleri göz önünde bulundurularak hem de toplumun ulaştığı refah seviyesini dikkate alarak ortak bir paydada buluşulabilecek en az geçim indirim tutarının belirlenmesi mümkün görünmemektedir. Bununla birlikte en az geçim indirim tutarlarının yaş, cinsiyet, sosyal sınıf, bölgesel farklılıklar gibi tüm faktörlerin göz önüne alındığı, geniş toplumsal katılım sonucu belirlenmesi gerektiği açıktır.

Artan oranlı tarife yöntemi ile matrahtan indirim yöntemi uygulamaları sonucunda hesaplanan vergi tutarları farklı sonuçlanmaktadır. Matrahtan indirim yönteminin uygulanması sonucu hesaplanan orana göre mükellef, artan oranlı tarifinin içinde daha alt seviyede bulunmaktadır. Bu durum vergi indirim yöntemine göre hesaplanan tutardan daha az tutarda vergi sonucunu doğurmaktadır. Çünkü vergiden indirim yöntemiyle mükellef daha üst dilimlerde yer almaktadır. Matrahtan indirim uygulaması, mükellefin lehine olduğundan vergiden indirim (dekot) uygulamasına göre en uygun yöntem olduğu düşünülmektedir.

Araştırma sonuçlarına göre, araştırmaya dahil edilen ülkelerin bütününde farklı şekillerde de olsa en az geçim indirim uygulaması görülmektedir. Almanya'da vergi ödeme gücüne ulaşabilmek için en az geçim indirim ve artan oranlı vergi tarifesi birlikte kullanılmaktadır. Bu kapsamda, 2019 yılı içerisinde 17.640 Euro kadar geliri olan mükellefler vergi dışında bırakılmaktadır. Bu durum en az geçim indirim uygulamasıyla özdeşleşirken Estonya'da da ücretli çalışanlara 2018 yılı için yıllık 2.160 Euro “en az geçim indirim” uygulanmıştır.

Danimarka en az geçim indirimi uygulamasında vergiden indirim yöntemine göre vergi mükellefi için daha avantajlı olan matrahtan indirim yöntemini kullanmaktadır. İndirim oranı sermayeden elde edilen gelirler için daha düşük tutulmuştur. Kâr paylarından elde edilen gelirler için de gelir vergisi tarifesinde öngörülenden daha yüksek bir vergi oranı belirlenmiştir; bu çerçevede gelir vergisi sisteminde ayırma kuramının uygulandığını söylemek mümkündür.

Hollanda'da Box System uygulamasında sermaye gelirleri belirlenen bir oranda, farklı bir anlatımla düz oranda uygulanmaktadır. Ücretlilerin vergilendirilmesinde ise “en az geçim indirimi”, “artan oranlı tarife”, “ayırma ilkesi” ve “indirim” uygulamaları söz konusu olmaktadır. Çalışanlar, evli olmaları halinde ayrı ayrı vergiye tabi tutulmaktadırlar.

Belçika'da 2019 yılı için vergi muafiyeti, medeni duruma bakılmaksızın 7.430 Euro'dur ve bakmakla yükümlü olunan çocuklar ve eş için daha fazla muafiyete izin verilmekteyken, Fransa'da en az geçim indirimi olarak nitelendirilen 9.964 Euro'ya kadar olan gelirler vergi dışı bırakılmaktadır.

İtalya'da uygulanan indirim oranları ile elde edilen gelirler ters orantılıdır: 2.840 Euro'dan daha düşük geliri olan bir eş için temel kesinti 800 Euro iken bu tutar 15.000 Euro'ya kadar olan gelirler için kademeli olarak azaltılmaktadır. 15.000 Euro ile 40.000 Euro arasındaki gelir için temel indirim 690 Euro olarak belirlenmiştir. 40.000 Euro'yu aşan gelirler için 690 Euro'luk indirim uygulanırken 80.000 Euro'yu aşan gelirler için bu miktar kademeli olarak sıfıra düşürülür. İtalya gelir vergisi sisteminde bakmakla yükümlü olunanlar için yapılan indirim tutarı, brüt verginin içerisinde yapılacak olan indirimlerin arasında yer almaktadır. İspanya'da 2018 yılı itibarıyla 12.000 Euro'ya kadar gelirden vergi alınmamaktadır. Bu durumda en az geçim indirimi olarak nitelendirilebilir.

Tezde elde edilen veriler karşılaştırıldığında en az geçim indirimi uygulamasında araştırmaya dahil edilen bazı ülkelerde vergi indirimi uygulaması yapılırken, bazı ülkelerde matrahtan indirim uygulandığı tespit edilmiştir. İki uygulamayı birleştiren ülkeler de bulunmaktadır. Bazı ülkelerde ise mükelleflerin

hesaplanan vergi toplamlarından belli düzeylerde indirim hakları mevcuttur. Araştırmaya dahil edilen ülkelerin tamamında, en az geçim indirimi uygulaması ülkemizdeki gibi sadece ücret geliri elde eden mükellefler için değil, bütün mükellefler açısından uygulanmaktadır. Bazı ülkelerde yaşın ilerlemiş olmasında engelli kişiler için en az geçim indirimi tutarlarında yükseliş söz konusu olmaktadır. En az geçim indirimi tutarlarının, kişilerin eşleri ve çocukları bakımından yükseltilmesinin ortak bir uygulama olduğu görülmektedir. Bazı ülkelerde çocukların eğitim görmesi ve okul düzeylerine göre ek vergi indirimleri uygulanmaktadır.

Araştırmaya katılan ülkelerin tamamında vergilemede adalet ve eşitlik ilkelerine önem verildiği ve ödeme gücü ilkesine uygun sistemler geliştirilmeye çalışıldığı görülmektedir. Bu ilkelerin gerçekleştirilmesinde ise en az geçim indirimi uygulamasının sıklıkla kullanıldığı ve uygulamaya eklemeler yapılarak çalışanlara durumlarına göre farklı vergi avantajları sağlandığı görülmektedir. Ancak ülkemizdeki en az geçim indirimi uygulamasının diğer ülkelerdeki uygulamalar açısından farklılıklar taşıdığı, bu haliyle teorideki ve gelişmiş ülkelerdeki uygulamalara göre büyük eksiklikler bulunduğu gözlenmiştir.

Diğer ülkelerin genelinde uygulanan tüm mükelleflerin faydalanabileceği en az geçim indirimi, vergi sistemi ve vergi adaleti bakımından olumlu katkı sağlayabilir. Ayırma ilkesi gereği ücretli çalışanlarla sermaye geliri olanlar açısından ücretlilerin lehine düzenlemeler yapılarak ücretliler desteklenebilir. Ayrıca en az geçim indirimi kapsamında bulunan çalışanın eş ve çocuklarıyla birlikte bakmakla yükümlü olduğu kişilerin vergi indirimlerine tabi olması, sosyal devlet politikalarına uygun bir işleyiş meydana getirebilmektedir.

Türkiye'nin, ücretlerin vergilendirilmesinde aile durumunu dikkate alma açısından OECD ülkeleri arasında gerilerde kaldığı görülmektedir. Ücret geliri elde eden vergilerin indirilmesinde, vergi yüklerinin OECD ortalaması %26,9 iken Türkiye'de bu oran %36,8 olarak gerçekleşmiştir. Vergi indirimlerinin az olması ve farklı sosyal desteklerin olmayışı, ücretlilerin diğer ülkelere oranla daha az desteklendiğini göstermektedir.

OECD ülkelerine bakıldığında, genellikle ücret geliri üzerindeki vergi yükünün sermaye gelirleri üzerindeki vergi yükünden daha fazla olduğu da görülebilmektedir. Ancak OECD ülkelerinde özellikle aile ve çocuk sahibi olanların korunması ve desteklenmesi bakımından teşvik politikaları öne çıkmaktadır. Ülkemizdeki uygulamalara bakıldığında sermaye gelirleri açısından artan oranlı tarifeler beklenenin aksine muhasebe sistemlerinden veya vergi kanunlarından kaynaklanan açıklar nedeniyle yüksek gelirlilerden vergi kaybına neden olabilmektedir. Özellikle sermaye gelirleri açısından genel bir oran, kayıpların az da olsa telafisine imkân verebilir.

Gelir vergisi, mükelleflerin birçok durumunu göz önüne alarak uygulandığından adil bir sistem olduğu düşünülebilir. Ücret gelirlerinden elde edilen vergilerle birlikte harcama vergilerinin tersine artan oranlılığa neden olmasından kaynaklı gelir vergilerine yoğunlaşmayı öne çıkarmaktadır. OECD ülkelerindeki uygulamalara bakıldığında gelir vergisi hesaplamalarında mali gücün öne çıktığı ve mali gücün hesaplanmasında ayrıntılı işlemlerin yapıldığı söylenebilir. Gelir vergisi matrahının tespitinde gelir için yapılan giderlerin yanında belirlenen asgari tutarlar vergiden muaf bırakılmaktadır. Birçok ülke yol, meslek ve çocuk giderleri için önemli vergi destekleri sağlamaktadır. Ancak özellikle asgari yaşam standartlarını gerçekleştirmek adına belirlenen asgari tutarların vergi dışı bırakılması, OECD ülkelerin genelinde görülmektedir. Asgari yaşam standartlarının belirlenmesinde ise aile ve çocuk durumlarının öne çıktığı görülmektedir.

Ülkemizdeki vergi uygulamalarına bakıldığında, kamu gelirlerinin genelinin ücretlerden kesilen vergilerden oluştuğu görülmektedir. Özellikle asgari yaşam standartlarının baz alınarak belirlendiği asgari geçim indirimi uygulaması, 2008 yılından itibaren uygulamaya geçmiştir. Uygulamada engelli indirimi dışında giderlerin önemselenmediği görülmektedir. Gelirlerin belirli bir kısmı için vergi istisnası veya muaflık söz konusu olmayan vergi sisteminde, bilimsel araştırmalardaki sonuçlar göz önüne alınarak yeniden reformların yapılmasının, toplumun yararına olacağı söylenebilir.

KAYNAKÇA

- Aghayev, O. (2013). *Vergi Adaletinin Sağlanmasında Vergi Politikalarının Rolü: Türkiye ve Azerbaycan Örneği*, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul .
- Akdoğan, A. (1980). *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım A İ.T.İ.A. Maliye Fakültesi*. Ankara: Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları.
- Akdoğan, A. (2005). *Kamu Maliyesi*. (10. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2011). *Kamu Maliyesi*. (14. Basım). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri)*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akman, T. K. (2012). *Kamu Maliyesine Giriş*. İzmir: İlya Yayınevi.
- Aksoy, Ş. (2011). *Kamu Maliyesi*. (4. Basım). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Aktan, Ç. C. (1990). Vergilerin Tahsilinde Temel İlkeler. *Maliye Yazuları Dergisi*, Sayı:24.
- Aktan, Ç. C. (2017). Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 9 (2), 101-116.
- Aktan, Ç.C. (2002). *Gelir Dağılımında Adaletin Sağlanması ve Yoksulluk Sorununun Ortadan Kaldırılması İçin Vergi Sistemi Nasıl Dizayn Edilmeli? ”, Yoksullukla Mücadele Stratejileri*. Ankara: Hak-İş Konfederasyonu Yayını.
- Alpay, A. (1977). En Az Geçim İndirimi Sorununa Bir Yaklaşım. *Mali Hukuk Dergisi, Sayıştay Denetçileri Derneği Yayını*, Sayı:47, 18-28.
- Arıkan, Z.,İnneci, A., Gürbüz, S. (2018). Engellilere Yönelik Vergisel Düzenlemelerin Sosyal Devlet Olma Anlayışı Bakımından Değerlendirilmesi. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 4 (3): 131-139
- Arslan, A. (2011). *Vergi Ödeme Gücünün Açıklanması, Vergi Ödeme Gücü Göstergelerinin Belirtilmesi: Türkiye Örneği*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ve Ekonomi Anabilim Dalı, Diyarbakır.
- Ata, A.Y. (2001). *Vergi Teorisi Açısından Bir Vergileme İlkesi Olarak Adalet İlkesinin İncelenmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Aydoğan Demirtaş, S. (2017). Türkiye’de ve Seçilmiş OECD Ülkelerinde Vergilemede Adaleti Sağlamaya Yönelik Uygulamaların Değerlendirilmesi. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 3:37-50

- Bikonay, M. (2010). *Rasyonel Vergileme İlkeleri ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Bilici, N. (2008). *Vergi Hukuku*. (18. Basım). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bilici, N. (2012). *Vergi Hukuku: Genel Hükümler-Türk Vergi Sistemi*. (29. Baskı). İstanbul: Seçkin Yayıncılık.
- Birinci, E. (2010). *Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi ve Vergi Bilinci: Tekirdağ İli Merkez İlçe Örneği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Namık Kemal Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Tekirdağ.
- Bosnalı, Ö. (1997). *Gelir Dağılımı Açısından Mali Araçlar ve Asgari Geçim İndirimi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Bozdoğan, K.,Buyrukoğlu, S., Bozdoğan, D. (2012). Sosyal Vergileme İlkeleri Açısından Asgari Geçim İndiriminin Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 375, 128-136.
- Bulutoğlu, K. (1976). *Türk Vergi Sistemi*. 5. Baskı, İstanbul: Fakülte Matbaası.
- Bulutoğlu, K. (1978). *Türk Vergi Sistemi*, (16. Baskı). İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Buyrukoğlu, S., Buzkıran, D. (2016). Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5 (7), 2077-2091.
- Cansız, H. (2015). Defterdarlık Çalışanlarının Vergi Algıları: Afyonkarahisar Örneği, *Yönetim ve Ekonomi*, 22 (2), 433-450.
- Çağan, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37(1-4), 129-151.
- Çalgan, A.T. (2007). *Türkiye’de İstihdam Üzerindeki Mali Yükler ve İstihdama Etkileri*.Uzmanlık Tezi, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü,Ankara.
- Çelik, K. (2013). *İlköğretim Çağında Vergi Algısının İncelenmesi: Zonguldak İli Örneği*.Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak.
- Çiçek, Ö. (2018). Türkiye’de Asgari Ücretin Vergi Dışı Bırakılmasının Tüketim Harcamaları Üzerine Etkisi. *Fiscaoeconomia*, 2(1) :20-47
- Çiçek, S. (2012). *Ücretler Üzerindeki Kamusal Yüklerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Türkiye ve Avrupa Birliği Ülkeler Karşılaştırması)*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Ankara.

- Çiçek, S. (2013). Asgari ve Ortalama Ücret Üzerindeki Kamusal Yüklerin İncelenmesi: Türkiye ve Bazı Avrupa Birliği Ülkeleri. *Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi*, 2 (3): 63-74.
- Çilingir, K. (2009). Düz Oranlı Vergi Sistemi Uygulamaları ve Türkiye’de Uygulanabilirliği. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çoban, R. (2008). Türk Vergi Sisteminde Kurumlar Vergisinin Vergi Hâsılatına Etkisi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Çomaklı, Ş., Ak, A. ve Ayrangöl, Z. (2014). *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Esaslar Kitabı*, Ankara: AÜHF Yayınları.
- Dağbaş, İ. (2008). *Vergi Teorisi*. Ankara: Ece Matbaası.
- Demirkan, B. (2015). Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi. *Vergi Raporu*, Sayı: 186, 120-130.
- Demirli, Y. ve Güran, M. C. (2009). Gelir Vergisi Sisteminin Alternatifleri ve Değerlendirmesi. *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 27(2), 161-192.
- Devrim, F. (1996). *Kamu Maliyesine Giriş*, İzmir: Anadolu Matbaası,
- Dikmen, O. (1958). Asgari Geçin Haddi Üzerine Düşünceleri. *Maliye Enstitüsü Konferansları*, 2. Seri. İstanbul: Sermet Matbaası.
- Doğrusöz, A.B. (1992). *Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”*. İstanbul: İSMMM Odası Yayınları
- Durmaz, R. (2017). Katma Değer Vergisi Kanunu’na Sonradan Eklenen Hükümlerin Vergide Basitlik ve Belirlilik İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Makaleler*, Sayı: 219, 141-151.
- Edizdoğan, N. (2008). *Kamu Maliyesi*, (10. Baskı), Bursa: Ekin Yayınevi.
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö. ve Gümüş, E. (2013). *Kamu Maliyesi*. (5. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Eker, A. (2005), *Kamu Maliyesi*, İzmir: Birleşik Matbaa Ltd. Şti.
- Eker, A. ve Tüğen, K. (1995). *Kamu Maliyesine Giriş*, İzmir.
- Ekinci, F. (2012). Gelir Vergisi Tarifesi: Almanya Ve Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması. *DPUJSS*, 32 (2): 191-200.
- Eray, M. (2019), Vergi İndiriminden Yararlanan Engelli İşçinin Maaşı Nasıl Hesaplanır? https://www.muhasabenet.net/haber.php?haber_id=25898, 13.06.2019

- Erginay, A. (1992). *Kamu Maliyesi*. (14. Basım). Ankara: Savaş Yayınları.
- Erkin, G. (2012). Vergilendirme Yetkisinin Tabii Olduğu Anayasal İlkeler. *Ankara Barosu Dergisi*, 3, 235-249.
- Erkuş, H. ve Karagöz, K. (2008). Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini. *Maliye Dergisi*, 156, 126-140.
- Erol, A. (2012) *Türk Hukukunda Ücret ve Ücretin Vergilendirilmesi*. İstanbul: İSMMM Mevzuat Yayınları.
- EY (2017). Worldwide Personal Tax and Immigration Guide: 2017/18, EYG No:04422-173GbL, EYGM Limited, [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_and_Immigration_Guide_2017-18/\\$FILE/Worldwide-Personal-Tax-and-Immigration-Guide-2017-18.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_and_Immigration_Guide_2017-18/$FILE/Worldwide-Personal-Tax-and-Immigration-Guide-2017-18.pdf), (Erişim Tarihi: 02 Ağustos 2018).
- Feyzioğlu, B. (1978). Gelir ve Kurumlar Vergilerinde Muafiyet ve İstisnalar. *Vergi Sorunları Dergisi*, Cilt:1, 49-59.
- Feyzullah, M. (2013). *Kamu Harcamaları ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişki: 1980 Sonrası Türkiye Örneği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2017). *Engelliler İçin Vergi Rehberi*, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 250, Ankara.
- Gencil, U. ve Kuru, E. (2012). Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 10 (20), 29-60.
- Gerçek, A., Bakar, F., Mercimek, F., Çakır, E.U. ve Asa, S. (2014). Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63 (1), 81-130
- Gök, M. Biyan, Ö. ve Akar, S. (2013). Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz. *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 34(1), 269-292.
- Gökbunar, A. R. (1998). Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme. *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 4 (1), 151-176
- Gökçe, C. (2006). *Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Cennetleriyle Mücadele, Kıyı Bankacılığı ve Türkiye Örneği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Gölçek, AG. ve Selçuk, I.Ş. (2018). Türkiye Ve Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkelerinde Asgari Yaşam Düzeyi: Gelir Vergisi Tarifeleri Özelinde Bir İnceleme. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(2), 40-

- Güler, A. (2012). *Şehir İçi Yolcu Taşımacılığında Elde Edilen Gelirlerin Basit Usulde Vergilendirilmesinin Mali Güç İlkesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Gülşen İrteş, M. (2018). Uçak Biletlerinde Belirlilik İlkesinin İrdelenmesi. *Journal of Awareness*, 3, 357-370.
- Gülşen, İ. (2018). Vergi Uyuşmazlıklarında Yargısal Çözüm Yollarının Çeşitli Göstergeler ile Analizi: İstanbul Vergi Mahkemeleri Örneği. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 52, 241-258
- Gülşen, İ. ve Öztürk Ş. (2016). Türkiye ve Seçilmiş OECD Ülkelerinde Ücretler Üzerindeki Vergi Takozu ve Medeni Durumun Vergileme Üzerine Etkileri. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2 (2): 13-26.
- Gümüş, E. (2007). Asgari Geçim İndirimi Uygulaması. *Mali Çözüm*, (Mayıs-Haziran), Sayı:81, 69-78.
- Günaydın, İ., Yıldız, B. (2016). Vergi Politikası İle Yoksulluk Azaltılabilir Mi? *Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi*, 5 (9):90-104.
- Gündüz, N. (2014). Tüm Yönleri ile Asgari Geçim İndirimi. *Vergi Raporu Makaleler*, 176, 50-62.
- Güneş, G. (2011). *Verginin Yasallığı İlkesi*. (3. Basım), İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Hasanov, V. (2009). *Azerbaycan Vergi Sistemi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- <https://www.workinestonia.com/working-in-estonia/taxes/>, 11 Mayıs 2019
- <https://www.avantges.com/payroll-in-spain/> 11 Mayıs 2019
- <https://www.expatica.com/be/finance/taxes/how-to-calculate-your-tax-burden-in-belgium-103649/> 11 Mayıs 2019
- (ILO) International Labour Office. (2016). *World Employment Social Outlook Trends*, Geneva, 2016
- Işık, A. ve Yıldız, H. (2004). *Kamu Maliyesi*. Sakarya: Sakarya Kitabevi.
- Işık, A., Aygen, F., Yıldız, H., Karaca, N., Altun, N., Peran, T ve Gürdal, T. (2004). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi Ders Notları Kolektif*, Sakarya: Sakarya Kitabevi.
- Işık, S. (2008). *Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Asgari Geçim İndiriminin Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı, Çanakkale.

- İlhan, G. (2007). Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, Sayı: 12, -1-13.
- İrteş, A. (1979). Asgari Ücret, En Az Geçim İndirimi, Çocuk Zamları ve Aile Yardımı Nedir, Ne Olmalıdır, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı:59, 1-20
- İrteş, G.M. ve Öztürk, Ş. (2016). Türkiye ve Seçilmiş OECD Ülkelerinde Ücretler Üzerindeki Vergi Takozu ve Medeni Durumun Vergileme Üzerine Etkileri. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2(2). 13-26.
- Kalenderoğlu, M. (2002). *Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma*. (2. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kanlı, M. (2007). *Dolaylı Vergiler ve Kayıt Dışı Ekonomi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kaplan, R. (2012). En Az Geçim İndirimine İlişkin Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları ve Türkiye Açısından Değerlendirmeler. *Maliye Dergisi*, Sayı:163, 367-388.
- Kaplan, R. (2012). En Az Geçim İndirimine İlişkin Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları ve Türkiye Açısından Değerlendirmeler. *Maliye Dergisi*. Sayı: 163, 375-385.
- Karabacak, Y. (2012). Sosyal Politika Aracı Olarak Vergilemenin İşlevleri: Türkiye Örneği. *İktisat Fakültesi Mecmuası*, 62 (2), 223-252.
- Karahanoğulları, O. (2017). *Türkiye'de İdari Yargı Tarihi*. 2. Baskı. İstanbul: Seçkin Yayıncılık.
- Karatoy, B. (2009). *Vergiye Gönüllü Uyumu Sağlamaya Hizmet Edecek Vergi Uygulamaları ve Politikaları*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kaya, D. ve Kaygısız, A.. (2015). 2008 Küresel Krizi ve Sonrasında Türkiye'de Uygulanan Maliye Politikalarına Genel Bir Bakış. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 11(26), 171-194
- Kızılot, Ş. (1989). *Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması*. Ankara: Savaş Yayınları.
- Kızılot, Ş. (1997). Çağdaş Vergicilikte Oran Yapısı. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 111, 63-75
- Kızılot, Ş. (2006). *Gelir Vergisi Kanununda En Az Geçim İndirimi Uygulaması ve Vergilemeye Etkisi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Ankara.
- Kızılot, Ş., Kılıç, C., Müderrisoğlu, O. (2006). *AB Yolunda Mali Dünyamız*, Ankara: Yayınları.
- Korkmaz, A. (2001). Türkiye'de Asgari Ücretin Mali Yönü. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2 (1): 275-285.

- Musgrave, R.A. (2004). *Kamu Maliyesi Teorisi-Kamu Ekonomisi Alanında Bir İnceleme*. (Çev: Şener, O. ve Methibay, Y.), İstanbul: Asil Kitabevi.
- Mutlu, A.(2009). *Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları.
- Mutluer, M. K., Öner, E. ve Kesik, A. (2013). *Teori ve Uygulamada Kamu Maliyesi*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Mutluer, M.K. (2010). *Türk Vergi Sistemi*.Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No:1572, Açıköğretim Fakültesi Yayını No:828, s.3
- Nadaroğlu, H. (2000). *Kamu Maliyesi Teorisi*. (8. Baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık.
- OECD (2019). *Taxing Wages SpecialFeature: TheTaxation of Median Wage Earners,2017-2019*.
- OECD. (2018). *TaxingWages 2018*, Paris: OECD Publishing, http://dx.doi.org/10.1787/tax_wages-2015-en, Erişim Tarihi: 27 Temmuz 2018.
- OECD. (2015), *Taxing Wages 2015*, <http://ifuturo.org/documentacion/TaxingWages2015.pdf>.
- OECD, (2005), *Environmental Fiscal Reform for Poverty Reduction, DAC Guidelinesand Reference Series*, OECD Publishing.
- Öktem, N.(1985). *Hukuk Felsefesi ve Hukuk Sosyolojisi*. İstanbul.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2012). *Vergi Hukuku*. (21. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özbalcı, B. (1983). *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Feryal Matbaacılık.
- Özdemir. S. (2014). *İş Kanunu’nda Eşit Davranma İlkesi*. Ankara.
- Özdemir, T. (2016). *Üvey Evlat Asgari Geçim İndiriminden Faydalanabilir mi?*<https://www.tanerozdemir.com.tr/uvey-evlat-asgari-gecim-indiriminde-faydalanabilir-mi-vergisel-acidan-bakis.html> 5 Nisan 2019
- Özen, A.,Altunoğlu, B.K. ve Öztornacı, E. (2015). Orta Öğretim Düzeyindeki Öğrencilerin Vergi Algılama Düzeylerine İlişkin Ampirik Bir Değerlendirme, *Yönetim ve Ekonomi*, 22 (2), 279-286
- Öztürk, M. (2015). *Vergi Yönetimi Açısından Vasıtalı Vergilerin Türk Vergi Sistemi Yönünden Yeri ve Bu Vergilerin Etkinlikleri İle Verimliliklerinin Araştırılabilmesi İçin Alınabilecek Önlemler (İstanbul ili uygulaması)*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Öztürk, S. (2012). *Verimlilik ve Adalet İlkeleri Açısından Türk Vergi Sistemindeki Değişimin Analizi*.Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Özyer, M.A.,Gürocak, S. (2017). *Kamu Gelirleri Mevzuatı Denetçi Yardımcıları İçin Ders Notları*, Ankara.
- Paksoy, S., Bakan, S. (2010). Türkiye’de Uygulanan Vergi Politikaları Ve Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri: (1980 Sonrası). *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 9 (32), 150-170.
- Pehlivan, O. (2005), *Vergi Hukuku*, Trabzon:Derya Kitapevi.
- Pehlivan, O. (2013). *Kamu Maliyesi*.Trabzon: Murathan Yayınevi.
- Rakıcı, C. ve Tarık, V. (2011). Asgari Ücret Üzerindeki Toplam Vergi Yükü ve Asgari Ücret Tutarının Anlamı. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 3 (2):16-24.
- Rakıcı, C. (2011). Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıt Dışılığı Önleme Fonksiyonu. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 14, 347-349.
- Rakıcı, C. ve Aydoğdu, C. (2017). 2000 Yılı Sonrası Türkiye’de Vergi Performansının Değerlendirilmesi. *Sosyoekonomi*, 25(33), 221-239.
- Resmi Gazete, 30 Aralık 1967<http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/12790.pdf> Erişim Tarihi: 11 Mart 2019
- Resmi Gazete, 11 Aralık 1985, <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18955.pdf> Erişim Tarihi: 11 Mart 2019
- Resmi Gazete, 27 Aralık 1980: <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17145.pdf> Erişim Tarihi: 11 Mart 2019
- Resmi Gazete, 24 Aralık 2004<http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/2004/12/20041224.htm> 11 Mart 2019
- Resmi Gazete, 4 Nisan 2007, <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/2007/04/20070404.html> Erişim Tarihi: 11 Mart 2019
- Samur, (2018). Türk Vergi Yapısının OECD Ülkeleri İle Karşılaştırmalı Analizi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat.
- Saraç, O. (2006). *Gelir Vergisi Kanununda En Az Geçim İndirimi Uygulaması Ve Vergilemeye Etkisi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Ankara.
- Saraçoğlu, F. (2001). Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi. *İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları* 40. Seri.

- Saraçoğlu, F. (2009). 1930-1939 Döneminde Vergi Politikası. *Maliye Dergisi*, Sayı:157, 131-149
- Sarioğlu, F. (2002). Vergi Sisteminin Bütünselliği ve Artan Oranlılık. *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, Cilt:1, 198-221.
- Siverekli Demircan, E. (2003). Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 21, 97-116.
- Soğukpınar, G. (2009). *Vergilemede Adalet Kavramının Sosyo-Ekonomik Analizi: Türkiye Örneği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı, Aydın.
- Sonsuzoğlu, E. (2019). Türk Vergi Sisteminde Aile Bağlantılı Hükümler. *Sosyal Bilimler Dergisi*, 5 (2), 88-103.
- Şahin, S. (2018). *Türkiye'deki Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin Servet Vergisi Niteliğinin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma: Denizli İli Örneği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Şeker, S. (1994). *Türkiye'de Ücretler Üzerindeki Vergi Yükü*. Ankara: Türk Harb-İş Sendikası.
- Şen, H. ve Sağbaş, İ. (2015). *Vergi Teorisi ve Politikası*. Ankara: Kalkan Ofset.
- Şener, O. (2006). *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi*, (8. Baskı). İstanbul: Beta Basım.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek A. (2011). *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, (4. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2013). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. (4. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Taş, M. (1991). Ödeme Gücü İlkesi Açısından Türk Gelir Vergisinin Kısaca Değerlendirilmesi. *Banka ve Ekonomik Yorumlar*, Sayı:6, 41-53.
- Tekbaş, A. (2012). Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 123-191.
- Tekeli, A. (2010). *En Az Geçim İndirimi: Türkiye ve Bazı Ülke Uygulamaları*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, İstanbul.
- Tekin, A. ve Gümüş, Ö. (2014). 1982 Anayasası'nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 39, 243-258.
- The Pulse of Fintech (2019). bi-annual analysis of global investment trends in the fintech sector. (www.home.kpmg)

- Tosuner, M. (1989). *1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi*. İzmir:Bayraklı. Matbaacılık.
- Tuncer, S. (1975). *Kamu Maliyesi*, (4. Baskı), İstanbul: Yalkın Ofset.
- TÜRMOB (2019). Yılında Uygulanacak Asgari Geçim İndirim Tutarlar <https://www.turmob.org.tr/ebulten/mevzuatsirkuleri/2019/23-2019.pdf> 07.01.2019/23-1. 11 Nisan 2019.
- Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*. İstanbul: Filiz Yayınları.
- Türk, İ. (2002). *Kamu Maliyesi, Mevzuattaki Değişikliklere ve Son İstatistik Verilerine Göre Güncelleştirilmiş*. (4. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi.
- Türkay, İ. (2011). Soru ve Cevaplarla Asgari Geçim İndirimi, *E Yaklaşım*.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Kanun No.: 2709 Kabul Tarihi: 7.11.1982 https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf, 13.06.2018
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/anayasa/>
- Uğurlu, H. (2019). *Vergilemede Basitlik İlkesi Açısından Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının Birleştirilmesi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Karadeniz Teknik, Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- Uluatam, Ö. (1981). *Enflasyon ve Devlet Gelirleri (1963-1978)*. Ankara: A.Ü.S.B.F. Yayınları.
- Ünlü, M. (2016). *Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yargı Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İlkeleri ve Sınırları*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale.
- Yaraşlı, O. (2005). *Türkiye’de Vergi Reformu*. Ankara: Maliye Bakanlığı Yayınları.
- Yavuz, E. (2015). *Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Avrupa Birliği ve Türkiye Vergi Yapılarının Karşılaştırmalı Analizi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir.
- Yereli, A., Ata, A.Y. (2011). Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 161, 21-32.
- Yıldız, F. ve Sandalcı, U. (2016). Vergilerin Özel Tüketim Harcamaları Üzerindeki Etkisine Yönelik Bir Uygulama: OECD Ülkeleri Örneği. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5 (7), 1916-1932.
- Yılmaz, G. A. (2006). Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilemede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi. *Marmara İİBF Dergisi*, İstanbul, 11 (1): 239-269.
- Yüce, M. (2005). Kırgız Cumhuriyetinde Uygulanan Merkezi Vergiler. *Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, Sayı: 7, 1-21.

Yüksel, C. Mersin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat Bölümü
Kamu Maliyesi Özet Ders Notları.