

T.C
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE TEORİSİ BİLİM DALI

ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ KAMUSAL YÜKLER: SEÇİLMİŞ AVRUPA BİRLİĞİ
ÜLKELERİ VE TÜRKİYE

Yüksek Lisans Tezi

Firdevs EYİDOĞAN

İstanbul, 2019

T.C
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE TEORİSİ BİLİM DALI

ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ KAMUSAL YÜKLER: SEÇİLMİŞ AVRUPA BİRLİĞİ
ÜLKELERİ VE TÜRKİYE

Yüksek Lisans Tezi

Firdevs EYİDOĞAN

Danışman:

Prof. Dr. Gülay Akgül YILMAZ

İstanbul, 2019



T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

MALİYE Anabilim Dalı MALİYE TEORİSİ Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS
öğrencisi FİRDEVS EYİDOĞAN'ın ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ KAMUSAL YÜKLER:
SEÇİLMİŞ AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİ VE TÜRKİYE adlı tez çalışması, Enstitümüz
Yönetim Kurulunun 27.06.2019 tarih ve 2019-19/15 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından
oy birliği / oy çokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi 04/07/2019

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

1.	Tez Danışmanı	Prof. Dr. GÜLAY A. YILMAZ
2.	Jüri Üyesi	Prof. Dr. NAZAN SUSAM
3.	Jüri Üyesi	Dr. Öğr. Üyesi ENGİN CAN

İmzası

(Handwritten signatures of the jury members)

ÖNSÖZ

Çalışmanın her aşamasında bilgisini, tecrübesini, desteğini ve vaktini esirgemeyen kıymetli hocam Prof. Dr. Gülay Akgül YILMAZ' a, tez jüri üyelerinden çalışmaya tavsiyeleri ile bilimsel açıdan yön veren Prof. Dr. Nazan SUSAM ve Dr. Öğr. Üyesi Engin CAN'a, lisans ve lisansüstü eğitimimde emeği geçen Marmara Üniversitesi Maliye Bölümü'nün kıymetli hocalarına teşekkürü borç bilirim.



ÖZET

ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ KAMUSAL YÜKLER: SEÇİLMİŞ AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİ VE TÜRKİYE

Üretim faktörlerinin en önemli unsurlarından olan emek faktörünün geliri olan ücret; ekonomik büyüme, sosyal ve politik istikrarın sağlanması bakımından önem arz etmektedir. Ücret üzerindeki başlıca kamusal yükler; gelir vergisi, damga vergisi ve sosyal güvenlik yükümlülüklerinden oluşmaktadır.

Çalışmamızda Türkiye ve seçilmiş Avrupa Birliği ülkelerinde (Danimarka, Belçika, Macaristan, İtalya, Polonya) ücret üzerindeki kamusal yükler kapsamında gelir vergisi tarifesi, istisna ve muafiyetler, vergi indirimleri, damga vergisi, sosyal güvenlik primleri incelenmiştir. Son olarak Türkiye’de ve seçilmiş Avrupa Birliği ülkelerinde (Danimarka, Belçika, Macaristan, İtalya, Polonya) ücret üzerindeki kamusal yük düzeyleri karşılaştırılmıştır.

Anahtar Sözcükler

Ücret, Gelir Vergisi, Kamusal Yük, Avrupa Birliği, Sosyal Güvenlik, Ücret Vergisi

ABSTRACT

Wage, the income of the labor factor, which is one of the most important elements of production factors; have importance economic growth, social and political stability providing. Main public burdens on wages; income tax, stamp tax and social security obligations.

In our study, in Turkey and selected European Union countries (Denmark, Belgium, Hungary, Italy, Poland) fiscal burden on wages within; were examined income tax tariff, exception and exemptions, tax reductions, stamp tax, social security contributions. And also; these public burdens and income tax tariffs have been evaluated. Finally, Turkey and selected European Union countries (Denmark, Belgium, Hungary, Italy, Poland) was compared to fiscal burden on wage levels.

Key Words

Wage, Income Tax, Tax Burden, European Union, Social Security, Tax Wedge,

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	vi
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
TABLolar	xi
KISALTMALAR	xii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ÜCRET KAVRAMI VE ÜCRETİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ADALETİ SAĞLAYICI MEKANİZMALAR

1.1 Ücret Kavramı.....	2
1.1.1 Hukuki Açıdan Ücret	3
1.1.2 Sosyal Açıdan Ücret	3
1.1.3 Ekonomik Açıdan Ücret.....	6
1.1.4 Taraflar Açısından Ücret.....	7
1.1.4.1 İşveren Açısından Ücret	7
1.1.4.2 Ücretli Açısından Ücret	9
1.2 Ücretin Unsurları.....	11
1.2.1 Bağlı Çalışma	11
1.2.1.1 İşverene Tabi Olma	11
1.2.1.2 İşyerine Bağlı Olma.....	12
1.2.2 Ödemenin Belirli Bir Hizmet Karşılığında Yapılması	14
1.2.3 Mali ve Ekonomik Riskin Bulunmaması	14
1.2.4 Makro Ekonomik Bir Değişken Olması	14
1.3 Ücretin Vergilendirilmesinde Adalet	16
1.3.1 Vergilemede Adaleti Sağlamaya Yönelik İlkeler	16
1.3.1.1 Genellik İlkesi.....	17
1.3.1.1.1 İstisna ve Muafiyet.....	18
1.3.1.2 Vergilemede Eşitlik İlkesi	19
1.3.1.3 Ödeme Gücü İlkesi.....	21
1.3.1.3.1 En Az Geçim İndirimi.....	22

1.3.1.3.1.1 Matrahtan İndirim Sistemi	23
1.3.1.3.1.2 Vergiden İndirim (Dekot) Sistemi.....	23
1.3.1.3.1.3 Bölme (Katsayı) Sistemi	24
1.3.1.3.2 Artan Oranlı Tarife	25
1.3.1.3.3 Ayırma Kuramı.....	28
1.3.1.3.3.1 Ayırma Kuramının Uygulama Şekilleri	29

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ KAMUSAL YÜKLER

2.1 Gelir Vergisi	31
2.1.1 Gelir Vergisi Kanunu Açısından Ücretler.....	31
2.1.2 Ücretin Diğer Gelir Unsurları ile Sınırı	33
2.1.2.1 Ücret- Serbest Meslek Kazancı Sınırı	33
2.1.2.2 Ücret-Ticari Kazanç Sınırı.....	35
2.1.2.3 Ücret ile Menkul Sermaye İradı Sınırı	36
2.1.3 GVK Kapsamında Ücret Olarak Kabul Edilen Diğer Ödemeler	37
2.1.4 Ücret Gelirinin Tespiti	38
2.1.4.1 Gerçek Usulde Vergilendirme	38
2.1.4.1.1 Ücretin Safi Tutarının Bulunması.....	38
2.1.4.1.1.1 Özel Sigorta Primleri	39
2.1.4.1.1.2 Sosyal Güvenlik Ödemeleri	39
2.1.4.1.1.3 Bazı Kurumlar İçin Yapılan Kesintiler	39
2.1.4.1.1.4 Sendika Aidatları.....	40
2.1.4.1.1.5 İşsizlik Sigortası Primi.....	40
2.1.4.1.1.6 Engelli İndirimi	40
2.1.4.1.2 Gerçek Usulde Verginin Hesaplanması	41
2.1.4.2 Ücretlerin Diğer Usulde Tespiti ve Vergilendirilmesi	44
2.1.5 Ücretlerde Muafiyet ve İstisnalar	45
2.1.5.1 Muafiyetler.....	45
2.1.5.1.1 Diplomat Muaflığı	45

2.1.5.1.2 Gemi Adamı Muafiyeti	46
2.1.5.1.3 Sporcu Muafiyeti	46
2.1.5.2 İstisnalar	46
2.2 Damga Vergisi	48
2.3 Sosyal Güvenlik Sistemi Çerçevesinde Kamusal Yükler	49

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SEÇİLMİŞ AB ÜLKELERİNDE ÜCRET ÜZERİNDEKİ KAMUSAL YÜKLER VE TÜRKİYE

3.1 Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumlaştırması ve Ortak Vergi Politikası	52
3.2 Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye'de Ücretler Üzerindeki Kamusal Yükler	55
3.3 Seçilmiş AB Ülkelerinde Ücretler Üzerindeki Kamusal Yükler	60
3.3.1 Danimarka	60
3.3.1.1 Ücret Üzerindeki Gelir Vergisi	61
3.3.1.1.1 Merkezi Yönetim Gelir Vergisi	61
3.3.1.1.1.1 Vergi Tarifesi	61
3.3.1.1.2 Yerel Yönetim Ek Gelir Vergisi	62
3.3.1.1.3 Gelir Vergisi Kapsamında Yapılacak İndirimler	62
3.3.1.2 Sağlık Hizmetleri Vergisi	62
3.3.1.3 İşgücü Piyasası Katkı Payları	62
3.3.1.4 Sosyal Güvenlik Kapsamındaki Kamusal Yükler	63
3.3.2 Belçika	63
3.3.2.1 Ücretler Üzerindeki Gelir Vergisi	63
3.3.2.1.1 Federal Gelir Vergisi	64
3.3.2.1.1.1 Vergisi Tarifesi	64
3.3.2.1.2 Bölgesel ve Yerel Yönetim Vergileri	65
3.3.2.1.3 Gelir Vergisi Kapsamında Yapılacak İndirimler	65
3.3.2.2 Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri	66
3.3.3 Macaristan	67
3.3.3.1 Ücretler Üzerindeki Gelir Vergisi	67

3.3.3.1.1 Gelir Vergisi İndirimleri.....	68
3.3.3.2 Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri.....	68
3.3.4 İtalya	68
3.3.4.1 Ücretler Üzerindeki Gelir Vergisi	68
3.3.4.1.1 Merkezi Yönetim Gelir Vergisi	69
3.3.4.1.1.1 Merkezi Yönetim Gelir Vergi Tarifesi	69
3.3.4.1.2 Bölgesel ve Yerel Ek Vergiler	69
3.3.4.1.3 Gelir Vergisi İndirimleri.....	70
3.3.4.2 Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri.....	70
3.3.5 Polonya.....	70
3.3.5.1 Ücret Üzerindeki Gelir Vergisi	70
3.3.5.1.1 Vergi Tarifesi.....	71
3.3.5.1.2 Gelir Vergisi İndirimleri.....	71
3.3.5.2 Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri.....	72
3.4 Seçilmiş AB Ülkeleri'nde ve Türkiye'de Ücretler Üzerindeki Kamusal Yüklerin Karşılaştırılması	72
SONUÇ.....	77
KAYNAKÇA.....	81

TABLÖLAR

Sayfa

Tablo 2.1: Türkiye’de Aylık Asgari Geçim İndirimi Tutarı (2019).....	41
Tablo 2.2: Türkiye’de 4/1-a Kapsamında Sigortalılar ve Sigorta Kollarına Göre Primler.....	50
Tablo 2.3: Türkiye’de 4/1-c Kapsamında Sigortalılar ve Sigorta Kollarına Göre Primler.....	51
Tablo 3.1: AB ve Türkiye’de Ücret Üzerindeki Toplam Kamusal Yük (GSYİH) (%) (2016).....	55
Tablo 3.2: AB ve Türkiye’de Çalışanların Ödediği Sosyal Güvenlik Primi Yüklerindeki Değişim (GSYİH) (%) (2010-2016).....	57
Tablo 3.3: AB ve Türkiye’de İşverenlerin Ödediği Sosyal Güvenlik Primi Yüklerindeki Değişim (GSYİH) (%) (2010-2016).....	58
Tablo 3.4: AB ve Türkiye’de Ücretler Üzerindeki Toplam Kamusal Yüklerin Değişimi (GSYİH) (%) (2010-2016).....	59
Tablo 3.5: Belçika’da Gelir Vergisi Tarifesi.....	64
Tablo 3.6: Belçika’ da Çocuk İndirimi Tutarı.....	66
Tablo 3.7: Belçika’da Sosyal Güvenlik Prim Kesintileri (Çalışan- İşveren).....	67
Tablo 3.8: İtalya’da Gelir Vergisi Tarifesi.....	69
Tablo 3.9: Polonya’da Gelir Vergisi Tarifesi.....	71
Tablo 3.10: Seçilmiş AB Ülkeleri’nde ve Türkiye’de Ücretler Üzerindeki Toplam Kamusal Yük (Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri ve Damga Vergisi Dahil) (GSYİH) (2016).....	71
Tablo 3.11: Seçilmiş AB Ülkeleri ve Türkiye’de Sermaye ve Ücret Üzerindeki Vergiler (Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri Hariç) (GSYİH) (2016).....	73
Tablo 3.12: Seçilmiş AB Ülkeleri’nde ve Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifelerinin Yapıları.....	74
Tablo 3.13: Seçilmiş AB Ülkeleri ve Türkiye’de Brüt Ücret Üzerindeki Sosyal Güvenlik Prim Oranları.....	76

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
AGİ	Asgari Geçim İndirimi
GSYİH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TL	Türk Lirası
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Ücret, üretim faktörlerinden emeğin fiyatı olarak ekonomik hayatta önemli bir yer almaktadır. Ücret; hukuki, sosyal ve ekonomik boyutları olan çok yönlü bir kavramdır. Ücret; emeği karşılığında üretim sürecine katılanları ve bakmakla yükümlü olduğu bireyleri, ücreti maliyet unsuru olarak gören işvereni, ücreti sosyal politika aracı olarak gören hükümetleri yakından ilgilendirmektedir. Dolayısıyla ücret üzerindeki kamusal yükler ve düzeyi ekonomide birçok değişkeni etkileyebilecek seviyededir.

Çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde ücretin kavramsal ve teorik çerçevesi çizilip; ücretin ekonomik, sosyal ve hukuki boyutlarına değinilerek ilgilileri için önemi vurgulanmıştır. Vergilemede adalet ilkesi açıklanıp gelir vergisi kapsamındaki uygulama alanlarına yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde Türkiye’de gelir vergisi kanunu açısından ücretler, sınırı ve ücretlerin vergileme rejimine yer verilmiştir. Ücretler üzerindeki kamusal yükler kapsamında damga vergisi ve sosyal güvenlik sistemi çerçevesinde kamusal yüklere yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde Avrupa Birliği’nde ortak vergi politikası ve dolaysız vergi politikalarındaki entegrasyon güçlüklerinin sebepleri açıklanmıştır. Avrupa Birliği’nde ücretler üzerindeki kamusal yükler ve Türkiye’nin durumu sayısal veriler ile değerlendirilmiştir. Seçili Avrupa Birliği ülkelerinde (Danimarka, Belçika, Macaristan, İtalya, Polonya) ücret gelirlerinin vergilendirilme esasları, indirim, istisna ve muafiyet şartları ve sosyal güvenlik yükümlülükleri ele alınıp Türkiye ile karşılaştırılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

ÜCRET KAVRAMI VE ÜCRETİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ADALETİ SAĞLAYICI MEKANİZMALAR

1.1 Ücret Kavramı

Üretim, ekonomik mal ve hizmetlerin meydana gelmesi için oluşturulan faaliyetlerin tümünü kapsar. Bu süreçte insan ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak girdilerin çıktılarına dönüştürülmesiyle üretim faktörleri kendisini gösterir. Üretim faktörleri; emek, sermaye, teşebbüs ve doğal kaynaklardır. Üretim faaliyeti sonucu ortaya çıkan gelir üretim faktörleri tarafından paylaşılır. Söz konusu gelirler; teşebbüs için kar, emek için ücret, sermaye için faiz ve doğal kaynaklar için ranttır¹.

İşçilerin teknik donanım, yetenek ve emek güçlerini işverenin emrine vermeleri karşılığında elde ettikleri ayni ve nakdi ödemelerin tamamı ücreti oluşturmaktadır². Ücret; işletmenin kar veya zararı ile bağlantısı olmaksızın, müteşebbis tarafından iş görene, üretim sonunda malın satışını beklemeksizin, miktarı önceden kararlaştırılmış gelirdir³.

Ücret, iş ilişkilerinin var olmasından bu yana önemini korumaktadır. Bir ekonomide ekonomik büyüme, sosyal ve politik istikrarın temini bakımından ücret önem arz etmektedir⁴. Bedensel ve zihinsel emeğin karşılığı olarak tanımlanan ücretin nasıl saptanacağı, hangi seviyede tutulacağı ve güdüleme etkisi, işletmelerin ilk olduğu zamandan beri hep tartışma konusu olmuştur. Bu tartışmanın ana sebebi, farklı kesimlerin ücret olgusuna farklı biçimde bakması ve yaklaşmasıdır. Her kesim ücrete kendi gaye ve menfaatleri doğrultusunda bakmıştır. Bu sebeple ücret unsurunu farklı açılardan ele almak faydalı olacaktır⁵.

¹ Serap Benligiray, *Ücret Yönetimi*, no: 1462 Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2003, s.1.

² Cahit Talas, *Sosyal Ekonomi*, Ankara: Sevinç Matbaası, 1979, s.5.

³ Sabahaddin Zaim, *Çalışma Ekonomisi*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1997, s.197.

⁴ Türker Topalhan, *Ücret Teorileri ve Ücret Politikaları*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2012, s.

5.

⁵ Zeyyat Sabuncuoğlu, *Personel Yönetimi-Politika ve Yönetimsel Taktikler*, 8.Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi, 1997, s.210.

1.1.1 Hukuki Açıdan Ücret

Ücret; hukuki açıdan bakıldığında, yapılan işin bedeli olarak ele alınır. Liberal dönem ücreti sadece iş akdinin bir parçası olarak değerlendirmiştir. Bu dar anlamda ücret anlayışı ücret ve yapılan iş arasında bir bağımlılık ilişkisi kurmuş; iş ve iş sözleşmesini ücretin olmazsa olmaz unsurları olarak görmüştür⁶. Bu sözleşme işçiye iş görme, işverene ise ücret ödeme yükümlülüğünü yüklemektedir⁷. Ücret miktarı ise piyasa mekanizmasının işleyişi sonucunda belirlenir ve bazen de devletin belirlediği sonuçlar dahilinde belirlenir. Ücretin düzeyi kişi ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin ihtiyaçlarına göre değil sadece yaptığı işe göre belirlenir.

Ücreti sadece yapılan işin bir karşılığı olarak görmek yetersizdir. Ücretin sosyal boyutu göz önüne alındığında, ücretin çoğu işçi için tek gelir kaynağı olduğu gerçeği ortaya çıkmaktadır⁸.

1.1.2 Sosyal Açıdan Ücret

Ücret, üretim faktörlerinden emeğin fiyatı olarak ekonomik hayatta önemli bir yer almaktadır. Fakat günümüzde ücret, sadece ekonomik manada değil; sosyal bir olgu olarak düşünülmelidir. Liberal düşüncenin hakim olduğu dönemde ücretin karşılığı olan emek unsuru sıradan bir mal olarak görülmüş, uzun bir dönem boyunca ekonomistler, fizyokratlardan beri, sadece emeği ele alarak seviyesinin nasıl oluştuğunu ve bu seviyedeki değişmelerin sebeplerini incelemekle yetinmişlerdir⁹. 19. yüzyıl liberal kapitalist toplum düzeninde oluşan emek ile sermaye arasındaki çatışma sonucunda oluşan sınıfsal ayrımın etkilerini en aza indirmeyi amaçlayan sosyal mevzuatın gelişmesi ile birlikte; emeği sadece ekonomik açıdan ele alan anlayıştan uzaklaşmıştır¹⁰.

⁶ Meryem Koray, *Sosyal Politika*, Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları, 1995, s.127.

⁷ Sabuncuoğlu, *Çalışma Ekonomisi*, s.212.

⁸ Koray, *Sosyal Politika*, s.127.

⁹ Talas, *Sosyal Ekonomi*, s.6.

¹⁰ Hüseyin Akyıldız, *Ücret Yapısının Oluşumu*, Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Basımevi, no; 11, 2001, s.33.

İşçi ve yaşadığı ortamın artan bir ivme ile değişmesi; işletmelerin yapısal, teknik ve donanım olarak gelişmesine ve dolayısıyla ücretin daimi olarak gelişmesine sebebiyet vermiştir. Bunlar ücretin yalnızca ekonomik değil sosyal bir olgu olduğunu ortaya koymaktadır. Bir işçinin tek gelir kaynağı çıplak ücret olmaktan çıkmış; ücret aile ve sosyal durumunu dikkate alan sosyal ve ekonomik unsurlar ile beraber ele alınmaya başlamıştır¹¹.

Günümüzde ücret, emek piyasasında emek arz ve talebinin oluşturduğu emeğin fiyatı olmasının ötesinde anlamlar taşımaktadır¹². Ücret sadece ekonomik anlamda değil sosyal boyutuyla da kendisini göstermektedir. Bu sebeplerle, ekonomik sistemlerin işleyişi göz önüne alınarak düzenlenen ücret politikaları ile emeğin bedeli olan ücret adil bir şekilde olması ve sömürülere sebep olmaması amaçlanmaktadır¹³. Emek sahibi açısından ücret satın alma gücünü ve dolayısıyla hayat standardını etkileyen bir unsurdur. Ayrıca, kişinin sosyal sistem içindeki statüsünü belirleyen bir ölçüt ve simgedir¹⁴. Ücret, sanayinin gelişmesi için önemli bir maliyet unsuru olmasının yanı sıra milli gelirin gruplar arasındaki dağılımını ve sosyal adaletin boyutunu ve seviyesini tayin eden çok yönlü bir unsurdur¹⁵. Adil olmayan düşük veya abartılmış olan yüksek ücret düzeyi ekonomik ve toplumsal yaşamı farklı şekillerde ve boyutta etkilemektedir. Sefalet ücretleri başta toplumda sosyal barışı tehlike altına alır, huzursuzluğa sebebiyet verir¹⁶.

Sosyal ücret kavramı, emekçinin kendisi ve ailesinin çeşitli ihtiyaçlarının varlığı fikrinden oluşmuştur. Bu fikre bağlı olarak emekçiye sağlanan faydalar direkt olarak işin yürütülmesi ile alakalı değildir. Çağdaş sosyal hukukun bütün gayesi bireylerin hastalık, emeklilik, işsizlik ve sakatlık gibi durumlarda gelir sürekliliğini garanti altına almaktır. Sosyal güvenlik anlamında, işverenin sosyal yükümlülükleri iş karşılığı olmaksızın, yapılan iş ile bağımsız ödemelerdir. Bu bağlamda, ücreti yapılan iş karşılığı, yani emeğin fiyatı olarak gören anlayıştan, ücretin emekçinin ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin geçimini idame ettirecek tek gelir unsuru olduğu fikrinin hakim olduğu anlayışa geçilmesi sosyal politikanın tarihi seyri açısından bir basamaktır¹⁷.

¹¹ Koray, *Sosyal Politika*, s.127.

¹² Akyıldız, *Ücret Yapısının Oluşumu*, s.33.

¹³ Talas, *Sosyal Ekonomi*, s.6-7.

¹⁴ Cahit Tutum, *Personel Yönetimi*, Ankara: Doğan Basımevi, 1979, s.70.

¹⁵ Zaim, *Çalışma Ekonomisi*, s.195.

¹⁶ Talas, *Sosyal Ekonomi*, s.7.

¹⁷ Koray, *Sosyal Politika*, s.128.

Çağdaş iş mevzuatının değişmesi ve gelişmesi ile “sosyal himaye” anlayışı doğrultusunda devletin yasa koyma suretiyle direkt olarak müdahale etmesinin yanı sıra ücretlilerin kendi kendine yardım ilkesi ışığında sendika oluşturma, toplu pazarlık ve toplu sözleşme oluşturma haklarını kapsayan yeni toplum düzeni mevcuttur. Bu düzende ücret, borçlar hukuku manasında yalnızca sözleşme tarafları arasında özgürce kararlaştırılan borç ve alacak hakkı olmanın ötesinde ekonomik ve sosyal bir hak özelliğine bürünmüştür. Dolayısıyla iş görenlerin sundukları iş mukabilinde işveren tarafından ödenecek ücrete iş görenin korunması maksadıyla bir taraftan emredici hukuk kuralları kanalı ile devletin, diğer taraftan toplu iş sözleşmeleri vasıtasıyla sendikaların müdahalesi söz konusudur¹⁸.

Devlet, yaptığı düzenlemeler ile bir taraftan iş görenlere sosyal açıdan insan onuruna yakışacak bir hayat seviyesini sağlamak hedefi ile işverenlerin daha düşük seviyede ücret ödemelerini engelleyecek ücretlere asgari seviye belirlemektedir. Diğer taraftan bazı durumlarda çalışma karşılığında olmaksızın ücret ödemesi veya para ya da para ile ölçülebilen hak ve menfaatlerin sunulmasına ortam sağlamaktadır. Kanun ile sağlanan ücret ekleri, yıllık ücretli izin, iş arama izni, iş süresinden sayılan durumlarda ödenen ücretlerdir. Bununla birlikte iş görenlerin hak ve menfaatlerinin korunması ve geliştirilmesi için örgütledikleri sendikal gruplar marifeti ile toplu pazarlık kanalıyla asıl ücrete ek olarak bazı kazançlar, evlilik yardımı, doğum yardımı, çocuk yardımı, giyecek, ulaşım, kira, yiyecek yardımı ve benzeri ödemelerdir¹⁹.

Bugünkü sosyal politika anlayışı, ücret ile bireylerin sosyal ihtiyaçları arasındaki uyumu sağlamak ve bireyin gelir kalemi olması münasebeti ile devamlılığını garantiye almak gayretindedir. Böylelikle ücret kavramı gelişen anlam ve içerik ihtiva etmektedir.

Fakat günümüzde, ücretin üretim ve verimliliğin karşılığı olmasını benimseyen görüşe doğru bir kayma söz konusudur. İşverenler toplu pazarlık sistemini farklılaştırmakta, “iş değerlendirmesine dayanan ücret sistemi” ni benimsemektedir. Böylelikle ücretlerin esnek hale getirilmesi ya da “ücretin bireyselleştirilmesi” olarak adlandırılan uygulamalar söz

¹⁸ Akyıldız, *Ücret Yapısının Oluşumu*, s.33-34.

¹⁹ Ozlem Çakır, *Ücret Adaletinin İş Davranışları Üzerinde Etkileri*, Ankara: Kamu İşletmeleri İşverenleri Sendikası, 2006, s.3.

konusudur. Bu gibi uygulamalar özellikle sendikalaşmış sektörlerde, sendikalar ve ilişkileri bakımından yeni sorunlar gündeme getirmektedir²⁰.

1.1.3 Ekonomik Açıdan Ücret

İktisat literatüründe ücret; üretim faktörlerinden olan emeğin fiyatı olarak tanımlanır. Ücret, emeği karşılığında üretim sürecine giren bireylerin gelirlerini ve yaşam düzeyini belirleyen bir unsur olmasının yanında, milli gelirin ekonomideki gruplar arasında dağılım şeklini, ilgili çevrede sosyal adaletin tatbik seviyesini ortaya koyan bir işaret olarak çok yönlü önem arz eder²¹.

Ücret eski çağlardan bu yana; ekonomi literatüründe üzerinde en çok durulan hususlardan birisi olup, ekonomistler tarafından çeşitli iktisadi kuramlara konu olmuştur²². Klasik iktisadi anlamda ücret, yalnızca ekonomik anlamda değerlendirilmektedir. Emek piyasasında emek arz ve talebinin kesiştiği noktada emeğin fiyatı “piyasa ücreti” olarak nitelendirilmektedir. Bu iktisadi akımda diğer kavram ise “geçimlik ücret” tir. Geçimlik ücret, diğer adıyla doğal ücret; iş görenin emeğini yeniden işverenin emrine verebilmesini sağlayan ücret düzeyidir. İşgücü arzı artışı ile birlikte piyasa ücreti; geçimlik ücret seviyesine yaklaşacak, işgücü arz düzeyinin azalması ile birlikte geçimlik ücret düzeyinin üzerinde seyredecektir. Bu varsayım “Ücretlerin Tunç Yasası” olarak ifade edilir²³.

Ücret uzun süre boyunca bazı ekonomistlerce emek piyasasında emek arz ve talebine göre belirleneceği düşünülmüştür. Fakat günümüzde hem gelişmiş hem gelişmekte olan ülkeler için emeğin alelade bir ekonomik mal gibi değerlendirilip, ücretin emek arzı ve talebine göre oluşmasını ummak mümkün değildir²⁴.

Marxist yaklaşım; emekçinin hayatını ve neslini idame ettirmesi için ihtiyacı olan mal ve hizmetlerin değeri emeğin fiyatında belirleyici olacağı fikrini savunur. Söz konusu değer; emekçinin tekrar üretime dahil olmasına, işgücünü korumasına yetecek seviyede oluşmasına

²⁰ Koray, *Sosyal Politika*, s.128.

²¹ Zaim, *Çalışma Ekonomisi*, s.195.

²² Koray, *Sosyal Politika*, s.127.

²³ Çakır, *Ücret Adaletinin İş Davranışları Üzerinde Etkileri*, s.2.

²⁴ Koray, *Sosyal Politika*, s.127.

rağmen, emekçinin yarattığı değer bunun üzerindedir. Bu fazlalık “artık değer” dir. Marxist görüş de ücreti emek faktörünün değeri olarak değerlendirmiştir²⁵.

Doğal ücret esasen iş görenlerin fiziksel ve biyolojik ihtiyaçlarını önemseyen, emek unsurunun korunması ve sürdürülmesini sağlayacak düzeyde beslenmesine zemin sağlayacak seviyedeki ücrettir. İş görenlerin ihtiyaç türlerinin çeşitlendirerek, geçim ücretinin yanında; eğitim, sağlık, kültür, eğlence gibi ihtiyaçları da kapsayan bir yaklaşımla saptanan ücrete “yaşayan ücret” denilmektedir. Doğal ücret yaklaşımının ötesinde, ücrete bir alt seviye getiren asgari ücret; insan gereksinimlerini geniş açıdan değerlendiren bir anlayışla saptanması hedeflenmektedir²⁵.

İhtiyaçların zaman içinde farklılaşması ve zamanında lüks sayılan veya hiç değilse ortalama seviyede bir birey ve ailesi için zaruri sayılmayan bazı mal ve hizmetlerin zamanla zorunlu bir hale bürünmesi, yaşayan ücretin giderek daha iyi bir hal alması ve gelişen dinamik bir yapıyı bulundurması gerekmektedir²⁵.

Ücret, emeği karşılığında üretime giren bireylerin çoğunun tek geliri olması sebebiyle, bir ülkede büyük bir kesimin ekonomik gücünü belirler. Bu nedenle özellikle sanayisi gelişmiş ekonomilerde ücretler, işçi ve sendika kesiminin en fazla önemsedikleri unsur olmuştur. Sanayileşmenin ilerlemesi ile birlikte, ücret karşılığı üretime katılan birey sayısı hem genel nüfus hem iktisadi olarak aktif nüfus içinde önemi artmaktadır. Ücretlerin yükselmesi, ücretli kesimin yaşam standardını artıracak aksi azaltacaktır. Bu ise nüfusun önemli bir oranının yaşam standardının etkilenmesi demektir. Dünyada gerçekleşen çoğu bunalımlar, gerçekleşen üretim hacminin, ilgili toplumda ve dışında yeterlice tüketime konu olamayışından kaynaklandığına göre, ücretlerin önemi bu açıdan da kendini gösterir²⁶.

1.1.4 Taraflar Açısından Ücret

1.1.4.1 İşveren Açısından Ücret

Ücret, işveren bakımından bir “maliyet” unsurudur. İşletmeler kar amacı gütmeleri sebebi ile işletmenin başarısı elde ettiği gelirler ile çalışanlara ödediği ücretler arasındaki ilişkiye bağlıdır. Müteşebbisin yürüteceği ücret politikasının amacı, bir taraftan belirlediği

²⁵ Çakır, *Ücret Adaletinin İş Davranışları Üzerinde Etkileri*, s.2.

²⁶ Zaim, *Çalışma Ekonomisi*, s.195.

cret miktarı ile arzu ettiği donanımda çalışanı işe alabilmesini; sağlanan işte tutabilmesini ve yeterli motivasyonu sağlayabilmesini garanti etmek ve diğer taraftan da yatırım ve karlılık oranını olumsuz etkilemeyerek işletmenin devamlılığını saęlamaktır²⁷.

Söz konusu iki temel hedefin harmonizasyonunun güçlüğü iki hedef arasındaki tezat özelliklerden kaynaklanır. Müteşebbis için ücret “ekonomik” bir önem arz eder ve ücret emeğin fiyatıdır. Söz konusu fiyat serbest piyasa ekonomisi dinamiklerinde piyasa tarafından belirlenir. Bu, emeği mal olarak değerlendiren bakış açısıdır. Bu görüşün kamu kesiminde hakimiyeti dardır. Kamu kesimi genelde “tekel” olarak hakimiyet gösterir ve devlet bu alanda tekel piyasasının dinamikleri gereği öteki firmalar ile rekabet içinde değildir. Bu sebeple kamu kesimi üretici birimlerinde emeği mal sayan görüş hakimiyeti söz konusu değildir. Kısacası kamu kesimi üretici birimi özel kesim üreticilerine kıyasla daha sosyal bir yapı arz eder. Kamu kesiminde ücret sorunsalı; devletin ekonomik gücü ve işgücü piyasasındaki rekabetle sıkı bir ilişki halindedir. Bütün bunlar, işveren tarafından ücret sorununu daha karmaşık bir yapıya brndrr²⁸.

Maliyetler ile ücretler arasındaki karmaşanın ve ücretlerin yöneticiler için etkili bir hedef olmasının sebebi ücretlerin karşılaştırılabilir olmasıdır. İşletme ödediği ücret düzeyini hem ülke içinde hem de ülke dışındaki rakipleri ile karşılaştırabilmektedir. Bunun yanında ücret bir işletmede miktarı ile oynanabilecek unsurların başında görülür. Üretim aşamalarında diğer maliyet unsurlarına göre daha kolay değiştirilebilir ve kontrol edilebilir bir unsur olarak görülür. Ücretlerin en basit şekilde değiştirilebilir bir maliyet unsuru olarak görülmesiyle yöneticiler ücretleri en büyük kaldıraç gücüne haiz görme yanılığı içindedir. İşte bu sebeple günümüzde ücretlilerin işten çıkarılması, işletmelerin işçilik maliyetlerinin düşük olan yerlere kurulması, ücretlerin dondurulması veya bunların birkaçının aynı anda uygulandığı işletme yapısına sahip işletmeler artmıştır ve giderek yaygınlaşmaktadır. Müteşebbisler bu yanılığdan sıyrılıp, gerek işletmelerinde çalışma motivasyonunu yükseltici politikalar uygulamalı gerek donanımlı personeli işletmeye bağlamalı gerekse mevcut personelin işletmeye karşı verimliliğini arttıracak ücret politikası uygulamalıdır. Tüm bunları tararlarken gelir, maliyet

²⁷ Tutum, *Personel Yönetimi*, s.71.

²⁸ Tutum, *Personel Yönetimi*, s.72.

ve ücret giderleri üçlüsündeki uyumu sağlamalı ve dolayısı ile işletme çıkarlarını gözetmelidir²⁹.

Konu işletme açısından değerlendirildiğinde, ücretler giderlerin saptanmasında önemli bir unsurdur. Maliyetlerin seviyesinde kritik noktada bulunan ücretler; işletmeler arası, sektörler arası ve uluslararası rekabeti etkiler³⁰. Dolayısıyla müteşebbisler ücret seviyesini yüksek tutma eğiliminde değildir. Ücretliye net ücretin yanında ek unsurlar (sigorta primi, işsizlik sigortası, iş kazası v.b) ve sosyal yardımlar da müteşebbis için ücret konusunu içerir. Bu yan ödemeler net ücretin % 50 sine yakındır. Diğer taraftan işletme için ücrete yalnızca maliyet unsuru olarak bakılmamalıdır. Ücret maliyet unsuru olmasının yanında verimliliği etkileyen bir unsurdur. Ücret ve verimlilik arasında direkt bir ilişki mevcuttur ve bu ilişki doğrusaldır. Ücret artışı verimlilik artışına sebebiyet verir veya verimlilik artışı ücret artışı ile sonuçlanmalıdır. Çünkü verimlilik artarsa ürünün üretilmesi için gereken birim maliyet düşecektir ve meydana çıkan bu kardan daha büyük bir kesimin faydalanması gerekmektedir. Söz konusu verimlilik artışı bu artışta en büyük emeği olan ücretliye ücret artışı demektir. Fakat ücret artışının bir sınırı vardır. Ana ilke, ekonomide var olanın ötesinde paylaştırılamayacağıdır. Bu sebeple verimlilik şüphesiz, ücretin oluşmasında kritik öneme haizdir³¹.

Diğer taraftan ücretin bir boyutu da işletmeye işgücü yaratması ve işgücünü işletme ile birleştirmesi ve işgücüne motivasyon sağlamasıdır. Ücret, ücretliyi çalışmak için motivasyon sağlaması, fiziksel mevcudiyetini sürdürme ve sosyal statü sağlamasında önemli bir faktördür³¹.

1.1.4.2 Ücretli Açısından Ücret

Ücret; ücretliler bakımından ekonomik, sosyal ve isteklendirici yönleri olan bir unsurdur. Ücretli için ücretin tek gelir unsuru olması ve ekonomik gücünü göstermesi, ücretin ekonomik boyutudur. Ücret, ücretliler ve bakmakla yükümlü oldukları kişiler için gereksinimlerini sağlayan ana kalem ve ekonomik bir teminat olmasının yanında refah seviyelerini göstermesi bakımından da önem arz eder. Ücretlinin emeği ile sağlayacağı ekonomik unsur olan ücret, fizyolojik ve sosyal ihtiyaçlarını gidermek için harcanır.

²⁹ Benligiray, *Personel Yönetimi*, s.7-8.

³⁰ Zaim, *Çalışma Ekonomisi*, s.196.

³¹ Sabuncuoğlu, *Çalışma Ekonomisi*, s.212-213.

Diğer bir anlamıyla ücret, ücretlinin sosyal hayatındaki konumunu gösteren önemli bir unsurdur. Ücret, temel gereksinimlerin yanı sıra; statü, sosyal kabul görme, güven hissi ve saygınlık ile doğrusal bir ilişki içindedir. İnsanlar para ve satın alma gücüne ziyadesi ile önem atfetmektedir. Para, sosyal statü sağlamak için kullanılan önemli bir unsurdur. Artan saygı ve alaka çektiğinden yüksek statü toplumda önemli bir hal almıştır³².

Ücret, hayat standardını belirleyici ve garanti sağlama özelliğinden dolayı hassastır. Bu sebep ile ücretli bakımından ücret, kendisi ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin hayatına ve geleceğine belirli bir seviyede garanti sağlayan, fiziksel ve zihinsel emeğinin karşılığında sağladığı paradır. Söz konusu gelir ücretlinin gıda, giyim, barınma, sağlık, sosyal ihtiyaçlarını giderir. Böylece ücretlinin hayat standardını yükselten dolgun ücret, ücretli açısından en makbul ücrettir³³.

Son zamanlarda yapılan araştırma sonuçları ücretin bireyleri motive etmede birinci dereceden bir faktör olmadığı görüşünün ağırlık kazanmasına sebep olmuştur. İşletmede ücretliyi isteklendirmede tanınma, iş ile uyum gösterme, iş ortamının sağlıklı olması, ödül ceza sisteminin adaletli olması, iş güvencesinin mevcudiyeti gibi unsurlar uygulanmaktadır. Bununla birlikte, ücret ve yan ödemelerin yükselmesi ücretli için bir başarı sembolü olarak görülebilir. Örneğin, ücreti yükselen çalışan bu yükselmeyi emeğinin tanınması ve kabul görmesi olarak görüp, bunu başarı göstergesi sayabilir. Bu tatmin duygusu, çalışanın para ile elde edebileceği tatmin duygusundan daha olumlu bir etki gösterir³⁴.

Görüleceği üzere ücretli ve müteşebbis bakımından ücret kavramı tamamen ekonomik çıkar ve bakış açısı handikabından oluşur. Kısaca

- Müteşebbis maliyet olarak bakar (Ücret + ek ödemeler)
- Ücretli satın alma gücü olarak bakar (Ücret- çeşitli kesintiler)

Bu cetvel üzerinden bile ücretli-müteşebbis arasındaki uzlaşmanın temini kolay görünmemektedir. Müteşebbis için ücret kasadan çıkan para, ücretli için ücret cebine giren net paradır. Örneğin müteşebbis çalışan için ödediği 3000 TL'yi ücret olarak görür ve bunu maliyetlerine aktarır. Ücretli ise brüt ücretten sigorta primi ve diğer sosyal giderler

³² Benligiray, *Personel Yönetimi*, s.6.

³³ Sabuncuoğlu, *Çalışma Ekonomisi*, s.213.

³⁴ Benligiray, *Personel Yönetimi*, s.7.

indirildikten sonra kendisine kalan net ücreti örneğin 2500 TL olarak görür ve çoğu zaman brüt ücret miktarından habersizdir. Çalışma barışının temini bakımından ücretli – müteşebbis arasındaki ekonomik çatışma önemli hale gelmiştir. Bu çatışmanın ortadan kalkması için nötrleştirici bir faktör olarak devletin müdahaleleri ve düzenleyici görevini yerine getirmesi devletin sosyal ve ekonomik politikalarının seyrinde önem arz eder³⁵.

1.2 Ücretin Unsurları

Ücretin unsurları; bağlı çalışma, ödemenin belirli bir hizmet karşılığında yapılması, mali ve ekonomik riskin bulunmaması ve makro-ekonomik bir değişken olması şeklinde sıralanabilir.

1.2.1 Bağlı Çalışma

Bağlı çalışma unsuru, ücretlinin işverenin belirlediği organizasyon dahilinde iş ya da hizmet ifasında bulunmasıdır. Dolayısıyla bağlı çalışma unsurunun varlığı; işverene tabi olma ve işyerine bağlı olma şartlarının birlikte var olmasına bağlıdır.

1.2.1.1 İşverene Tabi Olma

İşverenler; ücretliye işveren, emirleri ve talimatları ile çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir. Emekçi ve işveren bağıllığı fiili olmasının yanı sıra; yasa, yönetmelik veya sözleşme ile de belirlenebilir³⁶.

Emekçi ise işverene bağlı olarak çalışan kişidir. Söz konusu bağıllık çalışma koşullarını, iş görenin emir ve talimatları doğrultusunda çalışmasını kapsamaktadır. Ayrıca ücretin oluşabilmesi için çalışanın gerçek kişi olması şarttır³⁷.

Emir ve talimat, ücretli tarafından yürütülecek işin içeriği ya da şekli şartları ile ilgili olabilir. Bazı durumlarda, kamu düzeniyle alakalı işlerde, içerik itibari ile genel kurallar kanunlarla ya da genel talimatlarla saptanmış olabilir. İşveren kendi müdahalesi ile söz konusu çerçeveyi değiştiremez. Fakat bu durumlarda işveren ücretlinin yaptığı işin genel kurallara uygunluğunu denetleme ve gerektiğinde uyarma ve yaptırım uygulama hakkı

³⁵ Sabuncuoğlu, *Çalışma Ekonomisi*, s.213-214.

³⁶ Tuncel Atabey, “Gelir Vergisi Rehberi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Cilt 354, Sayı.1, (Mart 2018), s. 93.

³⁷ Tuncel Atabey, *Gelir Vergisi Rehberi*, İstanbul: Kurtiş Matbaacılık, 7. Baskı, 2011, s.192.

mevcuttur. Bununla birlikte, işin yapılış zamanı ve yapılma şekli ile alakalı olarak bazı ölçütler belirleme yetkisi tamamen işverene aittir³⁸.

Söz konusu çalışmanın işverene tabi olma koşulu; işverenin ücretli üzerinde hiyerarşik kontrol ve yaptırım uygulama mekanizmasının olması durumunda söz konusu olur³⁹. Hiyerarşik yapıya bağlı yaptırım unsurunun bulunmadığı durumlarda, talimatın ve kontrolün mevcudiyeti olsa bile, hizmetli ilişkisi söz konusu değildir⁴⁰.

Ücretli birden fazla işveren için de çalışabilir. Dolayısı ile birden fazla işverenden ücret adı altında gelir sağlayabilir. İşveren ile ücretli arasında bir bağıllık söz konusudur. Mevcut bağıllık güçlendikçe ödeme ücret, zayıfladıkça serbest meslek kazancı sayılır⁴¹.

Ücretli durumunda çalışmada, emek başkasının sahip olduğu organizasyonda sunulur. Ücretlinin, işverenin çizdiği sınırlar çerçevesinde ve muhteviyatı işverenin belirlediği bir organizasyonun kurallarına uygun olarak işgücünü sunması şarttır. Seçim ve karar alma yetkisi ücretliye ait değildir. Bu konudaki manevra alanı işverenin tayin edeceği yetki çerçevesindedir⁴².

1.2.1.2 İşyerine Bağlı Olma

Yapılan ödemenin ücret olarak değerlendirilmesinin ikinci şartı iş görenin belirli bir işyerine bağlı olmasıdır⁴³. İşyeri; ticari sınai ve mesleki bir faaliyetin yürütülmesi için ayrılan ve bu faaliyetlerde kullanılan yerdir. Bu yerlere bağlı olmak hukuki manada bir bağıllıktır, işin yalnızca işyerinde ifa edilmesi şart değildir⁴⁴. Söz konusu iş, işyeri olarak adlandırılan ortamda yürütülebileceği gibi, sağlanan gelir ücret geliri olarak değerlendirilebildiği bazı durumlarda ücretli işyeri olarak tabir edilen ortama gitmeden kendisine yüklenen işi belirli bir işverene ve işyerine bağlı olarak yürütebilme olanağına sahiptir. Örneğin, bir pazarlamacı işyeri olarak adlandırılan mekâna uğramasa bile sağladığı gelir ücret geliridir⁴⁵.

³⁸ Yılmaz Özbacı, *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2010, s.497.

³⁹ Mustafa Ali Sarılı, *Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Hermes Tanıtım Ofset, 2013, s.56.

⁴⁰ Özbacı, *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s.496-497.

⁴¹ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, 13. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2016, s.67.

⁴² Özbacı, *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s.496.

⁴³ Nihat Edizdoğan ve Niyazi Özker, *Türk Vergi Sistemi*, İstanbul: Ekin Kitabevi, 2003, s.84.

⁴⁴ T. Koray Akman, *Türk Vergi Sistemi*, İzmir: İlyaz İzmir Yayınevi, 2011, s.98.

⁴⁵ Volkan Alptekin, *Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2013, s.64 -65.

Belirli bir işyerine bağlı olma şartı bir organizasyon içerisinde çalışmayı yani görevli olmayı gerektirir. İşverene tabi olmanın yanında, bir görevi olmaksızın sadece bağış yapar gibi ödeme yapılması durumunda örneğin fakir bir bireyin işe alınması; fakat işyerine gelmemesi ve ay sonunda para ödenmesi durumunda söz konusu ödeme ücret değildir. Bu durumdaki ödeme karşılıksız intikaldir⁴⁶.

Ücretlinin işyerine olan bağlılığı maddi değil hukuki manada bir bağlılıktır. Ücretlinin mutlaka işyerinde çalışması gerekmez. İşyerine bağlılıktan kasıt; işverenin direktifleri doğrultusunda işin görülmesi ve sonucunun işveren veya işverenin tayin ettiği mevkiye iletmesidir. Bu sebep ile ücretli işverene bağlı kalmak koşulu ile işyeri harici bir yerde de çalışmış olabilir. Kısacası işyerine bağlılıkta süreklilik şart değildir. Misal satış görevlilerinin işyerine ara ara uğraması ya da hiç uğramaması işyerine bağlılık koşulunun ihlalini gündeme getirmez⁴⁷.

İşverene bağlılık, çalışma koşullarıyla alakalı bir ölçüt olmasına karşın, işyerine bağlılık hizmet ilişkisinin yapısı ile alakalıdır. Ücretlinin, işyerine bağlı bir şekilde başkasının sahip olduğu bir organizasyonda emeğini sunması mukabilinde, bu organizasyonun kadrosunda hak sahibi olmasını ifade eder. Hizmet süresinin belirliliği hizmet ilişkisinin varlığı işveren ve ücretli açısından devamlılık güvencesini arz eder⁴⁸.

Çağımızda bilgi ve iletişim teknolojilerindeki büyük gelişmeler çalışanları işyerine bağımlı olmaktan çıkarmıştır. Söz konusu gelişmeler iş akışı ve ilişkilerini geleneksel işyeri ortamından çıkararak yeni işyeri türlerini meydana getirmiştir. “Uzaktan çalışma” olarak tabir edilen çalışma şeklinde çalışanlar işyeri yerine; ev, otel vb. ortamlarda işi ifa etmektedir. Fakat bu husus ücretlinin belli bir işyerine bağlı olduğu hususunu değiştirmemektedir⁴⁹.

⁴⁶ Edizdoğan, *Türk Vergi Sistemi*, s.84.

⁴⁷ Atabey, *Gelir Vergisi Rehberi*, s.183.

⁴⁸ Özbacı, *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s.497.

⁴⁹ Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, s.68.

1.2.2 Ödemenin Belirli Bir Hizmet Karşılığında Yapılması

Ücretin diğer özelliği bir hizmet karşılığında gelir sağlamış olmasıdır. Herhangi bir hizmet karşılığı olmaksızın yapılan ödemeler ücret kapsamına girmez⁵⁰. Dolayısıyla ücretten bahsedilebilmesi için işveren ile ücretli arasında yazılı veya sözlü bir hizmet sözleşmesinin bulunması şarttır⁵¹.

Yapılan ödemeler hizmet ifası mukabilinde olmadığında ücret olarak değerlendirilmeyecek; bağış veya hibe sayılacaktır⁵². Söz konusu ödemenin ücret geliri olarak değerlendirilebilmesi için işyeri ve işverene bağlı olma şartlarının yanında yapılan ödemenin para ile yapılması şart değildir. Diğer şartların gerçekleşmesi ile ücretliye ödenecek tutarın para veya para ile ifade edilebilecek menfaatler şeklinde olması ücret sayılmasına engel teşkil etmez⁵³.

1.2.3 Mali ve Ekonomik Riskin Bulunmaması

Ücretin bir başka özelliği; işgücü arzı karşılığında ücret ödemesinin para veya para ile ifade edilebilen menfaat ile yapılabilmesidir. İlgili ödeme daha önce belirlenmiş sabit bir miktar veya belirli kriterlere göre değişiklik arz edebilecek bir yapıda olabilir veya bu ikisi aynı anda uygulanabilir. Örneğin bir pazarlamacının ücreti sabit bir miktarda belirlenebileceği gibi yaptığı satışın baz alındığı primli sisteme göre de ödenebilir. Ana husus, ücretlinin ekonomik risk altında olmamasıdır. İşletme zarar etse bile ücretli hizmet karşılığı daha önce belirlenen kıstasa göre ödenir. Ekonomik riskin varlığı halinde, ücret hususu söz konusu olmaz. İstisna olarak kar ortaklığı durumunda farklı bir değerlendirme mevcuttur⁵⁴.

1.2.4 Makro Ekonomik Bir Değişken Olması

Ücret, emek unsurunun karşılığıdır. Ücret ekonomik yönünün yanında sosyo-ekonomik özelliğiyle de dikkat çekmektedir. Bu nedenle devlet; ücretlere, çalışma şartlarına, çalışma sürelerine müdahale ederek adaleti tesis etme amaçlı politikalar üretir. Amaç ücretlilerin hayat seviyesini yükseltmek, yaratılan gelirin toplum kesimleri arasındaki

⁵⁰ Şükrü Kızılot ve Metin Taş, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Gazi Kitabevi, Güncellenmiş 5. Baskı, 2013, s.229.

⁵¹ Osman Pehlivan, *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2013, s.199.

⁵² Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, *Türk Vergi Sistemi*, İzmir: Neşe Ofset ve Ambalaj, 2008, s.76.

⁵³ Volkan Alptekin, *Türk Vergi Sistemi*, s.65.

⁵⁴ Özbacı, *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s.498.

dağılımın adaletli hale gelmesini sağlamaktır. Toplumlar geliştikçe sanayi ve hizmet sektörü gelişecek ve dolayısıyla ücretli kesim genişleyecektir. Bu bağlamda sosyo-ekonomik, politik ve ekonomik büyüme ile uluslararası rekabet açısından çeşitli politikaların belirlenip hayata geçirilmesi zaruridir. Günümüz devlet anlayışı çerçevesinde devletin fonksiyonları; gelir dağılımında adaleti sağlama, ekonomik büyümeyi gerçekleştirme ve ekonomik istikrarsızlıklardan olan enflasyonu ve enflasyonun negatif etkilerini giderme gibi hususları içermektedir. Ekonomideki büyük bir kesimi oluşturan ücretli kesim için ücret tek gelir kalemini oluşturduğu için büyük öneme haizdir⁵⁵.

Ücret düzeyleri, ekonomik ve sosyal hayatı çeşitli şekillerde ve yönde etkileyen bir faktördür. Düşük ücret düzeyi, toplumda sosyal barışı tehlikeye sokacağı gibi, bireyin çalışma motivasyonunu düşürerek, verimliliği ve üretkenliği düşürür. Dolayısı ile ekonomide büyüme hızı düşer. Bununla birlikte düşük ücret seviyesi düşük satın alma gücü anlamına geldiğinden, ekonomide talebi olmayan malların artmasına sebebiyet verir. Bu da arz fazlası demektir ve durgunluğa yol açabilir. Diğer taraftan; kısa dönemler için bile olsa, verimin üzerinde belirlenmiş ücret düzeyi, işsizlik olgusunu doğurur. Bu da gelir kaynağı yalnızca ücretten meydana gelen bireyler için son derece önemli sonuçlar doğurabilir. Genişleyen işsizlik toplumda sosyal huzursuzluklar ve ekonomik yıkım demektir⁵⁶.

Diğer taraftan, tam istihdam seviyesine ulaşmış ekonomilerde sendikalar toplu pazarlık imkânlarından faydalanarak, işletmelerin işgücü piyasasındaki rekabetleri nedeniyle, verimlilikten fazla bir seviyede oluşan ücret miktarları oluşturmaları sebebiyle, ekonomik istikrarı bozucu etki yaratır. Enflasyonu tetikler ve ekonomik büyümeyi yavaşlatır dolayısı ile sosyal adaletsizlik yaratır⁵⁶.

Özetle bir ekonomide ücretler; gelir dağılımını, üretim hacmini, verimliliğin altında ya da üzerinde belirlendiği durumlarda ekonomik istikrarsızlıkları ve boyutunu etkileyebildiği için makro-ekonomik bir değişkendir. Söz konusu önem aktif nüfusun büyük bir kısmının gelir kaynağının ücretten meydana geldiği ekonomilerde daha da artmaktadır.

⁵⁵ Cevdet Okan Bahar, *Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2005, s.24.

⁵⁶ Talas, *Sosyal Ekonomi*, s.7.

1.3 Ücretin Vergilendirilmesinde Adalet

Bireyler devlet himayesinde elde ettikleri gelir itibariyle vergi vermeleri gerekir⁵⁷. Vergilemede adalet ilkesi, bütün bireylerin ödeme gücü sınırında vergi ödemesini ifade eder. Diğer bir ifadeyle toplumdaki bireylerin hepsinin kamu harcamalarının finansmanına katkıda bulunmaları, vergilemede adalet ilkesinin unsurlarındandır. Söz konusu ilke toplumdaki bütün bireylerin ayrılmadan, farklılaştırılmadan ödeme güçleri ölçüsünde vergi ödemesi gerekliliğini savunur⁵⁸.

1.3.1 Vergilemede Adaleti Sağlamaya Yönelik İlkeler

Adalet kavramı keskin değildir; toplumun zihniyetine, zamana ve mekâna göre değişiklik arz eder⁵⁹. Maliye bilimi ile ilgilenen düşünürler, klasik düşünürler dahil, uzun yıllar boyunca vergi sisteminin adaleti üzerinde durmuşlardır. Fakat adalet objektif bir kavram olmayıp şahsi yargılara dayanır⁶⁰. Adil bir vergileme sistemi için iki yaklaşım mevcuttur. Bunlar; istifade yaklaşımı ve ödeme gücüne dayalı iktidar yaklaşımıdır.

İstifade yaklaşımında vergi, sunulan mal ve hizmetlerin fiyatı gibi ele alınır; kamusal mal ve hizmetler için tespit edilen bedelleri ise onların barındırdığı fayda belirlemektedir. Fakat söz konusu yaklaşımın uygulanması güçtür. Zira kamusal mal ve hizmetlerin en dikkat çekici özelliği gereği olan faydanın bölünmezliği, ilgili mal ve hizmetlerin fiyatı olarak görülen vergilerin faydaya göre belirlenmesini imkansız kılmaktadır⁶¹.

Diğer taraftan fayda yaklaşımı, piyasa ekonomisinin arz-talep dengesi ile meydana gelecek gelir-servet dağılımının da adil olacağı varsayımı altında makul görülebilir. Fakat bu varsayım sadece teoride kalır, normal ekonomilerde bu varsayımın geçerliliği yoktur. Zira kamusal mal ve hizmetler fiyat karşılığı sunulursa bireyler gelirleri nisbetinde faydalanabileceklerdir⁶².

İktidar yaklaşımında ise; daha sonraki kısımlarda detaylıca ele alınacağı üzere, fayda unsuru göz önünde bulundurulmamakta, kamusal mal ve hizmetlerin sunumu için gereken

⁵⁷ Günter Schmolders, *Genel Vergi Teorisi*, Gözden Geçirilmiş İlaveli Dördüncü Baskı, Salih Turhan (çev.), İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1976, s.44.

⁵⁸ Osman Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, Trabzon: Derya Kitabevi, 2001, s.185.

⁵⁹ Akif Erginay, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Turhan Kitabevi, 1985, s.84.

⁶⁰ Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul: Beta Kitabevi, 1992, s.317.

⁶¹ Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, s.138.

⁶² Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, s.138.

finansman için toplanacak verginin dağılımında adalet esasına göre ödeme gücünü dikkate almaktadır⁶³.

Vergilerle ilgili hukuki düzenlemeler ve uygulamalar açısından tarih boyunca en çok dikkat edilen husus adalet ilkesi olmuştur. Vergilerin hukuki düzenlemeler sırasında adalet ilkesi esas alınarak boyut kazandırılmış olması vergi uygulaması neticesinde adaletin mutlaka gerçekleşeceği anlamına gelmez. Vergi uygulamasındaki etkinlik bu noktada önem arz eder. Diğer bir ifadeyle hukuki alt yapı ile kendisini gösteren adalet ilkesi vergi uygulamasındaki etkinlik ile desteklenmelidir⁶⁴.

Kullanılacak bazı teknikler ile vergi adaletine ulaşma çabası kabul görülebilir. Bunlar vergi kaçakçılığı ve çifte vergilemenin önlenmesi vergi yükü dağılımında adalet, aynı şartlarda olanlardan aynı verginin alınması, kişinin ve bakmakla yükümlü olduğu kimselerin asgari geçim seviyesinin vergiye tabi tutulmaması, gelirin kaynağına göre farklı vergilendirilmesi gibi uygulamalardır⁶⁵.

Vergilemede adaletin temini hususundaki ilkeler en çok tartışılmış vergileme ilkeleri arasındadır. Devletin vergileme konusunda üstlenmesi gereken noktalardan biri de vergi sistemini adil bir yapıya kavuşturmadır. Devlet kamusal finansmanı karşılamak için egemenlik hakkına dayanarak vergi toplama yetkisini elinde bulundururken vergi uygulaması sonucunda vergi yükünün adil oluşması gerekir⁶⁶.

Vergilemede adaletin sağlanmasına ilişkin ilkeler aşağıdaki gibidir.

1.3.1.1 Genellik İlkesi

Bu ilkeye göre tüm bireylerin, ayrıcalık yapılmadan gelir ve servetleri nispetinde vergi ödemesidir⁶⁷. Söz konusu ilke; toplumdaki tüm bireylerin vergi ödemesini, diğer bir ifadeyle devlet vergileme yaparken toplumda ayrıcalıklı gruplar oluşturmamasını konu eder⁶⁸. Vergide adalet açısından irdelenmesi gereken konu vergi karşısında tüm bireylerin eşit olması vergi yüküne tüm bireylerin katılmasıdır. Kamu hizmetlerinin faydasına katılan bireylerin vergi

⁶³ Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, s.138.

⁶⁴ Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Sekizinci Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2002, s.180.

⁶⁵ Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s.182.

⁶⁶ Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, s.193.

⁶⁷ Erginay, *Kamu Maliyesi*, s.55.

⁶⁸ Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, s.195.

yükünü taşınamaması, adalet ilkesi ile çelişir. Fakat tarihte bu tür uygulamalara rastlanır. Roma imparatorluğunda verginin sınırlı gruplardan alınması, aristokrat ve dini sınıfın vergi yüküne katılmamaları örnek olabilir⁶⁹. Demokrasilerin gelişmesi ile ülkeler anayasasına konuyla ilgili maddeler girmiştir. Eski dönemlerde, vergi mükellefiyeti halka aittir; “ krallar asil kanını, din adamları dualarını, halk ise parasını öder.” görüşü hakimdi⁷⁰.

Nihayetinde genellik ilkesi; bir taraftan vergi ödeme gücüne sahip ve vergi kanunlarında vergi mükellefiyeti gerektiren durumlardan birini taşıyan tüm gerçek ve tüzel kişilerden din, ırk, statü gibi iktisadi geçerliliği olmayan özellikleri dikkate alınmaksızın vergi yüküne katılmalarını bekler, diğer taraftan herhangi bir vergi açısından objektif ya da sübjektif vergi yükümlülüğünden muaf olmasına yalnızca iktisadi, siyasi, idari vb. açıdan gerektiğinde müsaade eder⁷¹.

Bazı sebeplerle vergi kanunlarında bir takım kişiler veya vergi konusu vergilendirmeye dahil edilmez. Bunlar vergi muafiyeti ve istisnalarıdır.

1.3.1.1.1 İstisna ve Muafiyet

Devletin vergileme yaparken; tüm bireylere vergi karşısında eşit muamele göstermesi vergi adaleti hususunda önem arz eder. Kural olarak tüm bireylerin vergi yüküne katılmaları beklenir. Fakat günümüzde tam olarak uygulaması mevcut değildir⁷². Bir gelir veya servet sahibi olmayan bir bireyden vergi alınmasına olanak yoktur. Sözelimi “ hiçbir şey olmayan yerde kral da hakkını kaybeder.”⁷³ Söz konusu uygulamalar vergilemede genellik ilkesinin ihlalidir⁷⁴. Genellik ilkesi çerçevesinde istisna ve muafiyet uygulamalarına mümkün oldukça az yer verilmesi gerekir. Bugün gelişmiş ülkelerin çoğunda genellik ilkesini sınırlı olarak ihlal eden uygulamalar görülmektedir⁷⁵. Amaçlarına göre olumlu etkileri olabilen söz konusu uygulamalar, özelliklerine göre vergi adaletine negatif etkiler ortaya çıkarabilir. Fakat bireylerin evli-bekâr, çocuklu-çocuksuz veya sağlık durumu, ödeme güçlerinin durumu gibi

⁶⁹ Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s.177.

⁷⁰ Erginay, *Kamu Maliyesi*, s.55.

⁷¹ Fritz Neumark, *Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri*, İclal Feyzioğlu Cankorel(çev.), İstanbul: Filiz Kitabevi, 1975, s.100.

⁷² Abdurrahman Akdoğan, *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*, Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 137, 1980, s.10.

⁷³ Erginay, *Kamu Maliyesi*, s.56.

⁷⁴ Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, s.195.

⁷⁵ Neumark, *Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri*, s.96.

bazı kişisel özelliklerine göre ayrı vergilendirilmeleri vergilemede adalet açısından daha olumlu bir uygulamadır⁷⁶.

Vergi muafiyeti; mükellefler açısından vergi kanunlarına göre vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine rağmen, yine aynı kanuna veya başka bir kanuna göre belirli kişiler ya da grupların vergileme dışında tutulmasıdır. Vergi hukuku açısından yapılan diğer tanımlamaya göre vergi istisnası; vergi kanunlarınca vergilendirilmesi gereken konuların yine vergi kanunlarınca vergilendirilmemesidir. Muafiyet kavramı ile şahıslar, istisna kavramı ile belirli konular hedef alınır. Diğer bir ifadeyle muafiyet gerçek veya tüzel kişileri sübjektif açıdan, istisna vergi konularını objektif açıdan ele alır. Vergi kanunlarında düzenlenen muafiyet ve istisnalar birtakım sebeplere dayanır. Bunlar; ödeme gücünün bulunmaması, sosyo-ekonomik, mali, idari ve siyasi gerekçeler olabilir⁷⁷.

1.3.1.2 Vergilemede Eşitlik İlkesi

Vergilemede eşitlik ilkesinin en rağbet göreni; gelir seviyesi eşit olanların eşit vergilendirilmesi temeline dayanandır⁷⁸. Bu ilkeye göre; ödeme gücü aynı olan bireylerin aynı koşullarda vergilendirilmesi (yatay eşitlik); ödeme gücü farklı olanların farklı koşullarda vergilendirilmesidir (dikey eşitlik). Aynı geliri elde eden iki bireyden aynı vergiyi almak her zaman eşitlik ilkesine uygunluğu ifade etmez. Çünkü aynı gelir seviyesinin kaynağı farklı olabileceği gibi, bu geliri elde edenlerin kişisel şartları farklılık arz edebilir. Örneğin evli bir bireyin bekâr bir bireye göre ödeme gücü daha düşüktür. Vergilemede dikey adalet gereği evli olan bekâr bireye göre daha az vergilendirilmedir⁷⁹. Yatay ve dikey adalet vergileme yapılırken eşit muameleyi yani verginin bireylere eşit fedakârlık getirmesi kuralının sonucudur. Söz konusu kuralın gerekçesi; vergilemede eşitlik, eşit fayda kaybını ifade eder⁸⁰.

Vergilemede adalet ilkesinin sağlanması, vergilemenin bireylerin şahsi ve ekonomik koşulları göz önüne alınarak yapılmasına bağlıdır. Bu noktada mükelleflerin vergileme ölçütü önem arz eder. Eşitlik ilkesi bireylerin ödeme güçleri doğrultusunda vergi yüküne ortak olmalarını ileri sürmekle beraber; bunun nasıl belirleneceği noktasında belirsizlikler

⁷⁶ Akdoğan, *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*, s. 10.

⁷⁷ Erginay *Kamu Maliyesi*, s.56-58.

⁷⁸ Richard A. Musgrave, *Kamu Maliyesi Teorisi Kamu Ekonomisi Alanında Bir İnceleme*, Orhan Şener (çev). İstanbul: Fatih Yayınevi Matbaası, 1987, s.223.

⁷⁹ Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, s.194.

⁸⁰ Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, s.319.

mevcuttur. Ödeme gücünün belirlenmesi açısından bireylerin vergi vermeleri sonucunda katlandığı fedakârlığın değerlendirilmesi savunulmuştur. Bu açıdan bakıldığında üç görüş karşımıza çıkar. Bunlar; eşit fedakârlık, eşit oranlı fedakârlık ve en az toplam fedakârlıktır⁸¹.

Eşit fedakârlık görüşü, bütün bireylerden gelirin toplam faydasından eşit parçasının vergilendirilmesini savunur. Diğer bir ifadeyle para olarak ifade edilen vergi yükünün, bütün bireylerin vergi yüklerini eşitleyecek şekilde paylaştırılmasıdır. Örneğin X bireyin gelirin faydası 7000 ve Y bireyin 2000 her iki bireyden de 500'er birim vergi alınması fedakârlığı eşitler⁸².

Eşit oranlı fedakârlık görüşü, bireyin gelirinden elde edeceği ekonomik refahın, bireyin vergileme sonucu katlanacağı vergi yükünü belirlemesi gerektiğini savunur. Mali gücü yüksek olan bireylerin daha fazla refah elde edeceği mantığı ile daha fazla vergi ödemeleri fikrine dayanır⁸³. Örneğin geliri 3000 TL olan bir bireyin vergisi, geliri 1500 TL olan bireyin vergisinin iki katı olmalıdır.

En az toplam fedakarlık; bireylerin taşıdığı toplam vergi yükünün mümkün olduğunca düşük seviyede tutulmasıdır. Bu görüş bireyler arasındaki eşitlikten ziyade toplumun tamamı dikkate alınarak, vergilerin gelir ya da servetin daha az marjinal faydalı kesimlerden alınması fikrini savunur. Marjinal fayda kuralına göre incelersek, yüksek gelirli bir bireyin düşük gelirli bireye kıyasla gelirin marjinal faydası daha düşüktür. Bu sebeple 9000 TL ve 2000 TL geliri olan iki bireyin olduğu ve devletin 3000 TL vergi ihtiyacı olduğu bir durumda tüm vergi yani 3000 TL yüksek gelirliden alınmalıdır⁸⁴.

Eşit fedakarlık görüşü uygulama açısından zorluklar barındırır. Her mükellefin sağladığı faydanın tespitindeki imkansızlık, diğer taraftan vergi alınan bütün fertlerin belirli bir ölçü ile ele alınmasındaki zorluk ve mükelleflerin sahip oldukları ekonomik aktörlere duydukları önemdeki farklılıklar ilgili güçlüklerden bazılarıdır. Dolayısıyla, ödeme gücünün fedakarlık ilkesi ile belirlenmesinden ziyade asgari geçim indirimi, vergi oranının

⁸¹ Akdoğan, *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*, s.11.

⁸² Erginay, *Kamu Maliyesi*, s.59.

⁸³ Akdoğan, *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*, s.11.

⁸⁴ Erginay, *Kamu Maliyesi*, s.60.

düzenlenmesi, kişisel durumları dikkate alarak düzenlemesi gibi daha uygulanabilir yöntemler kullanılmalıdır⁸⁵.

1.3.1.3 Ödeme Gücü İlkesi

Kamusal mal ve hizmetlerde faydanın bölünmezliği ve gelir dağılımının eşit olmaması fayda ilkesine göre vergilemeyi zorlaştırır⁸⁶. Söz konusu zorluklar vergi adaletini sağlamak bakımından daha somut ölçütlerin gerekliliğini ortaya koymuştur. Ödeme gücü ilkesi bu gereksinim karşısında fedakârlık kuramına kıyasla daha somut ve objektif dayanakları olduğu ileri sürülmüştür⁸⁷.

Ekonomik güce göre vergileme vergide eşitliğin temini için önem arz eder. Bir bireyin ekonomik gücünü belirleyen üç unsur; gelir, servet ve harcamadır⁸⁸. Ödeme gücüne göre vergileme fayda ilkesine göre vergilemenin tersine vergileme yaparken bireylerin ödeme gücünün dikkate alınması gerektiğini savunur. Bu üç unsurdan ayrı ayrı alınan vergilerin mükelleflerin ödeme gücü bakımından kritik noktaları göz önüne alarak belirlenmesi vergi adaleti açısından önemlidir⁸⁹.

Gelir: Bireyin ödeme gücünü belirleyen en önemli ölçüt bireyin geliridir. Bu noktada sadece kişi değil bakmakla yükümlü olduğu bireyler de dikkate alınmalıdır. Bu şekilde değerlendirildiği takdirde gelir bir bireyin ya da ailenin bir yıllık dönemde milli gelirden payına düşen miktardır.

Servet: gelirin birikmiş halidir. Dolayısıyla bir yıllık dönemde sağlanan gelirin yanında servet de ödeme gücünü belirler. Sağladıkları gelir miktarı aynı olan iki bireyden birinin serveti daha fazla ise, diğer koşullar sabitken serveti fazla olanın ödeme gücü daha fazladır. Servet bireyler için güvence unsuru olmasının yanında tüketim unsuru ve gelir kaynağı olma özelliklerine sahiptir. Bununla birlikte servetin gelir getirip getirmemesi ödeme gücünü temsili açısından önem arz etmez.

⁸⁵ Akdoğan, *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*, s.12.

⁸⁶ Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, s.197.

⁸⁷ Fazıl Tekin, *Artanoranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması*, Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 192/122, s.21.

⁸⁸ Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, s.320.

⁸⁹ Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, s.197-198.

Tüketim harcamaları: gelirin sağlanması ve servet elde edilmesinin yanında, gelir veya servetin elden çıkarılması diğer bir ifadeyle harcanması da ödeme gücünü temsil eder⁹⁰.

1.3.1.3.1 En Az Geçim İndirimi

En az geçim indirimi bireyin kendisi ve bakmakla yükümlü olduğu bireylerin hayatını asgari seviyede idame ettirebilmesi için ihtiyaç duyduğu gelirin vergi dışında bırakılmasıdır⁹¹. Gerçekten de bir bireyin kendisi ve ailesinin zaruri gereksinimleri giderecek kadar olan kısmının vergilendirilmesi vergi adaleti ile çelişir⁹². Vergi ödeme gücüne göre alınacaksa bireyin asgari geçimini sağlayacak seviyedeki geliri vergilendirilmemesi gerekir. Çünkü bahsedilen sınırlar içindeki gelir sağlayanların ödeme gücü mevcut değildir. Bununla birlikte, söz konusu kimseler dolaylı vergilere maruz kalmaktadır. Dolaylı vergiler fiyatla bütünleştiği için ödeyicisinin kişiselleştirilmesi oldukça zordur. Dolayısıyla, bu adaletsizliğin az da olsa giderilmesi için kişiselleştirilebilir vergilerde asgari geçim indiriminin uygulanması gerekir⁹³.

Vergi dışında tutulacak tutarın, bireyin asgari fizyolojik gereksinimlerini mi yoksa ilave olarak asgari kültürel gereksinimlerini de mi gidermeyi amaçlaması literatürde uzunca tartışılmıştır. Hedef bireyin fizyolojik olarak yaşamını idame ettirebilmesidir. Bunu sağlamak için ihtiyaç duyulan gelirin tespiti daha basittir. Ayrıca indirim miktarı daha düşük olacağından idarenin vergi kaybı daha az olacağı gibi görüşler fizyolojik asgari görüşü savunanların gerekçeleridir. Diğer taraftan insanın sosyal yönü sebebiyle kültürel gereksinimlerin de dikkate alındığı bir indirim sisteminin daha doğru olacağı görüşler mevcuttur. Asgari kültürel gereksinimlerin de dikkate alınması, asgari fiziksel gereksinimdekiler gibi tüm bireyler için kabul edilebilir bir standarda sahip olduğu takdirde vergi adaletine katkı sağlayabilir. Bununla birlikte toplum tabakalarına göre farklılaştırılmış indirim uygulamaları gerekliliği toplumsal barışı ve vergi adaletini zedeler⁹⁴.

Zira, ekonomik anlamda gelişmemiş ülkelerde, asgari düzeyde geçimin için gereken gelirin vergiye tabi edilmemesi yoluyla vergide adalet temin edilmeye çalışılmış, gelişmiş ekonomilerde ise; insana yakışır biçimde yaşamak geniş bir biçimde ele alınmış ödeme

⁹⁰ Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, s.320.

⁹¹ Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s.202.

⁹² Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, s.198.

⁹³ Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, s.237.

⁹⁴ Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s.203.

gücüne ulaşmak adına konulan göstergeler tüm bireyler için kabul gören ekonomik ve sosyal gereksinimleri de kapsamaktadır⁹⁵.

En az geçim indiriminin 3 uygulama şekli vardır.

1.3.1.3.1.1 Matrahtan İndirim Sistemi

Bireyin kendisi ve bakmakla yükümlü olduğu kişiler dikkate alınarak gelirlerinin bir bölümünün vergiye tabi tutulmamasıdır. Dolayısıyla, önceden tespit edilen geçim indirimi tutarından az olan gelirden vergi alınmaz, fazla olan tutardan ise geçim indirimini aşan tutar vergiye tabi olur⁹⁶. Burada, en az geçim indiriminin indirildiği gelir matrah olarak ele alındığından matrahın özelliği ve muhteviyatına uygun bir uygulama olmadığı değerlendirilebilir⁹⁷.

Matrah, ödenecek vergiyi hesaplamak için vergi konusunun indirildiği fiziksel ya da parasal büyüklüktür⁹⁸. Burada göze çarpan nokta, indirimden arta kalan miktarın vergilendirilmesidir. Matrahtan indirim sistemine göre; bir bireyin yıllık toplam geliri 20.000 TL ve kanunlarda belirtilmiş asgari geçim indirimi miktarı 4.000 TL ise bireyin matrahı 15.000 TL olacaktır⁹⁹.

1.3.1.3.1.2 Vergiden İndirim (Dekot) Sistemi

Bu sistemde mükellefin gelirine artan oranlı vergi tarifesi ile hesaplanan vergiden, en az geçim indirimi tutarının yine aynı tarifeye göre hesaplanan verginin düşülmesi ile mükellefin ödeyeceği vergiye ulaşılır. Sadece devlete daha fazla vergi geliri sağlamayı hedefleyen bu yöntem vergi adaleti anlayışına aykırıdır. Bu yöntemin uygulanması “siyasi-mali hile” olarak kendisini göstermiştir. Daha önceden çıkarılmış ve asgari geçim indirimi miktarının artırılması hususu elzem hale gelince, söz konusu indirim miktarı artırılmış ancak

⁹⁵ Akdoğan, *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*, s.26-27.

⁹⁶ Erginay, *Kamu Maliyesi*, s.69.

⁹⁷ Akdoğan, , *Kamu Maliyesi*, s.206.

⁹⁸ S. Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2016, s.93.

⁹⁹ Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s.206.

uygulamada dekot sistemine geçilmesiyle mükellef açısından eskisinden daha kötü bir durum ortaya çıkmıştır¹⁰⁰.

Ayrıntılı olarak ifade edilmesi gerekirse; dekot sistemi görünüş itibarıyla matrahtan indirim sistemine benzemekle beraber, bireylerde oluşturacağı vergi yükü, uygulanan vergi tarifesinin yapısına göre değişecektir. Vergi tarifesinde uzunluk farkı ve yükseklik farkı yüksekse ve dilim sayısı fazlaysa; asgari geçim indiriminin etkisi dekot sisteminde ve matrahtan indirim sisteminde farklı seyreder. Çünkü dekot sisteminde asgari geçim indirimi miktarının vergisi, vergi tarifesindeki ilk dilimleri içeren oranlar düşük olduğu için düşük hesaplanacak, indirimsiz matrahtan hesaplanan vergiden düşülecek vergi miktarı düşük olacaktır. Fakat matrahtan indirim sisteminde, asgari geçim indirimi miktarı matrahın üst dilimlere isabet edecek tutarı eksiltmesi mükellefe vergi avantajı anlamına gelecektir¹⁰¹.

1.3.1.3.1.3 Bölme (Katsayı) Sistemi

Bu sistemde, mükellefin geliri varsa eşi ve çocuk sayısına göre bölümlere ayrılmakta ayrılan bölüm kendi katsayısı ile çarpılmakta ve ödenecek vergiye ulaşılmaktadır. Fransa’da uygulanan ve aile emsali (ouotient familia) olarak da adlandırılan bu sistem neticesinde; bireyin matrahı, eş ve çocuklarının katsayısına bölünerek küçülmekte ve artan oranlı tarifiede daha düşük oranlı dilime denk gelmektedir. Böylece matrahın bütün olarak artan oranlı tarifeyle tabi tutulmasına kıyasla daha az miktarda vergi hesaplanacaktır¹⁰².

Bölme (katsayı) sisteminin iki farklı uygulaması vardır. İlki, “bölme (splitting)” şeklindedir. Bu sistemde, aile geliri tercihlerine göre karı veya koca tarafından kazanıldığı düşünülmektedir. İkiye bölünüp ayrı ayrı vergi hesaplaması yapıp bulunan tutarların toplanılması sonucu ödenecek vergiye ulaşılır. Bu sayede artan oranlı tarifenin etkisi hafifletilmiş olur. Bu sistemde asgari geçim indirimi tutarı matrahtan indirim sistemi ile uygulanmaktadır. Aile gelirinin bölünerek vergilendirilmesi yapılırken ilaveten matrahtan indirim yoluyla belirli bir kısım gelir vergi dışında tutulur.

İkinci uygulama şekli aile bireylerinin tümüne yasal düzenlemeler ile bir katsayı tayin eder ve vergiye tabi matrah bu katsayıların toplamına bölünmesi sonucunda bulunan tutar

¹⁰⁰ Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, s.331.

¹⁰¹ Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s.207.

¹⁰² Erginay, *Kamu Maliyesi*, s.70.

artan oranlı tarife tabi tutulur. Hesaplanan vergi katsayıların toplamı ile çarpılarak ödenmesi gereken vergi miktarına ulaşılır¹⁰³.

1.3.1.3.2 Artan Oranlı Tarife

Vergi matrahı arttıkça ortalama vergi oranı da artan tarife artan oranlı vergi tarifesidir. Ortalama vergi oranındaki artış vergi matrahındaki artışa eşitse düz artan oranlılık, fazla ise çoğalan artan oranlılık, az ise azalan artan oranlılık şeklinde adlandırılır¹⁰⁴. Günümüzde ödeme gücüne ulaşmak amacıyla artan oranlı vergi tarifeleri; verginin konusu ve vergi mükelleflerinin özelliklerini göz önüne alarak farklı şekillerde uygulama imkânı bulabilmektedir. Bu noktada dikkati çeken, eşit oranlı vergilemenin ortaya çıkaracağı adaletsizliği ortadan kaldırılmasıdır¹⁰⁵.

Söz konusu vergilerin teorik açıklaması marjinal fayda ilkesi ile yapılabilir. Marjinal fayda ilkesine göre; gelir ve servetin değeri, son miktarının (marjinal) arz ettiği fayda ile ölçülür. Bu sebeple söz konusu gelir ve servetin vergilendirilmesi için artan oranlı vergi tarifi uygulanmasını gerektirir. Örneğin iki bireyden birinin geliri 15000 TL diğerinin ise 150000 TL ise her ikisine de % 10 vergi uygulaması yapıldığında biri 1500 TL diğeri 15000 TL vergi ödeyecektir. Bireylerin ödediği vergi miktarı farklı olsa da vergi oranları aynıdır. Fakat 1500 TL ödeyenin katlandığı fedakârlık, başka bir ifadeyle katlandığı fayda kaybı diğerinden fazladır. Çünkü 15000 TL kazanan bir birey 1500 TL'sini vergi olarak ödemesi önemli bir takım gereksinimlerini karşılayamaması sonucunu doğurur. Fakat 150000 TL kazanan bir birey 15000 TL'yi vergi olarak ödemesi sadece lüks kategorisine girecek gereksinimlerinden vazgeçmesi veya tasarrufunu kısması anlamına gelir. Bu durumdaki adaletsizliği gidermek için aynı durumda olanlara aynı oranda vergi uygulaması (yatay adalet), farklı durumda olanlara farklı oranda vergi uygulaması (dikey adalet) gerekir¹⁰⁶.

Artan oranlılığın şiddeti bir taraftan tarifiedeki en yüksek vergi oranı ile en düşük vergi oranının farkı (yükseklik farkı), diğer taraftan en düşük oranın uygulandığı matrah ve en yüksek oranın matrahın arasındaki fark (uzunluk farkı) belirler. Yükseklik farkı sabitken, uzunluk farkı ne kadar yüksek olursa artan oranlılık o derece yumuşak olur. Uzunluk farkı

¹⁰³ Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s.219.

¹⁰⁴ Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Beşinci Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1993, s.55.

¹⁰⁵ Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s.213.

¹⁰⁶ Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, s.324.

sabitken, yükseklik farkı ne kadar büyükse artan oranlı tarife o oranda dik olur¹⁰⁷. Vergilemede adaletin sağlanması için vergi tarifesindeki alt dilimlerdeki vergi oranı artışı nispeten daha düşük, üst dilimdeki artma oranı daha yüksek olması gerekir. Diğer taraftan gelirin artışı marjinal faydasının düşmesine sebep olacaktır. Bu sebeple alt gelir seviyelerini kapsayan dilimlerin genişliği dar, üst gelir gruplarındakiler ise geniş olarak düzenlenmelidir. Ayrıca üst gelir dilimlerinde ortalama vergi oranı marjinal vergi oranından düşük olması gerekir¹⁰⁸. Artan oranlılığın derecesini belirleyen diğer bir faktör; tarifiedeki dilim sayısıdır. Dilim sayısının artması ile artan oranlılığın derecesi artmaktadır. Dilim sayısının azlığı, dilim aralığının genişliği ve tarife uzunluğunun kısalığı her bir dilime tabi olanların ve son dilime tabi olanların vergi tarifesini düz oranı algılaması sonucunu doğurur. Bu yapıda bir artan oranlılık ile yatay ve dikey adalet ilkesi sağlanamaz. Diğer taraftan dilimlerin artışı ile artma oranının yüksek tutulması artan oranlılığı şiddetlendirmesi dolayısıyla vergi kaçakçılığı eğilimini arttırır. Bu da yine yatay ve dikey adaletin sağlanmasından uzaklaşmak demektir. Dolayısıyla vergi kaçakçılığına yol açmadan, bireylerin gelirleri doğrultusunda ve gelir dağılımının seyrine göre bir artan oranlılık yapısı düzenlenmelidir¹⁰⁹.

Artan oranlılığın uygulama çeşitleri:

a) Sınıf usulü artan oranlılık: Bu sistemde belirli miktarlar doğrultusunda matrah bölümlere ayrılır ve üst dilimler alt dilimlere göre daha büyük vergi oranı uygulanır. Örneği 1.000 TL ye kadar matrahta %4, 1.500 TL ye kadar olan matrahta %6, 2.000 TL ye kadar olan matrahta %9 vb. gibi tarife sınıf usulü artan oranlılıktır. Fakat sınıf ve oranlar sonsuz değildir. Bir yerden sonra tek oran uygulaması görülür. Bu sistemde adaletsizlik yaratabilir. Zira matrahı bir üst sınıfa çıkan bir bireyin tüm matrahı üst sınıfa göre vergilendirilir¹¹⁰. Eskiden yaygın bir şekilde kullanılan fakat günümüzde terk edilen bu sistemde; bütün matrahın son oran üzerinden vergilendirilmesinden dolayı güçlü sıçramalar ile sert köşe yaratır¹¹¹.

b) Dilim usulü artan oranlılık: Bu sistemde vergi matrahı dilimlere ayrılır. Her matrah karşılık geldiği dilimdeki orana göre vergilendirilir. Her dilim için hesaplanan vergi miktarı toplanarak ödenecek vergiye ulaşılır. En yüksek dilimden fazla miktarda matrah söz konusu

¹⁰⁷ Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, s.59-60.

¹⁰⁸ Nihat Edizdoğan ve Ali Çelikkaya, *Vergilerin Ekonomik Analizi*, Bursa: Dora Yayınları, 2012, s.111.

¹⁰⁹ Gülay Akgül Yılmaz, “Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, , Cilt.21,Sayı.1, (2006), s.242.

¹¹⁰ Erginay, *Kamu Maliyesi*, s.83.

¹¹¹ Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, s.61.

olduğunda sabit bir oran uygulanır¹¹². Günümüzde dilim usulü tarifenin uygulama alanı geniştir. Sıçrama şeklindeki vergi yükü artışı sakıncasını doğurmaz¹¹³. Diğer taraftan tarifiede bulunan dilim sayısı, başlayacağı oran, tarifenin dikliği ya da yumuşaklığı, matrah ve oran artışının nasıl olacağı gibi hususlar artan oranlı verginin yapısını teşkil eder. Tarife yapısı artan oranlılığın vergilemede adalet çerçevesinden başarısını belirleyen en önemli kriterdir¹¹⁴.

Bu noktada bütün ülkeler için uygulanması gereken kesin kurallar yoktur. Her ülke kendi ekonomik ve sosyal yapısını göz önünde bulundurarak kendi vergi tarifesi ve uygulamasını belirlemektedir. Tarifelerin bahsettiğimiz yönlerinin yanında, uygulamada kolaylık ve herkesçe anlaşılabilir bir yapı arz etmesi gerekliliği tartışılmazdır¹¹⁵.

c) Tersine artan oranlılık: artan oranlı vergi tarifesinin aksine vergi matrahı arttıkça nihai vergi oranının azaldığı tarifiedir¹¹⁶. Günümüzde bu tür vergilerin uygulaması açıkça tarife şeklinde görülmemekle beraber tüketim vergileri ve vergi sisteminin genelinde tersine etki gösterebilir¹¹⁷. Matrah arttıkça, matraha kıyasla vergi oranının azaldığı bu yapıda vergide adaletten söz etmek mümkün değildir. Burada vergi matrah göz önüne alınmaksızın tespit edildiği için; ödeme gücü ile vergi arasındaki ilişki kopmuştur. Dolayısıyla ödeme gücündeki değişiklikler vergiyi etkilemediğinden, ödeme gücünün artışı ile ödenen vergi ve ödeme gücü oranlandığında söz konusu oranın azaldığı görülecektir.

Söz konusu yapı genellikle daha çok harcama vergilerinde rastlanmaktadır. Vergi ödeme gücünün tespiti için, mevcut ve olabilecek harcamanın belirlenmesi gibi görüşler olmasıyla beraber; bireyin yaptığı harcamaların tamamının değerlendirilmesi ve ödeme gücüne göre vergileme araçlarından artan oranlılığın, ayırma ilkesinin, çeşitli indirimlerin tatbikinin zorluğu söz konusu harcamaların ayrı ayrı vergilendirilmesi sonucunu beraberinde getirmiştir. Bu yapıda vergilemede bireylerin kişisel özelliklerinin dikkate alınamamasının yanında, ödenen vergi oranı ve ödeme gücü kıyasen ters bir yapı arz eder¹¹⁸.

d) Gizli (dolaylı) artan oranlılık: açık ortan oranlılıkta artan oranlılık açık bir biçimde görülebildiği halde, gizli artan oranlılıkta tek oranlı gibi görünen tarife matrah ya da

¹¹² Schmölders, *Genel Vergi Teorisi*, s.95.

¹¹³ Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s.216.

¹¹⁴ Akdoğan, *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*, s.23.

¹¹⁵ Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s.216.

¹¹⁶ Erginay, *Kamu Maliyesi*, s.86.

¹¹⁷ Schmöders, *Genel Vergi Teorisi*, s.92.

¹¹⁸ Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s.220-221.

hesaplanan vergiden bir takım indirimler yapılarak artan oranlılık yapısına dönüşür. Bu sistem artan oranlı vergi tarifesine karşı olan ülkelerce kullanılmıştır¹¹⁹.

1.3.1.3.3 Ayırma Kuramı

Ayırma kuramı ile hedeflenen, artan oranlılık ve asgari geçim indiriminde olduğu gibi bireyin ödeme gücü nispetinde vergilendirilmesini sağlamaktır¹²⁰. Ayırma kuramında vergileme yaparken; bireyin kişisel şartları değil, sağladıkları gelirin kaynağı ve niteliği dikkate alınır. Söz konusu ilkenin temel noktası; farklı kaynaklardan elde edilen kazançlar aynı miktarda olsalar bile eşit olarak görülemez. Diğer bir ifadeyle, bireylerin ödeme güçlerini kazandıkları gelir miktarının yanında bunun kaynağı da belirler. Bu noktada emek ve sermaye gelirleri karşılaştırılabilir durumdadır. Emek gelirleri, fiziksel ve fikri çalışma sonucu sağlanır. Sakatlık, yaşlılık ve işsizlik gibi durumlarda elde edilemez. Bununla beraber, sermaye geliri sermaye sahibinin fiziksel durumuna bağlı olmadan sürekli bir şekilde elde edilebilir.¹²¹ Dolayısıyla emek gelirlerinin sermaye gelirlerine kıyasla daha zayıf olduğu, farklı değerlendirilmesi gerektiği, vergilemede adaletin temini için vergi oranlarının gelirin kaynağı nispetinde belirlenmesi gerektiği savunulur. Böylece artan oranlılık ile gelirin miktarı açısından yapılan ayrımı gelirin kaynağı açısından da yapması beklenir¹²². Artan oranlılık geliri yalnızca nicelik olarak değerlendirmesinin yanında ayırma kuramı gelirin niteliğine de bakar. Diğer taraftan ayırma kuramı bireyin sosyal boyutunu da dikkate alması, asgari geçim indiriminin bu eksikliğini gidermiş olduğu şeklinde değerlendirilebilir¹²³.

Ayırma ilkesini savunanların görüşleri şu şekildedir;

- Sermaye ya da servet, emek unsuruna göre daha güçlü ve güvenli bir yapı arz eder¹²⁴. Emek gelirleri sermaye gelirlerine oranla düzensiz ve güvenilmezdir¹²⁵. Emek dolayısı ile elde edilen gelir yalnızca emeğin çalışması durumunda var olacaktır. Yaşlılık, sakatlık gibi şartlarda emek gelirinden kısmen ya da tamamen mahrumiyet söz konusu olmaktadır. Fakat sermaye sürekli ve istikrarlı bir yapıdadır. Sermayeyi elinde bulunduran yaşlansa ya da hastalansa bile sermaye gelirini elde etmeyi sürdürecektir. Diğer taraftan konjonktürdeki

¹¹⁹ Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, s.68.

¹²⁰ Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, s.332.

¹²¹ Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, s.202-203.

¹²² Akdoğan, *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*, s.32.

¹²³ Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, s.332.

¹²⁴ Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s.223.

¹²⁵ Akdoğan, *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*, s.32.

dalgalanmaları emek faktörü kolaylıkla seyredemez. Bununla birlikte sermaye geliri bu bakımdan emek gelirine göre daha avantajlıdır¹²⁶.

- Sermaye faktörü emek faktörüne kıyasla gelir yaratma kapasitesi ve imkanı daha yüksektir¹²⁷.

- Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma olanakları ele alındığında emek ve sermaye faktörü eşit imkânları taşımaz. Emek faktörünün gelirini oluşturan ücret stopaj yoluyla vergilendirilmektedir ve vergi kaçırma imkânı daha azdır¹²⁸.

- Marjinal fayda ilkesi gereği, emek geliri sahiplerinin mali gücü daha düşük olduğu için, ilave sağladığı gelirin marjinal faydası sermaye geliri sahiplerine göre daha fazladır¹²⁹. Fedakârlıkta eşitliği sağlamak için emek faktörünün geliri daha düşük oranlarla vergiye tabi tutulması gerekir¹³⁰.

- Ayırma ilkesi ayrıca sosyal sınıflar arasındaki dengenin ve eşitliğin temini açısından vergileme yaparken emek ve sermaye gelirlerini farklı değerlendirerek bu amaca da hizmet eder¹³¹.

1.3.1.3.3.1 Ayırma Kuramının Uygulama Şekilleri

a) Sedüler yapıda bir gelir vergisi mevcutsa, sedüllere ayrılan gelirlerin emek ve sermaye olarak ayrı ayrı belirlenip, emek gelirlerinin daha düşük vergi oranlarına tabi tutulması¹³².

b) Emek ve sermaye gelirleri vergileme aşamasında herhangi bir ayırma tabi tutulmaz. Diğer aşamada servet geliri sahibi ayrıca vergiye tabi olur. Bu durumda sadece emek gelirin sahibi olan bir birey sadece emek geliri dolayısı ile vergi öder. Diğer taraftan sermaye geliri sahibi bu gelirin vergisini ödedikten sonra, ayrıca bu servetin değeri üzerinden de vergiye tabi

¹²⁶ Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, s.333.

¹²⁷ Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s.224.

¹²⁸ Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, s.332.

¹²⁹ Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s.224.

¹³⁰ Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, s.333-334.

¹³¹ Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, s.334.

¹³² Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, s.335.

olur. Almanya, İsviçre, İsveç ve Hollanda'da genel servet veya sermaye vergisi uygulaması olduğu için ayırma kuramının bu sistemi uygulanmaktadır. Fakat servete dahil olup da gelir yaratmayan arsa, daire gibi unsurların değeri üzerinden ödenen vergiler ile ayırma kuramının hedefine hizmet etmez¹³³.

c) Emek ve sermaye gelirleri aynı tarifieden vergiye tabi olmasının yanında, emek gelirlerinin bir kısmına indirim uygulamak suretiyle verginin dışında bırakılır. Böylelikle indirim öncesi gelire kıyasla ücret geliri vergiden korunmuş olur¹³⁴.

d) Ayırma kuramı uygulamalarında az görülmekle beraber, bireyin sosyal durumu örneğin evli ya da bekâr olmasını dikkate alarak farklı oranlarda vergiye tabi tutulmasıdır¹³⁵.

¹³³ Erginay *Kamu Maliyesi*, s.76-77.

¹³⁴ Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s.226.

¹³⁵ Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, s.335.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ KAMUSAL YÜKLER

2.1 Gelir Vergisi

2.1.1 Gelir Vergisi Kanunu Açısından Ücretler

GVK’ nın ikinci maddesinde belirtilen gelir unsurlarının üçüncüsünü oluşturan ücretler, yalnızca emeğin kazancıdır. Gelir vergisi açısından önem arz eden ücret vergilemesi, yapı ve vergi tekniği boyutu ile diğer gelir unsurlarına göre farklı özellikler gösterir. GVK 61. maddesinde ücreti tanımlamış ve ardından ücret olarak kabul edilen gelirleri ayrıca belirtmiştir¹³⁶.

“Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.”¹³⁷ Söz konusu tanımda “işverene bağlılık” vurgulanarak, bağımlı emeği kapsayan ücretin diğer bir ifade ile hizmet sözleşmesinin bir unsuru olduğu ifade edilmektedir. Hizmet sözleşmesinin özel hukuku ya da kamu hukukunu kapsayan bir iş ilişkisini düzenlemesi Gelir Vergisi Kanunu bakımından söz konusu ilişkiden doğan kazancın ücret olarak tanımlanması noktasında bir farklılık oluşturmaz. Yine söz konusu ilişkinin İş Kanunu ya da Sosyal Güvenlik Kanunu kapsamına girip girmemesi Gelir Vergisi Kanunu bakımından ücret olarak nitelendirilmesine engel teşkil etmez¹³⁸.

İşin işverene bağlı olarak sürdürülmesi hizmet sözleşmesi açısından belirleyicidir. İşveren, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatı dahilinde çalıştıran kimsedir¹³⁹. İşçi kavramından daha geniş olarak tanımlanan hizmet erbabı ise, bedeni ve/veya fikri emeğini sunan kişileri ifade eder. Hizmet erbabı ile işveren arasındaki bağıllık bazı durumlarda kanun tüzük yönetmelik ya da sözleşme vasıtası ile kurulmuş olup; bazı durumlarda ise söz konusu

¹³⁶ Tosuner, *Türk Vergi Sistemi*, s.75.

¹³⁷ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Madde 61, 31.12.1960 tarihli, 10700 Sayılı Resmi Gazete,/
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>(18.06.2019)

¹³⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 22.Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2013, s.287.

¹³⁹ GVK md.62/1.

bağıllık fiilidir¹⁴⁰. Ücretin mevcudiyeti ile işverene bağıllık arasında güçlü bir bağ mevcuttur. Özellikle, serbest meslek faaliyeti kazancı ile ücret arasındaki sınır bu noktada kendisini gösterir¹⁴¹. Özellikleri bakımından ücret ile benzerliği yüksek olan serbest meslek kazancı işverene bağıllık noktasında ayrılır¹⁴². Hizmet erbabı, işverenin belirlediği şekilde, onun belirlediği çerçevede hizmet sunması gerekir. Ayrıca söz konusu iş işverenin nam ve hesabına yapılması kazancın ücret olarak değerlendirilmesi açısından önemlidir¹⁴³. İşveren ile hizmet erbabı arasında emir, talimat ilişkisi aranır. Bu ilişki kontrol mekanizmasını da beraberinde getirir. Hizmet erbabının birden fazla işverene bağlı çalışması durumunda, bağıllığın derecesi düşükse elde edilen gelir ücret olmayıp serbest meslek kazancı olacaktır¹⁴⁴.

Yapılan ödemenin ücret olabilmesi için ikinci unsur, hizmet erbabının belirli bir iş yerine bağılı olmasıdır. Diğer bir ifadeyle hizmet erbabı belirli bir organizasyona bağılı bir şekilde hizmet sunmalıdır. İşyeri ise “mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri; tarla, bağ, bahçe, çiftlik..., madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri vs. gibi ticari, sınai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerlerdir.”¹⁴⁵ Bu bağıllık hukuki manada bir bağıllıktır. İlgili faaliyetin mutlaka, fiili olarak adı geçen mekânlarda gerçekleştirilmiş olması gerekmez¹⁴⁶. İşyerine bağıllık, işverenden alınan emir ve talimat ile sunulan hizmetin, yine işverenin yetki verdiği birime bildirilmesini ifade eder. Dolayısı ile, hizmet erbabı işyerine bağılı bir şekilde hizmet ifasını başka mekanlarda da gerçekleştirebilir. İşyerine bağıllıkta devamlılık şartı söz konusu değildir. Örneğin seyyar satıcıların iş yerine kısıtlı olarak uğramaları işyerine bağılı olma kriterine engel teşkil etmez¹⁴⁷.

İşverene bağılı olma, çalışma koşulları ile alakalı fiili bir kıstas olmasına rağmen, işyerine bağıllık iş ilişkisinin yapısı ile alakalıdır. İşyerine bağıllık genel olarak daha önemli bir ölçüt olmasının yanında, işverene bağılı olmaksızın bulunulan hizmet ifasında vergi hukuku bağlamında bir hizmet sunumunun varlığı söz konusu değildir. Bir işletme

¹⁴⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *2014 Beyanname Düzenleme Kılavuzu (1 Gelir Vergisi Kanunu)*, Cilt.1, İstanbul, 2014, s.110.

¹⁴¹ Özbacı, *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s.496.

¹⁴² Edizdoğan, *Türk Vergi Sistemi*, s.85.

¹⁴³ Kızılot, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.228.

¹⁴⁴ Şerafettin Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989, s.241.

¹⁴⁵ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 156, 4.1.1961 tarihli, 10703 Sayılı Resmi Gazete, / <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (18.06.2019)

¹⁴⁶ Akman, *Türk Vergi Sistemi*, s.98.

¹⁴⁷ Atabey, *Gelir Vergisi Rehberi*, s.183.

kadrosunda bulunmakla birlikte, serbest olarak faaliyet gösteren muhasebeciler bu duruma örnek teşkil eder¹⁴⁸.

Yapılan ödemenin ücret olabilmesi için üçüncü unsur, ödemenin bir hizmet karşılığında yapılmasıdır. Herhangi bir hizmet arzı olmaksızın yapılan ödemeler ücret olarak değerlendirilemez¹⁴⁹. Dolayısıyla, yapılan ödemeler hizmet sunumu mukabilinde yapılmadığı takdirde ücret sayılmayıp, bağış veya hibe olarak değerlendirilecektir¹⁵⁰.

Bir ödemenin ücret olarak değerlendirilmesinin diğer şartı, para ya da para ile temsil edilebilen bir menfaat biçiminde yapılmasıdır¹⁵¹. “Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.”¹⁵² Ödemenin, Türk parası veya yabancı para cinsinden yapılması mümkündür. Yabancı para cinsinden olan ödemeler, aynı gündeki borsa rayıcı ile Türk parasına dönüştürülür. İşverenin, hizmet erbabına ücret haricinde verdiği aylar da ücret olarak değerlendirilir. Söz konusu menfaatlerin ücret olarak nitelendirilebilmesi, işyeri haricinde fayda sağlamak amacı ile verilmesi ve para ile temsil edilebilir özellikte olmalarına bağlıdır. Hizmet erbabına işyerinde bedava sunulan yemek ve demirbaş olarak verilen kıyafet gelir vergisinden istisnadır ve bu menfaatler ücret olarak değerlendirilmemektedir¹⁵³.

2.1.2 Ücretin Diğer Gelir Unsurları ile Sınırı

2.1.2.1 Ücret- Serbest Meslek Kazancı Sınırı

Ücret ve serbest meslek kazancı arasında bazı önemli benzerlikler görülmektedir. Serbest meslek kazancının uzmanlaşmış emeğin geliri olduğu gibi ücret de emeğin karşılığıdır. İki gelir unsurunun en önemli farkı herhangi bir işverene bağlı olup olmamasıdır¹⁵⁴. Ücret, üretim unsurlarından olan emeğin karşılığıdır. Dolayısıyla, emek unsuru kendisi haricindeki bir bireyin sahip olduğu yapıda istihdam edildiği takdirde sağlanan

¹⁴⁸ Özbalcı, *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s.497.

¹⁴⁹ Kızılot, *Vergi hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.229.

¹⁵⁰ Tosuner, *Türk Vergi Sistemi*, s.76.

¹⁵¹ Pehlivan, *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, s.200.

¹⁵² GVK md.61.

¹⁵³ Sarılı, *Türk Vergi Sistemi*, s.57.

¹⁵⁴ Ziyaettin Bildirici, *Türk Vergi Sistemi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1995, s.90.

gelir ücret olarak değerlendirilir. Bununla birlikte, emek faktörü bağımsız olarak, herhangi bir işverene bağımlı olmadan kendi nam ve hesabına çalışarak gelir sağladığında bu gelir serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecektir. Örneğin bir muhasebeci kendi ofisini açarak muhasebe hizmeti verdiği durumda sağladığı gelir serbest meslek kazancı olacaktır. Fakat aynı muhasebecinin bir organizasyona bağlı bir şekilde personel kadrosunda bulunarak muhasebe hizmeti vermesi ile sağladığı aylık, ücrettir¹⁵⁵. Bu bağımlı çalışmanın bir sonucu olarak ücretli üzerinde işverenin denetim ve yaptırım uygulama yetkileri mevcutken, serbest meslek erbabı için bu durum söz konusu değildir. Diğer taraftan, ücretli için ekonomik risk yokken; serbest meslek esbabı için hizmet sundukça hakediş sahibi olur ve zarar etme riski mevcuttur¹⁵⁶.

Bazı durumlarda, ücret ve serbest meslek kazancı arasındaki sınırı çizmek zordur. Bağımsız bir yapıda yürütülebilecek faaliyetin birden fazla işyeri bünyesinde sürdürülmesi durumunda, bu ayrımı yapmak güçleşir. Daha önce verdiğimiz muhasebeci örneğindeki gibi kendi ofisi olarak hizmet veren bir muhasebecinin sağladığı gelir serbest meslek kazancı; bir organizasyonun bünyesinde hizmet vererek mesaisinin tamamını orada tamamlayarak kazandığı gelir ücrettir. Fakat, uygulamada karşımıza çıkan bir durum da, ofis veya bir işyeri sahibi olmadan, birden fazla firmaya muhasebe hizmeti sunan serbest muhasebecilerin, söz konusu firmaların bordrolarında bulunmaları, ücretli oldukları sonucunu doğurmaz. İş kanununda işçi olarak değerlendirilmeleri de, gelir vergisi bakımından önem arz etmez.

Bunun gibi durumlarda, hizmetin işyerinin sahibine bağlı bir şekilde, onun emir ve talimatı ve kontrolü doğrultusunda sunulup sunulmadığı noktası önemlidir. Serbest muhasebeci, muhasebe hizmeti sunduğu işverene, işin konusu, yapılma zamanı ve şekli açısından bağılı olmadığı gibi, muhasebe hizmetini bizzat sunma mecburiyeti de yoktur. Hizmet sunarken yardımcı eleman ile çalışabilmektedir. Çalışma zamanını kendisi belirleyebilir. Ayrıca hiyerarşik denetim ve yaptırım söz konusu değildir. Hizmet sunumu sırasında oluşabilecek aksamalar sonucu ortaya çıkacak sorumluluk ile kadro bünyesindeyken oluşacak sorumluluk noktasında bir farklılık bulunmamaktadır. Bu tür durumlarda, firmanın kadrosunda yer alsa bile, serbest meslek kazancı elde etmiştir. Serbest muhasebiler ile ilgili

¹⁵⁵ Pehlivan, *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, s.201.

¹⁵⁶ Bahar, *Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi*, s.45.

vergi uygulaması da, belirtilen şekilde yürütülmektedir¹⁵⁷. Bu durumda dikkat edilmesi gereken nokta işverenin, hizmet sunana hiyerarşik denetimde ve yaptırımında bulunma uygulama hakkının olup olmadığıdır. Böyle bir hakkı bulunmuyorsa kadroda bulunması ve iş hukuku bakımından ücretli olarak değerlendirilmesi, gelir vergisi bakımından işverene bağlı bir şekilde hizmet sunma ve ücretli olarak değerlendirilmesi sonucunu doğurmaz¹⁵⁸.

2.1.2.2 Ücret -Ticari Kazanç Sınırı

Ticari kazanç, emek ve sermaye unsurunun bir organizasyon içerisinde çeşitli oranlarda üretime dahil olması neticesinde ortaya çıkmaktadır¹⁵⁹. Bu bağlamda emek unsurundan elde edilen ücret ile ayırımı kolaydır¹⁶⁰. Fakat bazı durumlarda hizmet karşılığı kardan pay elde etmek mümkündür. Bu tür hallerde sağlanan gelirin ticari kazanç ya da ücret olduğu konusunda tereddütler çıkabilmektedir¹⁶¹.

Ticari kazanç ve ücret aşağıdaki gibi karşılaştırılabilir;

- Ticari kazancın temelini sermaye ve organizasyon oluşturur, ücret emeğin gelidir.
- Ücretli hizmetini başkasının nam ve hesabına sunar ve ona bağımlıdır. Ticaret erbabı ekonomik faaliyetini kendi adına yürütür ve kar- zarar durumuna kendisi katlanır.
- Ücretli hizmet ifası sırasında ekonomik risk ile karşı karşıya değildir. Bununla birlikte ticaret erbabı ekonomik faaliyetleri sırasında bu tür riskleri göze almaktadır¹⁶².

Diğer taraftan tereddütleri ortadan kaldırmak için GVK'nın 61. maddesinin ikinci fıkrasında “ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez”¹⁶³ hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan hizmet ifasında kardan hisse elde etme durumunda elde edilen gelirin nev'ini belirlemek güçleşecektir. Söz konusu durumlar şunlardır;

¹⁵⁷ Özbalcı, *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s.499.

¹⁵⁸ Özbalcı, *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s.500.

¹⁵⁹ Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, s.202.

¹⁶⁰ Özbalcı, *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s.503.

¹⁶¹ Tosuner, *Türk Vergi Sistemi*, s.77.

¹⁶² Sarılı, *Türk Vergi Sistemi* s.58.

¹⁶³ GVK md.62/2.

- Emek ve sermaye birleşimi ile oluşan ortaklıklarda, organizasyona emeği ile katılan aynı zamanda kara ve zarara da ortak oluyor ise kazancı ticari kazançtır.
- İşletmeye emeğini sunan, önceden tespit edilmiş ücrete ilaveten karın bir oranını da elde edecekse, elde edeceği bütün gelir ücret olarak değerlendirilecektir.
- Hizmet erbabının kazancının tamamı karda oluşacak bir yüzde şeklindedir ve zarara katılmayacaktır. Ancak hizmetin karşılığı organizasyonun karlılığına tabidir. Böyle bir durumda, kar payı olarak değerlendirilen gelirin ücret olduğu uzun zamandır kabul görmemekle birlikte, 2361 sayılı Kanun ile GVK'nın 61. maddesindeki değişiklik ile bu görüş yasallaşmıştır.

Esasen, ücretin bir özelliği de ekonomik risk ile karşı karşıya kalmamasıdır. Böyle bir durumda ise, organizasyonun kar elde etmemesi durumunda gelir elde edememesi gibi bir riski ortaya çıkacaktır. Bu yolla elde edilecek kar payını ücret olarak değerlendirmek söz konusu ilkeye aykırıdır. Öte yandan böyle bir geliri ticari kazanç olarak değerlendirmek de güçtür. Çünkü, emek unsuru bir başkasının organizasyonunda çalışıp, işverene ve işletmeye bağlı olarak emir ve talimat almaktadır. Kar sağlanamaması durumunda bir riski olmakla birlikte diğer iki özelliği taşımaktadır. Dolayısıyla, ticari kazanç olarak değerlendirilmesi halinden daha doğru bir seçenektir denilebilir¹⁶⁴.

2.1.2.3 Ücret ile Menkul Sermaye İradı Sınırı

GVK' nın 75'inci maddesinde, kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine ödenen kar paylarını ücret olarak değil, menkul sermaye iradı olarak belirtilmiştir. Ayrıca, yönetim kurulu başkan ve üyeleri dışındaki hizmet erbabının elde ettikleri kar payları menkul sermaye iradı değil, ücret olarak gelir vergisine tabidir. Bu kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine, kar payları dışında yapılan her türlü ödeme ücret olarak kabul edilerek kurumlar vergisi matrahı dışında bırakılmasının engellenmesi hedeflenmiştir¹⁶⁵.

¹⁶⁴ Özbacı, *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamalar*, s.504.

¹⁶⁵ Sarılı, *Türk Vergi Sistem*, s.58.

2.1.3 GVK Kapsamında Ücret Olarak Kabul Edilen Diğer Ödemeler

Özellikleri belirtilip sınırları çizilen ödemeler haricinde bazı ödemeler ücretin özellikleri çerçevesinde değerlendirildiğinde tereddüt yaratır. Bu noktada tereddütleri ortadan kaldırmak adına GVK madde 61’de bazı ödemeler mutlak olarak ücret olarak değerlendirilmiştir¹⁶⁶. Bunlar;

- Kanuni iş merkezi Türkiye’de bulunan sigorta şirketleri tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları.
- Daha önce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatlerdir.

Bir organizasyonda uzun süre hizmette bulunmuş kişi, söz konusu işten ayrıldıktan sonra daha önce verdiği hizmetler değerlendirildiğinde para, ayın ya da menfaat sağlaması da ücret olarak değerlendirilecektir. Evvelce sunulan hizmet mukabilinde elde edilen ödemeler, ya da fazla mesai karşılıkları verilmeden organizasyondan ayrılanlara bu bedelin sonradan verilmesi bu kapsamdadır. Diğer taraftan, ilerleyen zamanlarda ifa edilecek hizmet için alınan para ve ayınlar da ücret olarak değerlendirilecektir. Bir organizasyondan bir başkasına geçerken sağlanan transfer ücretleri de ücrettir¹⁶⁷.

- meclis üyelerine yapılan ödemeler,

TBMM, İl Genel Meclisi, Belediye Meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler¹⁶⁸. Bu madde doğrultusunda, VUK hükümleri çerçevesinde kurulmuş takdir komisyonları, zirai kazançlar il ve merkez komisyonları gibi, kuruluşların üyelerinin elde ettiği gelirler ücret olarak değerlendirilir. Diğer taraftan, bu maddede belirtilmeyip fakat yukarıda sayılanlarla benzerlik

¹⁶⁶ Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, s.72.

¹⁶⁷ Sarılı, *Türk Vergi Sistemi*, s.59.

¹⁶⁸ GVK md.61.

gösteren ödemeler de ücret sayılır. Konkordato komiserliği yapanların bu iş mukabilinde elde edeceği gelirler bu kapsamda örnek gösterilebilir¹⁶⁹.

- Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para ayın ve menfaatler.

2.1.4 Ücret Gelirinin Tespiti

Ücretler gerçek usul ve diğer (götürü gelir) usul olmak üzere iki usule göre vergilendirilmektedir.

2.1.4.1 Gerçek Usulde Vergilendirme

Bu yöntem; ücretlinin, bir yıl içerisinde sağladığı gayrisafi ücret toplamından kanunun izin verdiği indirimlerin düşülmesi şeklinde uygulanmaktadır. Gayrisafi ücret, belirli bir işverene ve işyerine bağımlılık göstererek hizmet arz eden bireyin buna karşılık olarak elde ettiği para, ayın ve para ile temsil edilebilen menfaatlerin tamamını ifade eder¹⁷⁰. Diğer bir ifadeyle, ücretin tespiti ödenen ücretin yanı sıra; ücret yerine geçen ödemeler, prim ve ikramiyelerin de değerlendirilmesiyle mümkündür¹⁷¹.

2.1.4.1.1 Ücretin Safi Tutarının Bulunması

“Bu usulde ücretin vergiye tabi tutulacak gerçek ve safi tutarı, işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından (brüt ücret) GVK’da belirtilen indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır¹⁷²”. Safi ücret elde edilirken, gelir vergisi ve ücret sebebi ile hesaplanan damga vergisi gibi ücretle alakalı vergiler, gayrisafi ücretten indirilemez¹⁷³.

Gayrisafi ücret tutarından indirilebilecek unsurlar; özel sigorta primleri, sosyal güvenlik ödemeleri, bazı kurumlar için yapılan kesintiler, sendika aidatları, işsizlik sigortası primi ve engelli indirimi olarak sıralanabilir.

¹⁶⁹ Sarılı, *Türk Vergi Sistemi*, s.59.

¹⁷⁰ Alptekin, *Türk Vergi Sistemi*, s.67.

¹⁷¹ Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, s.73.

¹⁷² GVK.md.63/1.

¹⁷³ Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, s.73.

2.1.4.1.1.1 Özel Sigorta Primleri

Ücretlinin, kendisine eşine çocukları için ödediği şahıs sigorta primleri gayrisafi ücretten indirilir. Söz konusu sigortanın, Türkiye’ de bulunan ve merkezi Türkiye’de olan bir sigorta şirketince yapılmış olması gerekir. Ücretlinin kendisi eşi ve çocukları için ödediği hayat sigortası primlerinin % 50’si ve ölüm hastalık sağlık işsizlik analık gibi şahıs sigortaları için ödenen primlerin tamamı ödenen aydaki ücretin %15 ini ve yıllık toplamı asgari ücretin yıllık toplamından fazla olmaması şarttır¹⁷⁴.

2.1.4.1.1.2 Sosyal Güvenlik Ödemeleri

Türkiye’de sosyal güvenlik zorunlu olarak Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nca yürütülmektedir. Ücretlilerin gayrisafi ücretinden SGK’ ya ödenen çalışan prim tutarının indirilmesi söz konusudur. Yine sigorta primlerinin gayrisafi ücretten indirilebilmesi ilgili sigorta kurumunun Türkiye’de olmasına bağlıdır.

Ücretlinin emekliliğinde ücret karşılığında çalışması durumunda ödenecek sosyal güvenlik destek primi tutarı gayrisafi ücretten %7,5 oranında hesaplanır¹⁷⁵. Ayrıca askerlik ve doğum borçlanması tutarında gelir vergisi matrahından indirilebilecek tutarın bir sınırı yoktur. Ödenen tüm tutar matrahtan düşülebilecektir¹⁷⁶.

2.1.4.1.1.3 Bazı Kurumlar İçin Yapılan Kesintiler

657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun 190. Maddesi kapsamında yapılan kesintiler ve Ordu Yardımlaşma Kurumu vb. kurumlar için yapılan kanuni kesintiler gelir vergisi matrahından indirilecektir¹⁷⁷.

¹⁷⁴ GVK md.63/3.

¹⁷⁵ 9783 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, Madde 81/e, 16.06.2006 tarihli, 26200 Sayılı Resmi Gazete, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5510.pdf> (20.06.2019)

¹⁷⁶ Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, s.74.

¹⁷⁷ GVK md.63/1.

2.1.4.1.1.4 Sendika Aidatları

Sendikalar Kanunu hükümlerine göre, işçiler tarafından sendikalara ödenen aidatlar gayrisafi ücretten indirilecektir. Fakat söz konusu aylık ödenen tutar ücretlinin 1 günlük çıplak ücretini aşamaz¹⁷⁸.

2.1.4.1.1.5 İşsizlik Sigortası Primi

İşçi ve işverenden alınan ve devlet katkısı işsizlik sigortasının kaynağıdır. işçinin sigorta primine esas aylık brüt ücretinin %1'i oranında işsizlik sigortası primi belirlenir. Bu tutar ilgili kuruma ödenmek üzere işçi ücretinden işverence kesilir. Bu tutar gelir vergisi uygulamasında gayrisafi tutardan indirilir. İşsizlik sigortası düzenlemesi işçileri kapsamına alır; Emekli Sandığı kapsamında memur olarak çalışanlar için söz konusu değildir¹⁷⁹. Söz konusu brüt ücret üzerinden, %2 oranında işveren ve %1 oranında devlet katkısı mevcuttur¹⁸⁰.

2.1.4.1.1.6 Engelli İndirimi

Engellilik indirimi, ücretlinin kendisi ve bakmakla yükümlü olduğu bireyler için düzenlenmiştir. Bu indirim yalnızca gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde uygulanabilir. Dar mükellefiyeti bulunanlar bu indirimden faydalanamayacaklardır. Buna göre %80 ve üzeri işgücü kaybı birinci derece, %60 ve üzeri işgücü kaybı ikinci derece, %40 ve üzeri işgücü kaybı ise üçüncü derece olarak düzenlenmiştir.

2019 yılında uygulanan aylık engellilik indirimi tutarları;

- birinci derece engelliler için 1200 TL
- ikinci derece engelliler için 650 TL
- üçüncü derece engelliler için 230 TL'dir¹⁸¹.

¹⁷⁸ GVK md.63/4.

¹⁷⁹ Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, s.75.

¹⁸⁰ Sarılı, *Türk Vergi Sistemi*, s.65.

¹⁸¹ GVK md.31/1.

Çeşitli yerlerden ücret alan hizmet erbabı için engelli indirimi sadece en yüksek ücretin vergisine uygulanır¹⁸².

2.1.4.1.2 Gerçek Usulde Verginin Hesaplanması

Gerçek usulde vergilendirilmede stopaj (tevkifat, kaynakta kesme) yöntemi uygulanır. Bu yöntemde, işveren yukarıda belirtilen indirim kalemlerini uygulayarak ulaştığı safi ücrete vergi tarifesi uygulayıp hesaplanan vergiye ulaşır. Ardından, medeni ve ailevi şartlarına göre saptanan asgari geçim indirimi tutarından ulaşılan vergi miktarını, hesaplanan vergiden düşerek ödenecek vergiye ulaşılacaktır¹⁸³.

2019 ücret gelirlerine uygulanan gelir vergisi tarifesi

18.000 Türk Lirasına kadar.....	%15
40.000 TL'nin 18.000 Türk Lirası için 2.700 TL, fazlası için.....	%20
148.000 TL'nin 40.000 Türk Lirası için 7.100 TL, fazlası için.....	%27
148.000 TL'den fazlasının 148.000 TL için 36.260 TL, fazlası için.....	% 35 ¹⁸⁴

En az geçim indirimi, gerçek usulde vergilendirmede ayırma kuramının tatbik edilebilmesi için, ücretlinin kişisel ve ailevi şartlarının göz önüne alındığı bir uygulamadır. Diğer usule göre vergilendirilen ücretlilere uygulanmamaktadır. Türkiye'de en az geçim indirimi, vergiden indirim (decote) yöntemi ile uygulanmaktadır. Bu yöntemde, ücretlinin safi ücreti ile hesaplanmış vergiden, ücretli için belirlenen asgari geçim indirimi tutarına uygulanan vergi oranı ile bulunan vergi miktarının düşülmesi ile ödenecek vergi bulunur¹⁸⁵.

Asgari geçim indirimi, ücretin sağlandığı takvim yılı başında geçerli asgari ücretin yıllık brüt tutarına;

- ücretlinin kendisi için.....%50'i

- eşi için (çalışmayan ve geliri olmayan).....%10'i

¹⁸² GVK md.36.

¹⁸³ Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, s.76.

¹⁸⁴ GVK md.103.

¹⁸⁵ Sarılı, *Türk Vergi Sistemi*, s.68.

- ilk iki çocuğun her biri için.....%7.5'i
- üçüncü çocuk için.....%10'i
- diğer çocukların her biri için (en fazla iki).....%5'i

olarak ücretlinin şahsi ve ailevi durumuna göre belirlenecek indirim oranının uygulanması ile bulunacak miktarın, gelir vergisi tarifesinin ilk dilimine karşılık gelen oran olan %15 ile çarpılması sonucu bulunan indirim tutarının aylık tutarı bulunarak (1/12 ile oranlanarak) hesaplanan gelir vergisinden düşülerek uygulanır¹⁸⁶.

$$A.G.İ \text{ yıllık tutarı} = (\text{Asgari ücretin yıllık brüt tutarı} \times A.G.İ \text{ oranı}) \times \%15^{187}$$

Asgari geçim indirimi uygulamasında “eş” tabiri ile aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri ifade eder. Ayrıca “çocuk” deyimi ücretli ile yaşayan ve ücretli tarafından bakılan (anne ve babasını kaybetmiş ve ücretli ile yaşayan torunlar dahil olmak üzere) 18 yaşını doldurmamış ya da eğitime devam eden 25 yaşını doldurmamış çocuğu tabir eder¹⁸⁸. Ücretlerin vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra, varsa teşvik amaçlı diğer indirim ve istisnalar da dikkate alınır¹⁸⁹.

Tablo 2.1: Türkiye’de Aylık Asgari Geçim İndirimi Tutarı (2019)

Ücretlinin Medeni Durumu	2019 Aylık AGİ Tutarı
Bekar	191,88 TL
evli eşi çalışmayan	230,26 TL
evli eşi çalışmayan 1 çocuklu	259,04 TL
evli eşi çalışmayan 2 çocuklu	287,82 TL
evli eşi çalışmayan 3 çocuklu	326.20 TL
evli eşi çalışmayan 4 çocuklu	326.20 TL
evli eşi çalışmayan 5 çocuklu	326.20 TL

¹⁸⁶ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014 Beyanname Düzenleme Kılavuzu (1 Gelir Vergisi Kanunu), s.133.

¹⁸⁷ Atabey, Vergi Sorunları Dergisi, s.111.

¹⁸⁸ Şenyüz, Türk Vergi Sistemi, s.78.

¹⁸⁹ GVK md.32.

evli eşi çalışan	191,88 TL
evli eşi çalışan 1 çocuklu	220,66 TL
evli eşi çalışan 2 çocuklu	249,44 TL
evli eşi çalışan 3 çocuklu	287,82 TL
evli eşi çalışan 4 çocuklu	307,01 TL
evli eşi çalışan 5 çocuklu	226,20 TL

Kaynak: <http://www.muhasabetr.com/asgari-gecim-indirimi-agi/> (18.06.2019)

Ücretin vergilendirilme; şekli kesintiye tabi ücretler ile kesintiye tabi olmayan ücretlerde farklıdır.

a) kesintiye tabi ücretler

Bu yöntem, gerçek usulde sağlanan ücretin vergilendirilmesinde uygulanır. İşveren vergi sorumlusu olarak, kaynakta vergileme (stopaj, tevkifat) yöntemiyle vergiyi keserek vergi dairesine yatırır. Stopajı yaparken işveren bu noktada matrahı tespit ederken safi ücreti göz önünde bulundurmalıdır. İşveren önce gayrisafi ücrete kanunda öngörülen indirim miktarlarını düşükten sonra safi ücrete ulaşmalıdır¹⁹⁰.

b) kesintiye tabi olmayan ücretler

Kanunda belirtilen bazı ücretler tevkifata tabi değildir. Söz konusu ücretler (kanun kapsamında istisna edilenler hariç) miktarı önemli olmaksızın senelik beyanname vasıtası ile bildirilmeleri gerekir. Bunlar;¹⁹¹

1. Yurt dışında elde edilen ücretler
2. Yabancı elçilik ve konsolosluklarda çalışanlardan diplomat muaflığı kapsamına girmeyenlerin elde ettiği ücretler
3. Maliye Bakanlığı tarafından yıllık beyanname ile bildirilmesi zorunlu olarak görülen ödemeler¹⁹², şeklinde sıralanabilir.

¹⁹⁰ Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, s.79.

¹⁹¹ Sarılı, *Türk Vergi Sistemi*, s.71.

¹⁹² Bahar, *Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi*, s.59-60.

Bununla birlikte, birden fazla işverenden sağlanan tevkifata tabi ücretlerden, ilki haricindeki işverenden sağlanan 40.000 TL üzerindeki ücret beyanname ile bildirilecektir¹⁹³. Ücretlinin beyan ettiği matrah ile hesaplanan vergiden, ilgili yılda ücretinden stopaj ile alınan vergiden asgari geçim indiriminin indirilmeden önceki tutarı düşülecektir¹⁹⁴.

2.1.4.2 Ücretlerin Diğer Usulde Tespiti ve Vergilendirilmesi

Bazı ücretlilerin ücreti, ücretin belirlenmesi hususundaki güçlükler sebebi ile gerçek ücret usulü ile vergiye tabi tutulamamaktadır¹⁹⁵. Söz konusu zorluklar bu ücretlilerin “diğer usul” olarak adlandırılan safi ücretin götürü olarak tespit edildiği yöntem ile vergilendirilmesi ile sonuçlanmıştır. Bu yöntemde ücretliye ödenen fiili ücret ile matrah ve vergi arasında bir bağlantı bulunmamaktadır¹⁹⁶.

Aşağıda belirtilmiş işlerde çalışanlar başka bir kritere başvurulmaksızın bu gelirleri neticesinde götürü usulde vergiye tabi olurlar.

- kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabının yanında çalışanlar,
- özel hizmetlerde çalışan şoförler
- özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri
- gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar

-gerçek ücretlerinin tespitine imkân olmayan ve Danıştay’ın olumlu görüşüyle, Maliye Bakanlığı’nca bu kapsama alınanlar¹⁹⁷.

Yukarıda sayılan hizmetlerde çalışanların safi ücretlerinin yıllık tutarı, takvim yılı başında yürürlükte bulunan ve sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük olanlar için geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarının 4 de 1’idir¹⁹⁸. Bu yöntemle göre yıllık ve safi biçimde değerlendirilen matrah üzerinden vergi belirlenecektir. Belirlenecek bu vergiyi vergi

¹⁹³ Gvk md.103.

¹⁹⁴ Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, s.80.

¹⁹⁵ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *2014 Beyanname Düzenleme Kılavuzu (1 Gelir Vergisi Kanunu)*, s.142.

¹⁹⁶ Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, s.80.

¹⁹⁷ GVK md.64.

¹⁹⁸ Sarılı, *Türk Vergi Sistemi*, s.71.

daresine ödeyecek kişi ücretlidir. Ücretli bu işlemleri vergi dairesinden alacağı vergi karnesi yoluyla sağlayacaktır¹⁹⁹.

2.1.5 Ücretlerde Muafiyet ve İstisnalar

İdari, sosyal, mali ve ekonomik gerekçeler ile GVK' da istisna ve muafiyet düzenlemelerine yer verilmiştir. Bu bölümde başlıca önemli muafiyet ve istisna uygulamaları belirtilecektir.

2.1.5.1 Muafiyetler

Ücret kazançlarına ilişkin GVK'da düzenlenmiş olan başlıca muafiyetler; diplomat muafılığı, gemi adamı muafiyeti, sporcu muafiyeti şeklinde sıralanabilir.

2.1.5.1.1 Diplomat Muafılığı

Türkiye'de yer alan yabancı devletlerin elçi, müsteşar ve konsolosları (fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve müsteşarlıklarda memur olarak çalışan ilgili ülke vatandaşları Türkiye'de bu görevleri neticesinde elde ettikleri karşılıklı olmak koşulu ile gelir vergisinden muaf kılınmıştır²⁰⁰. Söz konusu muafiyetin ana kriteri, karşılıklı olmasıdır. Yabancı devletlerin Türkiye'deki elçilik ve konsolosluk çalışanlarının gelirlerinin gelir vergisinden muafiyet koşulu, aynı ülkedeki Türkiye'ye ait Türk uyruklu elçilik ve konsolosluk çalışanlarına aynı muafiyet tanımı olmalıdır²⁰¹.

Diplomat muafiyeti, yukarda belirtilen kişilere, uluslararası diplomatik nezaket olarak diğer ülkelerde olduğu gibi GVK' da da yer almıştır. Gerekçesi ise, diplomasi kurallarınca yabancı ülke temsilcisinin Türkiye'de elde ettiği geliri neticesinde vergi mükellefi olarak vergi ile karşılaşmasının uygun görülmemesidir²⁰².

¹⁹⁹ Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, s.80.

²⁰⁰ Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Gözden Geçirilmiş Dördüncü Bası, Ankara :Yargı Yayınevi, 2002, s.142.

²⁰¹ Sarılı, *Türk Vergi Sistemi*, s.72.

²⁰² Mehmet Özkara, *Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayınları, 2004, s.80.

2.1.5.1.2 Gemi Adamı Muafiyeti

Türk uluslararası gemi sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan müstesnadır²⁰³. Fakat, gemi işleten firmanın, gemide çalışmayan personeline ödediği ücretler bu muafiyet dışındadır²⁰⁴.

2.1.5.1.3 Sporcu Muafiyeti

GVK geçici madde 72' ye göre 31.12.2019' a kadar sporcuların elde ettiği ücretten belirtilen oranlarda stopaj uygulanır. Söz konusu ödemelerden GVK madde 94'e göre tekrar stopaja tabi tutulmaz. Belirlenen oranlarda yapılacak stopaj nihai vergileme olacaktır. Sporcunun elde ettiği ücret ve benzeri ödemelerden yapılacak kesinti oranları şu şekildedir;

a) lig usulüne tabi sporcularda

- en üst ligdekiler için % 15
- en üst altı ligdekiler için % 10
- diğer ligdekiler için % 5

b) Lig usulünde olmayan spor dallarında sporcuların sağladığı ücretler ve milli olan sporcuların uluslararası karşılaşmalara katılmaları sonucunda sağladığı ücretlerin % 5'i stopaja tabidir²⁰⁵.

2.1.5.2 İstisnalar

- **Halı ve kilim imalatında çalışan işçi ücretleri:** Köylerde ya da nüfusu 5.000' i geçmeyen yerlerde el ile halı ve kilim dokuyan işçi ücretleri istisna kapsamındadır. Bu istisna ile geleneksel Türk halı ve kilim üretiminin arttırılması ile ihracat hacmini arttırmak hedeflenmiştir²⁰⁶.

²⁰³ 4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararıyla Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Madde 12/6, 21.12.1999 tarihli, 23913 Sayılı Resmi Gazete,/
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4490.pdf> (20.06.2019)

²⁰⁴ Atabey, *Vergi Sorunları Dergisi*, s.98.

²⁰⁵ Atabey, *Vergi Sorunları Dergisi*, s.97-98.

²⁰⁶ Özkara, *Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi*, s.84.

- **Gelir vergisi muafiyetinden yararlananların ya da gerçek usule tabi olmayan çiftçilerin yanında çalışan işçi ücretleri**²⁰⁷.

- **Toprak altı maden işletmelerinde çalışan işçilerin ücretleri:** söz konusu işletmelerde çalışan işçilerin sadece yer altında çalıştıkları süre için ödenen ücretler istisna kapsamındadır. Çalışma şartlarının zor olması sebebi ile vergisel farklılaştırma ile maden işletmelerinde çalışanların korunması hedeflenmiştir²⁰⁸.

- **Hizmetçilerin ücretleri:** burada hizmetçilik kavramını kanun koyucu açıklamıştır. Hizmetçilik; özel kişilerce, evde, apartmanlarda ticari mahiyeti olmayan yerlerdeki hizmetçilik, dadılık, kapıcılık, bahçıvanlık gibi özel işlerde çalışanlardır şeklinde tanımlanmıştır. Mürebbiyelik dolayısı ile ilde edilen ücretler istisna kapsamı dışındadır²⁰⁹.

- **Sosyal güvenlik kurumlarınca verilen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları:**²¹⁰

- **Çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri:**²¹¹

- **Köy muhtarları, korucu, imam, bekçilerin köy bütçesinden elde ettikleri ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri:** söz konusu istisnanın ana kriteri ödemenin köy bütçesinden gerçekleşmiş olmasıdır. Ancak çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretlerinde bu şart aranmaksızın istisna uygulanır²¹².

- **Öğrenci, tutuklu ve hükümlülere ödenen ücretler:**²¹³

- **Genel olarak nafakalar:** nafaka kişinin bakmakla yükümlü olduğu kişilere yaptığı yardımdır. Nafaka ile yardım ayırımı ise nafakanın zorunluluk özelliği göstermesidir. Bu yardım mahkeme kararı ya da kanuna dayanması istisna açısından fark yaratmamaktadır²¹⁴.

- **Taşıma giderleri:** ücretlinin ikametinden işyerine ulaşımı için sarf ettiği yol giderleri gelir vergisi matrahına istisna teşkil etmeyecektir. Diğer taraftan, işverence temin edilecek servis taşıtı vasıtası ile ücretlilerin belli noktalardan alınıp işyerine; mesai bitiminde de ikametine

²⁰⁷ Sarılı, *Türk Vergi Sistemi*, s.74.

²⁰⁸ Özkara, *Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi*, s.84.

²⁰⁹ Atabey, *Vergi Sorunları Dergisi*, s.99.

²¹⁰ Bilici, *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, s.143.

²¹¹ Sarılı, *Türk Vergi Sistemi*, s.74.

²¹² Bilici, *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, s.143.

²¹³ Sarılı, *Türk Vergi Sistemi*, s.74.

²¹⁴ Atabey, *Vergi Sorunları Dergisi*, s.105.

toplu bir şekilde sağlayacağı ulaşım neticesinde oluşacak masraflar gelir vergisinde istisnaya konu olacaktır²¹⁵.

- **Yemek bedeli istisnası:** işveren tarafından, işyeri veya müştemilatında ücretlilere yemek verilmesi durumunda elde edilen menfaatler; yemeğin işyerinde pişirilip pişirilmemesine bakılmaksızın vergiye tabi tutulmaz²¹⁶.

Yemeğin işyeri veya eklentileri dışında verilmesi durumunda; çalışılan günlerde 2019 yılında geçerli olan 1 günlük yemek bedelini (19 TL'yi) aşmamalıdır. Aşan tutar ücret olarak vergiye tabi tutulur. Bu durumda istisnanın uygulanabilmesi için;

1. yemek bedeli işveren tarafından direkt olarak yemek hizmeti sunan kuruluşa veya buna aracılık eden kuruluşa ödenmesi,
2. söz konusu faturanın işveren namına düzenlenmesi şartları aranacaktır²¹⁷.

2.2 Damga Vergisi

Damga vergisinin konusunu; işleme tabi olmuş kağıtlar oluşturur. Söz konusu kağıtlar 488 Sayılı Damga Vergisi Kanun'unda dört grup halinde belirtilmiştir. Ücreti ilgilendiren ve damga vergisine tabi olan kağıtlar; ücret, maaş, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu taktirde nakli veya tediyei temin eden kağıtlar, yıllık gelir vergisi beyannameleri, muhtasar beyannameler ve sosyal güvenlik kurumlarına verilen sigorta prim bildirgeleridir²¹⁸.

Ücret ödemelerindeki damga vergisi oranı binde 7,59'dur. Bununla birlikte yıllık gelir vergisi beyannamesi için ödenecek olan matbu tutar 58,80 TL, muhtasar beyannameler için

²¹⁵ Özbacı, *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s.206.

²¹⁶ Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, s.81.

²¹⁷ GVK md.23/8.

²¹⁸ Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, s.335-341.

ödenek matbu tutar 38,80 TL ve sosyal güvenlik kurumlarına verilen sosyal sigorta bildirgeleri için ödenek matbu tutar 38,80 TL'dir²¹⁹.

2.3 Sosyal Güvenlik Sistemi Çerçevesinde Kamusal Yükler

Türk sosyal sigorta sistemine hakim olan ana kanun 1.10.2008 yılında yürürlüğe girmiş olan 5510 sayılı “ Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Kanunu” dur. Bu kanundan önce 4 farklı kanun ile düzenlenen sosyal sigorta sistemi bu kanun ile tek çatı altında toplanmıştır. 5510 sayılı kanun farklı çalışan gruplarını çeşitli sosyal güvenlik kapsamında oluşabilecek risklere karşı düzenlemeleri içermektedir. Bu kanun sosyal sigortalar ve genel sağlık sigortası kapsamında bireylerin haklarını, finansman yöntemlerini ve bireylerin yükümlülükleri düzenlenmiştir. Bu kanundaki iş ve işlemlerin yürütülmesi amacıyla “Sosyal Güvenlik Kurumu” görevlendirilmiştir.

Bu kapsamda bahsedebileceğimiz bir diğer kanun ise, hizmet sözleşmesi ve bağımsız çalışanlar için işsizlik sigortasıyla alakalı hükümleri içeren 4447 sayılı “ İşsizlik Sigortası Kanunu” dur²²⁰.

5510 Sayılı Kanun, sigortalı olarak saydığı kişileri kategorilere ayırmıştır. Bunlar; 4/1-a, 4/1-b ve 4/1c olarak düzenlenmiştir.

4/1-a'lılar; 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu çerçevesindeki eski SSK'lı olanlar, işçilerdir.

4/1-b'liler; 1479 sayılı Bağ-Kur Kanunu çerçevesindeki eski Bağ-Kur'lular, esnaf ve sanatkarlardır.

4/1c'liler; 5434 sayılı Emekli Sandığı Kanunu çerçevesindeki kamu çalışanları, memurlardır²²¹.

Çalışma kapsamında ücretler üzerindeki vergi ve benzeri kamusal yükler inceleneceği için 4/1-a ve 4/1c kapsamındaki sigortalılara ilişkin ödenmesi gereken prim oranları ayrıca belirtilmiştir.

²¹⁹ 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, Değişik: 30/12/2004-5281/7 md. ,1.7.1964 tarihli, 11751 Sayılı Resmi Gazete. <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.488.pdf>

²²⁰ Yusuf Alper ve İlknur Kılış, *İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku*, Bursa: Dora Yayıncılık, 2018, s.205-206.

²²¹ Alper, *İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku*, s.209.

4/1-a Kapsamında Sigortalı Sayılanlar

Bir hizmet akdi çerçevesinde, bir ya da birden fazla işveren için çalışanlar 5510 sayılı Kanun kapsamında sigortalı olarak değerlendirilmiştir. Söz konusu çalışanın, fiilen işe başladıkları tarih itibarıyla sigortalı sayılırlar. İşveren ile aksi bir şekilde anlaşmaları çalışanın sigortalılık sıfatını kaldırmaz. Geçersiz bir hizmet sözleşmesinin varlığı halinde çalışma hali söz konusu olduğu sürece sigortalılık devam eder²²².

Tablo 2.2: Türkiye’de 4/1-a Kapsamında Sigortalılar ve Sigorta Kollarına Göre Prim Oranları (2019)

Sigorta Kolları	Prim Oranları %			TOPLAM
	Sigortalı	İşveren	Devlet	
Kısa vadeli sigorta kolları	-	2	-	2
Uzun vadeli sigorta kolları	9	11	20/4	20
Genel Sağlık Sigortası	5	7.5	12.5/4	12.5
Genel Toplam	14	20.5	32.5/4*	34.5
İşsizlik sigortası	1	2	1	4
Genel Toplam	15	22.5	1	38.5

Kaynak: Yusuf Alper ve İlknur Kılış, *İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku*, Bursa: Dora Yayıncılık, 2018, s. 244.

* 5510 sayılı Kanun çerçevesinde Devletin ödeyeceği uzun vadeli sigorta kolları ve genel sağlık sigortası için prim tutarı, sigortalı ve işverenin ödeyeceği prim tutarının dörtte biridir.

4/1-c Kapsamında Sigortalı Sayılanlar

Kamu idarelerinde 4/a çerçevesinde sigortalı sayılmayanlardan kadro ve pozisyonlarda sürekli olarak çalışan kamu görevlileri 4/1-c’ li olarak sigortalı sayılır. Yine aynı çerçevede kadro karşılığı olmak şartıyla sözleşmeli olarak çalışanlar da 4/1-c kapsamındadır²²³.

²²² Müjdat Şakar, *Sosyal Sigortalar Uygulaması*, Yenilenmiş 2. Bası, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s.93.

²²³ Şakar, *Sosyal Sigortalar Uygulaması*, s.117-118.

Tablo 2.3: Türkiye’de 4/1-c Kapsamında Sigortalılar ve Sigorta Kollarına Göre Prim Oranları (2019)

Sigorta Kolları	Prim Oranları			TOPLAM
	Sigortalı	İşveren	Devlet	
Kısa vadeli sigorta kolları	-	-	-	-
Uzun vadeli sigorta kolları	9	11	20/4	20
Genel Sağlık Sigortası	5	7.5	12.5/4	12.5
Genel Toplam	14	18.5	32.5/4	32.5

Kaynak: Yusuf Alper ve İlknur Kılış, *İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku*, Bursa: Dora Yayıncılık, 2018, s. 249.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SEÇİLMİŞ AB ÜLKELERİNDE ÜCRET ÜZERİNDEKİ KAMUSAL YÜKLER VE TÜRKİYE

Bu bölümde, Avrupa Birliği'nin ücret gelirlerinin vergilendirilmesi hususundaki genel düzenlemeleri ele alınmaktadır. Avrupa Birliği'nde ücret üzerindeki kamusal yükler ve Türkiye'nin durumu sayısal veriler ile değerlendirilmektedir. Söz konusu sayısal veriler ışığında kamusal yüklerin boyutuna göre seçilmiş bazı Avrupa Birliği ülkelerinin ücret gelirlerini vergilendirme esasları, indirim istisna ve muafiyet şartları ve sosyal güvenlik yükümlülükleri ele alınmaktadır.

3.1 Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumlaştırması ve Ortak Vergi Politikası

Avrupa Birliği, Paris (1951) ve Roma (1957) Antlaşmaları ile kurulup şekillenmiştir. Birliğin ana amacı ilk zamanlar üyeleri arasında ekonomik işbirliği ve konsolidasyon olmasının yanında ilerleyen zamanlarda ekonomik ve parasal birlik özelliklerini bünyesine katmış siyasi birlik amacına yönelmiştir.

Ekonomik entegrasyon; iki veya daha fazla ülke arasında ekonomik, finansal ve mali olarak anlaşmanın varlığını ifade eder. Bununla birlikte ilgili ülkelerin coğrafi yakınlığı, askeri işbirliği, dış politika yakınlığı, kültürel ve tarihsel yakınlıkların mevcudiyeti de söz konusudur. Siyasi olarak bağımsız olan ülkeler, ekonomik entegrasyonlar ile ekonomik manada birbirlerine bağlı duruma gelir²²⁴.

Vergileme yetkisi kaynağını ulusal egemenlikten almaktadır. Kamusal ihtiyaçların ve politikaların finansmanı, tam istihdam ve gereken tasarruf birikimi için vergiler kullanılmaktadır. Birlikteki ülkeler açısından vergilemenin ekonomik ve sosyal etkileri her biri için farklı olacaktır. Dolayısıyla, vergileme ile alakalı kurallar topluluğun kurucu antlaşması olan Roma Antlaşmasında yer almaktadır²²⁵.

Avrupa Birliği'nde vergisel politikalara dair hükümler ekonomik entegrasyon için ikincil politika özelliği göstermektedir. Doğrudan vergi ile ilgili hükümler yer almamakla

²²⁴ İrfan Kaya Ülger, *Avrupa Birliği'nin ABC'si*, Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara: Sinemis Yayınları, 2003, s.35.

²²⁵ Stefano Fontorini ve Hakan Üzeltürk, *Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Politikası ve Türkiye'nin Uyumunu*, İstanbul: İktisadi Kalkınma Vakfı, 2001, s.8.

birlikte; kurucu antlaşmalar özellikle üyeler arasındaki rekabeti engellemeyi amaçlayan hükümler ihtiva etmektedir. Süreçle birlikte birliğin ekonomik hedeflerini sağlaması bakımından vergi politikalarının önemini artırmıştır. Ülkelerin vergi kanunlarındaki hükümlerin yakınlaştırılıp birbirleri ile uyumlarının artırılması hususu gündeme gelmiştir. Avrupa Birliği'nde vergisel olarak genel ve kapsayıcı nitelikte bir vergi mevzuatı bulunmamakla birlikte, vergi uyumlaştırması çerçevesinde Konseyin kararları bağlayıcı özellik taşımaktadır. Vergisel politikalarda farklılıkların azaltılması hedeflenerek; çifte vergileme ve vergi kaçakçılığını önleme, ulusal olarak vergisel ayrımcılıkların ortadan kaldırılmasına yönelik hükümler getirilmiştir²²⁶.

Avrupa iç pazarı, birliğe üye ülkeler arasında malın, hizmetin, bireylerin ve sermayenin serbest dolaşımını öngörmektedir. Bunun sağlanması için gereken araçların başında vergi uyumlaştırması gelmektedir. Vergi uyumlaştırması, vergilerin ve unsurlarının üye devletler arasında harmonizasyonunu ifade eder. Gümrük Birliği ile malların serbest dolaşımını sağlamak amacı ile malların üzerindeki dolaylı vergiler için uyumlaştırma yoluna gidilmiştir. Bununla birlikte, emek ve sermayenin mobilitesini etkileyen dolaysız vergiler alanında bir gelişme kaydedilememiştir. Dolaysız vergiler alanındaki uyumlaştırmadaki güçlükler; bu alandaki düzenlemelerin üye devletlerin egemenlik güçlerine tabi oldukları varsayımı dolayısıyla onlara bırakılmasından kaynaklanmaktadır²²⁷.

Vergi uyumlaştırması noktasında üye ülkelerdeki ekonomik, sosyal ve mali yapılarındaki farklılıkların varlığı süreci zorlaştırmaktadır. Dolayısıyla birliği kapsayıcı bir şekilde; sosyal ve ekonomik anlamda bir vergi politikasının varlığından bahsedilememektedir. Üye ülkeler kendi mali, sosyal ve konjontürel durumları çerçevesinde vergi politikalarını uygulamaktadırlar. Tüm birliği bağlayıcı bir vergi politikasından söz edilememektedir. Bunun sebebi olarak, birliğin kuruluş aşamasında malların mobilitesi konusuna dikkat çekilip, vergileme noktasında gümrük birliği için öngörülen dolaylı vergilerin uyumlaştırılması dışında birliğe yetki tanınmamış olmasıdır²²⁸. Avrupa Birliği'nde üye ülkeler arasında yapılacak olan ticarete eşit muamelenin tesisi önem arz etmektedir. Bunu sağlamak için

²²⁶ Ülger, *Avrupa Birliği'nin ABC'si*, s.47.

²²⁷ Metin Sağlam, "Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması Çabaları Üzerine", Turgay Berksoy ve A. Kadir Işık (Ed.), *Avrupa Birliği Üzerine Yazılar*, Yayın no: 117, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu, 2004, s.355.

²²⁸ Sağlam, *Avrupa Birliği Üzerine Yazılar*, s.356.

yapıya uygun bir muamele vergisi ve katma değer vergisi dolaylı vergiler alanında kullanılan araçlardandır²²⁹.

Avrupa Birliği'ndeki gelir vergisi farklılıklarına bakıldığında üç unsur göze çarpmaktadır. İlki; vergi tarifelerindeki vergi dilimlerinde kendisini gösteren farklılıklardır. Diğeri ise; vergi tarifelerine uygulanan vergi oranlarıdır. Sonuncusu ise; sosyal gerekçeler ile uygulanan vergi indirimleridir²³⁰.

Bununla birlikte gelir vergisi uyumlaştırması konusunda mesafe kat edilememiştir. Buna gerekçe olarak; üye ülkelerin mali politika geliştirme noktasında esneklik kaybı yaşamamak için vergileme yetkilerini kısıtlamak istememeleri gösterilebilir²³¹. Devletlerin mali politika araçlarından olan vergiler; aynı zamanda ulusal egemenliğin kaynağını teşkil eder²³². Vergileme, para basımı ve ulusal savunma ülkelerin egemenlik gücü göstergelerinden en önemlileridir. Vergiler ekonomik sosyal ve siyasal hayatı etkilemek bakımından devletlerin en etkin araçlarından biri olmuştur. Hükümetler vergiler vasıtası ile geliri yeniden dağıtarak hem piyasa ekonomisini hem de seçmen davranışlarını doğrudan etkileyebilmektedir. Diğer taraftan ekonomide gerçekleşebilecek istikrarsızlıklar ve dalgalanmalarda verginin ekonomiye müdahale aracı olarak kullanılması hükümetlere esneklik kabiliyeti sağlayacaktır. Dolayısı ile bu kadar kuvvetli bir araç üzerindeki yetkinin devri ve uyumlaştırılması noktasındaki güçlüklerin sebebi tartışılmazdır²³³. Dolayısıyla, bu düşünce ile vergi mevzuatlarının düzenlemesi ve uygulanma yetkisi üye ülkelere aittir. Fakat, ekonomik ve mali entegrasyonu amaçlayan Avrupa Birliği için üye ülkelerdeki vergi politikalarının farklılığı güçlük teşkil etmektedir²³⁴.

Avrupa Birliği'ne üye ülkeler arasındaki vergi mevzuatlarındaki farklılıklar vergi yükü dağılımında da farklılıklar doğuracaktır. Bu noktada hedeflenen tarafsız vergi anlayışı doğrultusunda verginin bireylerin ekonomik kararları üzerindeki etkisinin mümkün olduğunca

²²⁹ Nicholas Moussis, Avrupa Birliği Politikaları Rehberi, Ahmet Fethi (çev.), İstanbul: Şefik Matbaacılık, 2004, s.283.

²³⁰ Sağlam, *Avrupa Birliği Üzerine Yazılar*, s.358.

²³¹ Sağlam, *Avrupa Birliği Üzerine Yazılar*, s.358.

²³² Suna Oksay, Atilla Uyanık ve Onur Acar, *Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Yapısı ve Sigorta Sektörü*, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları -1, Yayın no: 8, 2005, s.81.

²³³ Nurettin Bilici, *Avrupa Birliği ve Türkiye (Mali Yardımlar, Vergilendirme)*, Yeniden kaleme alınmış 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s.90-91.

²³⁴ Oksay, *Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Yapısı ve Sigorta Sektörü*, s.81.

düşük düzeyde olmasıdır. Vergileme sonucunda serbest rekabet ortamında bozulma görülmemelidir²³⁵.

Avrupa Birliği ekonomik entegrasyonu gerçekleştirme sürecinde, para politikasını birliğin düzenlemesine bırakırken, maliye politikası ile ilgili kararları üye ülkelerin inisiyatifine bırakmaktadır. Ülkelerin uygulayacağı maliye politikaları dolayısıyla, özellikle rekabet gücündeki değişiklikler, sıcak paranın ülkeye kanallize olması gibi noktalarda birliği etkileyecek ekonomik dışsallıklar yaratabilmektedir. Dolayısıyla, uygulayacakları maliye politikalarının dışsallıklarının etkilerini düşürebilmek amacı ile, özellikle vergi politikalarının uyumlaştırılması zorunluluğu kendini göstermektedir²³⁶. Gelir vergisi ile gelir dağılımının etkilenmesi ve dolayısıyla fiyat seviyelerinin buna göre değişmesi ile rekabet koşullarının etkilenmesi, gelir vergisi politikalarının uyumlaştırılmasını gerekli kılan argümanlardandır²³⁷.

3.2 Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye’de Ücretler Üzerindeki Kamusal Yükler

Avrupa Birliği’ne üye ülkelerin ücret üzerindeki kamusal yükler, çalışanların ve işverenlerin yaptıkları ödemeler ve toplam yük olmak üzere Tablo 3.1’de yer almaktadır.

Tablo 3.1: AB ve Türkiye’de Ücret Üzerindeki Toplam Kamusal Yük (GSYİH)(%) (2016)

Ülkeler	Sosyal Güvenlik Primleri Çalışan	Sosyal Güvenlik Primleri İşveren	Ücret Üzerindeki Vergiler	Ücret üzerindeki Toplam Kamusal Yük
Belçika	5,5	8,3	9,2	23
Bulgaristan	3,1	4,7	2	9,8
Çek Cumhuriyeti	5,3	9,4	2,7	17,4
Danimarka	0	0	23,5	23,5
Almanya	8,7	6,6	6,7	22
Estonya	0,6	10,9	5,7	17,2
İrlanda	1,5	2,4	5,9	9,8
Yunanistan	6,7	4,4	4,2	15,3

²³⁵ Bilici, *Avrupa Birliği ve Türkiye (Mali Yardımlar, Vergileştirme)*, s.90-91.

²³⁶ Mircan Yıldız Tokatlıoğlu, *Avrupa Birliği’nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme*, İstanbul: Alfa Yayıncılık, 2004, s.87-88.

²³⁷ Tokatlıoğlu, *Avrupa Birliği’nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme*, s.105.

İspanya	3,2	8,2	4,6	16
Fransa	5,6	11,2	6,9	23,7
Hırvatistan	5,5	6,2	2,7	14,4
İtalya	4,3	8,6	8	20,9
Güney Kıbrıs	2,7	5,8	3,2	11,7
Letonya	2,2	6,1	5,9	14,2
Litvanya	3,9	8,3	2,1	14,3
Lüksemburg	6,3	4,6	6,4	17,3
Macaristan	5,9	7,7	4,5	18,1
Malta	2,9	2,5	5,9	11,3
Hollanda	9,6	5,2	5,7	20,5
Avusturya	7,8	6,8	8,9	23,5
Polonya	7,9	5	0,4	13,3
Portekiz	3,9	5,2	5,4	14,5
Romanya	3,1	4,9	1,8	10,1
Slovenya	8,9	5,5	3,9	18,3
Slovakya	6,1	8	3,1	17,2
Finlandiya	4,1	8,7	9,8	22,6
İsveç	0,1	2,7	22,9	25,7
İngiltere	2,6	3,7	6,6	12,9
AB ortalaması	5,3	6,8	6,3	19,3
Türkiye	2,8	4,1	3,7	10,6

Kaynak: European Commission, Taxation Trends in the European Union, Luxembourg, 2018, s. 190, 192, 194, 212, [./https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2018.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2018.pdf) (20.06.2019) , OECD, Revenue Statistics 1965-2017, Paris: OECD, 2018, s.150. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2018_rev_stats-2018-en#page152 (20.06.2019)

Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin GSYİH içerisindeki ücret üzerindeki toplam kamusal yük ortalaması %19,3 iken Türkiye'de ücret üzerindeki toplam kamusal yük %10,6 ile Avrupa Birliği ortalamasının oldukça altındadır. Yine Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde ortalama çalışanların ödedikleri sosyal güvenlik primi ödemeleri %5,3, ortalama işverenlerin ödedikleri sosyal güvenlik primi ödemeleri % 6,8 ve ortalama ücret vergileri %6,3'dür. Türkiye'de ise bu rakamlar sırasıyla %2,8, %4,1 ve %3,7 ile Avrupa Birliği ortalamasının altında seyretmektedir.

Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde ücret üzerindeki toplam kamusal yük düzeyi incelendiğinde %23,7 ile Fransa %23,5 ile Danimarka ve % Avusturya, %23 ile Belçika en yüksek seviyedir. Ücret üzerindeki en düşük kamusal yük düzeyi %9,8 ile Estonya ve Bulgaristan, %10,1 ile Romanya'dadır. Türkiye ise %10,6 ile AB ortalamasının oldukça

altındadır. Sosyal güvenlik primlerinin dağılımı ise AB ortalamasında ve Türkiye’de işveren ağırlıklıdır.

AB’ye üye ülkeler ve Türkiye’de çalışanların sosyal güvenlik primleri dolayısıyla katlandıkları yüklerin 2010 yılına göre 2016 yılında gösterdiği değişim Tablo 3.2’de görülmektedir.

Tablo 3.2: AB ve Türkiye’de Çalışanların Ödediği Sosyal Güvenlik Primi Yüklerindeki Değişim (GSYİH) (%) (2010-2016)

Ülkeler	2010	2016	2010-2016
Belçika	5,5	5,5	0
Bulgaristan	2,4	3,1	0,7
Çek Cumhuriyeti	5,3	5,3	0
Danimarka	0	0	0
Almanya	8,5	8,7	0,2
Estonya	0,9	0,6	-0,3
İrlanda	2,1	1,5	-0,6
Yunanistan	5,9	6,7	0,8
İspanya	3,6	3,2	-0,4
Fransa	5,2	5,6	0,4
Hırvatistan	5,5	5,5	0
İtalya	4	4,3	0,3
Güney Kıbrıs	2,6	2,7	0,1
Letonya	2,2	2,2	0
Litvanya	4,2	3,9	-0,3
Lüksemburg	6,2	6,3	0,1
Macaristan	4,2	5,9	1,7
Malta	3,1	2,9	-0,2
Hollanda	8,5	9,6	1,1
Avusturya	7,4	7,8	0,4
Polonya	6,3	7,9	1,6
Portekiz	3,7	3,9	0,2
Romanya	3,1	3,1	0
Slovenya	9,2	8,9	-0,3
Slovakya	5,3	6,1	0,8
Finlandiya	3,5	4,1	0,6
İsveç	0,1	0,1	0
İngiltere	2,7	2,6	-0,1

AB ortalaması	5,1	5,3	0,2
Türkiye	2,3	2,8	0,5

Kaynak: European Commission, Taxation Trends in the European Union, Luxembourg, 2018, s.194. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2018.pdf (20.06.2019), OECD, Revenue Statistics 1965-2017, Paris: OECD, 2018, s.150. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2018_rev_stats-2018-en#page152 (20.06.2019)

Avrupa Birliği ülkelerindeki çalışanların ödediği ortalama sosyal güvenlik primi yükleri %0,2 artmıştır. Aynı yıllar arasında Türkiye’de çalışanların ödediği sosyal güvenlik primleri %0,5 ile Avrupa Birliği ortalamasından daha fazla artış göstermiştir. Avrupa Birliği ülkelerinde Macaristan %1,7, Polonya %1,6 ile en fazla artış gösteren ülkelerdir.

AB’ye üye ülkeler ve Türkiye’de işverenlerin sosyal güvenlik primleri dolayısıyla katlandıkları yüklerin 2010 yılına göre 2016 yılında gösterdiği değişim Tablo 3.3’de yer almaktadır.

Tablo 3.3: AB’ de ve Türkiye’de İşverenlerin Ödediği Sosyal Güvenlik Primi Yüklerindeki Değişim (GSYİH) (%) (2010-2016)

Ülkeler	2010	2016	2010-2016
Belçika	8,4	8,3	-0,1
Bulgaristan	4,2	4,7	0,5
Çek Cumhuriyeti	9,3	9,4	0,1
Danimarka	0,1	0	-0,1
Almanya	6,5	6,6	0,1
Estonya	11,8	10,9	-0,9
İrlanda	2,9	8,2	5,3
Yunanistan	5,1	4,4	-0,7
İspanya	8,4	8,2	-0,2
Fransa	11	11,2	0,2
Hırvatistan	6,3	6,2	-0,1
İtalya	9	8,6	-0,4
Güney Kıbrıs	5,5	5,8	0,3
Letonya	6,4	6,1	-0,3
Litvanya	7,5	8,3	0,8
Lüksemburg	4,7	4,6	-0,1
Macaristan	7,7	7,7	0
Malta	2,5	2,5	0
Hollanda	4,6	5,2	0,6
Avusturya	6,6	6,8	0,2

Polonya	4,6	5	0,4
Portekiz	4,9	5,2	0,3
Romanya	5,4	4,9	-0,5
Slovenya	5,7	5,5	-0,2
Slovakya	6,8	8	1,2
Finlandiya	8,6	8,7	0,1
İsveç	2,6	2,7	0,1
İngiltere	3,6	3,7	0,1
AB ortalaması	6,9	6,8	-0,1
Türkiye	3,4	4,1	0,7

Kaynak: European Commission, Taxation Trends in the European Union, Luxembourg, 2018, s.192, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2018.pdf (20.06.2019), OECD, Revenue Statistics 1965-2017, Paris: OECD, 2018, s.150., https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2018_rev_stats-2018-en#page152 (20.06.2019).

Avrupa Birliği'nde GSYİH içerisinde işverenlerin ödediği ortalama sosyal güvenlik primi yüklerinde 2010-2016 yılları arasında %-0,1 değişim olmuştur. Söz konusu periyotta yüklerin azalma eğilimi gösterdiği görülmüştür. Aynı yıllar arasında Türkiye'de söz konusu yük %0,7 artış göstermiştir. Avrupa Birliği ülkelerinde en fazla azalış %-0,9 ile Estonya ve %-0,7 ile Yunanistan da olmuştur. Aynı yıllarda en fazla artış %1,2 ile Slovakya'da görülmüştür.

AB'ye üye ülkeler ve Türkiye'de ücretler üzerindeki toplam kamusal yükün 2010 ve 2016 yılındaki durumu ile değişime ilişkin oranlar Tablo 3.4'de yer almaktadır.

Tablo 3.4: AB ve Türkiye'de Ücretler Üzerindeki Toplam Kamusal Yüklerin Değişimi (GSYİH) (%) (2010-2016)

Ülkeler	2010	2016	2010-2016
Belçika	23,6	23	-0,6
Bulgaristan	8,5	9,8	1,3
Çek Cumhuriyeti	16,7	17,4	0,7
Danimarka	22,7	23,5	0,8
Almanya	21	22	1
Estonya	17,7	17,2	-0,5
İrlanda	12	9,8	-2,2
Yunanistan	13,6	15,3	1,7
İspanya	16,5	16	-0,5
Fransa	22,2	23,7	1,5

Hırvatistan	15,1	14,4	-0,7
İtalya	21,6	20,9	-0,7
Güney Kıbrıs	11,4	11,7	0,3
Letonya	14,7	14,2	-0,5
Litvanya	13	14,3	1,3
Lüksemburg	16,1	17,3	1,2
Macaristan	17,4	18,1	0,7
Malta	10,2	11,3	1,1
Hollanda	19,7	20,5	0,8
Avusturya	23,1	23,5	0,4
Polonya	11,8	13,3	1,5
Portekiz	12,5	14,5	2
Romanya	10,9	10,1	-0,8
Slovenya	19,2	18,3	-0,9
Slovakya	14,6	17,2	2,6
Finlandiya	21,3	22,6	1,3
İsveç	24,5	25,7	1,2
İngiltere	13,6	12,9	-0,7
AB ortalaması	19,1	19,3	0,2
Türkiye	9,2	10,6	1,4

Kaynak: European Commission, Taxation Trends in the European Union, Luxembourg, 2018, s. (190),(192),(194),(212)./ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2018.pdf (20.06.2019), OECD, Revenue Statistics 1965-2017, Paris: OECD, 2018, s.150./ https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2018_rev_stats-2018-en#page152 (20.06.2019)

Tablo 3.4 incelendiğinde 2010-2016 yılları arasında Avrupa Birliği'nde ücret üzerindeki ortalama toplam kamusal yüklerin %0,2 ile artış gösterdiği görülmektedir. Türkiye'de aynı dönemde %1,4 artış olmuştur. Bu durum Türkiye'de ücretler üzerindeki toplam kamusal yükün Avrupa Birliği ortalamasından daha fazla artış gösterdiğini ortaya koymaktadır.

3.3 Seçilmiş AB Ülkelerinde Ücretler Üzerindeki Kamusal Yükler

3.3.1 Danimarka

Danimarka'da ücret üzerindeki kamusal yükler; gelir vergisi, sosyal güvenlik yükümlülüklerinin getirdiği yük, sağlık hizmetleri vergisi ve işgücü piyasası katkı payları olmak üzere dört grupta ele alınmaktadır. Bununla birlikte, Danimarka' da sosyal refah harcamalarının tamamı vergiler ile karşılanmaktadır ve bahsettiğimiz sosyal güvenlik yükümlülükleri isteğe bağlı sigorta kollarının getirdiği yükümlülüklerdir.

3.3.1.1 Ücret Üzerindeki Gelir Vergisi

Danimarka Gelir Vergisi Kanunu'nda vergiye tabi gelirler sınıflandırılıp tek tek belirtilmemiştir. Bununla birlikte Danimarka gelir vergisi geliri esas olarak; kişisel gelir, menkul sermaye iradı ve kurum kazançları olmak üzere üç ana grupta ele almaktadır. Kişisel gelir; ücret gelirleri, emeklilik gelirleri ve ticari gelirleri kapsamaktadır. Danimarka' da yerleşik olarak yaşayan bireylerin para ve para ile ifade edilebilen bütün gelirleri muafiyet düzenlenmedikçe, “vergilendirilebilir gelir“ olarak tanımlanmaktadır ve gelir vergisine tabi olmaktadır.

Danimarka Gelir Vergisi Sistemi gelir vergisi mükellefiyetini Danimarka'da yerleşik olmaya bağlamıştır. Yerleşik olma şartı ise, Danimarka'da ikametgahın bulunması ve yurtdışında bulunduğu sürenin 6 ayı geçmemesi gerekir. Fakat daimi ikameti başka ülkede bulunan turist veya öğrencinin (Danimarka'da bir iş için bulunmamak kaydıyla) Danimarka'da bulunduğu süre 2 yılda 365 günü geçmişse Danimarka'da yerleşik sayılır. Danimarka'da yerleşik olan kişiler dünya çapında elde ettiği gelirlerden gelir vergisine tabi olduğu halde, Danimarka'da yerleşik olmayanlar sadece Danimarka'da elde ettikleri gelirlerden gelir vergisine tabi olacaktır²³⁸.

3.3.1.1.1 Merkezi Yönetim Gelir Vergisi

Danimarka'da merkezi yönetim gelir vergisi konusu ve mükellefi yukarıda belirtilmiştir.

3.3.1.1.1.1 Vergi Tarifesi

Danimarka'da 2010 yılından önce alt, orta ve üst vergi dilimi olmak üzere üç dilimli tarife uygulanmakta iken 2010 yılında yapılan düzenleme ile “orta vergi dilimi” kaldırılmış “üst vergi dilimi” ve “alt vergi dilimi” olmak üzere iki dilimden oluşan yapıya kavuşmuştur²³⁹.

Merkezi yönetim alt vergi dilimi 467 300 krondan daha düşük olan vergilendirilebilir geliri kapsar ve bu dilime uygulanacak gelir vergisi oranı % 9,08'dir. Merkezi yönetim üst

²³⁸ OECD, Taxing Wages 2015-2016, Paris: OECD, 2017, s.246./ <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-wages-2018-tax-wages-2018-en#page547> (20.06.2019)

²³⁹ OECD, Taxing Wages, s.247-248.

vergi dilimi 467 300 krandan daha fazla olan vergilendirilebilir geliri kapsar ve uygulanacak oran %15'dir. Bununla birlikte merkezi yönetim ve yerel yönetim gelir vergisi ile birlikte değerlendirildiğinde mükellefe uygulanan marjinal vergi oranı %51,95'i aşamaz. Aştığı takdirde %51,95 üzerindeki vergi oranına tekabül edecek vergi tutarı mükellef için indirim konusu olacaktır²⁴⁰.

3.3.1.1.2 Yerel Yönetim Ek Gelir Vergisi

Diğer kuzey ülkelerine benzer şekilde gelir vergisi sisteminde yerel vergilerin payı önem arz eder. Yerel gelir vergileri alanında sadece belediyeler yetkilendirilmiştir. Yerel (belediye) vergileri her belediye için farklı olarak belirlenmiştir ve düz oranlı yapıdadır. Vergi matrahı vergilendirilebilir gelirdir ve en düşük oran %22,5, en yüksek oran %27,8'dir²⁴¹.

3.3.1.1.3 Gelir Vergisi Kapsamında Yapılacak İndirimler

Ücret gelirleri, kişisel gelir kapsamında gelir vergisine tabidir. Merkezi yönetim ve yerel yönetim gelir vergisinde matrahın tespitinde uygulanacak indirimler; ücretlinin işe bağlı olarak yüklendiği giderler, işsizlik sigortası primleri ve işçi birliklerine üyelik aidatları genel indirimler şeklinde sıralanabilir. Bunların tamamını vergilendirilebilir gelirlerinden indirebilirler. Söz konusu indirimler mükellefin kazancının %8,3'ünü ve her halükarda 28 000 kronu geçemez. Evli olmayan mükellefler için bu oran %5,6 olup 18 800 kronu aşamaz²⁵¹.

3.3.1.2 Sağlık Hizmetleri Vergisi

Mükelleflere brüt ücretleri üzerinden %3 oranında sağlık hizmetleri vergisi tahakkuk ettirilir²⁴².

3.3.1.3 İşgücü Piyasası Katkı Payları

Ücretliler herhangi bir indirim yapılmamış brüt ücretleri üzerinden %8 "işgücü piyasası katkı payı" ödemektedir²⁴³.

²⁴⁰ OECD, *Taxing Wages*, s.247-248.

²⁴¹ OECD, *Taxing Wages*, s.247.

²⁴² OECD, *Taxing Wages*, s.247.

²⁴³ OECD, *Taxing Wages*, s.248.

3.3.1.4 Sosyal Güvenlik Kapsamındaki Kamusal Yükler

Danimarka’da uzun vadeli sigorta sistemi “Temel Aylık” ve “Ek Aylık” (ATP) olmak üzere iki sistem üzerine kurulmuştur. ATP, iş piyasası tamamlayıcı aylık sigortası programıdır. Danimarka’da ikameti bulunan Danimarka vatandaşları ve Danimarka vatandaşı olmayıp asgari ikamet koşullarını taşıyanlar ya da ikili anlaşmalara tabi olanlar temel aylık sistemi kapsamındadır²⁴⁴. Hastalık ve analık durumlarında elde edilen iş göremezlik ödeneklerinden, işsizlik ödeneğinden ve diğer sosyal yardımlardan yararlananlar da dahil olmak üzere, 16-65 yaş aralığında hizmet sözleşmesi ile çalışanlar ek aylık (ATP) sisteminde yer almaktadırlar. Bununla birlikte en az üç yıl sigortalı olmuş ve ücretsiz çalışmaya başlayan veya kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanlar ve erken emeklilik yardımları ya da iş göremezlik aylıkları alanlar isteğe bağlı olarak ek aylık (ATP) sistemine dahil olabilirler²⁴⁵.

Danimarka’nın uzun vadeli sigorta sisteminin finansmanı; sigortalılar, kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanlar ve işverenler ve devlet katkıları yolu ile sağlanmaktadır. Ulusal aylık harcamalarının tamamı devlet katkıları ile karşılanmakta olup, sigortalılar, kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanlar ve işverenler prim ödememektedir. Ek aylık (ATP) sisteminin finansmanı ise tam zamanlı çalışanlar için yıllık 1136 kron, işverenlerin ise bu tutarın iki katına denk gelecek prim ödemesi ile sağlanmaktadır. İşsizlik sigortası ise Danimarka’da isteğe bağlı bir sigorta koludur ve finansmanı her iş kolunda çalışan işçiler ve kendi nam ve hesabına çalışanlar tarafından senelik 11290 kron olan sabit prim ödemesi ile sağlanmaktadır²⁴⁶.

3.3.2 Belçika

Belçika’da ücretler üzerindeki kamusal yükler; gelir vergisi ve sosyal güvenlik yükümlülüklerinden oluşmaktadır.

3.3.2.1 Ücretler Üzerindeki Gelir Vergisi

Belçika Gelir Vergisi uygulamasında gelir dört başlıkta ele alınmıştır. Bu bağlamda;

²⁴⁴ T.C Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı, *Avrupa Birliği’nde Sosyal Güvenlik*, Sistem Ofset Ltd.Şti, Ankara, 2012, s.76.

²⁴⁵ T.C Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı, *Avrupa Birliği’nde Sosyal Güvenlik*, s.77.

²⁴⁶ T.C Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı, *Avrupa Birliği’nde Sosyal Güvenlik*, s.81.

-İlk grupta serbest meslek kazançları, elde edilmiş kazançlar, danışmanlık ücretleri, emeklilik kazançları,

-ikinci grupta; gayrimenkul kazançları,

-üçüncü grupta; kar payı, faiz, telif kazançları,

-dördüncü grupta ise diğer kazançlar yer almaktadır.

Belçika’da bütün gelir kategorileri için geçerli olmak üzere, eşlerin gelirleri ayrı ayrı değerlendirilir ve ayrı bir şekilde vergilendirilir. Ayrıca Belçika mükellefiyeti yerleşiklik durumuna göre düzenlenmiş; yerleşikliği de Ulusal Nüfus Kayıt İdaresi’nde kayıtlı olmaya bağlamıştır. Dolayısıyla Belçika’da yerleşik olanlar dünya çapında elde ettiği gelirlerden gelir vergisine tabi olduğu halde, yerleşik olmayanlar sadece Belçika’da elde ettiği gelirlerden gelir vergisine tabi olacaktır²⁴⁷.

Belçika’da Federal Vergi İdaresi tarafından uygulanan gelir vergisi tarifesinin yanı sıra, Yerel Yönetimlere vergileme alanında birtakım yetkiler tanımlanmıştır ve ayrı bir şekilde değinmek yerinde olacaktır.

3.3.2.1.1 Federal Gelir Vergisi

3.3.2.1.1.1 Vergisi Tarifesi

Belçika, gelir vergisi tarifesinde beş vergi dilimi bulunmaktadır. Bu özelliği ile Avrupa Birliği ülkeleri arasında en fazla dilimi içeren gelir vergisi tarifesine sahip ülkelerdendir. Gelir vergi tarifesinde yer alan oranlar brüt gelirden bir takım indirimlerin uygulanması sonucunda bulunacak gelire uygulanmaktadır.

Tablo 3.5: Belçika’da Gelir Vergisi Tarifesi

Vergilendirilebilir Gelir (EURO)	Marjinal Oran (%)
0-10 860	25
10 860- 12 470	30
12 470- 20 780	40

²⁴⁷ OECD, Taxing Wages, s.200.

20 780- 38 080	45
38 080 ve üzeri	50

Kaynak: OECD, Taxing Wages 2015-2016, Paris: OECD, 2017, s.200./ [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-wages-2018_tax_wages-2018-en#page547\(20.06.2019\)](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-wages-2018_tax_wages-2018-en#page547(20.06.2019))

*Ulusal para birimi Euro'dur. 2016 yılında 0.90 Euro 1 Dolar' a eşittir. Ortalama çalışan geliri 46 570 Euro'dur.

3.3.2.1.2 Bölgesel ve Yerel Yönetim Vergileri

Belçika'da altı eyalete gelir vergisi alanında birtakım yetkiler tanınmıştır. Söz konusu yetkiler şunlardır;

- Federal vergi idaresine ek olarak vergi toplama olanakları verilmiştir. Bu vergiler, kişisel gelir vergisi üzerinde tamamlayıcı yerel vergi niteliğindedir. Bu ek vergiler gelir ile orantılı olabilir veya gelir ile çeşitlenebilir.
- Bölgesel ve yerel yönetim vergi idaresi ek vergiler üzerinden vergi artışı ya da vergi indirimi düzenlemelerini yapabilir²⁴⁸.

3.3.2.1.3 Gelir Vergisi Kapsamında Yapılacak İndirimler

Belçika Gelir Vergisi Kanunu'nda tanımlanmış brüt ücretten yapılabilecek indirimler şunlardır;

- Sosyal güvenlik primleri,
- Çalışmaya bağlı olarak, geliri elde etmek amacı ile harcanan giderler,
- Eşlerden birinin geliri, eşlerin toplam gelirinin %30'undan az ise az kazanan eşin geliri vergiye tabi olmaz,
- Çocuk indirimi. Çocuk indirimi tutarları Tablo 3.6'da belirtilmiştir. Ayrıca engelli çocuğa sahip ailelerde engelli çocuk iki çocuk olarak kabul edilmektedir²⁴⁸.

²⁴⁸OECD, Taxing Wages, s.202.

Tablo 3.6: Belçika’ da Çocuk İndirimi Tutarı

1 Çocuk	1.520
2 Çocuk	3 900
3 Çocuk	8 740
4 Çocuk	14 140
4 Çocuk üstü	5 400

Kaynak: OECD, Taxing Wages 2015-2016, Paris: OECD, 2017, s.201. [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-wages-2018_tax_wages-2018-en#page547\(20.06.2019\)](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-wages-2018_tax_wages-2018-en#page547(20.06.2019))

Söz konusu indirim tutarları brüt ücretten indirilerek net ücrete ulaşılır ve gelir vergisi tarifesi uygulanarak ödenecek vergiye ulaşılacaktır.

3.3.2.2 Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri

Belçika’daki sosyal güvenlik sistemi ülkede yaşayan tüm vatandaşların kapsama alındığı devletin de müdahil olduğu Bismarck ve Beveridge sistemlerinin karması şeklinde bir yapı arz eder. Bismarck sisteminde sosyal güvenliğin finansmanı işçi, işveren ve devlet katkıları ile sağlanmaktadır. Sosyal güvenlik yardımları sigortalının ücret seviyesi düzeyinde belirlenmektedir. Burada amaç bireyin yaşam standardının devamını temin etmektir. Beveridge sisteminde sosyal güvenliğin finansmanı vergiler ile sağlanmaktadır. Ayrıca sadece çalışanlar değil bütün ülke vatandaşları sosyal güvenliğin kapsamına alınmaktadır. Bireylerin istihdam durumu dikkate alınmaksızın herkesin eşit toplam faydayı sağlaması amaçlanmıştır. Belçika sosyal güvenlik sistemi bu iki sistemin karması şeklindedir. Örneğin sosyal güvenliğin finansmanının bireylerin katkı payları yoluyla sağlanması Bismarck sistemi, hastane masraflarının iadesinin tüm bireylere yapılıyor olması Beveridge sisteminin bir yansımasıdır²⁴⁹.

Belçika’da sosyal güvenlik sistemi, hizmet akdiyle çalışanlar, kendi nam ve hesabına çalışanlar ve kamu çalışanları olmak üzere sigortalı bireyleri üç gruba ayırmıştır. Belçika sosyal güvenlik sisteminin sağladığı sigorta kolları ve bunlar için ödenecek prim oranları çalışan ve işveren olmak üzere Tablo 3.7’ de gösterilmektedir.

²⁴⁹ T.C Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı, *Avrupa Birliği’nde Sosyal Güvenlik*, s.56.

Tablo 3.7:Belçika’da Sosyal Güvenlik Prim Kesintileri (Çalışan- İşveren)

2016	Çalışan	İşveren	Toplam
İşsizlik	0,87	3,16	4,03
Sağlık sigortası primleri	1,15	2,35	3,5
Sağlık hizmetleri	3,55	3,8	7,35
Yatırım hizmetleri		0,05	0,05
Aile indirimleri		7	7
Emeklilik	7,5	8,86	16,3
Çocuk bakımı		0,05	0,05
İş hastalığı		1,01	1,01
İş kazası		0,32	0,32
Eğitim ruhsatı		0,05	0,05
İşyeri kapama		0,31	0,31
Ücret sınırlaması		7,59	7,59
Toplam	13,07	34,55	47,62

Kaynak: OECD, Taxing Wages 2015-2016, Paris: OECD, 2017, s.204.[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-wages-2018_tax_wages-2018-en#page547\(20.06.2019\)](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-wages-2018_tax_wages-2018-en#page547(20.06.2019)).

Belçika’da brüt ücret üzerinden çalışanların ödeyeceği sosyal güvenlik prim kesintisi %13,07, işverenlerin ödeyeceği sosyal güvenlik prim kesintisi % 34,55 ve toplam sosyal güvenlik prim kesintileri %47,62’dir.

3.3.3 Macaristan

Macaristan’da ücret üzerindeki kamusal yükler; gelir vergisi ve sosyal güvenlik yükümlülükleridir.

3.3.3.1 Ücretler Üzerindeki Gelir Vergisi

Macaristan gelir vergisi sisteminde gelir unsurları tek tek sayılmamış, bir takvim yılında elde edilen para ve para ile ifade edilebilen bütün gelirleri kapsamına almıştır. Diğer taraftan gelir vergisi mükellefiyeti ülkede yerleşik olmaya bağlı olarak değerlendirilmiştir. Macaristan’da yerleşik olan mükellefler dünya çapında elde ettiği gelirlerden, yerleşik olmayanlar ise sadece Macaristan’da elde ettiği gelirlerden gelir vergisine tabi olacaktır.

Macaristan’da 2011 yılından itibaren gelir vergisi tarifesı %15 olmak üzere düz oranlıdır. Ayrıca yerel yönetimlere gelir vergisi alanında tanımlanmış herhangi bir yetki

bulunmamaktadır. Brüt ücretten bir takım indirimler yapılması sonucu ulaşılan vergi matrahına %15 oranının uygulanması ile ödenecek vergiye ulaşılacaktır²⁵⁰.

3.3.3.1.1 Gelir Vergisi İndirimleri

Macaristan gelir vergisi sisteminde en önemli indirim kalemi çocuk indirimidir. Çocuk indirimi tarifesine çocuk sayısına göre çeşitlenmiştir. Çocuklu ailelerin brüt ücret üzerinden indirebileceği vergi indirimi tutarı bir çocuklu aile için aylık 66.670 HUF, iki çocuklu aile için aylık 83.330 HUF, üç çocuklu aile için aylık 220.000 HUF olarak düzenlenmiştir.

Bununla birlikte mükellefler sosyal güvenlik primi ödemelerini brüt ücretten indirebileceklerdir.²⁵¹

3.3.3.2 Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri

Çalışanlar brüt ücret üzerinden emeklilik için %10, hastalık sigortası için %7, işsizlik sigortası için %1,5 oranında prim ödemektedir. İşverenler çalışanlar için emeklilik, hastalık ve işsizlik sigortası primi ödemezler. Bununla birlikte 2013'den beri İş Koruma Kanun'u (JPA) çerçevesinde sosyal güvenlik vergisi adı altında sağlık hizmetleri, emeklilik ve işgücü piyasası fonu için brüt ücretin %27'si civarında birleşik bir oran olarak ödeme yapar²⁵¹.

3.3.4 İtalya

İtalya'da ücret üzerindeki kamusal yükler; gelir vergisi ve sosyal güvenlik yükümlülükleridir

3.3.4.1 Ücretler Üzerindeki Gelir Vergisi

İtalya gelir vergisi sisteminde gelir; ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, ticari kazanç, menkul sermaye iradı ve diğer kazançlar olmak üzere ele alınmıştır. Gelir vergisi mükellefiyeti ülkede yerleşik olmaya bağlı olarak değerlendirilmiştir. Yerleşiklik ise; İtalya nüfus idaresine kayıtlı olmak ve İtalya'da sürekli bir ikametinin olması ya da iş merkezinin bulunması şartı aranır. İtalya'da yerleşik olanlar dünya çapında elde ettikleri gelirlerden, yerleşik olmayanlar ise sadece İtalya'da elde ettikleri gelirlerden gelir

²⁵⁰ OECD, Taxing Wages, s.318.

²⁵¹ OECD, Taxing Wages, s.318.

vergisine tabi olacaklardır. Diğer taraftan eşler kendi gelirleri ile ayrı olarak vergilendirilmektedir²⁵².

İtalya’da merkezi yönetim gelir vergisi uygulamasının yanında yerel yönetimlere gelir vergisi alanında yetkiler tanınmıştır ve ayrı bir şekilde değinmek yerinde olacaktır.

3.3.4.1.1 Merkezi Yönetim Gelir Vergisi

İtalya, Avrupa Birliği ülkeleri arasında en fazla dilimi içeren gelir vergisi tarifesine sahip ülkelerdendir. Gelir vergi tarifesinde yer alan oranlar brüt gelirden bir takım indirimlerin uygulanması sonucunda bulunacak matraha uygulanmaktadır.

3.3.4.1.1.1 Merkezi Yönetim Gelir Vergi Tarifesi

Tablo 3.8: İtalya’da Gelir Vergisi Tarifesi

Vergi Dilimi (EURO)	Vergi Oranı (%)
0-15000	23
15000-28000	27
28000-55000	38
55000-75000	41
75000 üzeri	43

Kaynak: OECD, Taxing Wages 2015-2016, Paris: OECD, 2017, s.360./ [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-wages-2018_tax_wages-2018-en#page547\(20.06.2019\)](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-wages-2018_tax_wages-2018-en#page547(20.06.2019))

*Ulusal para birimi Euro (EUR)’dur. İlgili yılda ortalama çalışan kazancı 30.642 Euro’dur.

3.3.4.1.2 Bölgesel ve Yerel Ek Vergiler

Merkezi yönetim gelir vergisi tarifesine ek olarak bölgelerin ve belediyelerin uyguladığı ek vergi oranları mevcuttur. Söz konusu gelir üzerinden alınan bölgesel ek vergiler 1997’de yürürlüğe girmiş olup ilgili bölgede yaşayan mükelleflerin vergilendirilebilir geliri üzerinden alınır. Bölgesel ek vergi oranı;

- 15.000 Euro üzerindeki vergilendirilebilir gelir için %3,33

²⁵² OECD, Taxing Wages, s.358.

- 15.000 Euro altındaki vergilendirilebilir gelir için %1,73' dür²⁵³. Söz konusu gelir üzerinden alınan belediye ek vergisi 1999'da yürürlüğe girmiştir ve her belediye tarafından uygulanabilir. Söz konusu oran belediyelere göre %0 ve %0,8 arasında değişiklik göstermektedir. Ancak Roma Yerel Yönetimleri için % 0,9 olan özel bir oran tanınmıştır²⁵³.

3.3.4.1.3 Gelir Vergisi İndirimleri

Ücretlilerin brüt ücretinden indirilebilecek giderler; sosyal güvenlik primi ödemeleri, boşanılan eşe yapılan nafaka ödemeleri, mükellefin bakmakla yükümlü olduğu engelli bireyler için yapılan sağlık harcamalarıdır²⁵⁴.

3.3.4.2 Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri

İtalya'da uzun vadeli sosyal sigorta kolları için ücretlinin ödeyeceği prim tutarı brüt ücretin %9,49'u, işverenin ödeyeceği prim tutarı ise brüt ücretin %31,88'idir. İş kazası ve meslek hastalığı sigorta kolu için ücretliler prim ödememektedir. Bununla birlikte işverenler çalışanların risk derecesine göre %0 ile %13 arasında değişen katkı payı ödemektedir²⁵⁵.

3.3.5 Polonya

Polonya'da ücret üzerindeki kamusal yükler; gelir vergisi ve sosyal güvenlik yükümlülüklerinden oluşmaktadır.

3.3.5.1 Ücret Üzerindeki Gelir Vergisi

Polonya gelir vergisi sisteminde gelir; serbest meslek kazançları, ayni ve nakdi yardımlar, gayrimenkul sermaye iradı, ekonomik faaliyet kazançları olmak üzere dört grupta toplanmıştır. Bununla birlikte mükellefin birden fazla gelir türünü elde etmesi durumunda bunların tamamı birlikte değerlendirilir. Polonya'da gelir vergisi mükellefiyeti yerleşiklik durumuna göre düzenlenmiş olup yerleşiklik Polonya'da altı aydan fazla sürede kalmaya bağlanmıştır. Dolayısıyla Polonya'da yerleşik olanlar dünya çapında elde ettiği gelirlerden gelir vergisine tabi olduğu halde, yerleşik olmayanlar sadece Polonya'da elde ettiği

²⁵³ OECD, Taxing Wages, s.361.

²⁵⁴ OECD, Taxing Wages, s.359

²⁵⁵ OECD, Taxing Wages, s.361-262.

gelirlerden gelir vergisine tabi olacaktır. Bununla birlikte, Polonya’da yerel idarelere gelir vergisi alanında yetki verilmemiştir.

Bireyler kendi gelirleri üzerinden vergilendirilir. Fakat çiftler evlilik süresince bütün takvim yılında müşterek gelirleri üzerinden vergilendirilmeyi tercih edebilirler. Diğer bir sistem ise “ayırma sistemi” dir. Bu sistemde çiftlerin müşterek gelirinin servet geliri içermemesi şartıyla, müşterek gelirin yarısı üzerinden %19 düz oran ile vergilendirilirler. Bundan sonrasındaki açıklamalarımızda evli çiftlerin müşterek gelir üzerinden vergilendirildikleri varsayılmıştır²⁵⁶.

3.3.5.1.1 Vergi Tarifesi

Tablo 3.9: Polonya’da Gelir Vergisi Tarifesi

Vergi Matrahı (PLN)	Vergi Oranı (%)
0-85.528	18
85.528 üzeri	32

Kaynak: OECD, Taxing Wages 2015-2016, Paris: OECD, 2017, s.458./ [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-wages-2018_tax_wages-2018-en#page547\(20.06.2019\)](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-wages-2018_tax_wages-2018-en#page547(20.06.2019))

* Ulusal para birimi Zloty (PLN)’ dir. İlgili yılda ortalama çalışan kazancı 47.782 PLN’ dir.

Polonya gelir vergisi tarifesi iki dilimli ve artan oranlı bir yapı arz eder. Mükellefin gelirinden indirilebilecek kalemlerin düşülmesinden sonra elde edilecek matraha artan oranlı tarifenin uygulanması ile ödenecek vergiye ulaşılmaktadır.

3.3.5.1.2 Gelir Vergisi İndirimleri

Vergilendirilebilir gelire ulaşmak için yapılabilen indirimler şunlardır;

- İlk çocuk için 92.67 PLN (senelik 1.112,04)
- İkinci çocuk için 92.67 PLN (senelik 1.112,04)
- Üçüncü çocuk için 166.67 PLN (senelik 2.000,04)

²⁵⁶ OECD, Taxing Wages, s.456.

- Dördüncü ve sonraki her çocuk için 225 PLN (senelik 2.700)²⁵⁷.
- Sağlık sigortası primleri indirimi: bu indirim tutarı Ulusal Sağlık Fonu'na ödenen sağlık sigortası primine neredeyse eşittir. Sağlık sigortası primi vergi matrahı üzerinden hesaplanır ve oran %9'dur. Sağlık sigortası prim indirimi ise vergi matrahı üzerinden hesaplanır ve oran %7,75'dir
- Diğer sosyal güvenlik primleri indirimi; primlerin tamamının mükellef tarafından ödenmesi şartıyla indirilebilir
- İş ile bağlantılı giderler²⁵⁸.

3.3.5.2 Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri

Ücretli prim tutarı, brüt ücret üzerinden %13,17 oranı ile hesaplanır. Bu oran şunları içerir;

- Emeklilik sigortası primi; %9,76
- Sakatlık/ maluliyet sigortası primi; %1,5
- Hastalık ve analık sigorta primi; %2,45' dir²⁵⁹.

İşverenin zorunlu sosyal sigorta primi; iş sözleşmesi kapsamında ücretlinin elde ettiği brüt ücretin % 20.43'üne eşittir. Bu oran şunları içerir;

- Emeklilik sigortası primi; %9.76
- Sakatlık/ maluliyet sigortası primi; %6.5
- Diğer sigorta primleri; %4.17²⁶⁰.

3.4 Seçilmiş AB Ülkeleri'nde ve Türkiye'de Ücretler Üzerindeki Kamusal Yüklerin Karşılaştırılması

Türkiye ile seçilmiş ülkelerde ücretler üzerindeki kamusal yüklerin karşılaştırılması; ücret üzerindeki toplam kamusal yük düzeyleri, sermaye ve ücretler üzerindeki toplam kamusal yük düzeyleri, gelir vergilerinin tarife yapıları ve ücret üzerindeki sosyal güvenlik yükümlülükleri düzeyleri bakımından yapılacaktır.

²⁵⁷ OECD, Taxing Wages, s.456-457.

²⁵⁸ OECD, Taxing Wages, s.457.

²⁵⁹ OECD, Taxing Wages, s.458.

²⁶⁰ OECD, Taxing Wages, s.459.

Tablo 3.10: Seçilmiş AB Ülkeleri’nde ve Türkiye’de Ücretler Üzerindeki Toplam Kamusal Yük (Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri ve Damga Vergisi Dahil) (GSYİH) (2016)

Ülkeler	Ücret Üzerindeki Toplam Kamusal Yük (%)
Belçika	23
Danimarka	23,5
Macaristan	18,1
İtalya	20,9
Polonya	13,3
AB Ortalaması	19,3
Türkiye	10,6

Kaynak: Çalışma kapsamındaki veriler ile hazırlanmıştır.

GSYİH içerisindeki ücretler üzerindeki toplam kamusal yüklerin yer aldığı Tablo 3.10’daki veriler incelendiğinde, Danimarka’nın %23,5 ile ve çalışma kapsamındaki ülkeler arasında en yüksek toplam kamusal yüke sahip olduğu görülmektedir. Belçika (%23) ve İtalya’da (%20,9) AB ortalamasının (19,3) oldukça üzerindedir. Türkiye’de GSYİH içerisindeki ücretler üzerindeki kamusal yükler %10,6, Polonya’da ise %13,3 ile AB ortalamasının oldukça altındadır.

Sermaye faktörünün emek unsuruna göre daha avantajlı yönlerinin olduğu dolayısıyla ücret gelirlerinin sermaye gelirlerine kıyasla daha az vergilendirilmesi görüşü ayırma kuramının en önemli argümanlarından biridir. Ayırma kuramının uygulama biçimlerini incelemekten ziyade; ülkelerin ücret ve sermaye gelirlerine uyguladıkları vergi ve benzeri yükümlülükler sonucu GSYİH içerisindeki emek ve sermaye üzerindeki toplam kamusal yüklerin düzeyini düzeyi ayırma kuramını uygulamadaki başarıyı ortaya koymaktadır.

Tablo 3.11: Seçilmiş AB Ülkeleri ve Türkiye’de Sermaye ve Ücret Üzerindeki Vergiler (Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri Hariç) (GSYİH) (2016)

Ülkeler	Sermaye (%)	Ücret (%)
Belçika	3,4	9,2
Danimarka	2,7	23,5
Macaristan	2,3	4,5

Polonya	1,8	0,4
İtalya	2,5	8
AB Ortalaması	2,7	6,3
Türkiye	1,6	3,7

Kaynak: European Commission, Taxation Trends in the European Union, Luxembourg, 2018, s. (212),(224)./ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2018.pdf (20.06.2019), OECD, Revenue Statistics 1965-2017, Paris: OECD, 2018, s.150./ https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2018_rev_stats-2018-en#page152 (20.06.2019).

GSYİH içerisindeki emek ve sermaye üzerindeki vergi düzeyleri incelendiğinde, emek üzerindeki vergi düzeyi Danimarka’da %23,5 ile seçilmiş AB ülkeleri arasında en yüksek seviyededir. Belçika %9,2 ve İtalya %8 ücret üzerindeki vergi düzeyi ile AB ortalamasının üzerindedir. Polonya’daki ücret üzerindeki vergi düzeyi 0,4 ile çalışma kapsamındaki ülkeler arasında en düşük seviyededir. Ayrıca sermaye üzerindeki vergi düzeyi %1,8 ile sermaye ağırlıklı vergileme yapısı ile ayırma kuramına uygun bir vergileme yapıldığını göstermektedir. AB ortalamasında sermaye üzerindeki vergi düzeyi %2,7, emek üzerindeki vergi düzeyi %6,3 olarak ayırma kuramına aykırı bir yapı arz etmekte ve incelemekte olduğumuz ülkeler içerisinde Polonya hariç diğer ülkeler bu yapıdadır.

Tablo 3.12: Seçilmiş AB Ülkeleri’nde ve Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifelerinin Yapıları (2016)

Ülkeler	En düşük oran (%)	En yüksek oran (%)	Yükseklik Farkı	Dilim sayısı
Danimarka	9,08	51,95	42,87	2
Belçika	25	50	25	5
Macaristan	15	15	Yok	yok
İtalya	23	43,9	20,9	5
Polonya	18	32	14	2
Türkiye	15	35	20	4

Kaynak: Çalışma kapsamındaki veriler ile hazırlanmıştır.

Artan oranlılığın derecesini belirleyen başlıca faktörler, yükseklik farkı, uzunluk farkı ve dilim sayısıdır. Yükseklik farkının yüksek olması tarifeye uygulanan en yüksek oran ile en düşük oran arasındaki farkın yüksek olması sonucunu doğuracaktır. Bu da artan oranlılığın şiddetleneceği anlamına gelmektedir. Tarifedeki dilim sayısının artması ile artan oranlılığın

derecesi artacaktır. Dilim sayısının azlığı, dilim aralığının genişliği ve yükseklik farkının düşüklüğü her bir dilime tabi olanların ve son dilime tabi olanların vergi tarifesini düz oranı algılaması sonucunu doğurur.

Danimarka gelir vergisi sistemi; nispeten yüksek vergi ortalamalarına sahiptir. Mükellefler brüt ücretlerinden indirim yapılmadan %8 oranında işçi piyasası katkı payı öder. Ayrıca yerel yönetim vergileri vergi sisteminde önemli bir yere sahiptir. Danimarka'da yerel yönetimlerin gelir vergisi alanındaki uygulamaları ile birlikte maksimum uygulanabilecek vergi oranı %51,95'e kadar ulaşmaktadır. Danimarka gelir vergisi üst ve alt vergi dilimi olmak üzere iki dilimli yapı arz eder. Alt vergi dilimi oranı %9,08'dir ve bu orana %3 oranında sağlık vergisi ilave edilir. Toplam %12,08 oranında vergi tahakkuk ettirilir. Üst vergi dilimi 467 300 kron tutarını aşan gelirler için uygulanır ve oranı %15'dir. Danimarka gelir vergisi görüleceği üzere %9,08 den %51,95 e kadar dalgalı bir marjinal gelir vergisi oranı yapısına sahiptir. Danimarka gelir vergisini tarifesi iki dilimden oluşması ve yerel yönetimlerin gelir vergisi alanındaki uygulamaları artan oranlılık uygulamasında güçlükler sebep olabilmektedir. Dolayısıyla bu yapıda bir gelir vergisi sisteminde vergilemede yatay ve dikey adalet ilkelerinin uygulamasından bahsedilemez.

Türkiye'nin gelir vergisi tarifesi 4 dilimden oluşmaktadır. İncelenen AB ülkelerine kıyasla dilim sayısı fazladır. Ayrıca yükseklik farkı 20 puan ile incelemekte olduğumuz AB ülkeleri ile kıyaslandığında düşük bir puanda olmadığı görülür.

Belçika gelir vergisi tarifesinin 5 vergi diliminden oluşması ve tarifiedeki yükseklik farkının 25 puan olmasıyla incelediğimiz ülkeler arasında artan oranlılığın en şiddetli uygulandığı ülke olduğu görülür. Artan oranlılığın şiddetli olması ödeme gücüne göre vergilemeye katkıda bulunarak vergilemede adaletin sağlanmasını daha mümkün hale getirir.

Polonya tarife yapısı incelendiğinde vergi dilimi sayısının 2 olması ve yükseklik farkının 14 puan olmasıyla incelenen ülkeler arasında artan oranlılık şiddeti en düşük olan 2. ülke olduğu görülmektedir.

İtalya gelir vergisi tarifesinde vergi dilimi sayısı 5 ve yükseklik farkı 20,9 puandır. Dolayısıyla incelediğimiz ülkeler arasında artan oranlılık şiddetinin en yüksek olduğu ikinci ülkedir.

Macaristan gelir vergisi tarifesin %15 ile düz oranlı bir yapıdadır. Düz oranlı vergiler tarafsız vergi anlayışı ile vergi aracılığıyla ekonomide iktisadi kararları etkilememe amacıyla uygulanabilmektedir. Fakat düz oranlı vergiler vergilemede adalet ve ödeme gücüne göre vergileme anlayışına aykırı bir uygulamadır.

Tablo 3.13: Seçilmiş AB Ülkeleri ve Türkiye’de Brüt Ücret Üzerindeki Sosyal Güvenlik Prim Oranları

Ülkeler	Ücretli	İşveren	Toplam
Danimarka*	-	-	-
Belçika	% 13.07	%34.55	%46.62
Macaristan	%18.5	%27	%45.5
İtalya**	%9.49	%31.88+%0-13	%41.37+%0-13
Polonya	%13.17	%20.43	%33.6
Türkiye***	%15	%22.5	%37.5

Kaynak: Çalışma kapsamındaki veriler ile tarafımızca düzenlenmiştir.

*Danimarka’da ulusal aylık harcamalarının tamamı devlet tarafından karşılanmakta; ücretli ve işverenden prim alınmamaktadır. Ek aylık sistemi için ücretliler 1 136 kron, işverenler ise 2 276 kron ödemektedir. İşsizlik sigortası isteğe bağlı sigorta koludur ve ücretlilerden 11 260 kron alınmaktadır.

** İtalya’da işverenler uzun vadeli sosyal sigorta kolları için ödediği primin (%31.88) yanı sıra, çalışanların risk derecesine göre % 0 ve % 13 oranları arasında değişen iş kazası ve meslek hastalığı katkı payı ödemektedir.

***Tablo 3.13’de Türkiye’de 4/a kapsamındaki sosyal güvenlik primi ödemelerine yer verilmiştir. 4/c kapsamındaki prim oranları ücretli için %14, işveren için 18.5’dir.

Danimarka’da sosyal refah harcamalarının tamamı vergiler ile karşılanmakta olduğundan, ücretlilerin ve işverenlerin zorunlu sosyal güvenlik prim ödemeleri bulunmamaktadır. Tablo 3.13 incelendiğinde brüt ücret üzerindeki en düşük toplam sosyal güvenlik prim oranının Danimarka’dan sonra %33,6 ile Polonya’da olduğu görülmektedir. Brüt ücretler üzerindeki en yüksek toplam sosyal güvenlik prim oranı %46,62 ile Belçika’dadır. Ücretlilerin ödeyeceği en yüksek sosyal güvenlik prim oranı%18,5 olmak üzere Macaristan’da, en düşüğü % 9,49 ile İtalya’dadır. Türkiye ise incelediğimiz ülkeler arasında sosyal güvenlik prim oranı %37,5 ile en düşük üçüncü ülke konumundadır.

SONUÇ

İktisat literatüründe üretim faktörlerinden olan emeğin fiyatı olarak tanımlanan ücretler, iktisadi ve sosyal alanda farklı etkileri olan çok cepheli bir unsurdur. Ücret, emeği karşılığında üretime sürecine giren bireylerin gelirlerini ve yaşam düzeyini belirleyen bir unsur olmasının yanında, milli gelirin ekonomideki gruplar arasında dağılıma şeklini, ilgili çevrede sosyal adaletin tatbik seviyesini ortaya koyan bir işaret olarak çok yönlü önem ifade eder.

Ücret üzerindeki kamusal yükler; gelir vergisi, damga vergisi ve sosyal güvenlik primleri olarak sıralanabilir. Ücretin ücretli için gelir, işveren açısından gider olması dolayısıyla söz konusu kamusal yükler; ücretli ve işvereni ekonomik karar alma sürecinde doğrudan etkilemektedir. Dolayısıyla ekonomik büyüme, işsizlik ve uluslararası rekabet unsurlarını gibi birçok makro-ekonomik bileşenler kamusal yükler doğrultusunda etkilenecektir.

Danimarka’da ücret üzerindeki kamusal yükler; gelir vergisi, sağlık hizmetleri vergisi ve işgücü piyasası katkı payları olarak sıralanabilir. Danimarka gelir vergisi yükü nispeten yüksektir. Mükellefler brüt ücretlerinden indirim yapılmadan %8 oranında işçi piyasası katkı payı öder. Ayrıca yerel yönetim vergileri vergi sisteminde önemli bir yere sahiptir. Danimarka’da yerel yönetimlerin gelir vergisi alanındaki uygulamaları ile birlikte maksimum uygulanabilecek vergi oranı %51,95’e kadar ulaşmaktadır. Danimarka gelir vergisi üst ve alt vergi dilimi olmak üzere iki dilimli yapı arz eder. Alt vergi dilimi oranı % 9,08’dir ve bu orana %3 oranında sağlık vergisi ilave edilir. Toplam %12,08 oranında vergi tahakkuk ettirilir. Üst vergi dilimi oranı %15’dir. Danimarka gelir vergisi görüleceği üzere %9,08 den %51,95’e kadar dalgalı bir marjinal gelir vergisi oranı yapısına sahiptir.

GSYİH içerisinde ücret üzerindeki toplam kamusal yükler incelendiğinde AB ortalaması %19,3 iken Danimarka %23,5 ile AB’ye üye ülkeler arasında en yüksek toplam kamusal yüke sahiptir. Kamusal yükleri oluşturan kalemler incelendiğinde Danimarka’da çalışan ve işverenlerin sosyal güvenlik primi ödemedikleri görülmektedir. Danimarka’da sosyal refah harcamalarının tamamı vergiler ile karşılanmakta, çalışanların ve işverenlerin zorunlu sosyal güvenlik primi yükümlülükleri bulunmamaktadır.

Belçika’da ücret üzerindeki kamusal yükler; gelir vergisi ve sosyal güvenlik yükümlülüklerinden oluşmaktadır. Belçika gelir vergisi sisteminde federal gelir vergisi uygulamasının yanında, bölgesel ve yerel yönetim gelir vergisi adı altında yerel yönetimlere gelir vergisi alanında ek vergi toplama yetkisi verilmiştir.

Belçika’da GSYİH içerisinde ücret üzerindeki toplam kamusal yük %23’dir. Belçika bu rakam ile seçilmiş ülkeler arasında Danimarka’dan sonra ücret üzerindeki toplam kamusal yükün en yüksek olduğu ikinci ülke konumundadır. Kamusal yükleri oluşturan kalemler incelendiğinde Belçika’da GSYİH içerisinde çalışanların ödediği sosyal güvenlik primleri %5,5, işverenlerin ödediği sosyal güvenlik primleri %8,3 ve ücret üzerindeki vergiler %9,2’dir. Belçika söz konusu rakamlar kapsamında çalışanların ödedikleri sosyal güvenlik primleri ile seçilmiş ülkeler arasında üçüncü, işverenlerin ödedikleri primler ile ikinci, ücret vergileri ile birinci konumdadır. Ayrıca GSYİH içerisinde çalışanların ödedikleri sosyal güvenlik primlerinin AB ortalaması %5,3, işverenlerin ödedikleri sosyal güvenlik primlerinin AB ortalaması %5,3 ve ücret üzerindeki vergilerin AB ortalaması %6,3’dür. Dolayısıyla Belçika’nın işveren üzerindeki sosyal güvenlik primi yükü ve ücret üzerindeki vergi yükü AB ortalamasının üzerindedir. Bununla birlikte incelenen ülkeler arasında brüt ücret üzerinden toplam en yüksek sosyal güvenlik prim oranı % 46,62 ile Belçika’dadır.

Macaristan’da ücret üzerindeki kamusal yükler; gelir vergisi ve sosyal güvenlik primi yükümlülükleridir. 2011 yılından itibaren gelir vergisi tarifesı % 15 olmak üzere düz oranlıdır. Macaristan’da GSYİH içerisinde ücret üzerindeki toplam kamusal yük %18,1’dir. Macaristan bu rakam ile seçilmiş ülkeler arasında dördüncü konumdadır. Ayrıca Macaristan’da ücret üzerindeki toplam kamusal yük AB ortalamasının altındadır. Macaristan’da GSYİH içerisinde çalışanların ödediği sosyal güvenlik primleri %5,9, işverenlerin ödediği sosyal güvenlik primleri %7,7 ve ücret üzerindeki vergiler %4,5’dir. Söz konusu rakamlar AB ortalaması ile kıyaslandığında ücret üzerindeki vergilerin düşüklüğü göze çarpmaktadır. Ayrıca Macaristan’da brüt ücret üzerindeki toplam sosyal güvenlik prim oranı %45,8’dir ve incelemekte olduğumuz ülkeler arasında Belçika’dan sonra en yüksek ikinci ülkedir. Macaristan’da brüt ücret üzerindeki ücretlilerin tabi olduğu prim oranı %18,5’dir ve söz konusu oran incelenen ülkeler arasında en yüksek orandır.

İtalya’da ücretler üzerindeki kamusal yükler; gelir vergisi ve sosyal güvenlik yükümlülükleridir. Merkezi yönetim gelir vergisi tarifesine ek olarak bölgelerin ve belediyelerin uyguladığı vergi oranları mevcuttur. İtalya’da brüt ücretler üzerinden ücretlilerin tabi olduğu prim oranı incelendiğinde %9,49 ile incelenen ülkeler arasında en düşük orandır. İtalya’da GSYİH içerisindeki toplam kamusal yük %20,9’dır. Söz konusu rakam AB ortalamasının üzerindedir ve incelenen ülkeler arasında üçüncü konumdadır. Kamusal yükleri oluşturan kalemler incelendiğinde İtalya’da GSYİH içerisinde çalışanların ödediği sosyal güvenlik primleri %4,3, işverenlerin ödediği sosyal güvenlik primleri %8,6 ve ücret üzerindeki vergiler %8’dir. GSYİH içerisinde işverenlerin ödediği sosyal güvenlik primleri incelenen ülkeler arasında en yüksek düzeydedir.

Polonya’da ücret üzerindeki kamusal yükler; gelir vergisi ve sosyal güvenlik yükümlülükleridir. Polonya’da ücret üzerindeki toplam kamusal yük %13,3’dür. Söz konusu rakam AB ortalamasının oldukça altındadır ve incelenen ülkeler arasında en düşük ikinci seviyededir. Kamusal yükleri oluşturan kalemler incelendiğinde GSYİH içerisinde çalışan sosyal güvenlik primleri %7,9, işveren sosyal güvenlik primleri %5 ve ücret vergileri %0,4’dür ve ücret vergilerinin düşüklüğü dikkat çekmektedir. Ayrıca, Polonya GSYİH içerisinde çalışanların ödediği sosyal güvenlik primleri ile incelenen ülkeler arasında birinci konumdadır. Polonya’da brüt ücret üzerinden ücretlilerin tabi olduğu sosyal güvenlik prim oranı %13,17, işverenlerin tabi olduğu prim oranı %20,43’dür. Polonya bu rakamlar ile incelediğimiz ülkeler arasında en düşük ikinci ülkedir.

Türkiye’de ücretler üzerindeki kamusal yükler; gelir vergisi, damga vergisi ve sosyal güvenlik yükümlülükleridir. Türkiye’de GSYİH içerisindeki ücret üzerindeki toplam kamusal yük %10,6’dır. Söz konusu rakam ile incelenen ülkeler arasında GSYİH içerisindeki toplam kamusal yükün en düşük olduğu ülke Türkiye’dir. Türkiye’de GSYİH içerisinde çalışanların ödediği sosyal güvenlik primleri %2,8, işverenlerin ödediği sosyal güvenlik primleri %4,1 ve ücret üzerindeki vergiler %3,7’dir. Söz konusu rakamlar ile Türkiye; incelenen ülkeler arasında sırasıyla beşinci, beşinci ve dördüncü konumdadır. Türkiye’de brüt ücret üzerinde toplam sigorta primleri oranı %37,5’dir. Söz konusu oran ile incelenen ülkeler arasında dördüncü sıradadır. Türkiye’de brüt ücret üzerinde ücretlilerin tabi olduğu prim oranı %15, işverenlerin tabi olduğu prim oranı %22,5’dir. Söz konusu oranlar Türkiye incelenen ülkeler arasında sırasıyla; ikinci ve dördüncü konumdadır.

İncelenen ülkeler arasında GSYİH içerisinde ücretler üzerindeki kamusal yüklerin en yüksek olduğu üç ülke olan Danimarka (23,5), Belçika (23) ve İtalya (20,9) arasında Danimarka gelir vergisi tarife yapısı ve sosyal güvenlik prim yükümlülüğü açısından farklılık arz etmektedir. Zira Danimarka gelir vergisi tarifesi 2 dilimli yapıda olmasına rağmen, Belçika ve İtalya’da gelir vergisi tarifesi 5 dilimden oluşur. Diğer taraftan, Danimarka’da ücretlilerin ve işverenlerin zorunlu sosyal güvenlik primi ödemesi bulunmamaktadır. Belçika’da brüt ücret üzerindeki sosyal güvenlik prim oranı %46,62 İtalya’da ise %41,37+%-13’dür. Dolayısıyla, Danimarka GSYİH içerisindeki toplam vergi yükü düzeyi yakın olan incelenen ülkelere kıyasla vergi yükünü oluşturan kalemler ve bunların yapısı kapsamında farklılık arz etmektedir.

İncelenen ülkeler arasında GSYİH içerisinde ücretler üzerindeki kamusal yüklerin en düşük olduğu üç ülkede de (Türkiye 10,6, Polonya 13,3 ve Macaristan 18,1) gelir vergisi tarife yapısı ve sosyal güvenlik prim yükümlülüğü bağlamında farklılıklar mevcuttur. Macaristan’da gelir vergisi tarifesi %15 ile düz oranlı olması ve söz konusu oranın Polonya ve Türkiye’nin gelir vergisi tarifesindeki oranlara kıyasla düşük olmasına rağmen Macaristan’da GSYİH içerisindeki ücretler üzerindeki vergi yükü düzeyi Türkiye ve Polonya’nın üzerindedir. Bununla birlikte, Macaristan’da brüt ücret üzerindeki sosyal güvenlik prim oranı (%45,5), Polonya (%33,6) ve Türkiye (37,5)’den yüksektir. Dolayısıyla Macaristan’daki gelir vergisi tarifesindeki oranın düşüklüğüne rağmen sosyal güvenlik prim oranlarındaki yükseklik ile Macaristan’ın GSYİH içerisindeki ücretler üzerindeki kamusal yük seviyesi Türkiye ve Polonya’dan yüksek olduğu söylenebilir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Abdurrahman. *Kamu Maliyesi*. Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Sekizinci Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi, 2002.
- Akdoğan, Abdurrahman. *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*. Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 137, 1980.
- Akman, T. Koray. *Türk Vergi Sistemi*. İzmir: İlya İzmir Yayınevi, 2011.
- Aksoy, Şerafettin. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989.
- Akyıldız, Hüseyin. *Ücret Yapısının Oluşumu*. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Basımevi. No; 11, 2001.
- Alper, Yusuf ve İlknur Kılıkış. *İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku*. Bursa: Dora Yayıncılık, 2018.
- Alptekin, Volkan. *Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2013.
- Atabey, Tuncel. “Gelir Vergisi Rehberi”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Cilt 354, Sayı.1, Mart 2018.
- Atabey, Tuncel. *Gelir Vergisi Rehberi*. 7. Baskı. İstanbul: Kurtiş Matbaacılık, 2011.
- Bahar, Cevdet Okan. *Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2005.
- Benligiray, Serap. *Ücret Yönetimi*. No: 1462 Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2003.
- Bildirici, Ziyaettin. *Türk Vergi Sistemi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1995.
- Bilici, Nurettin. *Avrupa Birliği ve Türkiye (Mali Yardımlar, Vergilendirme)*. Yeniden Kaleme Alınmış 6. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013.
- Bilici, Nurettin. *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*. Gözden Geçirilmiş Dördüncü Bası. Ankara :Yargı Yayınevi, 2002.
- Çakır, Özlem. *Ücret Adaletinin İş Davranışları Üzerinde Etkileri*. Ankara: Kamu İşletmeleri İşverenleri Sendikası, 2006.

- Edizdoğan, Nihat ve A.Niyazi Özker. *Türk Vergi Sistemi*. İstanbul: Ekin Kitabevi, 2003.
- Edizdoğan, Nihat ve Ali Çelikkaya. *Vergilerin Ekonomik Analizi*. Bursa: Dora Yayınları, 2012.
- Erginay, Akif. *Kamu Maliyesi*. Ankara: Turhan Kitabevi, 1985.
- European Commission, Taxation Trends in the European Union, Luxembourg. 2018. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2018.pdf (20.06.2019).
- Fontorini, Stefano ve Hakan Üzeltürk. *Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Politikası ve Türkiye'nin Uyumunu*. İstanbul: İktisadi Kalkınma Vakfı, 2001.
- Kızılot, Şükrü ve Metin Taş. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Güncellenmiş 5. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2013.
- Koray, Meryem. *Sosyal Politika*. Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları, 1995.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. *2014 Beyanname Düzenleme Kılavuzu (1 Gelir Vergisi Kanunu)*, 1. Cilt. İstanbul, 2011.
- Moussis, Nicholas. *Avrupa Birliği Politikaları Rehberi*. Ahmet Fethi (çev.). İstanbul: Şefik Matbaacılık, 2004.
- Musgrave, Richard A. *Kamu Maliyesi Teorisi Kamu Ekonomisi Alanında Bir İnceleme*. Orhan Şener (çev.). İstanbul: Fatih Yayınevi Matbaası, 1987.
- Nadaroğlu, Halil. *Kamu Maliyesi Teorisi*. İstanbul: Beta Kitabevi, 1992.
- Neumark, Fritz. *Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri*. İclal Feyzioğlu Cankorel(çev.). İstanbul: Filiz Kitabevi, 1975.
- OECD. Revenue Statistics 1965-2017, Paris: OECD, 2018. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2018_rev_stats-2018-en#page152 (20.06.2019).

- OECD. Taxing Wages 2015-2016. Paris: OECD, 2017.https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-wages-2018_tax_wages-2018-en#page547 (20.06.2019).
- Oksay, Suna, Atilla Uyanık ve Onur Acar. *Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Yapısı ve Sigorta Sektörü*. Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları -1.Yayın no: 8, 2005.
- Oktar, S. Ateş. *Vergi Hukuku*. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2016.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. *Vergi Hukuku*. Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 22.Bası. Ankara: Turhan Kitabevi, 2013.
- Özbalcı, Yılmaz. *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık, 2010.
- Özkara, Mehmet. *Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayınları, 2004.
- Pehlivan, Osman. *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*. Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2013.
- Pehlivan, Osman. *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Derya Kitabevi, 2001.
- Sabuncuoğlu, Zeyyat. *Personel Yönetimi- Politika ve Yönetmelikler*. 8.Baskı.Bursa: Ezgi Kitabevi, 1997.
- Sağlam, Metin. “Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması Çabaları Üzerine”, Turgay Berksoy ve A. Kadir Işık (Ed.). *Avrupa Birliği Üzerine Yazılar*. Yayın no: 117. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu, 2004, ss.355-367.
- Sarıllı, Mustafa Ali. *Türk Vergi Sistemi*. Son Değişikliklere Göre Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı. Ankara: Hermes Matbaacılık, 2013.
- Schmölders, Günter. *Genel Vergi Teorisi*, Gözden Geçirilmiş İlaveli Dördüncü Baskı. Salih Turhan (çev.). İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1976.

Şakar, Müjdat, *Sosyal Sigortalar Uygulaması*. Yenilenmiş 2. Bası. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013.

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. *Türk Vergi Sistemi*. 13. Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2016.

T.C Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı. *Avrupa Birliği'nde Sosyal Güvenlik*. Sistem Ofset Ltd.Şti. Ankara, 2012.

Talas, Cahit. *Sosyal Ekonomi*. Ankara: Sevinç Matbaası, 1979.

Tekin, Fazıl. *Artanoranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması*. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 192/122.

Tokatlıoğlu, Mircan Yıldız. *Avrupa Birliği'nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme*. İstanbul: Alfa Yayıncılık, 2004.

Topalhan, Türker. *Ücret Teorileri ve Ücret Politikaları*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2012.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. *Türk Vergi Sistemi*. İzmir: Neşe Ofset ve Ambalaj, 2008.

Tutum, Cahit. *Personel Yönetimi*. Ankara: Doğan Basımevi. 1979.

Turhan, Salih. *Vergi Teorisi ve Politikası*. Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Beşinci Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1993.

Ülger, İrfan Kaya. *Avrupa Birliği'nin ABC'si*. Güncellenmiş 2. Baskı. Ankara: Sinemis Yayınları, 2003.

Yılmaz, Gülay Akgül. “Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*. Cilt.21, Sayı.1, 2006, ss. 239-268.

Zaim, Sabahaddin. *Çalışma Ekonomisi*. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1997.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. 31.12.1960 tarihli, 10700 Sayılı Resmi Gazete. <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> (18.06.2019).

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. 4.1.1961 tarihli, 10703 Sayılı Resmi Gazete. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (18.06.2019).
- 4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 Sayılı Kanun Hükmünde Karanamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. 21.12.1999 tarihli, 23913 Sayılı Resmi Gazete. <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4490.pdf> (20.06.2019).
- 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu. 1.7.1964 tarihli, 11751 Sayılı Resmi Gazete. <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.488.pdf> (20.06.2019).
- 9783 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu. 16.06.2006 tarihli, 26200 Sayılı Resmi Gazete. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5510.pdf> (20.06.2019).