



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

**ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ KAMUSAL YÜKLERİN
İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ
(TÜRKİYE VE AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELER
KARŞILAŞTIRMASI)**

Serdar Çiçek

Doktora Tezi

Ankara, 2012

ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ KAMUSAL YÜKLERİN İNCELENMESİ VE
DEĞERLENDİRİLMESİ
(TÜRKİYE VE AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELER KARŞILAŞTIRMASI)

Serdar Çiçek

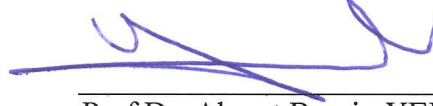
Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı

Doktora Tezi

Ankara, 2012

KABUL VE ONAY

Serdar ÇİÇEK tarafından hazırlanan “Ücretler Üzerindeki Kamusal Yüklerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Türkiye ve Avrupa Birliği Ülkeler Karşılaştırması)” başlıklı bu çalışma, 28.12.2012 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.



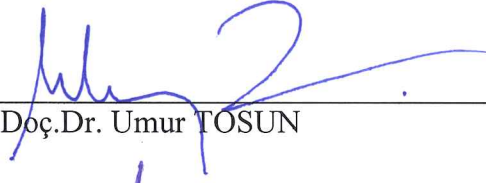
Prof.Dr. Ahmet Burçin YERELİ (Başkan)



Prof.Dr. Necmiddin BAĞDADIÖĞLU



Doç.Dr. Ersan ÖZ



Doç.Dr. Umur TOSUN



Yrd.Doç.Dr. A. Nil TOSUN (Danışman)

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

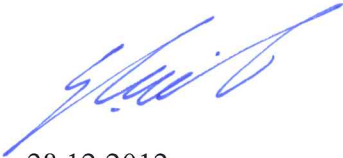
Prof.Dr. Yusuf ÇELİK

Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Hazırladığım tezin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin kağıt ve elektronik kopyalarının Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

- ☐ Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.
- ☐ Tezim sadece Hacettepe Üniversitesi yerleşkelerinden erişime açılabilir.
- ☒ Tezimin 2 yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.



28.12.2012

Serdar ÇİÇEK

TEŞEKKÜR

Tezimin ortaya çıkmasında büyük katkılarını ve desteklerini gördüğüm ikinci danışman hocam Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ'ye, tez jürimde yer alarak tavsiyeleri ile bana bilimsel açıdan yön veren hocalarım Prof. Dr. Ahmet Burçin YERELİ, Prof. Dr. Necmiddin BAĞDADIÖĞLU, Doç. Dr. Ersan ÖZ ve Doç. Dr. Umur TOSUN'a teşekkür etmek isterim. Tabii ki danışman hocam Yrd. Doç. Dr. A. Nil TOSUN'a ayrıca teşekkürlerimi ifade etmek isterim. Lisans ve lisansüstü eğitim hayatım boyunca çok şeyler öğrendiğim Hacettepe Üniversitesi Maliye Bölümü'nün değerli hocalarına teşekkürü bir borç bilirim. Eğitim hayatım boyunca maddi ve manevi desteğini esirgemeyen anneme, rahmetli babama ve tez çalışması sırasında verdiği destekten dolayı eşim Derya'ya da çok teşekkür ederim.

ÖZET

ÇİÇEK, Serdar. *Ücretler Üzerindeki Kamusal Yüklerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Türkiye ve Avrupa Birliği Ülkeler Karşılaştırması)*, Doktora Tezi, Ankara, 2012.

Çalışmamız ücretler, özellikle de kamu personeli ücretleri üzerinde devlet tarafından oluşturulmuş kamusal yükler konusunda derinlemesine bilgi üretilmesi amacına hizmet etmektedir. Toplumun tüm kesimlerini doğrudan veya dolaylı olarak yakından ilgilendiren ücretler üzerindeki kamusal yükler, siyaset ve bürokrasinin bakış açısı dışında tarafsız ve bilimsel gözle, yasal mevzuat ve maliye bilimi çerçevesinde değerlendirilmektedir.

Çalışmada, en az geçim indirimi, ayırma kuramı, gelir vergisi tarifesı, vergilendirme yöntemleri, gelir vergisi istisnaları ile sosyal güvenlik prim oranları ve matrahları gibi kamusal yükü belirleyen unsurlar değerlendirilerek, her biri ile ilgili öneriler geliştirilmektedir. İstisnalar ile ilgili olarak; Türkiye’de memurlar ve diğer kamu görevlilerinin, ücretin bir parçası olarak aldıkları tazminatlar, ödenekler ve diğer ek ödemelerin gelir vergisi ve sosyal güvenlik prim kesintileri dışında tutulmasının yarattığı adaletsiz durum tüm yönleri ile ortaya konularak, AB üyesi ülkelerde bu tür farklı uygulamaların varlığı sorgulanmaktadır. Ayrıca, AB üyesi ülkelerdeki kamusal yükler genel olarak incelenmekte, ardından ise İngiltere, Almanya, İspanya ve Romanya’da asgari ve ortalama ücret seviyelerinde kamusal yükler ve belirleyici unsurlar hakkında değerlendirmeler yapılmaktadır.

Anahtar Sözcükler

Ücret, Gelir Vergisi, Sosyal Güvenlik, Vergi Yüğü, Kamusal Yüğü, Avrupa Birliğı

ABSTRACT

ÇİÇEK, Serdar, “*Examination and Evaluation of Tax Wedge on Wages (Comparison of Turkey and the European Union Countries)*”, Ph. D. Dissertation, Ankara, 2012.

This thesis serves the purpose of the production of in-depth information about tax wedges on wages which created by the state, especially on public employees’ wages. Tax wedges on wages which directly or indirectly related to all segments of society evaluated on a view of objective, scientific perspective and with a framework of legal regulation and fiscal science outside perspective on politics and bureaucracy.

In this study, proposals are developed by evaluation of each determinant of the tax wedges such as, a minimum subsistence allowance, separation theory, the income tax rate, taxation methods, exceptions, income tax and social security contribution rates and bases. A deeper inside of exceptions; first the unfair situation created by exclusions of tax income and social security contributions on compensations, allowances and other additional payments as a part of civil servants’ and other public officials’ wages in Turkey clarified by all aspects, then different kinds of regulations at EU countries are examined. In addition to regulations, public tax wedges in the EU Member States also examined and assessments were made by tax wedges and determinant factors on the minimum and average wage levels at United Kingdom, Germany, Spain and Romania.

Key Words

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

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	i
BİLDİRİM	ii
TEŞEKKÜR	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR DİZİNİ	xiii
TABLolar DİZİNİ	xv
ŞEKİLLER DİZİNİ	xviii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ KAMUSAL YÜKLER: KAVRAMSAL VE TEORİK ÇERÇEVE

1.1. ÜCRETLER, UNSURLARI VE OLUŞUM SÜRECİ	6
1.1.1. Ücret Kavramı	6
1.1.1.1. İktisat Bilimi Açısından Ücretler	7
1.1.1.2. Hukuki Açıdan Ücretler	9
1.1.1.3. Sosyal Açıdan Ücretler	10
1.1.2. Ücretin Unsurları	11
1.1.2.1. Bağımlı Çalışma	12
1.1.2.2. Emeğin Tek Gelir Kaynağı Olması	12
1.1.2.3. İşveren Açısından Maliyet Unsuru Olması	13
1.1.2.4. Makro Ekonomik Bir Değişken Olması	14
1.1.3. Ücretlerin Önemi	15
1.1.3.1. Çalışanlar Açısından Ücretlerin Önemi	15
1.1.3.2. İşverenler Açısından Önemi	15
1.1.3.3. Devlet, Toplum ve Ekonomi Açısından Önemi	16
1.1.4. Ücretin Yakın Kavramlardan Ayırıştırılması	18

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ VE KARŞILAŞILAN FARKLI BİR DURUM: KAMU PERSONELİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

2.1. TÜRKİYE’DE ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ REJİMİ	62
2.1.1. Gelir Vergisi Kanunu’na Göre Ücret Kavramı	62
2.1.1.1. Ücretin Tanımı ve Unsurları.....	62
2.1.1.2. Ücretin Diğer Gelir Unsurları İle Arasındaki Farklar	63
2.1.1.3. Mutlak Olarak Ücret Sayılan Ödemeler.....	65
2.1.2. Ücretlerin Tespiti ve Vergilendirilmesi Yöntemleri.....	65
2.1.2.1. Gerçek Usulde Ücret Tespiti	66
2.1.2.1.1. Gayrisafi (Brüt) Ücret.....	66
2.1.2.1.2. Gayrisafi Ücretten Yapılacak İndirimler	67
2.1.2.2. Diğer Usulde Ücret Tespiti.....	74
2.1.2.3. Ücretleri Vergilendirme Yöntemleri.....	75
2.1.2.3.1. Stopaj Yoluyla Vergilendirme Yöntemi	77
2.1.2.3.2. Bazı Gelirlerin Yıllık Beyanname Yoluyla Vergilendirilmesi Yöntemi.....	78
2.1.2.3.3. Diğer Ücretlerin Vergi Karnesi Yoluyla Vergilendirilmesi Yöntemi	82
2.1.3. Vergiye Tabi Olmayan Ücretler ve Ücretliler.....	82
2.1.3.1. Diplomat Muaflığı	82
2.1.3.2. Elçilik ve Konsolosluk Çalışanlarının Ücret İstisnası.....	83
2.1.3.3. Ücretlerde Diğer İstisnalar	83
2.1.3.3.1. Gelir Vergisi Kanunu’nda Düzenlenen Vergi istisnaları..	83
2.1.3.3.2. Diğer Kanunlarda Düzenlenen Vergi İstisnaları	87
2.1.4. Ücretler Üzerindeki Mali Yükümlülükler.....	88
2.1.4.1. Gelir Vergisi	88
2.1.4.2. Sosyal Güvenlik İle İlgili Yükümlülükler	90
2.1.4.2.1. Sosyal Güvenlik Kurumu Prim Oranları	91
2.1.4.2.2. İşsizlik Sigortası Primleri.....	94
2.1.4.2.3. Prime Esas Kazançlar	95

2.1.4.2.4. Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Çerçevesinde Değerlendirme.....	97
2.1.4.2.5. Memur ve İşçiler Açısından Değerlendirme.....	100
2.1.4.3. Damga Vergisi.....	100
2.1.4.4. Diğer Yükümlülükler	101
2.2. KAMU PERSONELİ ÜCRETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ.....	103
2.2.1. Türkiye’de Kamu Personel Rejimi.....	104
2.2.1.1. Kamu Personeli Kavramı ve Kapsamına İlişkin Tartışmalar	104
2.2.1.2. Kamu Personel Sisteminin Genel Görünümü ve Nitelikleri	106
2.2.1.2.1. Devlet Memurları Kanunu’nda Belirtilen İstihdam Türleri	106
2.2.1.2.1.1. Memur	107
2.2.1.2.1.2. Sözleşmeli Personel.....	108
2.2.1.2.1.3. Geçici Personel	111
2.2.1.2.1.4. İşçi	111
2.2.1.2.2. Devlet Memurları Kanunu Dışındaki Kamu Personel Rejimleri.....	111
2.2.1.3. Kamu Sektöründe Statülerine Göre İstihdam.....	113
2.2.2. Kamu Personelinin Vergilendirilmesi	115
2.2.2.1. Devlet Memurları Kanunu’na Tabi Memurlarda Ücretin Tespiti ve Vergilendirilmesi.....	118
2.2.2.1.1. Brüt Ücreti Oluşturan Unsurlar	119
2.2.2.1.1.1. Gösterge Aylığı.....	119
2.2.2.1.1.2. Ek Gösterge Aylığı.....	122
2.2.2.1.1.3. Taban Aylık	122
2.2.2.1.1.4. Kıdem Aylığı	122
2.2.2.1.1.5. Yan Ödeme Aylığı	123
2.2.2.1.1.6. Ek Ödeme	124
2.2.2.1.1.7. Tazminatlar	124
2.2.2.1.1.8. Sosyal Hak Niteliğindeki Ödemeler.....	128
2.2.2.1.1.9. Diğer Ek Ödemeler.....	129
2.2.2.1.2. Brüt Ücretten Yapılan Kesintiler.....	130

2.2.2.1.2.1. Gelir Vergisi Kesintisi.....	131
2.2.2.1.2.2. Emekli Sandığı Kesintisi	132
2.2.2.1.2.3. Damga Vergisi	133
2.2.2.1.3. Devlet Memurları Kanunu Kapsamındaki Bazı Memurlar İçin Gelir Vergisi ve Diğer Kesintilerin Analizi.....	133
2.2.2.1.3.1. Emekli Sandığı Kanunu’na Tabi Kamu Personeli.....	133
2.2.2.1.3.2. Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’na Tabi Kamu Personeli	142
2.2.2.2. Devlet Memurları Kanunu’nda Belirtilen Diğer İstihdam Türlerinde Ücretin Tespiti ve Vergilendirme.....	146
2.2.2.2.1. Sözleşmeli Personel.....	146
2.2.2.2.2. İşçi	149
2.2.2.2.3. Geçici Personel.....	150
2.2.2.3. Devlet Memurları Kanunu Dışındaki Kamu Personelinde Ücretin Tespiti ve Vergilendirme	151
2.2.2.3.1. Yüksek Öğretim Personel Kanunu’na Tabi Öğretim Elemanlarında Ücretin Tespiti ve Vergilendirme.....	151
2.2.2.3.1.1. Brüt Ücreti Oluşturan Ödemeler	151
2.2.2.3.1.2. Öğretim Üye ve Yardımcıları İçin Gelir Vergisi ve Diğer Kesintilerin Analizi	155
2.2.2.3.2. Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu’na Tabi Silahlı Kuvvetler Mensuplarında Ücretin Tespiti ve Vergilendirme.....	159
2.2.2.3.2.1. Brüt Ücreti Oluşturan Ödemeler	160
2.2.2.3.2.2. Albay İçin Gelir Vergisi ve Diğer Kesintilerin Analizi.....	162
2.2.2.3.3. Hakimler ve Savcılar Kanunu’na Tabi Hâkim ve Savcılarda Ücretin Tespiti ve Vergilendirme	165
2.2.2.3.3.1. Brüt Ücreti Oluşturan Ödemeler	165
2.2.2.3.3.2. Birinci Sınıf Hakim İçin Gelir Vergisi Ve Diğer Kesintilerin Analizi	167

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SEÇİLMİŞ BAZI AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

3.1. AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE ÜCRET GELİRİNİN

VERGİLENDİRİLMESİ: TEMEL ESASLAR VE VERGİ YÜKÜ.....	171
3.1.1. AB Ülkelerinde Vergilerin Bileşimi.....	171
3.1.2. AB’de Dolaysız Vergiler, Gelir Vergisi ve Ücretler Alanında Vergi Uyumlaştırması.....	176
3.1.3. AB Ülkelerinde Ücretlerin Vergilendirilmesine Toplu Bakış	178
3.1.3.1. Tam Mükellefiyet-Dar Mükellefiyet.....	179
3.1.3.2. Vergilendirilebilir Ücret Geliri	180
3.1.3.3. Gelir Vergisi Oranları	183
3.1.3.4. Sosyal Güvenlik Primleri	186
3.1.3.5. Ücretler Üzerindeki Diğer Vergisel Yükümlülükler.....	189
3.1.3.5.1. Bordro Vergileri	189
3.1.3.5.2. Ek Vergiler	190
3.1.3.5.3. Ücretler Üzerinden Alınan Diğer Vergiler	191
3.1.3.6. Ücretler Üzerindeki Vergi Yükü.....	192
3.1.3.6.1. AB Ülkelerinde Ücretler Üzerindeki Vergi Yükünün Gelişimi	193
3.1.3.6.2. AB Ülkelerinde Aile Yapılarına Göre Vergi Yükü	194
3.1.3.6.3. AB Ülkelerinde Ücret Düzeylerine Göre Vergi Yükü ...	197

3.2. SEÇİLMİŞ BAZI AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE ÜCRETLER

ÜZERİNDEKİ KAMUSAL YÜKLERİN İNCELENMESİ.....	200
3.2.1. İngiltere.....	200
3.2.1.1. Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi.....	201
3.2.1.2. Gelir Vergisi Dışındaki Diğer Kamusal Yükler	204
3.2.1.3. Kamu Kesiminde İstihdamın Payı, Ücretlerin Oluşumu, Düzeyi ve Vergilendirilmesi.....	210
3.2.2. Almanya.....	214
3.2.2.1. Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi.....	214
3.2.2.2. Gelir Vergisi Dışındaki Diğer Kamusal Yükler	219

3.2.2.3. Kamu Kesiminde İstihdamın Payı, Ücretlerin Oluşumu, Düzeyi ve Vergilendirilmesi.....	222
3.2.3. İspanya.....	225
3.2.3.1. Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi.....	227
3.2.3.2. Gelir Vergisi Dışındaki Diğer Kamusal Yükler	230
3.2.3.3. Kamu Kesiminde İstihdamın Payı, Ücretlerin Oluşumu, Düzeyi ve Vergilendirilmesi.....	232
3.2.4. Romanya	234
3.2.4.1. Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi.....	235
3.2.4.2. Gelir Vergisi Dışındaki Diğer Kamusal Yükler	237
3.2.4.3. Kamu Kesiminde İstihdamın Payı, Ücretlerin Oluşumu, Düzeyi ve Vergilendirilmesi.....	239
3.3. TÜRKİYE VE SEÇİLMİŞ AVRUPA BİRLİĞİ ÜYESİ ÜLKELERDE ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ KAMUSAL YÜKLERİN KARŞILAŞTIRILMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ	241
3.3.1. Seçilmiş Ülkeler ve Türkiye’de Ücret Seviyelerinin Karşılaştırılması	241
3.3.2. Asgari ve Ortalama Ücret Seviyesinde Kamusal Yüklerin Karşılaştırılması	246
3.3.2.1. İngiltere’de Asgari ve Ortalama Ücret Üzerindeki Kamusal Yüklerin Hesaplanması	246
3.3.2.2. Almanya’da Asgari ve Ortalama Ücret Üzerindeki Kamusal Yüklerin Hesaplanması.....	249
3.3.2.3. İspanya’da Asgari ve Ortalama Ücret Üzerindeki Kamusal Yüklerin Hesaplanması	251
3.3.2.4. Romanya’da Asgari ve Ortalama Ücret Üzerindeki Kamusal Yüklerin Hesaplanması.....	252
3.3.2.5. Türkiye’de Asgari ve Ortalama Ücret Üzerindeki Kamusal Yüklerin Hesaplanması	254
3.3.3. Seçilmiş Ülkeler ve Türkiye’de Kamusal Yüklerin Karşılaştırılması.....	256
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	263
KAYNAKÇA.....	279

KISALTMALAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği
AR-GE	: Araştırma-Geliştirme
BAĞ-KUR	: Esnaf ve Sanatkârlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
DMK	: Devlet Memurları Kanunu
DPB	: Devlet Personel Başkanlığı
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
Ed	: Editör
ES	: Emekli Sandığı
EUROSTAT	: Avrupa Birliği İstatistik Ofisi
EYDMA	: En Yüksek Devlet Memuru Aylığı
GİH	: Genel İdare Hizmetleri
GSYİH	: Gayrisafi Yurt İçi Hasıla
GV	: Gelir Vergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HSK	: Hâkimler ve Savcılar Kanunu
HSYK	: Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu
ILO	: Uluslar arası Çalışma Örgütü
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
LABORSTA	: Uluslararası Çalışma Örgütü, İstatistik Ofisi
md.	: Madde
MEB	: Milli Eğitim Bakanlığı
MISSOC	: Avrupa Birliği Sosyal Koruma Müşterek Bilgi Sistemi
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
OYAK	: Ordu Yardımlaşma Kurumu
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SSGSSK	: Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu

s.	: Sayfa
TC	: Türkiye Cumhuriyeti
TODAİE	: Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü
TRT	: Türkiye Radyo Televizyon Kurumu
TSK	: Türk Silahlı Kuvvetleri
TSKPK	: Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
t.y.	: Tarih Yok
vb	: Ve Benzeri
vd	: Ve Diğerleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YÖK	: Yükseköğretim Kurulu
YÖPK	: Yükseköğretim Personel Kanunu

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1.1: Bazı Ülkelerde Ücretlilerin Toplam İstihdam ve Nüfus (15+) İçindeki Ağırlığı	17
Tablo 1.2: Türkiye’de Gelir Türlerine Göre Yıllık Gelirin Dağılımı	18
Tablo 1.3: OECD Ülkelerinde Kamu İstihdamının Toplam İstihdama Oranı	31
Tablo 2.1: Adaleti Zedeleyen Bir Örnek: Birden Fazla Ücret Geliri Elde Edenlerin Beyan Durumu.....	80
Tablo 2.2: Ücretliler İçin Gelir Vergisi Tarifesi.....	89
Tablo 2.3: Türkiye’de Sosyal Güvenlik Prim Oranları.....	93
Tablo 2.4: 5510 Sayılı Kanun Öncesi ve Sonrasında Sosyal Güvenlik Matrahını Oluşturan Ödemeler	98
Tablo 2.5: DMK’ye Göre Memur Sınıfları ve Kapsamı.....	108
Tablo 2.6: Türkiye’de Kamu Sektörü İstihdamı.....	114
Tablo 2.7: Kamu Personeli Ödemelerinin Sınıflandırılması.....	116
Tablo 2.8: 657 Sayılı DMK’ye Tabi Memurlar İçin Aylık Gösterge Tablosu.....	120
Tablo 2.9: 657 Sayılı DMK’ye Tabi Memurlar İçin Derece Kademe Kriterleri.....	121
Tablo 2.10: Temsil Tazminatı Göstergeleri	126
Tablo 2.11: DMK’de Gelir Vergisine Tabi Olan ve Olmayan Memur Maaş Unsurları	131
Tablo 2.12: Emekli Sandığı Kanunu’na Göre, Keseneğe Esas Maaş Unsurları ve Kesinti Oranları	132
Tablo 2.13: DMK Kapsamındaki Bazı Memurlar İçin Brüt Ücreti Oluşturan Gelirler	134
Tablo 2.14: DMK Kapsamındaki Bazı Memurlar İçin Vergi-Prim Yüğü	138
Tablo 2.15: DMK Kapsamındaki Bazı Memurlar İçin Brüt Ücreti Oluşturan Gelirler	143
Tablo 2.16: DMK Kapsamındaki Bazı Memurlar İçin Vergi-Prim Yüğü	145
Tablo 2.17: DMK’nin 4/B Maddesine Göre İstihdam Edilen Sözleşmeli Personelin Maaş Unsurları, Vergi ve Prim Yüğü	148
Tablo 2.18: Öğretim Elemanlarının Ek Gösterge Tablosu.....	152
Tablo 2.19: Öğretim Elemanlarının Üniversite Ödeneği Oranları	152
Tablo 2.20: Bazı Öğretim Elemanları İçin Brüt Ücreti Oluşturan Gelirler.....	155
Tablo 2.21: Bazı Öğretim Elemanları İçin Vergi-Prim Yüğü	157

Tablo 2.22: 1'nci Derecedeki Albayın Brüt Ücretini Oluşturan Gelirler	163
Tablo 2.23: 1'nci Derecedeki Albay İçin Vergi-Prim Yüğü	164
Tablo 2.24: Yargı Mensuplarının Aylıklarına Temel Oluşturan Kıstas Aylık Oranları.....	166
Tablo 2.25: En Yüksek Devlet Memurunun Maaş Unsurları.....	167
Tablo 2.26: 1'nci Sınıf Hâkimin Brüt Ücretini Oluşturan Ödemeler	168
Tablo 2.27: 1'nci Sınıf Hâkimin Vergi-Prim Yüğü	169
Tablo 3.1: AB'de Dolaylı-Doğrudan Vergilerin ve Sosyal Güvenlik Primlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı	172
Tablo 3.2: AB'de Emek Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	173
Tablo 3.3: AB'de Genel ve Emek Üzerindeki Vergi Yüğü (GSYİH)	175
Tablo 3.4: AB Ülkelerinde Vergiye Tabi Sosyal Yardım ve Transferler	181
Tablo 3.5: AB Ülkelerinde Vergiye Tabi Ayni Yardımlar (Şirket Menfaatleri).....	183
Tablo 3.6: AB Ülkelerinde Gelir Vergisi Oranları	184
Tablo 3.7: AB Ülkelerinde Ücretler Üzerindeki Sosyal Güvenlik Katkı Payları.....	187
Tablo 3.8: AB Ülkelerinde Medeni Durum, Çalışan ve Çocuk Sayısına Göre Ücretler Üzerindeki Gelir Vergisi ve Sigorta Primleri Yüğü	196
Tablo 3.9: AB Ülkelerinde Ücret Düzeylerine Göre Vergi Makası	198
Tablo 3.10: İngiltere'de Gelir Vergisi (PAYE) Tarifesi	203
Tablo 3.11: İngiltere'de Ulusal Sigorta (NI) Oran ve İndirimleri	206
Tablo 3.12: İngiltere'de Sosyal Güvenlik Sisteminin Finansmanı.....	206
Tablo 3.13: İngiltere'de Sosyal Ödenek ve Yardımlar, Tutarları ve Vergilendirme Durumu	207
Tablo 3.14: İngiltere'de Sorumluluk ve Kazanç Düzeylerine Göre Memur Dağılımı .	212
Tablo 3.15: İngiltere'de Memurların Aldıkları Ücretler İtibariyle Dağılımı	213
Tablo 3.16: Almanya'da Gelir Vergisi Tarifesi	218
Tablo 3.17: Almanya'da Sigorta Kollarına Göre Prim Oranları	221
Tablo 3.18: İspanya'da Gelir Vergisi Tarifesi	229
Tablo 3.19: İspanya'da Sosyal Güvenlik Prim Oranları	230
Tablo 3.20: İspanya'da Kamu Personeli İstihdamı.....	232
Tablo 3.21: Romanya'da Sigorta Kollarına Göre Prim Oranları.....	237
Tablo 3.22: Romanya'da Kamu Personelinin Ücret Bileşenleri	240
Tablo 3.26: İngiltere'de Asgari ve Ortalama Ücret Üzerindeki Vergi ve Prim Yüğü..	248

Tablo 3.27: Almanya’da Asgari ve Ortalama Ücret Üzerindeki Vergi ve Prim Yüğü.	249
Tablo 3.28: İspanya’da Asgari ve Ortalama Ücret Üzerindeki Vergi ve Prim Yüğü...	251
Tablo 3.29: Romanya’da Asgari ve Ortalama Ücret Üzerindeki Vergi ve Prim Yüğü	253
Tablo 3.30: Türkiye’de Asgari ve Ortalama Ücret Üzerindeki Vergi ve Prim Yüğü...	255
Tablo 3.31: Seçilmiş Ülkeler ve Türkiye’de En Az Geçim İndirimi Miktarlarının Asgari ve Ortalama Ücrete Oranları	257
Tablo 3.32: Seçilmiş Ülkeler ve Türkiye’de Ortalama Ücret Düzeyindeki Çalışanın Karşılaşabileceği Gelir Vergisi Oranları.....	258
Tablo 3.33: Seçilmiş Ülkeler ve Türkiye’de Sosyal Güvenlik Katkı Payları	258
Tablo 3.34: Seçilmiş Ülkeler ve Türkiye’de Her 100 Birim Net Ücret Üzerindeki Kamusal Yük	261

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 2.1: DMK Kapsamındaki Kamu Personelinin Maaş Unsurları	136
Şekil 2.2: DMK'ye Tabi Kamu Personelinin Kamusal Yükleri.....	141
Şekil 2.3: Profesörün Ücreti Üzerinde Kamusal Yüklerin Dağılımı	158
Şekil 2.4: Araştırma Görevlisi Ücreti Üzerinde Kamusal Yüklerin Dağılımı	158
Şekil 2.5: 1'nci Derecedeki Albayın Ücreti Üzerindeki Kamusal Yüklerin Dağılımı .	164
Şekil 2.6: 1'nci Sınıf Hâkimin Ücreti Üzerindeki Kamusal Yüklerin Dağılımı	169
Şekil 3.1: Asgari Ücret Düzeyinde Seçilmiş AB Ülkeleri ve Türkiye'de Kamusal Yüklerin Karşılaştırılması	259
Şekil 3.2: Ortalama Ücret Düzeyinde Seçilmiş AB Ülkeleri ve Türkiye'de Kamusal Yüklerin Karşılaştırılması	260

GİRİŞ

Emek sahibi ve aileleri için gelir, işveren için maliyet, devlet için vergileme kaynağı, küresel ekonomi açısından rekabet gücü göstergesi olan ücret, emeğini üretim sürecine katarak çalışan insanların gelirini ve hayat standardını belirleyen bir unsurdur. Gelir boyutu sebebiyle makro ekonomik açıdan toplam talep düzeyinin, maliyet boyutuyla da toplam arz düzeyinin bir belirleyicisidir. Ücretlerin milli gelir içindeki payı ve ücretli kesimin nüfus içindeki ağırlığı ücretin önemli bir ekonomik ve sosyal değişken olduğunu göstermektedir.

Ücretliler, bakmakla yükümlü oldukları aile fertleri de düşünüldüğünde, toplumda büyük bir kesimi ilgilendirmektedir. Temel üretim faktörlerinden emek gücünün milli gelirden aldığı pay olan ücret, gerek ülkenin üretim ve rekabet gücünün belirlenmesi, gerekse ülkenin sosyal refah seviyesi ve gelir dağılımı eşitliği/eşitsizliği meselelerinde temel referanslardan birisi olma konumundadır.

Ücretler “gelir” tanımına dahil olduğundan devletin temel vergi kaynaklarından birisini oluşturmaktadır. Ücretlerin doğrudan vergileme kapsamında gelir vergisi açısından öneminin yanı sıra, ücretli çalışanların nüfus içindeki ağırlığı düşünüldüğünde tüketim ve gider vergileri açısından da önemi büyüktür.

Ücretler üzerinden vergi almak, devlet için vazgeçilmez bir vergi politikasıdır. Tamamına yakınının kaynakta kesinti yoluyla alınması, maliyetinin düşük, yönetiminin kolay ve randımanının yüksek olması verginin mali fonksiyonlarını büyük ölçüde karşılamaktadır. Ancak devletin; vergi maliyeti düşük, randımanı yüksek olduğu için vergileme noktasında bu kaynağa daha fazla ağırlık vermesi sorunu ortaya çıkabilmektedir. Bir vergileme kaynağına aşırı yüklenmek, doğaldır ki, kaynağın aşınmasını, vergi adaletinin bozulmasını, kayıt dışılığı ve söz konusu vergileme kaynağından elde edilen vergi hasılatının düşmesini beraberinde getirecektir. Bu düşünce nedeniyle ücretler üzerindeki kamusal yüklerin araştırılması önem arz etmektedir.

Ekonomi politikalarının başarısında en önemli ölçütlerden birisi, en küçük ekonomik birim olan bireyin davranışlarını istenilen yönde etkileme gücü olduğuna göre, ücretler verginin iktisadi fonksiyonuna da hizmet etmektedir. Ekonomik istikrarın bileşenleri tam istihdam, fiyat istikrarı ve dış ekonomik denge olarak sıralanırsa, ücretlerin tüm bu

bileşenler ile birebir ilişkisi olduğu görülmektedir. Tam istihdamın sağlanması için ücretler üzerindeki vergi ve prim yükü ile diğer kesintilerin kabul edilebilir bir düzeye çekilmesi önem arz etmektedir. Zira, ücretler üzerindeki kamusal yüklerin azaltılması halinde istihdamın ve rekabet gücünün artacağı, kayıtdışılığın ise azalacağı beklentisi bulunmaktadır. Ücretler üzerindeki kamusal yüklerin hafifletilmesi, dış ekonomik denge açısından da önemlidir. Sözü geçen kamusal yükümlülüklerin azaltılması, ülkenin uluslar arası rekabet gücüne pozitif etkide bulunarak ihracatın artmasını sağladığı gibi, ülkeye yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını da artıracaktır. Ücretler üzerindeki mali yükün fiyat istikrarı ile de yakın ilişkisi bulunmaktadır. Ücretlerin toplam talep düzeyini etkilemeye yönelik politikalarda önemi büyüktür. Ücretli kesimin toplam nüfus içindeki ağırlığı ve milli gelirden aldığı pay düşünüldüğünde, enflasyonist dönemlerde toplam talebi daraltmak amacıyla emek üzerindeki vergileri artırmak, durgunluk dönemlerinde ise toplam talebi canlandırmak için emek üzerindeki maliyetleri azaltmak ve bu alanda teşvikler sağlamak doğru bir maliye politikası olacaktır.

Üç temel fonksiyondan üçüncüsü ise vergilerin gelir dağılımını düzenleme işlevidir. Vergiler açısından ikincil gelir dağılımı süreci değerlendirildiğinde, devletin sosyal devlet anlayışı gereği sosyal sınıflar arasındaki dengeyi gelir düzeyi yüksek kesimler lehine bozmaması, asgari geçim standartlarını göz önünde bulundurarak vergi politikasını şekillendirmesi beklenmektedir. Bir ülkede ücretlilerin milli gelirden bireysel olarak en az payı aldığı düşünülürse, ücret gelirinin diğer gelir kaynaklarına göre daha az oranda vergilendirilmesi veya çeşitli vergi ayrıcalıkları tanınması yoluyla adil gelir dağılımına hizmet edilebilir.

Ücretlilerin toplumdaki diğer kesimlere nazaran daha yüksek vergi yükü ile karşı karşıya kaldıkları resmi istatistikler yoluyla doğrulanmaktadır. O halde devletin ücretler üzerinden vergi ve diğer adlarla yaptığı kesintileri net bir şekilde belirlemek gerekmektedir. Bunun için öncelikle ücreti oluşturan unsurların neler olduğu, hangi unsurların vergi matrahına girdiği, hangilerinin girmediği veya gelir vergisi ile sosyal güvenlik primi kesintilerinin nasıl hesaplandığı iyi bilinmelidir. Bu hesaplamalar devletin ücretliye ve işverene gerçek anlamda ne kadarlık bir yük getirdiğini belirlemede önem arz etmektedir. Özellikle istihdamın artırılması noktasında

işverenlerin katlandıkları maliyetlerin en aza indirilmesi amacıyla da konunun çok boyutlu olarak ele alınması gerekmektedir.

Ücret geliri üzerindeki genel vergi yükü yanı sıra, ücretlilerin de kendi aralarında farklı vergi yükleri ile karşı karşıya kaldıkları gerçeği göz ardı edilmektedir. Özel ekonomide piyasa ekonomisi kuralları çerçevesinde arz ve talep koşullarına göre ücret oluşurken, kamu personelinin ücretlerinin belirlenmesinde farklı ilke ve politikalar, farklı ücret yapıları mevcuttur. Bu sebeple kamu kesiminde hizmet veren kamu personelinin kendi aralarında gelir vergisi yükü farklılaşabildiği gibi kamu personeli ile aynı miktarda gelir elde eden özel sektör çalışanı arasında da farklı vergi yükleri söz konusu olabilmektedir. Kamu personeli lehine yaratılan vergi ayrıcalığının diğer ücretlilerin ve kesimlerin vergi yükünü artırdığı gözden kaçırılmamalıdır. Kamu personeli içinde memurlara ve sözleşmeli personele tanınmakta olan bu vergi ayrıcalığının boyutunun belirlenmesi amacıyla da bu çalışma önem taşımaktadır.

AB'ye tam üye olma yolunda aday ülke olarak belirli bir mesafe alan Türkiye için AB ülkelerindeki vergi politikalarının incelenmesi birçok sebepten dolayı yararlı olmaktadır. Uluslararası bütünleşmenin derinlik kazandığı bölgelerden en önemlisi olan AB ülkelerinin deneyimleri ülkemize yararlı sonuçlar sağlayabilmektedir. Bu yüzden ücretler üzerindeki kamusal yükün değerlendirilmesi noktasında AB ülkelerindeki esasların bilinmesi, ücret gelirleri üzerinden alınan vergi ve diğer kamusal yükümlülüklerin boyutlarının ortaya konması, kamu ve özel sektör çalışanları arasında vergi yükü dağılımının tespit edilmesi gerekmektedir.

Çalışmanın iki temel amacı bulunmaktadır. Bunlardan ilki uluslar arası vergi yükü hesaplamalarına göre, OECD ülkeleri ve AB üyesi ülkelere göre genel vergi yükü daha düşük olan Türkiye'de, ücretler üzerinde devlet tarafından oluşturulmuş yükümlülüklerin boyutunu ortaya koymaktır. İkincisi ise, Türkiye'de ücretlilerin kendi aralarında farklı vergi ve prim yüküne maruz kalma durumlarını inceleyerek, AB üyesi ülkelerde bu türden farklı uygulamaların varlığını sorgulamaktır.

Türkiye'de ücretlerin vergilendirilmesi ile ilgili birçok çalışma yapılmış olmasına rağmen ücretliler arasındaki farklı vergi yüklerine ilişkin çalışmaların oldukça sınırlı olması ve konunun uluslar arası boyutunun eksikliği bu çalışmanın hazırlanmasında teşvik edici olmuştur. Kamu personeline tanınan söz konusu vergi ayrıcalığı ile ilgili

derinlemesine bir inceleme olmasının yanı sıra AB üyesi ülkeler ile Türkiye'deki söz konusu durumu karşılaştıran ilk çalışma niteliğindedir.

Araştırma konu ile ilgili literatür taramasına dayalı olarak yapılmıştır. Konu ile ilgili hukuki mevzuat, yayınlanmış kitaplar, tezler, makaleler ve elektronik veri tabanları gözden geçirilerek belli bir sistematik dahilinde ele alınmaya özen gösterilmiştir. Çalışma kapsamında ele alınan gelir vergisi, mükellefine özgülünebilen subjektif bir vergi olduğundan, ücretliler arasındaki tipik kamusal yük hesaplamaları ile ülkeler arası karşılaştırmalar belli varsayımlar dahilinde yapılabilmektedir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde ücretler üzerindeki kamusal yüklerle ilişkin kavramsal ve teorik bir çerçeve çizilmektedir. Bu bölümün birinci kısmında ücretin iktisadi, sosyal ve hukuki perspektiften tanımı ve unsurları ile çalışanlar, işverenler, devlet, toplum ve ekonomi açısından önemi vurgulanarak, kamu sektörü ve özel sektörde ücretlerin oluşum sürecine değinilmiştir. Bu bölümün ikinci kısmında ise ücretler, vergilendirme amaç, ilke ve esasları çerçevesinde değerlendirilmiş ve özellikle ücretler üzerindeki kamusal yüklerle ilişkin tartışma ve değerlendirmeler ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu bölümün amacı, sonraki bölümlerde kullanılan kavram ve açıklamaların daha net anlaşılmasını sağlamak için gerekli kavramsal ve teorik çerçevenin oluşturulmasıdır.

İkinci bölümde, Türkiye'de ücretler üzerindeki kamusal yükler incelenmekte ve konu başlıkları itibariyle değerlendirmelere yer verilmektedir. Ayrıca ücretlilerin vergilendirilmesinde farklı esaslara tabi olan kamu personelinin durumu inceleme altına alınmaktadır. Bölümün ilk kısmında Türkiye'de ücretlerin vergilendirilmesi rejimine değinilmektedir. Ücretlerin gerçek usulde ve diğer usulde tespiti, vergilendirilme yöntemleri, muafiyetler ile Gelir Vergisi Kanunu ve diğer kanunlarda düzenlenen istisnaların yanı sıra ücretler üzerindeki diğer kamusal yükümlülükler (sosyal güvenlik katkı payı, işsizlik sigortası, damga vergisi ve diğer kesintiler) üzerinde ayrıntılı olarak durularak, değerlendirmeler yapılmış ve çözüm önerileri getirilmiştir.

Bu bölümde ayrıca, Türkiye'de kamu personeli ücretlerinin (gerek kendi kamu personelinin kendi arasında, gerekse kamu sektörü dışındaki çalışanlar ile) vergilendirilmesinde ortaya çıkan farklı gelir vergisi yüklerine kapsamlı olarak değinilmiştir. Konunun sağlıklı olarak ele alınabilmesi amacıyla öncelikle Türkiye'de kamu personel rejimi, statüleri Devlet Memurları Kanunu ve diğer personel

kanunlarında belirtilen kamu personelinin durumları incelenerek, kamu personelinin brüt ücretini oluşturan ödemeler hakkında açıklamalar yapılmıştır. Son olarak, konunun açıklığa kavuşturulması ve karşılaştırma kolaylığı sağlamak amacıyla Devlet Memurları Kanunu'na göre, müsteşar, öğretmen, doktor ve genel idari hizmetlerde çalışan memur ile durumları kendi personel kanunlarında düzenlenmiş profesör, araştırma görevlisi, albay, hakim gibi kamu personelinin ücret unsurları ve katlandıkları gelir vergisi yükleri ile diğer kamusal yükleri hakkında tipik yük hesaplamalarından yararlanılarak değerlendirmeler yapılmış ve çözüm önerileri getirilmiştir.

Üçüncü bölümde öncelikle Avrupa Birliği ülkelerinde vergilerin yapısı ve bileşimi, vergi uyumlaştırması (özellikle dolaysız vergiler, gelir vergisi ve ücretlerin vergilendirilmesi alanında) ve çalışma konusu ile ilgili genel bir değerlendirmeye yer verilmiştir. Bu ülkelerde vergilenebilir ücret geliri hangi ödemelerden oluşmaktadır? Sosyal yardım ve transfer harcamaları ile çalışanlara işverenler tarafından sunulan aynı imkanlar vergiye tabi midir? sorularına yanıt aranmıştır. Her bir üye ülkede gelir vergisi oranları, sosyal güvenlik prim oranları, ücretler üzerindeki bordro vergisi, ek vergi ve diğer yükümlülükler toplu halde ortaya konulmaya çalışılmıştır. Üye ülkelerde EUROSTAT ve OECD verileri ışığında çalışanların medeni durumlarına, çocuk sayılarına ve ücret düzeylerine göre ortaya çıkan vergi yükü hakkında değerlendirme yapılmıştır.

AB düzeyindeki toplu ve genel bakışın ardından tarafımızca seçilen İngiltere, Almanya, İspanya ve Romanya'da gelir vergisinin yapısı, ücretler üzerindeki gelir vergisi ve sosyal güvenlik katkı payları ve diğer kamusal yükümlülüklerle ilişkin olarak, mevzuat ve veriler bağlamında değerlendirme yapılmıştır. Bunun yanı sıra söz konusu ülkelerde kamu personeli ücret bileşenleri ve vergilendirme esasları üzerinde durulmuştur. Son olarak, Türkiye'de ve seçilen dört ülkede asgari ve ortalama ücret seviyelerinde kamusal yük hesaplamasına gidilerek, grafiksel analiz yapılmış ve sonuçlar değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ KAMUSAL YÜKLER:

KAVRAMSAL VE TEORİK ÇERÇEVE

Üretim faktörleri arasında önemli bir yeri bulunan ve bağımlı emek gücünün elde ettiği geliri ifade eden ücretlerin vergilendirilmesi rejiminin daha iyi anlaşılabilmesi için, ücret kavramının bazı yönleriyle teorik olarak ortaya konmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Ayrıca önemli bir vergileme kaynağı olarak ücretlerin oluşum süreçleri ve yapıları kuramsal olarak incelenmelidir.

1.1. ÜCRETLER, UNSURLARI VE OLUŞUM SÜRECİ

1.1.1. Ücret Kavramı

Bir üretim faktörü olan emeğin iktisat bilimi içerisinde önemi ve fonksiyonları tartışılmazdır. Emek, mal ve hizmetlerin üretiminde insanların gösterdiği gayret ve ayırdıkları zamanın bileşiminden ibaret olan bir üretim faktörüdür (Rutherford, 2002).

Bir ürünün oluşturulması dört temel unsur gereklidir. Emek bunlardan birisidir. Sermaye sahipleri ve hissedarlar diğer katkıda bulunan kesimdir. Üçüncü unsur, kereste, demir, kömür, yün gibi hammadde ve doğal kaynaklar, dördüncü unsur ise bütün bu üretim faktörlerini üretim sürecine dahil eden girişimci oluşturmaktadır. Hangi unsurun en önemlisi olduğu, üretimin tam merkezinde yer aldığı teoride sürekli tartışılmış (Johnson, 2006, s. 10) ve farklı iktisadi dönemler ve ideolojilere göre farklı değerlendirmeler yapılagelmiştir.

Emeğin bir üretim faktörü olarak önemine ilişkin yapılan değerlendirmelere bağlı olarak ücret konusunda farklı tanımlamalar söz konusudur. İktisat bilimi çerçevesinde yapılan tanımlamaların yanı sıra hukuki açıdan haklar, borçlar ve yükümlülüklerin tespiti ve sosyolojik önemi itibarıyla sosyal açıdan daha somut tanımların yapılması gereği bulunmaktadır.

1.1.1.1. İktisat Bilimi Açısından Ücretler

Ücretler, iktisat bilimi kapsamında çeşitli yönlerden incelenmekte ve önem arz etmektedir. Ücretler, emeğini üretim sürecine katarak çalışan insanların gelirini ve hayat standardını belirleyen bir unsurdur. Aynı zamanda sanayinin gelişmesine etki eden önemli bir maliyet unsuru, milli gelirin çeşitli gelir grupları arasındaki dağılışı tarzını belirten bir gösterge ve toplumda sosyal adaletin gerçekleşme derecesini gösteren bir ölçüt olarak çok yönlü bir öneme sahiptir (Zaim, 1997, s. 195).

Ücret, kavramsal olarak bölüşüm konusu altında incelenebilir. Bölüşüm ilişkileri çerçevesinde ücret, üretime katılan üretim faktörlerinden emeğin elde ettiği gelirdir. Emeğin üretim sürecine fikren veya beden gücüyle yaptığı katkının karşılığında edinilen değer ücrettir.

Ücret kavramı üzerinde beyan edilen fikirler üretim ile bağıntılı olarak gelişmiş ve farklılaşmıştır. Üretim-emek ilişkilerinin ilk ortaya çıktığı zamandan günümüze ücret, özelliği gereği değişik kişi ve gruplarca, çeşitli açılardan çok yönlü olarak ele alınmaktadır (Kahraman, 2003, s. 1).

Klasik teori savunucuları olan A. Smith, D. Ricardo, J.B. Say, R. Malthus, J.S. Mill, ücret konusundaki görüşlerinde nüfus unsurunu ön planda tutmuşlardır. Özellikle "Tunç Yasası" olarak adlandırılan görüş doğrultusunda doğurganlık ile üretim kapasitesi bağlamında ücretlere dair fikirler ortaya çıkmıştır. Ricardo'ya göre, kısa dönemde emek arz ve talebine bağlı olarak değişen ücretler, uzun dönemde doğal ücret seviyesine dönecektir. Doğal ücret ise, çalışanın zorunlu ihtiyaçlarını karşılamasına ve varlığını sürdürmesine imkân veren ücrettir. Malthus'un nüfus teorisinin etkisinde kalan bu teori, ücretlerin asgari geçimi sağlamaya yetecek seviyenin altına düşmeyeceğini iddia etmiştir. Çünkü ücretlerin fazla düşmesi halinde hastalık ve ölümlerin artacağını, göçlerin başlayacağını, nüfus artışının yavaşlayacağını ve buna bağlı olarak emek arzının düşeceğini ileri sürmektedirler (Üstünel, 1988, s. 298). Doğal ücret, emek arzında artışa veya düşüşe sebebiyet vermeyen, fizyolojik ihtiyaçların karşılandığı bir ücret düzeyini ifade etmektedir (Kazgan, 1993, s. 78).

Karl Marks ise, işçinin sermayedar tarafından istismar edildiğini, kâr ile faizin ücretten alınmış haksız gelirler olduğunu iddia etmiştir. Marks'a göre işçilerin varlığını devam ettirebilmeleri için zaruri ihtiyaç maddelerinin yanı sıra bir ülkenin gelenekleri ve

alışkanlıkları emeğin ücretini belirlemektedir. Marks ücretin, işçinin ürettiğinden aldığı bir hisse olmadığını, işverenin mevcut üretimden üretici emeği satın almaya yönelik ayırdığı bir pay olduğunu kabul etmektedir.

Marks, kapitalist üretim biçiminin varlığını koruyabilmesi ve kapitalistlerin yaratılan toplam değerden bir pay alabilmeleri için, bir işçinin yarattığı değer, işgücünün değerini aşması gerektiğini belirterek bu ikisi arasındaki farkı artık değer olarak tanımlamaktadır (Akyüz, 1980, s. 28).

19. ve 20. yüzyılın başlarında talep yönlü yaklaşımlar ortaya çıkmıştır. Marjinal verimlilik kuramına göre, ücretlerin temel belirleyicisi emeğin verimliliğidir. Üreticilerin bir üretim faktörü olan emeğe gösterecekleri talep, marjinal emek faktörünün verimliliğine bağlıdır. Bir başka deyişle, ilave istihdam edilen emek faktörünün üreticiye getirisi, maliyetinden yüksek ise emek faktörü talep edilecektir (Ülken, 1984, s. 321). Buna göre, nitelikli işçilerin ücretleri, ürettikleri marjinal ürün yüksek olduğundan daha yüksek olmaktadır.

Ekonomik istikrarsızlıklara toplam talep düzeyi açısından yaklaşan İngiliz iktisatçı J.M. Keynes, ücretleri toplam talep seviyesi ile ilişkilendirmiştir. Faktörel gelir dağılımı bakımından milli gelirin önemli bir kısmını oluşturan ücretlerin düşük olmasının mal ve hizmetlere olan talebi azaltacağını, ulusal ekonominin daralmasına ve işsizliğe neden olacağını savunmuştur (Fisunoğlu ve Köksel Tan, 2009, s. 42).

Teorik temelini A. Marshall ve A. Smith gibi iktisatçıların ortaya attığı pazarlık gücü kuramına göre ücretler, işçi ve işveren grubunun sahip olduğu güç çerçevesinde belirlenmektedir. İşverenler örgütlenme kolaylığı, daha büyük finansal olanaklara sahip olmaları sebebiyle özellikle işsizliğin yüksek olduğu dönemlerde daha fazla pazarlık gücünü ellerinde bulundurmaktadırlar. Pazarlık sürecinde, çalışanların sendikalar yoluyla iyi örgütlenerek pazarlık güçlerini artırmaları güç dengesinin kurulmasına yardımcı olabilmektedir (Talas, 1976, s. 20, 21).

Yirminci yüzyılında ortalarından itibaren yaşanan petrol krizinin de etkileri dolayısıyla Keynesyen iktisadi düşüncenin geçerliliğinin zayıflaması, çağdaş liberal düşünce okullarının etkinliğini artırmış ve klasik düşünceye ait fikirlerin yeniden yorumlanması sürecine girilmiştir. Bu dönemde iktisatçılar, işgücü piyasalarına ilişkin değişik ekonomik modeller geliştirmiş ve bunları uygulamaya yansıtmak istemişlerdir. Çağdaş işgücü piyasası teorileri emek arzı, emek talebi, iş arama süreci, toplu pazarlık, farklı

ücret yapıları, ek olanaklar ve parasal ücretin düzeyi gibi modelleri içermektedir (Atchison ve diğerleri, 2000).

Bunların dışında ücret çalışan açısından gelir, işveren açısından maliyet unsurudur. Gelir boyutu sebebiyle makro ekonomik açıdan toplam talep düzeyinin, maliyet boyutuyla da toplam arz düzeyinin bir belirleyicisidir. Bu sebeple, ücret makro ekonomik açıdan bir değişkendir.

1.1.1.2. Hukuki Açıdan Ücretler

Ücretlerin teorik altyapısı, kapsamı, oluşumuna dair fikirlerin ötesinde gerçek hayatta çalışan ve işveren arasındaki hukuki ilişki dolayısıyla her iki tarafın hak ve yükümlülüklerinin tespiti açısından anayasa ve ilgili kanunlarda ücretlerin tanımı, kapsamı ve benzeri konular net olarak belirlenmelidir. Hangi kesimlerin ücretli kabul edileceği, hangi ödemelerin ücret kabul edileceği, çalışan ve işverenler üzerindeki maliyetlerin ne olduğu, karşılıklı hak ve yükümlülüklerin neler olduğunun açıkça belirlenmesi gerekmektedir.

Emek sahibinin elde ettiği gelir hukuki anlamda maaş, ücret gibi karşılıklar bulabileceği gibi nitelikli emek gücü gerektiren serbest meslek faaliyetlerinden de edinilebilir. Ancak serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelir emek unsurunu barındırmasına karşın, bir miktar sermayeyi gerektirdiği ve bağımlı çalışma özelliği bulunmadığı için ücret olarak değerlendirilememektedir.

Hukuki açıdan ücret, bir işverene veya işyerine bağımlı çalışma karşılığı elde edilen gelirdir (Öncel ve diğerleri, 1998, s. 245). Ancak ülkelerin iş hukuku, sosyal güvenlik hukuku ve vergi hukuku ilgili mevzuatlarının her birinde ücret ile ilgili bazı kavramlar üzerinde bir uzlaşma olmasına karşın, bazılarında farklı anlamlar söz konusu olabilmektedir. Bir işverene ve işyerine bağımlı çalışma konusunda veya işçi ve işveren kavramları üzerinde uzlaşılmış tanımlar bulunmaktadır. Buna karşılık, ücret kapsamına hangi ödemelerin dahil olacağı, vergi hesaplamasına esas teşkil eden matrahın belirlenmesi yada sosyal güvenlik hukuku kapsamında farklı değerlendirmeler olabilmektedir.

Her şeyden önce ücretin, çalışan ve işveren arasındaki iş sözleşmelerinin esaslı bir unsuru olması ve çalışanlar açısından bir hak, işverenler açısından ise bir borç olarak

tanımlanması ücretin hukuki boyutunu ifade etmektedir (Evren, 2011, s. 22). Ancak bu ilişkiye devletinde müdahil olması sonucu işçi, işveren ve devlet olarak üçlü bir sacayağı oluşmaktadır. Zira işçi ve işverenlerin birbirlerine karşı olan yükümlülüklerinin yanı sıra her iki tarafında devlete vergi, sosyal güvenlik primi ve diğer yasal yükümlülükleri bulunduğunu belirtmek gerekir. Bu anlamda eşitler arası ilişkileri düzenleyen özel hukuk kuralları ve devletin tek taraflı egemenlik gücünün hâkim olduğu kamu hukuku kuralları çerçevesinde ücretlerin kapsamı ve çerçevesi belirlenmektedir. Vergileme açısından örnek vermek gerekirse, gelir vergisi, damga vergisi ve diğer bordro vergilerine tabi ücret gelirin tespiti, muafiyet ve istisnalar, en az geçim indirimi, özel indirim gibi meseleler vergi hukuku kapsamındaki kanuni düzenlemelere göre çözümlenmektedir. Yine bazı ödemelerin ücret niteliklerine haiz olmasa bile vergi kanunları gereğince ücret olarak kabul edildiği görülmektedir.

Bir başka örnek olarak devletin işveren konumu ele alınabilir. Devlete ait kurum ve kuruluşlar ile buralarda çalışan memur ve diğer kamu görevlileri arasındaki ilişkilerde idare hukuku kuralları hâkimdir. Devlet, istihdam ettiği memuruna kanunlar yoluyla belirlediği ücreti ve diğer çalışma koşullarını sunmaktadır. Bu çerçevede ortaya çıkan uyuşmazlıklar doğal olarak kamu hukuk kuralları çerçevesinde idari yargı alanı içinde çözümlenmektedir.

1.1.1.3. Sosyal Açıdan Ücretler

Emek gücü sahibi ücretliler genellikle ülke içinde yaratılan katma değerden en büyük payı alan üretim faktörüdür. Ancak ücretli kesimin nüfus içindeki ağırlığı ve bakmakla yükümlü oldukları aile fertleri de dikkate alınmalıdır. Çünkü, ücret karşılığı çalışan hizmet erbabının sadece kendisini geçindirmek durumunda olmadığı, bir ailesinin de olduğu düşünüldüğünde, yaşamlarını sürdürmek için gerekli olan ihtiyaçlarını ücret yoluyla karşıladıkları unutulmamalıdır. Bu şekildeki bir değerlendirme, ücrete bağımlı olarak çalışanların toplumda önemli bir kesimi oluşturduğunu göstermektedir. Toplumsal açıdan ortalama ücret düzeylerin düşük olması yanında ücretli kesim arasında bireysel ücretlerin dağılım sorunu önem arz etmektedir.

Ücretlerin bu sosyal niteliğinin gereği olarak sadece ücretlinin ortaya koyduğu ürün, performansı, verimliliği gibi faktörler göz önünde bulundurulmamalı, hem yapılan işin

gereğine hem de ücretlinin kendisi ve ailesine uygun ve gerekli toplumsal yaşam düzeyini sağlama amacı gözetilmelidir. Bu yüzden sosyal refah devleti anlayışının bir gereği olarak çalışana yapılan ödeme sadece aylıktan müteşekkil değildir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ayrıntıları ile ortaya konulacak olan ve hemen her çalışanın yararlandığı aile ve çocuk tazminatları, öğrencilere yurt ve burs yardımları, lojman ve konut yardımları, evlenme, doğum ve ölüm yardımları, yakacak, giyecek yardımları ve benzeri ödemeler ile memurlara yapılan ek ödeme, zam ve tazminatlar ücretin bir parçasını oluşturmaktadır.

Sosyal ücret alanında zengin kuramsal ve politik tartışmalar mevcuttur. Bazıları bütün kamu harcamalarının toplumun yararına olduğu gerekçesiyle, sosyal ücret olarak kamu harcamalarını görmektedirler (Harding, 1982, s. 13). Bazıları ise daha dar bir sosyal ücret tanımını benimsemekte ve genellikle, eğitim, sağlık, sosyal hizmet, konut destekleri gibi kamusal harcamalar yoluyla gelir seviyesi düşük olan bireylerin gelirlerini artıran aynı gelir olarak düşünmektedirler (Sefton, 2002, s. 1).

Sosyal ücret kavramı nüfusun yoksul kesimlerine yönelik olarak, sosyal harcamaların tüm şekillerine ulaşmayı mümkün kılacak bir değer (May, 2004, s. 7) veya faydalanılan kamu hizmetleri neticesinde daha az vergi ödeme (Shaikh ve Tonak, 1994, s. 164) olarak ifade edenler de bulunmaktadır.

Sosyal ücret, bazı çalışmalarda da “asgari ücret” ve “aile yardımı” ile sınırlı bir uygulama olarak görülebilmektedir. Ancak sosyal ücreti, iş ortamıyla sınırlı ücretleme bakışını aşp geniş anlamda bir ulusal veya toplumsal bölüşüm sorunu olarak ele almak daha doğru bir yaklaşımdır (Güler, 2005, s. 316).

1.1.2. Ücretin Unsurları

Farklı bilim dallarına göre ücretin değişik unsurları belirlenebilirse de, kuramsal olarak genel kabul gören unsurlar dörde ayrılarak incelenebilmektedir. Bunlar bir işveren veya işyerine bağımlı olarak çalışma, emek gücünün tek gelir kaynağı olması, işveren açısından en önemli maliyet kalemlerinden birini teşkil etmesi ve son olarak önemli bir makro ekonomik değişken olmasıdır.

1.1.2.1. Bağımlı Çalışma

Çalışan ve işveren arasındaki sözleşmeye ve kanuna dayalı olarak, çalışan taraf işverene veya işyerine bağımlı olarak çalışmayı kabul etmektedir. İşveren ise bunun karşılığında ücret ödemesinde bulunmaktadır. Vergi hukuku açısından çalışanın işverene bağımlı olarak çalışması en temel unsurlardan birisidir. Çünkü bu unsur, ücret ile serbest meslek geliri arasındaki temel ayrımlardan birini oluşturmaktadır.

Bağımlı çalışma unsurundan anlaşılması gereken, çalışanın, işverenin belirleyeceği bir organizasyon içinde iş veya hizmeti ifa etmesidir. Çalışan, kendi nam ve hesabına değil, işverenin nam ve hesabına iş veya hizmet görmekte ve ancak işverenin çizdiği sınırlar dahilinde hareket serbestisi bulunmaktadır. Çalışan yaptığı iş veya gördüğü hizmet ile ilgili olarak risk üstlenmemektedir. Ortaya çıkacak kar veya zarar işverenin sorumluluğundadır (Şenyüz, 2002, s. 125).

Serbest meslek geliri, nitelikli emek gücünün elde ettiği bir karşılık olmasına karşılık ücretin nitelikleri ile uyuşmamaktadır. Serbest meslek gelirleri belli miktarda sermaye unsurunu barındırdığı ve ortaya çıkacak riske katlanılmak zorunda kalındığı için ücretlerden ayrılmaktadır. Ancak AB ülkelerinin bazılarında, serbest meslek faaliyetlerinin ekonomik görüntüsü ücret kazançlarından farklı olmadığından vergileme açısından sermaye geliri olarak değil de emek geliri olarak düşünülmektedir. Bazı ülkelerde de, örneğin İtalya’da, Merkezi İstatistik Ofisi (ISTAT) resmi tahminlerinde emek ve sermayenin katılımı ile oluşan gelir “karışık gelir” olarak ifade edilmektedir (EUROSTAT, 2006, s. 381, 382).

1.1.2.2. Emegün Tek Gelir Kaynağı Olması

Ücret, çalışanın kendisini ve ailesinin her türlü ihtiyacını giderecek yegane gelir kaynağıdır. Ücret kapsamında yapılacak ödeme, para (aylık, haftalık), ayın (mal ile ödeme) veya para ile temsil edilebilecek bir menfaat (konut, araç, elbise vb) sağlanması şeklinde olabilir. Söz konusu ücret veya maaş işveren (işletme veya devlet) ile çalışan arasındaki hukuki metinlere bağlı olarak hak edilmektedir.

Burada önemli bir husus, çalışanın herhangi bir ekonomik ve mali riske maruz kalmamasıdır. İşletme zarar etse dahi, iş sözleşmesi ve kanunlar gereği hak edilen ücret

sözleşme esaslarına göre değerlendirilmektedir (Özbalcı, 2002, s. 514). Önceki başlıkta ifade edildiği üzere, riskin üstlenilmesi durumu var ise, ücret kazancı yerine serbest meslek kazancı veya ticari kazançlardan söz etmek gerekecektir.

İşgücünün geliri olan ücretin, işçi ve ailesinin çoğu kez tek gelir kaynağı olması nedeniyle günümüzde diğer üretim faktörlerinden farklı olarak sosyal yönü ön plana çıkmıştır. Çalışanın emeğinin karşılığının ödenmemesi hali, zorla çalıştırılma kapsamında yer alır ve angarya sayılmaktadır. Ülke iç hukuklarında zorla çalıştırmanın yapılamayacağı yasal ve anayasal güvenceye alınmaktadır.

Bunun dışında ülkelerin çalışma hayatını düzenleyen iş kanunlarında ücretin korunmasına ilişkin hükümler yer almaktadır. Zaten iş hukukunun doğuşundaki temel yaklaşım, işçinin ve işçi gelirin korunması olmuştur. Çünkü işçi üretim araçlarına sahip değildir. İşveren adına ve ona bağlı olarak iş görmesinin karşılığında işverenden ücret almaktadır. İşçinin tek gelir kaynağı ücret, üretim araçlarına sahip olan işverenin ekonomik gücüyle karşılaştırılınca aradaki iş ilikisinde işverene görece olarak üstünlük sağlayabilmektedir. Bunun sonucunda ortaya çıkan ekonomik bağımlılık ve güç eşitsizliği işçi aleyhine bir baskı aracı olarak kullanılma olasılığı bulunmaktadır (Altan, 2007, s. 13).

1.1.2.3. İşveren Açısından Maliyet Unsuru Olması

İşveren yönünden ücret, işçiyi üretimde kullanabilmek için yapılan bir giderdir. Birçok faktör herhangi bir kuruluşun çalışanlarına ödediği ücreti etkilemektedir. Bunlardan bazıları işgücü piyasasındaki arz-talep dengesi, piyasa ücret düzeyleri, yaşam standardı, ekonomik faktörler ve hukuki düzenlemeler (örneğin, asgari ücret düzenlemesi) gibi organizasyon dışı faktörlerdir. Bazıları ise, işletmenin ekonomik gücü, örgüt kültürü ve politikaları gibi organizasyon içi durumlar veya çalışanlara özgü beceri ve performans gibi yetenekleri içeren faktörlerdir (Benligiray, 2003, s.19-21; Sabuncuoğlu, 1985, s.203-206). İşverenler ücret düzeyini belirler iken, genellikle üretilen birim başına işçi maliyetiyle ilgilenirler veya işgücü piyasasında benzer işletmelerin ücret düzeyini dikkate alarak belirleme yapabilirler (Ar, 2007, s. 74).

Ücretin işveren için maliyetini belirleyen organizasyon dışı faktörlerden biri olan devlet işgücü maliyetini artırıcı etkide bulunmaktadır. Yasalar, yönetmelikler, mahkeme

kararları işverenleri kısıtlamakta aynı zamanda maliyetleri artırmaktadır. Örneğin, devlet asgari ücret tespit ederek işletmelerin daha düşük ücretle işçi çalıştırmasını önleyebilir. Bunun dışında yasal düzenlemeler yoluyla getirilen işsizlik ve aile yardımlarının finansmanı, ücretten doğrudan veya dolaylı ayrılan sigorta primleri ücret maliyeti içerisinde yer alırlar.

İşverenin katlandığı maliyetlerin esasında emeğin karşılığı ödenen doğrudan maliyet ve sosyal yardım ve yan ödemeleri içeren diğer ek ödemelerden söz edilmelidir. Sosyal yardımlar, sosyal güvenlik katkı payları, iş kazaları, ayni yardımlar, lojman ve diğer ek ödemelerinde maliyete dahil olduğu ve ücret olarak değerlendirilmesi gerektiği açıktır (Sabuncuoğlu, 1985, s. 198). Bu tür ek ödemeler genellikle büyük bir parçayı oluşturabilmekte ve genellikle vergi dışı bırakılmaktadır.

1.1.2.4. Makro Ekonomik Bir Değişken Olması

Enflasyon, deflasyon, stagflasyon, toplam üretim, toplam tüketim, istihdam, gelir dağılımı, vergileme, kayıt dışı ekonomi gibi konuların tamamına ücretlerin doğrudan ve dolaylı etkileri mevcuttur. Ülkede ücret seviyelerinin düşük veya yüksek olması çalışanların ve ailelerinin satın alma gücü doğrultusunda toplam talebi etkileyerek enflasyon ve durgunluk konjonktürünün ortaya çıkmasına yol açabilmektedir. Arz tarafından bakıldığında ücret seviyeleri ve ücretle ilgili dolaylı maliyet unsurları toplam üretimi etkilediği gibi, yeni yatırım kararlarını ve işsizlik düzeyini de belirlemektedir. Ücretler üzerindeki kesintiler yoluyla oluşan kamusal yükün ağırlığı vergi hasılatını etkilediği gibi, kayıt dışı istihdamı ve vergiden kaçınma ve vergi kaçırma olaylarının sıklaşmasına sebep olabilmektedir.

Ücretlerin ve ücretler üzerindeki kamusal yüklerin yanı sıra adil olmayan ücret yapısı ve çok düşük ücret sorunu gelir dağılımı adaletsizliğine de yol açmaktadır. Düşük ücret seviyelerinin işgücü arzına olumsuz etkileri, çalışanların istekliliğinin azalması, verimliliğinin düşmesi, ürün kalitelerinin zayıflaması gibi sonuçları ise diğer dolaylı etkilerden bazılarıdır. Görüldüğü gibi, ücretler ekonomik istikrarın yakalanması ve sürdürülmesinde olduğu kadar, sosyal yönden de ekonomide önemli bir değişken olduğunu göstermektedir.

1.1.3. Ücretlerin Önemi

Ücret konusu dünyanın her bölgesinde, ücretlerin düzeyi, ücretlilerin milli gelirden aldığı pay, işgücü maliyetleri ve başka birçok sebep dolayısıyla önem arz etmektedir. Bu yüzden ücretin önemi konusunda çalışanlar, işverenler ve ekonominin bütünü için bir değerlendirme yapılabilir.

1.1.3.1. Çalışanlar Açısından Ücretlerin Önemi

Ücretin çalışanlar için birkaç açıdan önemi bulunmaktadır. Bunlardan ilki, ekonomik sebeplerdir. Ücretin ekonomik yönü, çalışan bireyin temel gelir kaynağı olması ve ekonomik gücünü belirlemesi nedeniyle ücretliyi en çok ilgilendiren yönüdür. Ücret, çalışanın satın alma gücünü ve yaşam standartlarını etkilemektedir. Ücretlinin, kendisi ve ailesinin geçimini sağlaması, sahip olacağı refah, konfor ve maddi yararların düzeyi alacağı ücretin seviyesi ile ilgilidir (Bingöl, 2006, s. 368).

Bir başka yönüyle ücret, bireyin çalıştığı kurum ve sosyal yaşantısındaki statüsünü belirleyen bir faktör niteliğindedir. Yapılan araştırmalar, güven duygusu, statü, saygınlık kazanma, toplumsal kabul görme gibi temel bireysel ihtiyaçlar ile alınan ücretler arasında yakın bir ilişki olduğunu ortaya koymaktadır (Benligiray, 2003, s. 6).

Ücret aynı zamanda çalışanın işine daha sıkı bağlanması, verimli çalışması, performansını yükseltmesi açısından motive edici bir unsur olabilmektedir. Adil ve yeterli ve ücret seviyesinin, iş tatmininin sağlanması yolunda psikolojik etkileri de söz konusudur.

1.1.3.2. İşverenler Açısından Önemi

İşveren açısından ücretler önemli bir maliyet unsuru olarak görülmektedir. Ücretler, kar amacı peşindeki işletmeler açısından (özellikle hizmet işletmeleri) en büyük maliyet kalemini oluşturmaktadır. Bu sebeple ücretler, işletmeler arası, endüstriler arası ve uluslararası rekabete etki ettiği gibi, işgücü piyasasındaki nitelikli çalışanları işletmelerin kendilerine çekebilmeleri için bir araçtır (Bingöl, 2006, s. 369).

Çalışanların ücretleri dışında, vergi, sigorta primi ve diğer yasal yükümlülüklerin miktarı da işverenler tarafından dikkate alınmaktadır. Ücretler üzerindeki bu türden kamusal yükler, işverenleri daha az personel çalıştırmaya, ücretlerin seviyesini düşürmeye veya kayıt dışı personel istihdam etmeye yöneltmektedir. Verginin kanuni yükümlüsü çalışan olmasına rağmen, gerçek hayatta çalışanlar ile işverenlerin genellikle net ücret üzerinden anlaşması, ücret üzerindeki verginin fiili mükellefinin (vergiyi ödeyen) işveren olması sonucunu doğurmaktadır. Ayrıca işverenin çalışanın ücret geliri üzerindeki gelir vergisi ve sosyal güvenlik primlerinin ilgili kamu idarelerine yatırılması konusunda aracılık etmesi hem işveren üzerindeki işlem maliyetlerini artırmakta hem de vergi ve primlerin zamanında ödenmemesinden dolayı cezai sorumluluğu beraberinde getirmektedir.

1.1.3.3. Devlet, Toplum ve Ekonomi Açısından Önemi

Ekonomik kalkınma sürecinin farklı aşamalarında bulunan toplumlarda, az gelişmişlerden gelişmişlere, sanayi toplumlarına doğru gidildikçe, tarım kesiminin göreceli ağırlığı azalırken, öncelikle sanayi kesiminin, daha sonra ise hizmetler sektörünün ekonomi içindeki ağırlığı artmaktadır. Bu dönüşüme paralel olarak çalışanların giderek artan bir bölümünün ücretlilerden oluştuğu görülmektedir (Bozkurt, 1980, s. 1).

Tablo 1.1’de görüldüğü gibi, gelişmiş ülkelerde ücretli kesim etkin nüfusun yarısına ulaşmakta, bazı ülkelerde ise daha da üstüne çıkabilmektedir. Örneğin, Danimarka’da 15 yaş ve üstü olan etkin nüfusun %69,1’i ücretli, maaşlı veya yevmiyeli olarak çalışmaktadır. İlk sıralarda yer alan diğer ülkelerin temel özelliği ise, sosyalist sistemden piyasa ekonomisine geçmiş olmalarıdır.

Tablo 1.1: Bazı Ülkelerde Ücretlilerin Toplam İstihdam ve Nüfus (15+) İçindeki Ağırlığı (2008)

Ülke	Ücretliler (Bin)	Etkin Nüfus (15 +) (Bin)	İstihdam (Bin)	Ücretlilerin İstihdam İçindeki Payı (1/3)	Ücretlilerin Etkin Nüfus İçindeki Payı (1/2)
Danimarka	2.581,00	3.735,80	2.827,40	91,2	69,1
Rusya Federasyonu	65.774,00	120.997,00	70.965,00	92,6	54,4
Çek Cumhuriyeti	4.184,00	8.943,70	5.002,00	83,6	46,8
Bulgaristan	2.943,80	6.616,90	3.360,70	87,6	44,5
İngiltere	25.553,00	60.540,00	29.475,00	86,7	42,2
Almanya	34.241,00	82.135,00	38.734,00	88,4	41,7
Polonya	12.179,00	31.373,00	15.800,00	77,1	38,8
İspanya	16.681,20	45.328,70	20.257,60	82,3	36,8
Türkiye*	15.344,49	54.520,00	24.630,00	62,3	28,1

* 2012 yılı Nisan ayı verisidir (TÜİK, 2012a).

Kaynak: LABORSTA, International Labour Office, Department of Statistics verilerinden derlenerek hazırlanmıştır.

Türkiye’de ise, tarihsel olarak bakıldığında 1955 yılında toplam etkin nüfusun %13,3’ü ücretli iken, bu oran 1960 yılında %18,8’e, 1965 yılında 22,4’e, 1970 yılında %27,6’ya ulaşmıştır¹. 2012 yılına gelindiğinde ise, ücretlilerin toplam etkin nüfus içindeki ağırlığı %28,1 olmuştur.

Toplam istihdam içerisinde ücretli kesimin ağırlığı da çarpıcı niteliktedir. 2008 yılında ücretli kesimin toplam istihdam içindeki ağırlığı Danimarka’da %92,6, Rusya Federasyonu’nda %91,2 gibi çok yüksek oranlardadır.

Toplam istihdam içinde ücretli olmayan kesimler ise, işverenler, kendi hesabına çalışanlar ve ücretsiz aile işçileri olarak tasnif edilmektedir. Türkiye’de toplam istihdamın yaklaşık %38’i ücretli olmayan kesimden oluşmaktadır. Türkiye’de istihdam edilenlerin %62,3’ü ücretli, maaşlı veya yevmiyeli, %24,5’i kendi hesabına çalışan veya işveren, %13,2’si ise ücretsiz aile işçisidir (TÜİK, 2012a).

Ülkelerde toplam nüfus ve istihdam içindeki önemli ağırlığından dolayı ücretler, ülke ekonomisinin bütünü açısından önemlidir. Dolayısıyla belirlenecek ücret düzeylerinin toplum üzerinde olumlu veya olumsuz birçok etkisi olabilmektedir.

Ülke içinde bir yıl içerisinde yaratılan milli gelirden aldığı pay göz önünde bulundurulduğunda, ücretlerin önemi bir kez daha anlaşılacaktır. Örnek vermek

¹ TÜİK’in 1960, 1962, 1968 ve 1975 yılı Türkiye istatistik yıllıklarından derlenmiştir.

gerekirse, Türkiye’de gelir türlerine göre yıllık gelirin oransal dağılımı Tablo 1.2’deki gibidir.

Tablo 1.2: Türkiye’de Gelir Türlerine Göre Yıllık Gelirin Dağılımı (2011)

Gelir Türleri	Yüzde Dağılım
Maaş-Ücret	44,8
Yevmiye	3,6
Müteşebbis	21,4
Gayrimenkul	3,9
Menkul Kıymet	3,8
Sosyal Transferler	19,4
- Emekli, dul, yetim aylıkları (%17,8)	

Kaynak: TÜİK, 2012b

2011 yılı itibariyle yaratılan ulusal gelirin yaklaşık olarak %48’ini maaş, ücret ve yevmiyeler oluşturmaktadır. Sosyal transferler arasında önemli payı bulunan emekli, dul ve yetim aylıklarının payının %17,8 olduğu görülmektedir. Emekli aylıkları teorik olarak ücret kabul edilmemesine rağmen, toplam talep politikaları ve sosyo-ekonomik politikalar açısından önemli bir değişkendir.

Milli gelir içinde önemli bir ağırlığı bulunan ücretler ve ücretli kesim, devletin temel kamu finansman kaynağı olan vergi gelirleri için de vazgeçilmez bir unsurdur. Ücretli kesimin nüfus ve gelir açısından toplumda önemli bir kesimi temsil etmesi dolayısıyla ücretler, hükümetin maliye politikası tedbirleri kapsamında başvuracağı önemli bir politika aracıdır. Konjonktürün enflasyon, durgunluk gibi dönemlerinde toplam talebi kontrol etmenin sağlam bir aracı olması, bunun dışında kolay tahsil edilebilen randımanı yüksek bir vergi geliri sağlaması devlet açısından ücretle ilgili politikaların daha titizlikle oluşturulmasını gerekli kılmaktadır.

1.1.4. Ücretin Yakın Kavramlardan Ayırıştırılması

Üretim sürecine doğrudan veya dolaylı katkıda bulunan zihinsel veya bedensel emek karşılığında ücrete hak kazanılır. Ancak ücret kavramına benzeyen veya aynı anlamda kullanılan kavramların ayırıştırılması, kavramın çerçevesinin net olarak belirlenmesi çalışma kapsamında son derece önemlidir.

Ücret kavramına yakın kavramlardan birisi aylık veya maaş deyimidir. Bilindiği gibi, ücretliler kendi içinde işçiler ve memurlar olarak ikiye ayrılmaktadır. İlerleyen kısımlarda daha açık ifade edilecek olan bu ayırım gereğince, ücret daha çok işçilere ve özel sektörde çalışanlara ödenen parayı, aylık veya maaş ise, kamu görevlilerine hizmetleri karşılığı ödenmekte olan parayı ifade etmek için kullanılmaktadır (Tutum, 1979, s. 69). Aralarında ödenme biçimi olarak bazı farklar bulunmaktadır. Aylık veya maaşın peşin, ücretin ise hizmet görüldükten sonra ödenmekte olması gibi bir ayırım vardır. Kamu yönetiminde bireyin, devlet tarafından tek yanlı olarak belirlenen memurluk statüsüne girdiğinde hizmete hazır olduğu kabul edilmekte ve bu nedenle aylık ödemeleri peşin yapılmaktadır. Ücrette ise hizmet ön plana alınmakta ve bir hizmet sözleşmesine dayalı olarak ödeme yapma söz konusu olduğundan öncelikle hizmetin yerine getirilmesi şartı aranmaktadır (Benligiray, 2003, s. 3).

Ücret işçinin gerçek kişiliğine gördüğü hizmet karşılığı olarak ödenmektedir. Aylık veya maaş ise, memura kadroda bulunma ve bir kamu hizmetiyle görevlendirilme karşılığı olarak ödenmektedir. Maaş ve diğer mali haklar devlet tarafından tek yönlü olarak düzenlenmektedir. Memurlar koşulların değiştirilmesini isteyemeyeceği gibi, devlet de koşullar üzerinde değişiklik yapamamaktadır (Güler, 2005, s. 312, 313).

Ayrıca aylık veya maaş tabirleri, bedeni çalışmaya karşın zihinsel çabanın daha fazla söz konusu olduğu işlerde, çalışanlara bir aylık süre için yapılan ödeme olarak da kabul edilebilmektedir (Aldemir ve diğerleri, 2001, s. 325). Ancak her iki kavramda bağımlı çalışanların emeklerinin karşılığında elde ettikleri geliri tanımlamak için kullanıldığından, çalışma kapsamında “aylık” ve “maaş” ifadeleri ile “ücret” ifadeleri birbirlerinin yerine kullanılabilir.

Çalışma kapsamında ücret tabiri, çalışanlara hizmetlerinin karşılığı sağlanan tüm olanakları içerecek şekilde geniş anlamda kullanılmaktadır. Bu kapsamda işin kendisine bağlı ödemeler, yani işin güçlüğü, önemi, işin gerektirdiği sorumluluk derecesi ve o işi yerine getirecek kişi de bulunması gereken öğrenim düzeyi, deneyim ve beceri gibi niteliklere bağlı olarak yapılan ödemelerde ücrete dahildir. İşin yapılması sırasında gösterilen başarı derecesine bağlı olarak kişiyi isteklendirmek amacıyla yapılan prim, ikramiye, kara ortaklık, liyakat ödemeleri gibi ödemelerde ücret kapsamındadır. İşle ilgili koşullara ve özel durumlara bağlı olarak yapılan ödemelerde ücret ödemesidir. Örneğin, hizmet süresine, çalıştığı bölge koşullara, çalışma biçimine göre yapılan

ödemeler ücret olarak kabul edilmektedir. Tatil ödeneği, aile ödeneği, giyecek ve yakacak yardımı konut ve kira yardımı gibi sosyal içerikli ödemelerde ücretin bir parçasıdır ve burada sözü edilen ödemeler ücreti, sosyo-ekonomik bir kavram niteliğine sokmaktadır (Tutum, 1979, s. 70).

Daha çok mesleki bilgi ve beceriye veya uzmanlaşmaya dayalı olan avukatlık, doktorluk, muhasebecilik, danışmanlık faaliyetleri sonucu elde edilen serbest meslek gelirleri belli miktarda sermaye unsurunu barındırdığı, bir işverene bağlı olarak yapılmadığı ve ortaya çıkacak riske serbest meslek erbabı katlanmak zorunda olduğundan dolayı ücretlerden ayrılmaktadır. Serbest meslek geliri nitelikli emek gücünün elde ettiği bir gelir olmasına karşılık ücretin nitelikleri ile uyuşmamaktadır. Dolayısıyla çalışma kapsamında serbest meslek gelirleri ele alınmamaktadır.

1.1.5. Ücretlerin Oluşumu

Emek gücünün üretim sonucu oluşan gelirden aldığı pay olan ücretlerin rasyonel bir şekilde belirlenebilmesi gerek çalışanlar, gerekse işverenler açısından son derece önemlidir. Ücretlerin belirlenmesi sürecinde işgücü piyasası, emeğin verimliliği, ekonominin içinde bulunduğu konjonktür durumu etkili olduğu gibi, devlet ve sendikalarda etkili olmaktadır.

Devlet ücretlerin minimum seviyesini belirleyerek, çalışma hayatı ile ilgili yeni kararlar alarak, ücretler üzerine yüklediği vergi, sosyal güvenlik primi ve diğer kesintiler yoluyla ücretlerin belirlenmesi sürecine müdahil olmaktadır. Ancak devletin de aynı zamanda bir işveren olduğu gözden kaçırılmamalıdır. Devlet adalet, savunma, iç güvenlik, diplomasi gibi olmazsa olmaz kamu hizmetlerini yerine getirmek, ayrıca piyasa ekonomisinin başarısız kaldığı alanlarda ekonomik hayatta bir aktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle fonksiyonel maliye anlayışının yol açtığı müdahaleci devlet anlayışının 20. yüzyılda yeniden parlaması devletin ekonomideki payını önemli ölçüde artırmıştır.

Devlet asli görevlilerinin yanı sıra kendisine yüklenen (ve/veya yüklenmek istediği) diğer kamusal hizmetlerini yerine getirmek için harcamalarda bulunmaktadır. Kamu harcamaları içinde önemli bir payı ise kamu hizmetlerinde çalıştırdığı personeline ödediği ücretler oluşturmaktadır. Ancak kamu kesiminde ücretlerin belirlenmesi süreci

özel kesimden son derece farklıdır. Kamu personelinin ücretlerinin belirlenmesinde farklı ilke ve politikalar, farklı ücret yapıları mevcuttur. Çalışmanın temel hazırlanma amaçlarından birisi de söz konusu farklılığın vergilendirme alanında yarattığı durumu incelemek ve değerlendirmektir.

1.1.5.1. Özel Kesimde Ücretlerin Oluşumu

Bireylerin özel nitelikteki ihtiyaçlarının karşılandığı özel kesimde piyasa ekonomisi kuralları çerçevesinde arz ve talep koşullarına göre, üretim sürecinde yer alan emek faktörünün payı olan ücret oluşmaktadır. İşgücü piyasasında emeğin arz ve talebine bağlı olarak ücretler şekillenirken, ekonominin içinde bulunduğu konjonktür durumu, sendikaların ve devletin müdahaleleri, siyasi ve ekonomik yapı ve diğer faktörler de ücret üzerinde etkilidir.

İşgücü piyasaları emek arzı ile talebinin bulunduğu piyasalardır. Ancak bu piyasalarda emek arz ve talep edenler homojen nitelikte olmadığı için ücret seviyeleri oldukça farklı olabilmektedir. Emek gücünün niteliğindeki farklılıklar, işgücü piyasası hakkında bilgi eksikliği, emek serbestisini veya piyasaya giriş ve çıkışı sınırlayan engeller bulunması eksik rekabete yol açabilmektedir (Zaim, 1997, s. 23). Benzer nitelikte emek gücüne sahip olmalarına rağmen, farklı iş kollarında veya coğrafi bölgelerde ücret düzeylerinin farklılaştığı görülmektedir. Ücret oluşumunda toplu pazarlık sürecinin zayıflaması ve işverenin takdirinin güçlenmesi ücret seviyelerini olumsuz etkileyecektir.

Devletinde ücretlerin oluşum sürecine müdahale ettiği görülmektedir. Sosyal devlet anlayışının güçlenmesinin etkisi ile bu müdahale kendini daha fazla hissettirmektedir. Toplumsal huzurun ve çalışma barışının sağlanması, vatandaşına asgari bir geçim düzeyinin taahhüt edilmesi için devlet tarafından yasal tedbirler alınabilmektedir. Uluslararası Çalışma Örgütüne (ILO) üye birçok ülkede uygulanan asgari ücret seviyeleri pek çok ülkede piyasa koşullarına göre değil, kamu otoritesinin takdirine bağlı olarak belirlenmektedir. Asgari ücret, işçiler ve ailelerinin ihtiyaçları, yaşam maliyeti, ülkedeki ücret düzeyi ve gelir durumu gibi sosyal faktörler ile ekonomik gelişme, verimlilik, istihdam düzeyi, işverenlerin ödeme gücü, enflasyon gibi ekonomik faktörler dikkate alınarak belirlenmek durumundadır (Ar, 2007, s. 90, 91). Bir ülkede zorunlu olan bir ihtiyaç, diğer ülke koşullarına göre zorunlu olmayabilir. Örneğin,

gelişmiş ülkelerde sağlık, kültür, sigorta, dinlenme ve eğlence masrafları asgari ücretin tespit edilmesi noktasında dikkate alınmaktadır. Amerika, İngiltere, Fransa, Belçika ve İsviçre gibi gelişmiş ülkelerde uygulanan yöntem bu şekildedir (Tortop ve diğerleri, 2007, s. 257).

Devlet, asgari ücretin tespiti dışında çıkardığı kanun, kanun hükmünde kararname, tüzük ve yönetmelik şeklindeki düzenlemeler yoluyla gerek kamu kesiminde gerekse özel kesimde ücretlerin oluşum sürecine etkiye bulunmaktadır. Örneğin, Fransa’da daha 1946 yılında çıkarılan bir kanun ile memurlar için saptanacak en düşük ücretin, belirlenen asgari ücretin %120’sine eşit olması gereği ortaya konulmuştur (Tortop ve diğerleri, 2007, s. 257).

İş ve çalışma yaşamıyla ilgili hükümler Anayasa, Medeni Kanun ve Borçlar Kanunu gibi genel kanunlarda yer aldığı gibi, iş hukukunu ilgilendiren özel kanunlarda çıkarılabilmektedir. İş Kanunu, Toplu İş Sözleşmesi, Grev ve Lokavt Kanunu, Sendikalar Kanunu özel kanunlara örnek olarak verilebilir. İş yaşamıyla ilgili kanunların uygulamalarının nasıl yapılacağını göstermek, uygulamaları belirlemek için tüzükler ve yönetmelikler yürürlüğe konmaktadır. Bunların dışında sosyal güvenlik kanunları yoluyla çalışma hayatına yön verecek yeni uygulamalar getirebilmektedir (Benligiray, 2003, s. 23, 24).

Devletin ücretlerin belirlenmesi sürecine bir diğer etkisi, ücretler üzerindeki kamusal yüklerden en önemlisi olan vergi, sigorta primi ve fon yükümlülükleri üzerinde değişiklikler yapmasıdır. Devlet bu şekilde işgücünü maliyetlerine doğrudan etki yaparak ücretlerin, istihdamın ve kayıtdışılığın düzeyini belirleyebilmektedir.

Ücret oluşumunu etkileyen önemli bir husus sendikal çatı altında örgütlenerek ücret seviyesinin, işçi ve işveren arasındaki pazarlık süreci sonrasında belirlenmesi olmaktadır. Bu ortamda sendikalar toplu pazarlık yoluyla üyelerine ekonomik kazanımlar sağlamaktadırlar. Piyasa dalgalanmaları ve işveren kararları ile ortaya çıkan risklere karşı üyelerine istihdam güvencesi sağlamaya çalışır, ayrıca hem emek hem de ürün piyasaları üzerinde etkinliklerini hissettirirler. Sendikal örgütlülük, ücret farklılığını azaltmaktadır. Sendikaların etkisini ele alan çalışmalar, sendikal işçilerin sendikasız işçilere göre daha fazla ücret geliri elde ettiğini göstermektedir. Örneğin, bir araştırmada sendikal çalışanların sosyal ödemelerinin sendikasız çalışanlara göre ortalama %12 oranında daha fazla olduğu saptanmıştır (Ar, 2007, s. 91, 92).

İktisadi faktörlerde işletmelerin ödeme gücünü etkilediği için ücretleri yukarı veya aşağıya çekebilir. Ulusal ve global rekabet, enflasyon, ekonomik krizler, ekonomik durgunluk hallerinde çalışana yapılan ödemeler işletmenin mali durumuna bağlı olarak değişebilecektir. Örneğin, enflasyon sebebiyle ücret düzeyleri öngörülenden fazla yükseliyorsa, işletmelerin çoğunun ücret düzeylerinde yeni ayarlamalar yapması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. İşletmenin mali durumunu bozucu nitelikteki iktisadi gelişmeler, işletmelerin ücret ödeme yeteneğinin azalmasına ve tüm ücret sisteminin düzenlenmesini de gerektirebilir (Benligiray, 2003, s. 21).

Globalleşme ile birlikte artan sermaye ve işgücü mobilitesi de ücretlerin düzeylerini etkilemektedir. Ucuz emek gücünün bulunduğu ülkeler yatırımcılar tarafından tercih edileceği için, ücretlerin diğer ülkelerde de rekabetin etkisiyle azalacağı söylenebilir.

Özel kesimde ücretlerin oluşumunda yukarıda işletme dışı faktörlerin yanı sıra işletmeyi ilgilendiren faktörlerde bulunmaktadır. Özel kesimde çalışanlara verimlilikleri, başarıları ve çabalarına paralel olarak ücret ödeme yaklaşımı vardır. Yapılan işin nitelik ve niceliğine bağlı olarak zor işe yüksek ücret, kolay işe düşük ücret uygulamaktadır. Temel amacı karlılığını artırmak olan ve bu yönde rasyonel, ekonomik ve verimli çalışmak zorunda olan özel işletmelerin çalışanlara sağladıkları katkı oranında ödeme yapmaları kaçınılmazdır. Toplu sözleşmeler, toplumsal önyargılar, sendikaların baskıları işletmeleri rasyonalite ilkesinden uzaklaştırma riski taşıyorsa, işletme kendi ekonomik durumu ve ödeme gücü doğrultusunda ücretleri belirleyecektir (Sabuncuoğlu, 1985, s. 205, 206). Serbest piyasa ekonomisinde karlılığı yüksek bir işletmenin daha yüksek ücret belirlemesi doğal olduğu gibi, zarar eden işletmesinde ücretleri düşürmesi, personel sayısını azaltması o derece doğaldır (Benligiray, 2003, s. 21).

1.1.5.2. Kamu Kesiminde Ücretlerin Oluşumu

Milli ekonomi içinde devletin ağırlığına bağlı olarak birçok ülkede devlet en önemli işverendir. Kamu personelini ve ücretlerini, özel sektör çalışanları ve ücretlerinden tamamen farklı olduğunu düşünmemek gerekir. Ücret politikalarının temel amacının çalışanların temel ihtiyaçlarını karşılayabilecekleri kaynağı oluşturarak onların geçimlerini sağlamak ve yine çalışanların daha verimli olmaları konusunda motive

edilerek kamu idaresi veya işletme faaliyetlerinin devam etmesini ve performansın yükselmesini sağlamak olduğu söylenebilir (Demir, 2007, s. 26).

Ancak kamu personeli açısından ücretin belirlenmesi ile iş ilişkisini belirleyen sürecin ve mevzuatın farklı olduğu açık bir durumdur. Kamu sektöründe veya özel sektörde ilave bir emek gücünü istihdam etme kararı farklı amaçlar doğrultusunda alınabilmektedir. Özel sektörde işverenler kazancın azamileştirilmesi gayesiyle istihdam kararları alırken, kamu kesiminde karar alıcıların karşılaştıkları kısıtlar farklılık arz etmektedir (Gündoğan ve Biçerli, 2007, s. 185).

1.1.5.2.1. Kamu Hizmetlerinin Niteliği

Kıt kaynakların optimal kullanımı, ihtiyaçların en etkin şekilde karşılanması amacıyla piyasa ekonomisi kuralları çerçevesinde çalışan işletmelerin yanı sıra devlete de ihtiyaç bulunmaktadır. Piyasa ekonomisi prensipleri ile gerçekleştirilemeyecek toplumun bazı ortak ihtiyaçları kamu kesimi tarafından karşılanmaktadır. Maliye literatüründe piyasa başarısızlıkları olarak bilinen nedenler, sosyal devlet anlayışının yüklediği görevler ve daha fazla kaynağı idare etme hevesinde olan politikacıların ve bürokratların davranışları kamu kesiminin milli ekonomi içindeki ağırlığının bazı gerekçelerini oluşturmaktadır.

Kamu ekonomisinde mal ve hizmetlerin sunulması görevini siyasal organ üstlenmekte ve üretimi kamu idaresine yaptırmaktadır. Kamu kesimince karşılanan ihtiyaçların özelliği, hizmetlerin niteliği ve karar sürecinin farklılığı yüzünden işleyiş, piyasa ekonomisinden çok farklıdır (Bulutoğlu, 2008, s. 135).

Devlet yüklenmiş olduğu mali, sosyal ve ekonomik görevleri çeşitli kamu idareleri aracılığıyla yerine getirmektedir. Kamu sektörü geniş anlamda merkezi idareyi, yerel idare kuruluşlarını, parafiskal kuruluşları ve kamu teşebbüslerini kapsamaktadır. Kamu hizmetlerinden toplumun genelini ilgilendirenleri merkezi idare tarafından, yerel nitelikte olanları yerel yönetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilmektedir. Merkezi idare, yasama organının doğrudan kontrolü altında ve yürütme organının organizasyonu içindeki örgüt ve hizmet birimleri ile faaliyet göstermektedir. Harcamaların finansmanı genel bütçe sistemi içerisinde gerçekleştirilmektedir. Ükelere göre değişmekle birlikte

itfaiye, asayiş, imar uygulamaları, çevre temizliği, şehir içi ulaşım, eğitim, aydınlatma gibi hizmetler yerel idarelere bırakılabilmektedir.

Toplumu ilgilendiren ve anayasalarda yerini bulan sosyal, mesleki ve ekonomik bazı hizmetler ise sosyal güvenlik kuruluşları, mesleki ve ekonomik nitelikteki parafiskal kuruluşlar tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu kurumlar kamu veya yarı kamu niteliğinde olan ve devlet bütçesi dışında yönetilen kurumlardır. Bunların dışında devlet, kamu yararı veya gelir elde etme amaçlarıyla faaliyet göstermekte, kamu teşebbüsleri aracılığıyla sınai, ticari mal ve hizmet üretim alanlarında yer alabilmektedir (Akdoğan, 1999, s. 27-29).

Tarihsel gelişim süreci içerisinde ekonomik, sosyal, kültürel koşulların ve buna bağlı olarak devletin yüklendiği fonksiyonların değişimine bağlı olarak kamu hizmetlerinin boyutu da önemli ölçüde değişmiştir. Bu değişime paralel olarak “koruyucu devlet”, “jandarma devlet”, “polis devleti”, “iktisadi devlet”, “müdahaleci devlet”, “sosyal devlet” gibi nitelemeler yapılmıştır. Önceden kamu hizmetleri arasında düşünülen bazı hizmetler özel nitelikli hizmetler haline dönüşürken, bazı hizmetler de kamu hizmeti sayılmıştır. Kamu hizmetlerinin kapsamı ve bunların hangi boyutta yürütüleceği, dünyada ve ülkede geçerli mali ve ekonomik koşullara, düşünce ekollerine göre siyasal iktidar tarafından kararlaştırılmaktadır (Akdoğan, 1999, s. 36, 37).

1.1.5.2.2. Kamu Görevlisi (Personeli) Kavramı

Kamu hizmetlerinin yürütülmesinden görevli kamu kuruluşlarına bağlı olarak görev yapan ve işçi, memur, sözleşmeli personel gibi değişik statülerde bulunan, zihinsel ve bedensel emeği ile kamu hizmetinin yerine getirilmesine ve topluma sunulmasına katkıda bulunanlara geniş anlamda kamu görevlisi² veya kamu personeli denilmektedir. Yani kamu idarelerinin beşeri unsurunu oluşturan personeldir. Kamu idarelerinde istihdam edilen ve onu harekete geçirecek olan, soyut bir varlık niteliğindeki kamu tüzel kişilerine hayat verecek olanlar kamu görevlileridir (Giritli, 1983, s. 261).

² Kamu hizmeti ve kamu görevlisi (personeli) kavramları hakkında kamu yönetiminin dinamik yapısı, devletin görevlerinde meydana gelen değişiklikler, hizmeti yerine getirme usullerinin değişmesi vb etkenler dolayısıyla net ve klasik bir tanım yapılması son derece zordur. Bu konudaki tartışmalara Türkiye uygulamasına yer verilecek olan ikinci bölümde değinilecektir.

Bir kişinin kamu görevlisi sayılabilmesi için ön koşul, devlet teşkilatında veya kamu kesiminde yer alan bir teşkilata bağlı olarak çalışmasıdır. Ancak devlet teşkilatında veya kamu kesiminde çalışan, kamu hizmetlerinde görev alan herkesin kamu görevlisi olarak nitelendirilmesi hata olur. Örneğin, ilgili kanuna göre, avukatlar kamu hizmeti görmektedirler. Ancak, avukatlık aynı zamanda bir serbest meslektir. Bu anlamda, serbest çalışan bir avukatı kamu görevlisi olarak kabul etmenin imkanı yoktur. Kamu hizmeti gören avukatın bir kamu kurumuna veya kuruluşuna bağlı olarak çalışması gerekmektedir. Dolayısıyla hukuki statüleri, hiyerarşik konumları birbirinden farklı olsada kamu kesiminde çalışan tüm görevliler geniş anlamda kamu görevlisi sayılırlar (Akgüner, 2001, s. 33).

Memurlar, kamu görevlilerinin bir kısmını oluştururlar. Esas olarak kamu gücü kullanarak kamu hizmeti görenleri tanımlamak için kullanılan özel hak ve güvenceler ile donatılmış olan memur kavramının anlamı ülkeden ülkeye değişmektedir (Şaylan, 2000, s. 23, 24). Bununda ötesinde bir ülkenin çeşitli kanunlarında bile memur, ayrı ayrı tanımlanmaktadır. Ancak çeşitli ülke mevzuatlarındaki hukuki durumları incelendiğinde memur kavramının ortak bazı unsurlara sahip olduğu görülmektedir.

Bu unsurlardan birincisi memurun yerine getirdiği faaliyetin mahiyetinin kamu hizmeti olmasıdır. Faaliyet devlete ait olsa bile, kamu hizmeti mahiyetinde olmadığı takdirde onu yapan kimse memur sayılmaz. Yani bir devlete ait bir fabrikada çalışan işçi, kamu hizmeti yerine getirmediği memur sayılmaz. Kamu hizmetinin devlet veya bir kamu idaresi/kurumu tarafından emanet yolu ile yani doğrudan doğruya görülmesi de önem arz etmektedir (Giritli, 1983, s. 265). Örneğin, özel okullarda verilen eğitim-öğretim hizmeti kamu hizmeti niteliğindedir. Ancak buradaki eğitici ve öğreticiler memur sayılmazlar.

İkinci unsur ise, memurun, idarenin daimi ve sabit kadrosuna girmiş olmasıdır. Bu unsur memur sıfatının belirlenmesinde önemli bir kriterdir. Kamu hizmetlerinin devamlı, kesintisiz bir şekilde sürdürülmesi için böyle bir şarta gerek vardır (Giritli, 1983, s. 265, 266). Bu sebeple kimi ülkelerde siyasetçiler belli dönemler için görev başında bulunduklarından memur olarak kabul edilmezler.

Memurlar genel olarak devlet tarafından tek yanlı düzenlemeler yoluyla oluşturulmuş statüsel çalışma ilişkisine bağımlı olarak çalışırlar. Ancak refah devleti anlayışına bağlı olarak devletin fonksiyonlarının genişlemesi, memurluk statüsü ile ilgili tartışmaların

gündeme gelmesine yol açmıştır. Bir özel okuldaki öğretmen ile devlet okulundaki öğretmen veya özel fabrikada çalışan mühendis ile bir kamu teşebbüsünde çalışan mühendis örneklerinin yaygınlaşması memur statüsünde çalışanlarında sözleşmeli çalışma eğilimine girmesine neden olmaktadır. Çoğu ülkede statüsel çalışma ilişkileri bütünü ile sözleşmeli çalışma ilişkilerine dönüşmemiştir. Memur statüsünde çalışanların sayısı azalsa bile yine de devam etmektedir (Şaylan, 2000, s. 24, 25).

Kuramsal olarak dar anlamda kamu personeli kavramı dışında kalan işçiler ise, memur ve sözleşmeli personel dışında kalan kamu görevlileridir. Sıklıkla yerel idarelerde, kamu teşebbüslerinde, ulaşım, bayındırlık işleri ile ilgili kamu idarelerinde işçiler çalıştırılmaktadır. Memurlar ile işçiler arasındaki temel farklardan biri, memurların kamu hukuku kurallarına, işçilerin ise özel hukuk rejimine tabi olmalarıdır.

1.1.5.2.3. Kamu Kesimi Ücretlerinin Belirlenmesinde Geçerli İlkeler

Özel kesimde ücretler toplu pazarlık yoluyla belirlenebileceği gibi, çoğunlukla işletmeler bireysel olarak çalışanlara verebilecekleri ücretleri belirlemektedir. İşgücü piyasası, asgari ücret seviyesi, devletin belirlediği vergi ve sigorta primi oranları, sendikalar, çalışma şartları, çalışılacak bölge, ekonominin içinde bulunduğu konjonktürel durum, işletmenin mali durumu, çalışanın verimliliği ve başka birçok faktör ücretin belirlenmesinde etkili olmaktadır.

Kamu kesiminde ise ücretler tek taraflı olarak belirlenmektedir. Özel kesimde işverenin ücret seviyesini belirleme noktasında daha fazla ağırlığı olmasına karşılık çalışanın da söz hakkı bulunmaktadır. Kamu sektöründe memurlar için sendikaların etkinliğinin zayıf olması, başlangıç ücreti ve sonraki ücret artışlarının tespiti konusunda memurların söz hakkını ortadan kaldırmaktadır. Kamu kesiminde çalışanlar için göreve başlama, göreve son verme, ücret gibi konular hukuki mevzuatla önceden kesin kurallara bağlanmıştır. Bu sebeple karışık, hakkaniyete uygun olmayan gelişmelere sebebiyet verilmemektedir. Ücret ve çalışma koşullarında standartlar belirlidir. Yani kamuda özel kesimdeki aksine işveren ile çalışan arasında ilişkinin biçimsel yönü belirlidir (Tutum, 1979, s. 75).

Kamu kesiminde ücretler belirlenirken hakça bir düzenin oluşması, gerek vatandaşın tepkisini almamak gerekse aradığı niteliklerde personel bulabilmek için özel kesimde

ödenen ücretlerle karşılaştırma yapılmalıdır. Ancak devlet bazı alanlarda en büyük işveren konumunda olduğu hallerde, özel kesim ücretlerini etkileme gücü çok yüksek olduğundan ücret karşılaştırması yapılması olanaksız olabilir. Ücret karşılaştırmasındaki diğer bir güçlük, kamu kesiminde görülmekte olan işlerin büyük bir kesiminin özel kesimde benzerlerinin bulunmayışıdır (Tutum, 1979, s. 79). Özellikle tam kamusal nitelikteki hizmetlerde çalışanların ücretlerinin belirlenmesinde bu güçlük olabilir. Polis, asker, dışişleri mensupları, itfaiye memurluğu gibi işler örnek verilebilir. Her bölgede ücret ve hizmet koşullarının aynı olmaması dış eşitlik ilkesinin uygulanmasını güçleştiren diğer bir etmendir. Bölgeler arasındaki farklılıklar, bölgelerin gelişmişlik düzeyleri, bölgesel risk ve coğrafi konum ulusal düzeyde aynı ücreti alması gereken çalışanlar için farklı ücret seviyelerinin oluşmasına yol açmaktadır. Ek tazminat, olağanüstü hal bölge tazminatı, geliştirme ödeneği, temininde güçlük zammı, iş güçlüğü zammı, operasyon tazminatı, sözleşmeli personel gibi uygulamalar yeni kurulacak dengenin belirlenmesi için getirilmiş yan ödemelerdir (Demir, 2007, s. 30, 31).

Kamu kesiminde ödenen ücretlerin kendi aralarında karşılaştırmasının yapılması önem arz etmektedir. İki ayrı kamu idaresinde aynı işi yapan ve aynı niteliklere sahip büro memuru, sekreter veya teknisyenin aynı ücreti almaları sağlanmalıdır. Ancak iç dengenin sağlanması amacıyla yapılan karşılaştırma her zaman bu kadar kolay olmayabilir. Büro memuru ve teknisyen gibi yapacağı işin çerçevesi ve sorumluluğu belli olan kamu personeli için yapılabilecek karşılaştırma, kurum yöneticileri bazında yapılamayabilir.

Kamu kesimi ücret seviyelerinin belirlenmesinde hizmet süresi veya kıdem önemlidir. Hizmet süresi arttıkça kamu görevlilerinin bilgi ve tecrübelerinin artacağı, devlet için öneminin ve çalışma veriminin artacağı varsayıldığından, ücretlerinin hizmet süresine bağlı olarak arttığı görülmektedir (Demir, 2007, s. 31).

Kamu görevlileri için geçerli olacak en az ücretin seviyesi ile ilgili olarak devlet tarafından resmi olarak belirlenen asgari ücret seviyeleri ile bağlantı kurulabilir. Belirlenen asgari ücretin ne derece doğru tespit edildiği ayrı bir tartışma konusu olabilir. Ancak bu ücret seviyesi doğru belirlenmemiş olsa bile özel kesimde ücretlerin tayininde referans alındığını bilmek gerekir. Memurun sosyal yaşam normlarının sade vatandaşın yüksek olabileceği gerçeği, devleti temsil ediyor olmaları sebebiyle başlangıç aylığı seviyesinin belirlenmesinde en az geçim düzeyi iyi bir ölçüt olarak kullanılabilir.

Örneğin, Fransa’da belediye memurları için en düşük maaşın asgari geçim haddinin %120’sinden düşük olamayacağı yönünde eski dönemlerde bir düzenleme yapılmıştır (Tortop ve diğerleri, 2007, s. 257).

Yan ödemeler, istenilen nitelikte personel bulmak için kamu idaresini çekici hale getirmek, kamu hizmetinde devamı sağlamak, sendikal anlaşmaları sağlamak, kamuoyunda saygınlık kazanmak vb nedenlerle getirilmiştir. Ülkemizde birçok kurumda yan ödemeler, miktar olarak temel maaştan çok daha fazladır. Yan ödemeler kişinin genellikle, çalışanların özellikleri veya başarılarına bağlı bir ödeme niteliğinde değil, belli bir kadroda, belli bir kurumda çalışıldığı için yararlanılan ödeme türüdür. Üstelik yan ödeme getirildiğinde, ücret paketinin önemli bir unsuru haline dönüştüğünden bu ödemelerin değiştirilmesi veya kaldırılması kolay olmamaktadır (Demir, 2007, s. 33).

1.1.5.2.4. Kamu Kesiminde Ücretlerin Tespiti

Kamu hizmetlerinin çok sayıda ve dağınık olması, kamu personeli sayısının fazlalığı, ücretlerin tespiti, rasyonel bir işbölümü, hizmetlerin etkin sunulması ve kamu personel rejimine ait diğer meselelerin çözümlenmesi, personeli sınıflandırma gereğini ortaya çıkarmaktadır. Sınıflandırma, cinsiyet, öğrenim durumu, aile durumu, çalışılan kamu idaresinin türü, tabi olduğu hukuksal statü, hizmet süresi, aldığı ücret miktarı ve benzeri açılardan yapılabilir. Amaca bağlı olarak bu sınıflandırmaların her biri yapılabilir. Ancak kamu kesiminde başvurulacak sınıflandırma, tüm personel işlemlerine rasyonel yaklaşılmasını sağlayacak kapsam ve nitelikte olmalıdır. Bu kapsamda kamu kesiminde genellikle yapılacak işe veya çalışacak personele göre bir sınıflandırma yapılmaktadır (Tutum, 1979, s. 46). Sınıflandırma sayesinde ücretin kanunlar yoluyla düzenlenmiş tablolara, toplu pazarlık sürecine veya başka sisteme bağlanması kolaylaşmaktadır.

İşe veya yapılan göreve yönelik personel sistemlerinin kabul edildiği ülkelerde daha çok kadro sınıflandırılmasına, kişiye yönelik kariyer sisteminin benimsendiği ülkelerde ise personele veya rütbeye dayalı sınıflandırmaya gidilmektedir (Tortop ve diğerleri, 2007, s. 228).

Sınıflandırmada hizmet, yapılan iş, görev ve sorumluluklar temel alınmakta ise, kadroya dayalı sınıflandırma söz konusudur. Kadro, bir çalışan tarafından çalışma zamanı

itibariyle tamamen veya kısmen belli bazı görevlerin yürütülmesi ve bazı sorumlulukların taşınmasını kapsayan mülki bir makam, bir iş veya hizmettir. Kadro kavramı memur kavramından farklıdır. Bir kuruluşun kadrolarının bir kısmı boş olabilir, ancak memur sayısı boş kadro sayısını aşamaz. Kadroya dayalı sınıflandırma daha çok ABD, Kanada gibi Anglo-Sakson ülkelerde uygulanan bir sistemdir (Tortop ve diğerleri, 2007, s. 228, 229).

Kadroya dayalı sistemde tanımlanmış her kadro veya pozisyon için en yeterli personelin belirlenmesi önemlidir. Bu sınıflandırma şeklinde personel, kurum içinden terfi yoluyla gelebileceği gibi, personel tedariki konusunda açık personel rejimi esasları yaygın olduğundan herhangi bir kadroya özel kesimden yan girişlerde olabilmektedir (OECD, 2004, s. 2). Ücret rejimi açısından kadroya göre sınıflandırmanın önemi, eşit işe eşit ücret ödenmesini sağlamasıdır (Tortop ve diğerleri, 2007, s. 228).

Genellikle Avrupa ülkelerinde görülen personele dayalı sınıflandırma da ise, kamu hizmetleri, bu hizmetleri ifa edecek kişilerin özelliklerine göre sınıflandırılmaktadır. Çıkış noktası, ödev ve sorumluluklar değil, bu ödev ve sorumlulukları yerine getirecek kişilerin sahip oldukları vasıflardır. Yani kişinin öğrenim düzeyi, mesleki formasyonu ön sıradadır (Tutum, 1979, s. 51).

Bu sınıflandırmaya dayalı kamu personel rejiminde kamu görevlilerinin yaşamları boyunca kamu hizmetlerinde istihdam edilmeleri geleneği vardır. Kamu personeli kendi niteliklerine uygun bir sınıfta göreve başlayarak kendi sınıfı içinde yükselmekte ve üst derecelere gelmektedir (Akgüner, 2001, s. 29). Bu durumda ücret yapısının belirlenmesinde yapılan işten çok personelin kıdemi, eğitimi ve liyakati gibi unsurlar ön plana çıkmaktadır.

1.1.6. OECD Ülkelerinde Kamu Görevlilerinin Durumu, Toplam İstihdam İçindeki Ağırlığı

OECD ülkelerinde kamu kesimi istihdam oranları devletin ekonomi içindeki payının ağırlığına bağlı olarak yüksek seviyelerdedir. Devletin rolünün daraltılması çabaları kapsamında kamu personelinin sayıları azaltılmaya çalışılmaktadır

OECD bünyesindeki “Kamu Yönetimi ve Bölgesel Geliştirme Direktörlüğü” nün kamu istihdamı konusunda verileri bulunmaktadır. Ancak teknik ve kavramsal zorluklar ile

veri temini ve kullanılabilirliğine bir dizi sorunla karşılaşmaktadır. “Kamu istihdamı”, kamu kuruluşu”, “kamu sektörü” ve “kamu hizmeti” gibi kavramlar ülkelerin kendi tanımlarına göre değişebilmektedir. Örneğin, “kamu” ve “devlet” ifadelerinin kapsamı, ülkelerin kendi tanımlarına göre belirlenmektedir. Tanım birliği olmadığı için veri tutarlılığı sorunu yaşanmaktadır. Bunun dışında Uluslar arası Çalışma Örgütü (ILO)’nın de kamu personeli istihdamı konusunda veri bankası bulunmaktadır.

Tablo 1.3: OECD Ülkelerinde Kamu İstihdamının Toplam İstihdama* Oranı (2008)

Ülke	Kamu Sektörü İstihdamı ¹ (1)	Özel Sektör İstihdamı ¹	Toplam İstihdam ¹ (2)	(1/2)
İsveç ²	1.267,4	2.475,1	3.742,5	33,9
Norveç ²	861,5	1.676,4	2.537,9	33,9
Danimarka	922,9	1.934,7	2.857,6	32,3
Macaristan	822,3	1.989,4	2.811,7	29,2
Fransa ³	6.718,0	16.423,0	23.141,0	29,0
Slovenya	236,4	610,6	847,1	27,9
Hollanda ²	1.821,6	4.932,3	6.753,9	27,0
Finlandiya	666,0	1.856,0	2.531,0	26,3
Polonya ²	3.619,8	10.151,3	13.771,1	26,3
Estonya	155,5	501,0	656,5	23,7
Slovakya	519,2	1.760,8	2.280,0	22,8
Yunanistan	1.022,1	3.560,4	4.582,5	22,3
İngiltere ³	5.850,0	23.114,0	28.964,0	20,2
Kanada	3.424,2	13.701,6	17.125,8	20,0
Yeni Zelanda ³	258,0	1.067,4	1.325,4	19,5
İrlanda	373,3	1.735,2	2.108,5	17,7
A.B.D.	22.500,0	114.566,0	137.066,0	16,4
Avustralya	1.751,4	8.988,9	10.740,3	16,3
İsrail ²	476,2	2.449,5	2.925,7	16,3
İsviçre	634,0	3.559,1	4.193,0	15,1
İspanya	2.958,6	17.299,0	20.257,6	14,6
İtalya	3.611,0	21.385,3	24.996,3	14,4
Almanya ²	5.699,0	34.069,0	39.768,0	14,3
Şili	652,9	3.979,3	4.632,2	14,1
Portekiz ³	677,9	4.481,6	5.159,5	13,1
Meksika ²	4.426,1	32.229,7	36.655,8	12,0
Türkiye ⁴	3.111,7	21.518,3	24.630,0	12,6
Lüksemburg	37,5	311,2	348,7	10,8
Japonya ³	4.449,9	54.184,4	58.634,3	7,6
Avusturya ²	476,9	-	-	-

*Toplam istihdam edilenlerin içinde ücretlilerin yanı sıra kendi hesabına çalışanlar, işverenler ve ücretsiz aile işçileri de dahildir.

¹: Rakamlar “Bin” şeklindedir. ²: 2007 yılı rakamlarıdır. ³: 2006 yılı rakamlarıdır. ⁴: 2012 yılı rakamıdır.

Kaynak: LABORSTA, TÜİK-a, 2012, TÜİK-c, 2012 verilerinden derlenerek hazırlanmıştır.

Tablo 1.3, OECD üyesi bazı ülkelerde belirli yıllar için kamu kesimi istihdamının toplam istihdam içindeki payını vermektedir. İstihdamın boyutu, bu ülkelerde devlet

fonksiyonlarının genişliği ile yakından ilgilidir. İsveç, Norveç, Finlandiya gibi kuzey Avrupa ülkelerinde kamu kesiminin ekonomi içindeki ağırlığına bağlı olarak kamu kesimi istihdam oranları oldukça yüksektir. Bu ülkelerde yaklaşık olarak çalışan her üç kişiden biri kamu kesiminde çalışmaktadır.

Tablo'da dikkat çeken başka husus, Macaristan, Slovenya, Polonya, Estonya, Slovakya gibi 1990'ların başlarında sosyalist düzeni terk ederek piyasa ekonomisini benimseyen, halihazırda Avrupa Birliği üyesi olan ülkelerde devletin hala önemli bir işveren olduğudur. Bu ülkelerde kamu kesimi istihdamının toplam istihdama oranı %23 ile %29 arasında değişmektedir. Macaristan'da 1995 yılında bu oranın %35 olduğu görülüyor. Yine Polonya'da 1990 yılında toplam istihdamın %78,5'i kamu kesiminde iken, 1995 yılında bu oran %36,7'ye, 2007 yılında %26,3'e gerilemiştir.

Diğer OECD üyesi ülkelerle karşılaştırıldığında, 74 milyonun üzerinde bir nüfusa sahip olan Türkiye'deki kamu personeli sayısının sanıldığı kadar yüksek olmadığı görülmektedir. 1931 yılında Türkiye nüfusu 14 milyon civarında iken 104 bin memur vardı. Yani 141 kişiye bir memur düşüyordu. 1963 yılında ise nüfus 30 milyona yükselmiş, memur sayısı 449 bin olmuştur. Bu yıllarda ise 65 kişiye bir memur düşmekte idi (Tortop ve diğerleri, 2007, s. 242). Günümüzde ise 74 milyonun üzerinde nüfusa sahip ülkemizde kamu personeli sayısı 3.111.660, bunların içinde 2.605.855'i memur ve sözleşmeli personeldir. Bir başka deyişle, 28 kişiye bir memur düşmektedir. Ülkemizde cumhuriyetin ilk yıllarından bugüne kişi başı kamu personeli sayısında bir artış olmasına karşılık, diğer ülkelerde karşılaştırıldığında Türkiye'de kamu personeli ağırlığının çok yüksek olmadığı görülmektedir. Türkiye'de asıl sorun, kamu çalışanlarının nitelik olarak yetersizliği, düşük bir verimlilikle çalıştırılmaları (Şaylan, 2000, s. 20) ve kamu çalışanlarının idareler arasında dengesiz dağılımı sorunudur.

1.2. ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLME ESASLARI VE KAMUSAL YÜK KAVRAMI

Vergi, toplumun tüm kesimlerini doğrudan veya dolaylı olarak yakından ilgilendiren önemli bir mali araçtır (DPT, 2001, s. 7) ve vatandaşlar için hem bir vatandaşlık ödevi,

hem de bir kamu yükümlülüğüdür. Bu yükümlülük vergi yükümlüsü için bir borç, devlet için alacak teşkil etmektedir (Türk, 1999, s. 188).

Vergilendirme açısından gelir, temel olarak emek geliri ve sermaye geliri olarak ikiye ayrılmaktadır. İşletme kazançları, kar payları, faiz ve kira geliri bir sermaye geliri olarak tanımlanırken, ücret, maaş, avans, ikramiye gibi bedensel veya zihinsel bir çalışma sonucu elde edilen gelirler emek geliri olarak kabul edilmektedir.

Böyle bir ayırım pek çok açıdan yararlı görülmektedir. Bu temel ayırım, vergiye konu gelir türleri arasında nitelik farklılıklarını da içermektedir. Birçok ekonomik politikanın sonuçlarını değerlendirmekte kullanıldığı gibi, vergi yükünün sosyal sınıflar arasında dağılımı başta olmak üzere, vergi uygulamasının sonuçlarının farklı kesimler üzerindeki etkisini değerlendirmekte de başvurulmaktadır (Çevik, 2005, s. 12).

1.2.1. Verginin Amaçları Yönünden Ücretler

Vergi politikasına hangi işlevlerin verilmesi gerektiği hususu, iktisadi düşünce akımlarının etkisiyle uzun yıllar tartışılmıştır. Bu tartışma ve değerlendirmeler neticesinde günümüzde verginin üç temel amacı üzerinde durulduğu görülmektedir. Bu amaçlardan ilki verginin mali (fiskal) amacıdır. Devletin varlığının bir sonucu olarak üstlenmiş olduğu görevleri yerine getirebilmesi için öncelikle gerekli finansmanı sağlaması gerekmektedir. Verginin diğer amaçları ise kuramsal olarak daha yakın bir geçmişe sahip olan iktisadi ve sosyal amaçlarıdır (Akdoğan, 1999, s. 118). Çalışmanın bu kısmında, söz konusu vergileme amaçları doğrultusunda ücretlerin bir gelir kaynağı olarak önemi değerlendirilmektedir.

1.2.1.1. Mali Amaç-Ücret Gelirleri

Devletin üstlenmiş olduğu kamusal hizmetlerin finansmanı için kuşkusuz en temel gelir kaynağı vergilerdir. Modern maliye anlayışı ile borçlanmanın normal bir kamu geliri olarak kabul edilmeye başlanması veya diğer kamu gelirlerinin varlığı dahi verginin mali amacının ikinci plana düşmesine engel olamamaktadır.

Kamu hizmetlerinin finansmanı için yeterli ölçüde gelirin vergi yoluyla sağlanması için vergi sisteminin esnek bir yapıya sahip olması, vergileme sınırına etki eden objektif ve subjektif faktörlerin dikkate alınması (kişi başına düşen gelir düzeyi, gelir dağılımı, vergi ahlakı gibi) ve vergi yükünün mükellefler arasında mümkün olduğunca adil dağıtılması gerekmektedir (Turhan, 1998, s. 33, 34). Aksi takdirde vergiye karşı tepkiler ortaya çıkarak mali amaç zarar görmüş olacaktır.

Ücretler ulusal gelirden en büyük payı alan gelir türü olduğundan vergileme kaynağı olarak vazgeçilmezdir. Ülkeler genellikle doğrudan vergiler kapsamında gelir vergileri yoluyla ücretleri vergilendirmektedir. Ücretlerin doğrudan vergileme kapsamında önemi yanı sıra, ücretli kesimlerin nüfus içindeki ağırlığı düşünüldüğünde tüketim ve gider vergileri açısından da önemi büyüktür.

Ücretler üzerindeki vergi yükünün ulusal ortalama vergi yüküne göre daha yüksek olması, ücretlilerin toplam vergi mükellefleri içindeki ağırlığı, ücretlerin verginin mali amacı kapsamında önemini ortaya koymaktadır. Ancak vergi idaresi açısından önemli bir kesimi temsil eden ücretlilerin vergi ödeme gücünün yakalanmasına ilişkin kuramsal mekanizmalardan yeterince yararlanılmaması ve ücretler üzerindeki vergi yükünün ortalama vergi yükünden fazla olması kayıt dışılığa yol açarak mali amaca zarar vermektedir.

1.2.1.2. İktisadi Amaç-Ücret Gelirleri

Vergiler, konjonktürel dalgalanmaların ekonomik istikrarı bozucu nitelikteki etkilerini hafifletmek ve ekonomik büyümeyi sağlamak için bir maliye politikası aracı olarak kullanılmaktadır. Ekonomik istikrarın bileşenleri tam istihdam, fiyat istikrarı ve dış ekonomik denge olarak sıralanırsa, ücretlerin tüm bu ekonomik değişkenler ile birebir ilişkisi olduğu görülmektedir.

Tam istihdamın sağlanması için ücretler üzerindeki vergi, prim ve fon kesintilerinin kabul edilebilir bir düzeye çekilmesi önem arz etmektedir. Zira, ücretler üzerindeki kamusal yüklerin azaltılması halinde istihdamın ve rekabet gücünün artacağı, kayıtdışılığın ise azalacağı beklentisi bulunmaktadır (Karaca, t.y., s. 1).

Emek piyasasında gözlenen yapısal özelliklerin (sendikal altyapı, ücretlerin belirlenmesi süreci, ücret düzeyleri, işletme yapıları vb) istihdam seviyesine etkide bulunduğu

gerçeği göz önünde bulundurulsa dahi, ücretler üzerindeki kamusal yüklerin azaltılmasının istihdamı artıracak bazı ampirik çalışmalar yoluyla ortaya konmuştur. Örneğin, bir OECD raporunda istihdam üzerindeki vergilerde (sosyal güvenlik primleri dahil) yapılacak 10 puanlık bir indirimin işsizliği 2,8 puan azaltacağı ortaya konmuştur (Karaca, t.y., s. 3). Müteşebbisler için önemli bir maliyet unsuru olan bu ödemelerin azaltılması başta emek istihdamı olmak üzere, diğer üretim araçlarının kullanımını harekete geçirecektir.

Ücretler üzerindeki kamusal yükler, kayıtdışılığında temel belirleyicilerindendir. Çünkü, kayıtlı düzene dahil olmanın maliyeti yükseldikçe, bireyler ve firmalar kayıtdışı alanda çalışmayı tercih etmektedir.

Kayıtdışı ekonomi iki açıdan önemlidir. Birincisi, toplam ekonominin bir bölümü resmi kayıtlara girmediği sürece, ekonominin gerçek boyutunu ve ekonomik büyüklüklerin nispi ağırlığını saptamak mümkün değildir. Buna bağlı olarak, ekonomik sorunlara doğru teşhis koymak ve geliştirilen politikaların uygulanışında etkinliğin sağlanması olası değildir. İkincisi ise, kayıtdışı ekonominin varlığı, kamu kesimi açısından, aynı boyutta olmamakla beraber, vergi kaybı anlamına gelmektedir (Önder, 2000, s. 1). İstihdam alanında kayıtlı ekonomiden uzaklaşma isteğinin artmasında ücretler üzerindeki kamusal yükler dışında ahlaki sebepler ve istihdam piyasasına dair yapısal sorunların yanı sıra kamunun vergi-dışı müdahale ve yasaklamalarının etkili olduğu görülmektedir (Önder, 2000, s. 2). Kayıtdışılık ve vergi birbirini belgeleyen ve güçlendiren süreçlerdir. Vergi sistemi bireyleri ve işletmeleri kayıtdışına iterken, kayıtdışı kesimlerin genişlemesi vergilerin ağırlaşmasına sorununa yol açmaktadır (Önder, 2000, s. 5).

Ücretler üzerindeki kamusal yüklerin hafifletilmesi, dış ekonomik denge açısından da önemlidir. Zira kamusal yüklerin azaltılması, ülkenin uluslar arası rekabet gücüne pozitif etkide bulunarak ihracatın artmasını sağladığı gibi, ülkeye yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını artıracaktır.

Ücretler üzerindeki mali yükün fiyat istikrarı ile de yakın ilişkisi bulunmaktadır. Ücretlerin toplam talep düzeyini etkilemeye yönelik politikalarda önemi büyüktür. Ücretli kesimin toplam nüfus içindeki ağırlığı ve milli gelirden aldığı pay düşünüldüğünde, enflasyonist dönemlerde toplam talebi daraltmak amacıyla emek üzerindeki vergileri artırmak, durgunluk dönemlerinde ise, toplam talebi canlandırmak

için emek üzerindeki maliyetleri azaltmak ve bu alanda teşvikler sağlamak doğru bir maliye politikası olacaktır.

1.2.1.3. Sosyal Amaç-Ücret Gelirleri

Devlet, gelir ve harcama politikaları yoluyla üretim faktörü sahiplerinin üretim sürecinde belirlenmiş olan temel gelir bölüşümünü (birinci gelir dağılımı), ikincil bir aşamada yeniden dağıtıma tabi tutmaktadır. Gelirin yeniden dağıtılması sürecinde, ortaya çıkan yeni gelir dağılımı sosyal sınıflar arasında düzeltici bir etkiye sahip olabileceği gibi, kötüleştirici etkilerde doğurabilir (Oyan, 2009, s. 117).

Vergiler açısından ikincil gelir dağılımı süreci değerlendirildiğinde, devletin sosyal devlet anlayışı gereği sosyal sınıflar arasındaki dengeyi gelir düzeyi yüksek kesimler lehine bozmaması, asgari geçim standartlarını göz önünde bulundurarak vergi politikasını şekillendirmesi gerekmektedir.

Vergi politikalarının eşitlik, adalet ve genellik ilkeleri çerçevesinde oluşturulması, vergi ödeme gücünün yakalanmasına ilişkin kuramsal mekanizmalardan (en az geçim indirimi, artan oranlılık, ayırma ilkesi, muafiyet ve istisnalar) yararlanılması verginin sosyal amacının gereğidir.

Ücretlerin milli gelir içindeki payının nispi yüksekliği, buna karşılık ücret gelirlerinin toplumun büyük bir kısmı tarafından paylaşıyor olması ücretler üzerindeki maliyet unsurlarının yatay ve dikey eşitlik ilkeleri doğrultusunda belirlenmesini gerektirmektedir. Resmi olarak en az ücreti temsil eden asgari ücretin vergi dışı bırakılması veya asgari ücret üzerindeki kamusal yükün hafifletilmesi suretiyle bu kesim üzerindeki vergi baskısının azaltılması, farklı ücret seviyelerinin farklı oranlarda vergilendirilmesi önem arz etmektedir.

1990'lı yılların başında Türkiye için yapılan bir araştırmada, ücretler dışındaki sınai, ticari faaliyet ve serbest meslek faaliyeti ile uğraşanların ödediği yıllık ortalama gelir vergisinin, asgari ücretlinin ödediği vergiden fazla, buna karşılık ücretlilerin ödedikleri ortalama gelir vergisinden daha az olduğu görülmüştür (Şeker, 1994, s. 117). Ücretlilerin toplumdaki diğer kesimlere nazaran daha yüksek vergi yükü ile karşı karşıya kaldıkları resmi istatistikler yoluyla doğrulanmaktadır. Ancak ücretlilerin kendi

aralarında da farklı vergi yükleri ile karşı karşıya kaldıkları gerçeği göz ardı edilmiştir. Çalışmamızın esas hazırlanma gayelerinden birisini de bu önerme oluşturmaktadır.

1.2.2. Vergileme İlkeleri Açısından Ücretlerin Vergilendirilmesi

Gelişmiş ülkeler başta olmak üzere tüm ülkeler, adil, verimli ve iktisadi kararlara zarar vermeyecek bir şekilde gelirlerini artırmak için gelir vergileri üzerinde çeşitli değişiklikler yapmaktadırlar. Gelir vergileri içerisinde sübjektif niteliği ağır basan kişisel gelir vergisi, devletlerin iktisadi, sosyal ve mali politikalarının bir yansıması olarak sık kullanılan bir mali enstrümandır. Ancak, vergi politikasındaki birçok farklılıklar ve kurumsal ayarlamalara rağmen gelir vergisi sistemleri bazı ortak özellikleri paylaşmaktadırlar. Bu sebeple rasyonel ve etkin işleyen gelir vergisi sistemlerinin dayandığı temel ilkeleri özellikle ücret gelirlerinin vergilendirilmesi bağlamında ortaya koymak faydalı olacaktır.

Vergilerin güçlü ve zayıf yönlerini değerlendirmek için neredeyse standart bir ilkeler seti kullanılmaktadır. Bu ilkeler tarafsızlık, iktisadi etkinlik, adalet, eşitlik, verimlilik, açıklık, belirlilik, genellik, uygunluk, ödeme gücü gibi birbirinden bağımsız olmayan bir yapı arz etmektedir. Çalışmanın bu kısmında ücret gelirlerinin vergilendirilmesi, verginin fonksiyonlarına uygun olarak iktisadi, sosyal, mali vergileme ilkeleri şeklinde kategorilere ayrılarak inceleme konusu yapılacaktır.

1.2.2.1. İktisadi Vergileme İlkeleri

Verginin iktisadi bir olay olmasından hareket edilerek ekonomik faaliyetler ve milli gelir oluşum süreci içindeki etkisi göz ardı edilmemelidir. Her şeyden önce vergiler, bireyler ve firmalar tarafından devlete yapılan net bir transfer niteliğinde olduğundan, vergilerin bu kesimlerin kullanılabilir gelirlerini azaltıcı bir sonucu bulunmaktadır. Doğaldır ki, vergiler kolaylıkla bireylerin ve firmaların iktisadi davranışları ve kararları üzerinde etkili olabilmektedir. Klasik ekonomik düşüncenin vergiler ile ilgili temel argümanlarından birisini oluşturan ve “verginin tarafsızlığı” olarak nitelendirilebilecek ilkeye göre, iyi vergiler, ekonomik birimlerin kararları üzerinde bozucu ikame etkilerini

mümkün olduğunca azaltarak hasılatı artıran vergilerdir (Kay ve King, 1980, s. 17). Bir başka deyişle, etkinlik kaybı doğurmayan veya kaynak tahsisinde etkinliği önlemeyen vergilerdir (Batırel, 2007, s. 94). Bu sebeple, tarafsızlık ilkesine etkinlik ilkesi de denilmektedir (Edizdoğan, 2004, s. 249).

Ekonomik anlamda vergi kaynaklarının seçimi ve vergilerin üretim, tüketim, yatırım ve risk alma kararları üzerinde yaratacağı etkiler önem arz etmektedir. Ücret geliri konusunda vergi otoritesi vergi oranları, vergi imtiyazları, gelir vergisi uygulama yöntemleri aracılığıyla tarafsızlık ilkesini zedeleyebilmektedir. Gelir vergisi oranlarının yükseltilmesi çalışanların ve işverenlerin çalışma ve istihdam kararları üzerinde bozucu etkiler yaratabilmektedir. Yada emek geliri ile diğer gelir unsurlarının farklı oranlarda vergiye tabi olması, muafiyet ve istisnaların aşırı ve gereksiz kullanımı, vergi adaletini bozduğu gibi, vergilerin tarafsızlığı ilkesine zarar verebilmektedir.

Bu ilkenin savunucularına göre, vergileme sonucunda mükelleflerin nispi olarak iktisadi ve mali durumlarında bir değişiklik olmamalı, vergi ekonomik ve sosyal hayata müdahale etmek için değil, mali amaçlar doğrultusunda kullanılmalıdır. Bu sebeple genel olarak vergi sisteminin düz ve düşük oranlı, vergi imtiyazlarının ise en az düzeyde olması önerilmektedir (Aktan, 2002, s. 5).

İktisadi etkinlik ile öncelikle kaynak kullanımında ve dağılımında etkinlik kastedilmektedir. Kaynak kullanımında etkinlik bağlamında üretimde etkinliğin sağlanması yani en uygun üretim faktörleri bileşiminin seçilmesi önemli bileşenlerdendir. Kaynak dağılım mekanizması çerçevesinde ise özel sektör içinde kaynakların yeniden dağılımı ve kaynakların ne kadarlık bir bölümünün devlet tarafından kullanılacağı anlaşılmalıdır. Bir verginin kaynak kullanımında ve dağılımında etkinliği bozmaması veya iktisadi etkinliğin sağlanmasına yardımcı olması beklenmektedir. Ancak bazı durumlar (örneğin, bir üretim faktörü üzerinde aşırı vergi yükü oluşması) vergilemenin saptırıcı etkilerini artırabilmektedir. Böyle durumlarda vergileme ile gerek kaynak dağılımı gerek gelirin yeniden dağılımı bozulabilir.

Üretim faktörleri içerisinde emeğin diğer üretim faktörlerine göre efektif vergi yükünün, yani ücretli kesimin ödediği vergilerin faktör gelirine oranının, daha yüksek olduğu durumlarda ücretlerden yapılan vergi kesintileri, bu grubun toplam faktör gelirleri içindeki payını düşürmektedir. Böyle bir vergi politikası kaynak dağılımında

etkinsizliğe (yüksek vergi yükü sebebiyle daha az personel istihdam etme) yol açtığı gibi kayıt dışı istihdamı teşvik etmektedir.

Vergi sonucu kullanılabilir gelirleri azalarak refahlarında azalma yaşayan mükelleflerin iktisadi davranış ve kararlarının iki farklı şekilde ortaya çıktığı söylenebilir. Bunlardan birincisi mükelleflerin vergi dolayısıyla gelirlerinde meydana gelen azalmayı telafi etmek amacıyla daha çok çalışmayı tercih etmesi şeklindeki “gelir etkisi” dir. İkincisi ise, mükellefin daha çok çalışarak gelirini artırma gayreti yerine, daha az çalışarak boş zamanı, dinlenmeyi tercih etmesi şeklinde ortaya çıkan “ikame etkisi” dir.

Ücret geliri elde edenler açısından gelir etkisi, çalışanların ek mesai yapması yani çalışma saatlerini artırması, ek iş bulması, emekliliğini erteleme şekillerinde ortaya çıkabilmektedir. Ancak genel olarak ücretliler için gelir etkisinin sınırlı olduğu söylenebilir. Çalışma saatlerini artırma seçeneklerinin çalışanın iradesi dışında gerçekleştiği durumlar söz konusu olabilmektedir. Böyle durumlarda çalışanın başka bir ek iş yapma zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bu ise ancak refah düzeyindeki düşüşün mükellefi ve ailesini önemli ölçüde etkilediği düşük gelirli çalışan grupları için söz konusu olabilecektir. Zira, gelir etkisi, fazla çalışma karşılığında elde edilecek gelirin marjinal faydasına bağlı olarak düşük gelir düzeylerinde daha büyük, yüksek gelir seviyelerinde ise daha küçük olacaktır. Ayrıca artan oranlı vergileme sebebiyle düşük gelir grubundaki çalışanların genelde düşük marjinal oranlardan gelir vergisine tabi olmaları, gelir seviyesi yüksek olanların ise ek çalışma karşılığında daha yüksek marjinal oranlardan vergilendirilmeleri ilk durumda gelir etkisine sebebiyet verirken, ikinci durumda ikame etkisini güçlendirecektir. Gelir seviyesi dışında mükellefin cinsiyeti, yaşı, mesleği, ücret geliri dışında bir gelirlerinin olup olmadığı önem arz etmektedir (Çevik, 2005, s. 39-56).

Vergileme sonucunda göreceli fiyat değişimleri yoluyla üretim faktörlerinin verimsiz alanlardan verimli alanlara kayması reel milli gelirde bir artışa neden olabilecektir. Yine ücret geliri üzerindeki vergi, sigorta ve diğer kamusal yüklerin azaltılması istihdamın artması sürecini de hızlandıracaktır. Neumark, vergilerin büyümeyi frenleyici etkileri olduğunu, tasarruf, yatırım ve emek arzı üzerindeki olumsuz etkilerinden dolayı vergileme ile büyüme arasındaki ilişkinin negatif yönüne ağırlık vermiştir (Turhan, 1998, s. 205).

Vergilerin konjonktürü izleme gibi fonksiyonlarının olması gereği “esneklik ilkesi” ile ifade edilmiştir. Esneklik verginin mükelleflerin vergi ödeme güçlerindeki azalma ve çoğalmayı izleyebilmesini ifade etmektedir. Gelir vergisi genellikle artan oranlı yapısı sebebiyle konjonktürün genişleme ve daralma dönemlerine bağlı olarak otomatik elastikiyet sağlayabilmektedir.

1.2.2.2. Mali Vergileme İlkeleri

Alman sosyolog ve maliyeci Adolph Wagner, kamu harcamalarının finansmanında vergilerin yeterliliği ve esneklik düzeylerini ön plana çıkarmıştır. Verimlilik olarak ifade edilebilen yeterlilik ilkesinden, vergilerin devlete yeterli gelir kaynağı sağlayarak kamu harcamalarının daha büyük bir kısmının vergilerle finanse edilmesi gereği anlaşılmalıdır. Zira günümüz bütçeleme tekniklerine göre, kamu bütçesi hazırlanırken öncelikle gelecek mali yıl içerisinde yapılacak kamu harcamaları belirlenmekte, sonrasında ise bu kamu harcamalarını karşılayacak gelirler tahmin edilmektedir. Bu sebeple en önemli kamu geliri olan vergilerin söz konusu kamu giderlerini karşılama oranının mümkün olduğunca yüksek tutulması sağlanmalıdır (Pehlivan, 2005, s. 157).

Vergilerin yeterlilik düzeylerinin yüksek tutulması devletin olumsuz iktisadi etkileri olabilecek borçlanma ve emisyon gibi diğer kamu gelirlerine başvurmalarını sınırlandıracak ve bu araçlara bağlı olarak ortaya çıkacak ekonomik istikrarsızlıkların hafifletilmesini sağlayacaktır.

Bir verginin beklenen hasılatı sağlayabilmesi yani verimli olarak kabul edilebilmesi için diğer bazı vergileme ilkelerinin de aynı anda gerçekleşmesi beklenmelidir. Bu ilkeler, genellik, tasarruf, görünmezlik, mutedil (ılımlı) olma gibi ilkelerdir.

Kapsadığı vergi konusu ve mükellef grubu itibarıyla daha büyük olan vergiler geneldir ve sağladıkları kamu geliri yeterli olacaktır. İkincisi, vergi idaresinin tarh ve tahsil giderleri gibi açık maliyet unsurları düşüldükten sonra geri kalan kısmın kamu harcamalarını karşılayacak ölçüde olması gerekmektedir (İlkmen, 1970, s. 131). Bir başka deyişle vergi idaresinin katlandığı açık vergi maliyetleri ne derece az ise, söz konusu vergi verimli olarak kabul edilebilecektir. Vergi oranlarının ılımlı olması da verimliliği artıracaktır (Türk, 1999, s. 107). Vergi konusu ile vergi oranı arasındaki aşırı orantısızlık, yani vergi oranlarının yüksek olması, vergi konusunun aşınmasını sağladığı

gibi vergiden kaçınmayı ve vergi maliyetlerini artıracaktır. Laffer eğrisi ve Gerloff-Neumark mali kanunu uyarınca, vergi oranlarının yükselmesinin vergiden kaçınmayı, vergi kaçakçılığını, tahsil edilemeyen vergileri ve açık vergi maliyetini artırması elde edilen vergi hasılatını düşürmektedir. Vergilemede görünmezlik ilkesi, vergi mükellefinin ödediği vergiyi psikolojik olarak hissetmemesi veya daha az hissetmesi anlamına gelmektedir. Bu ilkeye göre, vergi oranlarının çok yüksek olmamasına dikkat edilmesi gerekir. Görünmeyen ve mali his iptaline sebep olan vergilerin daha verimli olduğu kabul edilmektedir (Türk, 1999, s. 107).

Ücret üzerinden alınan gelir vergisinin, genellik, görünmezlik ve tasarruf ilkeleri ile örtüştüğü, dolayısıyla verimli olduğu söylenebilir. Çünkü, ücretli kesim toplumda önemli bir kesimi ilgilendirmektedir. Ücret vergisi stopaj yoluyla tahsil edildiğinden vergi toplama maliyetinin düşük seviyelerdedir. Ayrıca çalışanların işverenler ile net ücret üzerinden anlaşmaları veya gayrisafi ücret seviyesi ile ilgilenmemeleri verginin görünmez olduğunu da göstermektedir. Vergi oranlarının ılımlı olduğu konusu ise tartışmaya açıktır. Vergi kaçırma ve kayıt dışılığa yönelme çabaları vergi oranlarının ılımlı olmadığının bir işareti olarak değerlendirilebilir.

Vergilemede yeterlilik ilkesi gereğince, vergi muafiyet, istisna ve indirimlerinin de düşük tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla, vergi imtiyaz ve ayrıcalıkları, adalet, teşvik vb düşünceler ile geniş tutulmuşsa, yeterliliğin düşük olacağı açıktır. Türkiye’de ücret geliri alanında muafiyet uygulamaları ile çok fazla karşılaşılmaz iken, istisnalara daha fazla yer verildiği görülebilmektedir. Özellikle ücret ile ilgili gelir vergisi istisnalarının sayıca fazla³ ve çeşitli olması adalet, eşitlik gibi ilkelere zarar verdiği gibi, vergi erozyonuna yol açarak gelir vergisinin verimliliğini de azaltmaktadır.

Wagner’in yeterlilik ilkesini tamamlayıcı nitelikte olan bir diğer mali vergileme ilkesi esnekliktir. Kamu harcamalarının daha büyük kısmını karşılaması gereken vergilerin aynı zamanda ekonomik konjonktürün genişlediği ve daraldığı dönemlere (kamu harcamalarının arttığı ve azaldığı dönemler) göre de kendiliğinden artıp azalması iyi bir verginin niteliklerinden birisi olmalıdır (Turhan, 1998, s. 202). Bu anlamda bir verginin esnek olabilmesi, yani milli gelirdeki değişimleri izleyebilmesi için advalorem esasa

³ Ücretler ve ücretlerin vergilendirilmesi ile ilgili olarak bir çalışmada “...gizli ve adeta sihirli bir karanlık içinde saklanan ve her yasaya adeta bilinçli (ya da kasıtlı) olarak dağıtılmış (dağınık) durumdaki düzenlemeler...” ifadesi kullanılmaktadır (Erol, 2012). Gerçekten de Türkiye’de memurlar ve diğer kamu görevlilerine, kendi personel kanunları ile getirilen gelir vergisi ve damga vergisi istisnalarının ilgili vergi kanunları dışında düzenlenmiş olması verginin açıklık, belirlilik gibi ilkelerine de ters düşmektedir.

göre alınması gerekmektedir. Ayrıca, vergi oranı yükselmesine rağmen matrahta bir küçülmenin meydana gelmemesi verginin esnek olduğunu göstermektedir (Nadaroğlu, 1992, s. 312). Esnek vergiler ekonominin genişleme dönemlerinde devletin yeni vergi arayışı içine girmeden ya da mevcut vergilerin oranlarını yükseltmeden ihtiyacı olan kaynağı elde edebilmesini sağlamaktadır (Pehlivan, 2005, s. 159). Spesifik matrahlı vergilerin en önemli dezavantajları milli gelirdeki değişiklikleri, fiyatları ve kaliteyi izleyememesidir.

Ücret gelirleri üzerinden alınan gelir vergisi bu anlamda vergi idaresi açısından istikrarlı bir gelir kaynağıdır. Artan oranlı ve advalorem esasa dayalı vergileme yapıldığından elastikiyet özelliğine de sahiptir.

1.2.2.3. Sosyal Vergileme İlkeleri

Sosyal vergileme ilkelerinin odağında vergilemede adaletin sağlanması yatmaktadır. Adalet kavramının sübjektif niteliği, kişiden kişiye veya toplumdan topluma farklı algılar yaratması, vergilemede adaletin sağlanması hususunun tartışmalı olduğunu göstermektedir. Herkesin kabul ettiği adalet anlayışı birbirinden farklı olsada, halkın büyük çoğunluğunun adil olarak kabul edeceği vergi düzenini yerleştirmek için bazı ilke ve araçlardan faydalanılmaktadır. Bu kısımda vergileme ilkeleri içerisinde adalet ilkesi ve bu ilkeyi tamamlayıcı genellik, eşitlik gibi diğer bazı ilkelere yer verilmektedir.

1.2.2.3.1. Adalet İlkesi

Verginin tarihi gelişimi boyunca üzerinde durulan en önemli ilke, verginin adil olması gereğidir. Ancak adalet sübjektif bir kavramdır. Adalet eşitlik zemininde de, eşitsizlik zemininde de açıklanabilecek bir kavramdır. Dolayısıyla toplumda bir kesimin adil olarak kabul ettiğini, diğer kesimler adil görmeyebilirler. Bu anlamda vergi adaletini mutlak veya matematiksel eşitlik olarak algılamamak, özneliği de hesaba katmak gerekmektedir (Türk, 1999, s. 104, 105). Bu anlamda vergi adaleti herkesin gelirinden aynı miktarda veya aynı oranda vergi vermesi anlamına gelebileceği gibi herkesin farklı

oran ve miktarlarda vergi ödediği ancak katlandıkları fedakârlıkların eşit olduğu bir anlamda da kullanılabilir.

Adalet kavramı gibi vergi adaleti kavramının da değişkenlik göstermesi, verginin de zamana ve kişiye göre değişen sosyal, siyasi, ahlaki bir kavram olmasından kaynaklanır. Bu nedenle genel kabul gören bir adalet tanımı yoktur. Adalet anlayışının değişkenliği ve göreceli oluşu karşısında, vergide kesin bir adalet sağlamak mümkün olmadığına göre, hiç değilse adalet yaklaşmak amaç olmuş (Erginay, 1985, s. 54) ve böylece, halkın çoğunluğunun adil olarak kabul edeceği bir vergilendirme yapmak amaç olmuştur.

Vergi adaleti, ülkenin politik sisteminin demokratik veya totaliter bir yapı içerisinde örgütlenmesinden, yasama ve yürütme organlarının yapısına ve niteliğine, ülke insanların kültürel ve sosyal gelişmişlik düzeyine, toplumun ve kişilerin gelir düzeyine ve enflasyon oranına göre değişmektedir (Akdoğan, 1980, s. 6-9).

Vergi adaleti kuramsal olarak iki farklı bakış açısıyla değerlendirilebilir. Bunlardan birincisi, vergi adaletinin mikro seviyede yani vergi mükellefi yönünden, mükellefin kişisel durumuna göre değerlendirilmesidir. Bu çerçevede adaletin yakalanabilmesi için ölçü olarak vergi ödeme gücü ve mali güç kavramları alınabilir. Kişilerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmeleri halinde mikro seviyede vergi adaleti sağlanmış olabilir. İkinci bakış açısında ise, vergi adaleti makro bazda ve tüm ekonomi açısından ele alınmakta, ayrıca dolaylı-dolaysız vergi dengesi, toplam vergi yükü, vergi yükünün sektörler ve mükellef grupları arasında dağılımı gibi konular ön plana çıkmaktadır (Tuncer, 2006, s. 31).

1.2.2.3.2. Genellik İlkesi

Vergi adaletinin sağlanabilmesi için belki de en önemli tamamlayıcı ilke genellik ilkesidir. Yani kamusal mal ve hizmetlerden fayda elde eden herkesin, ırk, din, dil sınıf gibi ekonomik durumdan bağımsız faktörleri göz önüne almaksızın vergi ödemesi gerektiğidir. Kamusal mal ve hizmetlerin faydasından tüm toplumun eşit bir şekilde yararlanmasının bir sonucu olarak herkes kamu harcamalarının finansmanına katılmalıdır (Akdoğan, 1999, s. 180).

Günümüzde yoğun bir şekilde sosyal, kültürel, ekonomik ve siyasi nedenlerle veya vergi tekniği açısından gerekli durumlarda, objektif ve sübjektif vergi mükellefiyetinin sınırlandırılmasına izin verilmektedir (Neumark, 1975, s. 82). Bu tür istisna ve muafiyetler yoluyla bazı vergi konularının veya bazı kişilerin vergi dışına çıkarılması genellik ilkesini zedelediği gibi, bu tür imtiyazların gereksiz ve aşırı şekilde kullanılması vergi erozyonuna yol açarak vergi hasılatını azaltabileceği gibi (Akdoğan, 1999, s. 180) vergi adaletini de bozacaktır.

1.2.2.3.3. Eşitlik İlkesi

Modern devlet anlayışı günümüzde vergilendirme yetkisini devlet egemenliği temeline dayandırmaktadır. Bu bağlamda vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda elinde bulundurduğu hukuki ve fiili gücü ifade etmektedir. (Çağan, 1982, s. 3). Devlet bu gücüne dayanarak belli ilkeler doğrultusunda vergi ile ilgili değişiklikler yapmaktadır.

Vergide eşitlik ilkesi, vergi adaletinin daha somut bir yansımasını göstermesi bakımından önemlidir. Bu ilkeye göre vergi yükünün, mükelleflerin şahsi, ailevi ve ekonomik durumlarına göre eşit bir şekilde dağıtılmasını yani mükelleflerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmesini öngörmektedir.

Vergilemede adalet bakımından eşitlik ilkesi, yatay eşitlik ve dikey eşitlik olarak ikiye ayrılmak suretiyle incelenmektedir. Vergi adaletini en iyi şekilde eşitlik ilkesi ifade ettiğinden, “yatay adalet” ve “dikey adalet” tabirleri de kullanılabilir (Batırel ve Tezel, 1976, s. 126). Yatay eşitlik sosyal ve ekonomik durumları aynı olan kişilerin, aynı koşullarda vergi ödemeleri gerektiğini ifade etmektedir. Buna göre yatay eşitlik, vergi kanunlarının mükelleflere eşit şekilde uygulanmasını ifade ettiği gibi mükelleflerin ödeme gücüne göre vergilendirilmesi gerektiği anlamını da taşımaktadır (Akdoğan, 1999, s. 183). Yatay eşitlik görüşünün uygulanmasının daha kolay ve daha az tartışmaya açık olduğu ifade edilebilir. Gelirin ekonomik anlamda tanımının yapılarak, vergi matrahının gelirin tüm unsurlarını içermesinin sağlanması, yatay adalet ilkesinin başarıyla uygulanabilmesi için gereklidir. Ancak bazı durumlarda çok sayıdaki istisna ve muafiyetler ile diğer vergisel teşvikler nedeniyle yatay eşitlik kuralı uygulamaya geçirilememektedir (Edizdoğan, 2007, s. 235).

Dikey eşitlik ise, mükelleflerin kişisel ve ailevi durumları, sahip oldukları ekonomik olanaklar ve yaşamlarını sürdürme biçimleri birbirinden farklı olduğunda, vergi yüklerinde de farklılaşma yapılmasıdır (Akdoğan, 1999, s. 183).

Dikey eşitliğe göre, düşük gelir elde edenin tabi olduğu vergi oranına göre, daha yüksek gelir elde edenin tabi olduğu vergi oranı daha fazla olmalıdır. Bu nedenle dikey vergi eşitliğinde farklı gelir elde edenlerin gelirlerine kıyasla vergi yüklerinin farklı olması asıldır. Bu durumda, artan oranlı tarifeye sahip vergiler ile farklılaştırılmış oranların uygulandığı vergilerin dikey vergi eşitliğine daha uygun olduğu söylenebilir. (Edizdoğan, 2007, s. 235, 236).

Vergi yükünün mükellefler arasında eşit olarak dağıtılması amacıyla sübjektif bir ölçü olarak, marjinal fayda kuramına göre fedakarlıkta eşitliğin sağlanmasından söz edilmektedir (Erginay, 1985, s. 59).

Fedakârlıkta eşitlik görüşü, uygulama bakımından birçok güçlüğü taşımaktadır. Her bireyin elde ettiği faydanın tespit edilmesindeki imkansızlık, ayrıca bireylerin sahip oldukları ekonomik varlıklara ve gelirlere atfettikleri önemdeki farklılık söz konusu güçlüklerin başında gelmektedir. Bu durum, ödeme gücünün fedakârlık yaklaşımı ile saptanması yerine en az geçim düzeyi, indirim ve oran farklılaştırma gibi daha objektif ölçülerin dikkate alınması gereğini ortaya çıkarmaktadır (Gökbunar, 1998, s. 10).

Bununla birlikte, mükelleflerin vergi ödeme güçlerini mümkün olduğunca tespit etmeye yönelik araçlar olmasına rağmen, vergi otoritesinin yasal düzenlemeler yoluyla ne ölçüde bu araçları uygulayabildiği ve uygulamadaki başarısı ayrıca değerlendirilmelidir (Akdoğan, 1999, s. 183).

1.2.3. Vergi Ödeme Gücü ve Ücretler

Vergi ödeme gücü değişken, zaman içinde yok olabilen, kişiden kişiye değişen bir kavramdır. Esasen vergi ödeme gücünün gerçek miktarını açık bir şekilde ortaya koymak zordur (Türk, 1999, s. 123). İki mükellefin gelir seviyeleri farklı olmasına rağmen, gelir elde etmelerindeki zorluklar, şahsi ve ailevi durumların farklılığı ve diğer sebepler dolayısıyla ödeme güçlerinin aynı olabileceği gerçeği göz ardı edilmemelidir.

Eşitlik ilkesinin günümüz anayasalarının birçoğunda ifade bulan şekli vergi ödeme gücüdür. Wagner'e göre, vergi ödeme gücü, mükellefin kendisini ve ailesini

geçindirecek miktarın üstünde sahip olduğu servet ve gelire göre vergi yüküne katılmasıdır (Neumark, 1975, s. 88). Bir başka deyişle, vergi ödeme gücü, her mükellefin kendi gelir ve servetiyle orantılı bir şekilde vergi yüküne katlanmasıdır (Erginay, 1985, s. 63). Bu ilkeye göre vergilemede esas olan durum, kamu hizmetlerinden elde edilen fayda değil, mükelleflerin vergi ödeme gücüdür (Tekir, 1987, s. 66).

Bu anlamda vergi ödeme gücü mükellefin iktisadi ve mali gücünü temsil etmektedir. Eski zamanlarda ödeme gücünün göstergesi olarak arazinin potansiyel hasılası, pencere sayısı, hayvan sayısı ve niteliği gibi değişik göstergeler temel alınırken, günümüzde kişilerin vergi ödeme gücünü, yaşama seviyesini gösteren ödeme iktidarının ölçülmesinde üç temel göstergeden yararlanılmaktadır. Bunlar sırayla gelir, servet ve tüketim harcamalarıdır. Bu göstergeler, vergi yükünün arzu edilen biçimdeki dağılımı ile toplumsal maliyetleri dengeli olarak dağıtmak için seçilmişlerdir. Vergi yükünün dağılımında dikkate alınan üç temel gösterge bulunmasına rağmen, mükellefin ödeme gücünü temsil etmesi açısından gelirin özel bir önemi bulunmaktadır. Belirli bir servete sahip olunması ve harcama yapılabilmesinin, ancak yeterli bir gelirle mümkün olması, gelir göstergesinin önemini ortaya koymaktadır. Bu nedenle vergiler ister harcamalar, isterse servet üzerinden alınsın, sonuçta mükelleflerin gelirleri üzerinden alınmaktadır (Gökbunar, 1998, s. 11, 12).

Vergileme kaynağı olarak gelir, mükellef yönünden olduğu kadar aile birimi yönünden de ele alınabilmektedir. Bu bakış açısıyla gelir bir mükellefin veya ailenin milli gelirden aldığı pay olarak tanımlanabilir. Bu payın içerisinde gelirin hem tüketime hem de tasarrufa ayrılan kısmı yer almaktadır. Ancak birey veya ailenin gerçek ödeme gücünü tespit etmek için yararlanılan teknikler çerçevesinde gelirin belli kısmı vergilendirilmeyeceği gibi, gelirin elde edildiği kaynağa göre de farklı vergilendirme yapılabilmektedir (Nadaroğlu, 1992, s. 320).

Vergi ödeme gücü gelire bağlı olmasının yanı sıra gelirin biriktirilmiş şekli olarak düşünülebilecek servete de bağlıdır. Elde ettikleri ücret geliri aynı olan iki işçiden birinin sahip olduğu servet diğerine göre daha fazla ise, serveti fazla olanın vergi ödeme gücünün daha fazla olduğu söylenebilir. Servetin gelir getirmesi veya getirmemesinin ödeme gücünü temsil etmesi bakımından önemi yoktur. Çünkü serveti oluşturan malvarlığı ve değerler sürekli bir getiri sağlıyor ise, bu getiriler zaten birey açısından

gelir olarak değerlendirilmektedir. Gelir getirme özelliği bulunmasada servetin varlığı bir iktisadi gücü temsil eder ve sahibinde ilave bir güvenlik hissi yarattığı gibi, potansiyel getiri imkanı bulunması ve nakte çevrilerek ihtiyacın giderilmesinde kullanılabilmesi vergilendirilmesini gerekli kılmaktadır (Edizdoğan, 2007, s. 238).

Vergi ödeme gücünün diğer bir ölçütü ise bireyin yaptığı tüketim harcamalarıdır. Hobbes, Mill, Fischer ve Kaldor gibi teorisyenler, vergileme açısından bireylerin bir üretim faktörü olarak topluma ve milli gelire katkıları yerine, ekonomiden çektikleri, yani mal ve hizmet tüketimi, üzerinden vergilendirilmesinin daha doğru olacağını savunmaktadırlar. Bir başka deyişle, tüketim çok daha iyi bir vergi konusudur (Akdoğan, 1999, s. 198-200). Ancak günümüz vergileme anlayışında gelir, servet ve tüketim harcamalarının hepsinin aynı anda vergilendirilmesi yönünde bir uygulama bulunmaktadır. Çünkü söz konusu ölçütlerden herhangi birinin seçilmesi, vergi yükünün topluma eşit bir şekilde dağılmasını engelleyecektir. Sadece gelirin vergilendirilmesi halinde, vergi ödeme gücünün diğer göstergeleri olan tüketim harcamaları ve servet unsurları dikkate alınmamış olacaktır. Tek başına tüketim harcamaları ele alınırsa, harcamaları aynı ancak gelir ve servetleri farklı kişiler aynı miktarda vergi ödeyeceğinden farklı durumlar değerlendirilmeye alınmamış olacaktır. Sadece servet unsurlarının vergiye tabi tutulması, gelir ve tüketim düzeylerini ihmal etmiş olacaktır (Edizdoğan, 2007, s. 239). Zaten servetin değerlendirilmesi ve matrahın belirlenmesi bakımından karşılaşılabilecek sorunlar, servet vergilerinin devlet için yeterli finansman sağlamasını zorlaştıracaktır.

Vergi ödeme gücünün göstergeleri arasında en önemli ölçüt olarak değerlendirilebilecek gelir için vergi ödeme gücüne ulaşma bakımından uygulanan teknikler aşağıda değerlendirilmektedir. Bu teknikler vergiye konu olan gelirin niteliği, geçim indirimleri, diğer indirim, istisna ve muafiyetler ile vergi tarifeleri açısından ele alınmaktadır.

1.2.3.1. Ayırma İlkesi

Mükellefin ödeme gücüne ulaşma bakımından kullanılan tekniklerden ilki, vergiye konu gelirin niteliği veya kaynağı itibarıyla emek ve sermaye gelirlerinin birbirinden ayrıştırılmasıdır. Bağımlı emek gücünün geliri olan ücretlerin saf durumda olması (sermaye unsuru barındırmaması) ayırma ilkesi açısından önem taşımaktadır.

Ayırma ilkesine göre, mükelleflerin elde ettikleri gelirin seviyesi göz önünde bulundurulmamakta, gelirin elde edildiği kaynak ile mükellefin sosyal durumu dikkate alınmaktadır (Nadaroğlu, 1992, s. 332).

Ayırma ilkesine göre, sermaye geliri elde edenlerin emek geliri elde edenlere oranla daha fazla vergi ödeme gücüne sahip olduğu varsayılmaktadır. Bu sebeple, emek gelirine avantaj sağlamak amacıyla aynı büyüklükte gelire sahip birimler arasında farklılaştırmalar yapılarak, ücret geliri sahibinin daha düşük vergi ödemesi sağlanmaktadır. Bir başka deyişle, ayırma ilkesi, eşit gelir elde edenlerin eşit vergilendirilmesi biçiminde ifade edilen yatay adalet ilkesine aykırı olmasına karşın, sosyal adaleti sağlamadaki etkinliği nedeniyle savunulmaktadır. Emek gücünün korunmaya ihtiyacı olduğundan dolayı daha düşük vergilendirilmesi gerektiğini savunanların belli başlı görüşleri aşağıda özetlenmektedir.

Emek gelirinin elde edilmesinin aynı miktarda sermaye geliri elde edilmesine göre daha güç olduğu açıktır. Devlet veya özel kurumlar borç aldığı sürece sermaye sahibi, tahvil, bono ve repo faizi olarak kolayca ve risksiz bir biçimde gelir elde edilmektedir (Edizdoğan, 2007, s. 248).

Sermaye gelirleri emek gelirlerine göre daha sağlam, güvenceli, devamlı ve daha istikrarlı bir gelir türüdür. Emek geliri sahibi ise işsizlik, hastalık, iş kazaları, işten atılma ve ölüm durumlarında sağladıkları geliri kaybedebilir, yani emek sahibinin gelir elde etmesi sadece çalışabilir olmasına bağlıdır (Nadaroğlu, 1992, s. 333).

Sermayenin gelir getirme olanağı emeğe göre daha fazladır. Günümüz ekonomilerinde sermaye birikimi olanağı ile birlikte büyük sermayeler arttıkça daha fazla gelir elde edilebilmektedir. Bunun dışında sermaye sahiplerinin, sermaye gelirleri dışında kendi emek gücünü kullanarak ilave bir gelir elde etme imkanı bulunmaktadır. Oysa emek sahibinin kendi isteği ile gelirlerini artırma imkanı oldukça kısıtlıdır (Erginay, 1985, s. 79, 80).

Sermaye gelirleri içerisinde özellikle ticari kazanç, zirai kazanç, gayrimenkul sermaye iradı gibi gelir unsurları için vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı, menkul sermaye iratları içinse vergiden kaçınma söz konusu olabilmektedir. Ancak ücret gelirleri açısından vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı en azından çalışan açısından büyük ölçüde geçerli değildir. Çünkü, pür emek gelirlerinin vergisi kaynakta kesilerek tahsil edilmektedir. Emek dışındaki gelir sahiplerinin söz konusu imkanlar dolayısıyla

katlandıkları vergi yükünü azaltabilmeleri, eşitlik ilkesini zedeleyerek vergi adaletini bozucu etki yaratabilmektedir.

Pür emek sahibinin çalışarak elde ettiği gelirin marjinal fayda değeri, sermaye sahibinin elde ettiği sermaye gelirleri için atfettiği değerden daha yüksektir. Dolayısıyla fedakarlıkta eşitlik sağlayabilmek için emek gelirlerinin daha düşük vergilendirilmesi gerekmektedir (Nadaroğlu, 1992, s. 333, 334).

Sermaye ve yatırım mallarının kolayca yenilenebilmesi, sermaye gelirin devamlı olması dolayısıyla sermaye geliri sahibinin gelirini güven içinde harcaması (gelecek kaygısının emek sahibine göre daha az hissedilmesi) ve sermaye geliri sahiplerinin siyasal karar alma mekanizmasının işleyişini kolayca kontrol edebilmeleri ayırma ilkesini savunanların üzerinde durdukları diğer konulardır (Edizdoğan, 2007, s. 248).

Ayrırma ilkesini savunanların gerekçelerine karşılık, bu gerekçelerin aksini iddia eden görüşler olduğu gibi, bazı gerekçelerin günümüzde geçerliliğini yitirdiğine dair görüşlerde mevcuttur.

Günümüzde süreklilik, sağlamlık ve istikrar özelliklerinin, emek gelirleri için de var olduğu ileri sürülerek, artan oranlı bir vergi tarifesinin var olduğu bir vergi sisteminde ayrıca ayırma ilkesine yer olmadığı görüşü de savunulmaktadır. Çünkü artan oranlı tarifeler yoluyla zaten miktar (nicelik) açısından gereken ayırım yapılmaktadır. Bunun dışında ilave olarak niteliksel bir ayırımın yapılmasına gerek bulunmamaktadır (James ve Nobes, 1989, s. 58).

Sosyal refah devleti ilkesi gereği sosyal güvenlik sisteminin kapsamı ve kalitesinin geliştirilmesi sonucu, hastalık, analık, ölüm, işsizlik, iş kazası vb. yardım ve aylıkların artması, ayrıca sendikacılığın gelişmesi ile birlikte toplu iş sözleşmesi, asgari ücret, grev hakkı gibi imkanlar emeğin güçsüz kaldığı tezini doğrulamamaktadır. Hatta kiralar ve faizler üzerinde kısıtlayıcı tedbirler, kamulaştırmalar, toprak reformu, ekonomik istikrarsızlıklar vb. faktörler dolayısıyla sermaye güvenilir bir gelir kaynağı olmaktan çıkmıştır (Nadaroğlu, 1992, s. 334).

Ayrırma ilkesine karşı çıkanlar, bu ilkenin yüksek farklılaştırılmış oranlarla uygulanmasıyla, yatırımlara kanalize edilmesi gereken tasarrufları azaltabileceği hususuna da dikkat çekmişlerdir. Bu sebeple, ayırma ilkesinin kalkınma çabalarını olumsuz yönde etkileyebileceği iddia edilmektedir. Diğer taraftan, sermaye gelirlerine uygulanacak yüksek vergi oranının yatırımcıları etkileyerek riskli yatırımlardan

kaçınmalarına yol açacağı savunulmaktadır (Edizdoğan, 2007, s. 249). İlave olarak gelirlerin ekonomik yapı ve nitelik olarak ayrılmasının, keyfi uygulamalara sebebiyet vererek, bir servet veya sermaye düşmanlığı yaratabileceği düşünülmektedir (Erginay, 1985, s. 80).

Ayırma ilkesine yönelik eleştirilerden bir diğeri ise, ayırma ilkesinin sübjektif yönü ile ilgilidir. Emek gücünün elde ettiği ücret gelirin marjinal faydasının sermaye gelirlerine göre yüksek olduğu düşüncesi sübjektif değerlendirmelerden ilkidir. Oysa, her bireyin gelire atfettikleri önemin farklı olabileceği de düşünülmelidir. İkinci sübjektif değerlendirme ise, emek ve sermaye gelirleri arasında hangi oranda farklılık yaratılacağına ilişkindir. Emek gelirleri sermaye gelirlerine göre, hangi oranda az vergi ödeyecek veya sermayedar ne kadar bir ağır vergileme ile karşılaşacak sorularının cevaplanmasında bilimsel göstergeler yerine sübjektif faktörler etkili olmaktadır (Akdoğan, 1999, s. 224, 225).

Ayırma ilkesi, gelirin elde edildiği kaynaklara göre emek, emek-sermaye karışımı ve sermayeden elde edilen gelirler olarak sınıflandırılarak her biri sınıf için farklı vergi oranları uygulanması şeklinde olabileceği gibi, gelir kaynaklarının niteliklerine göre ayrımı yapıldıktan sonra emek gelirlerine bazı indirimler sağlanması şeklinde de olabilir. Vergi tarifesine emek gelirleri için sınırlama getirilmesi, sermayeden sağlanmış olan gelir kısmı üzerinden ek bir vergileme yapılması gibi yöntemlerde ayırma ilkesinin hayata geçirilmesinde uygulanabilmektedir (Akdoğan, 1999, s. 226, 227).

Dünya uygulamalarına bakıldığında, vergi tekniği açısından bu ayrımın varlığını koruduğu görülmektedir. Özellikle İskandinav ülkelerinde sedüler vergi uygulamalarının yaygınlaşması ile her iki gelir grubunun ayrı sedüllerde vergilendirildiği gözlenmektedir. Teoride, emek ve sermaye gelirleri arasında ayırım yapılması gereği vurgulanmasına rağmen, son yıllarda teoridekinin aksine sermaye gelirlerinin düz oranda ve emek gelirinden daha düşük vergilendirilmektedir. Vergi adaleti üzerinde saptırıcı etkiler doğuran bu uygulama yatırımların yurtdışına kaçmasının önlenmesi (Çevik, 2005, s. 100) ve iktisadi gelişme ve refah için sermayenin korunmaya ihtiyacı olmasından kaynaklanmaktadır (Nadaroğlu, 1992, s. 334).

Gerçek hayatta sermaye geliri lehine ayırım yapılması eğilimi, küreselleşme bağlamında sermaye gelirin mobilitesinin artması, buna karşılık emek gücünün mobilitesinin daha

sınırlı olması ile de açıklanabilir. Emek gücünün düşük mobiliteye sahip olması, vergi yükünün ücretliler aleyhine gelişmesine yol açmaktadır. Gerek idari gerekse akademik ilginin adalet ilkelerinden çok, gelir sürdürme ve etkinlik temelli oluşu bu adaletsizliği daha da derinleştirmektedir (Çevik, 2005, s. 101).

1.2.3.2. En Az Geçim İndirimi

Vergi ödeme gücünün yakalanması için en önemli ölçütlerden birisi en az geçim indirimidir. Ayırma ilkesinde gelirin kaynağına bakılırken, en az geçim indirimi uygulamasında gelirin kaynağına bakılmaksızın, kişinin kendisini ve ailesini geçindirebilecek düzeydeki geliri için vergi ödememesi söz konusudur. Bireylerin kendisi ve ailesinin bedeni ve fizyolojik yaşantılarını sürdürebilecek düzeydeki gelirinin vergiden istisna edilmesi hem mantıki hem de ahlaki bir esastır. Aksi halde bireyler (veya aileler) kendi gıdalarından bir miktar kesinti yaparak vergi ödemek zorunda kalacaklardır (Erginay, 1985, s. 68). Bu sebeple ödeme gücüne ulaşma teknikleri arasında en yaygın kullanımı olanlardan birisi en az geçim indirimi uygulamasıdır.

Gelişmiş ve gelişmekte olan pek çok ülkenin gelir vergisi sisteminde, farklı tekniklerle de olsa en az geçim indirimi uygulaması yer almaktadır. İngiltere’de en az geçim indirimi, yaş, medeni durum ve fiziksel yetersizliklere bağlı olarak belirlenmiş farklı tutarların vergi dışı bırakılması şeklindedir. Alman gelir vergisi sisteminde medeni duruma bağlı olarak vergilendirme değişmektedir. Vergi tarifesinde belli bir tutara kadar vergilendirme yapılmamakta, yani yüzde 0’lık oran uygulanarak bu tutar vergi dışı bırakılmaktadır. Örnekleri çoğaltmak mümkündür. Çalışmanın son bölümünde AB üyesi ülkelerdeki uygulamaya daha yakından değinilmektedir.

Modern vergi sistemlerinin pek çoğunda yer alan bir vergileme tekniği olmasına karşın kuramsal olarak, en az geçim indirimi uygulamasını savunanlar olduğu gibi eleştirenlerde bulunmaktadır.

En az geçim indirimi uygulaması, yukarıda değinilen mantıki ve ahlaki değerlendirmenin dışında, gelirin harcanması boyutunu da dikkate alacak şekilde vergi adaletinin sağlanmasına olumlu katkı sağlamaktadır. Çünkü, düşük gelirliilerin gelirlerinin tamamına yakını tüketime ayırdıkları bilinmektedir. Vergi ödeme gücü düşük ya da hiç olmayan kimseler, gelirlerinin tamamını zorunlu olarak tüketime

ayırdıklarından, bu kişiler dolaylı vergilerin tersine artan oranlı etkisine maruz kalırlar. Yüksek gelirliler için durum tam aksinedir. Bu kişilerin geliri arttıkça ödenen vergilerin nispi payı azalır, tüketime ayrılan pay azalırken, tasarrufa ayrılan pay artar. En az geçim indirimi dolayısıyla, dolaylı vergilerin vergi ödeme gücü düşük veya hiç olmayan kimseler üzerindeki bu olumsuz etkisi giderilmiş olmaktadır (Aksoy, 1997, s. 270).

En az geçim indirimine yönelik eleştirilerin büyük bir çoğunluğu genellik ilkesini zedelemesi, vergi erozyonu sorununa yol açarak verginin verimini azaltması, dolayısıyla vergi hâsılatını düşürmesi üzerinde yoğunlaşmaktadır. Özellikle az gelişmiş ülkelerde nüfusun büyük bir kısmı düşük gelir seviyelerine sahiptirler. Bu küçük gelirler, milli gelirin önemli bir kısmını oluşturmaktadır ve bu gelirlerin vergilendirilmemesi vergi hâsılatını düşürmektedir. Söz konusu gerekçeden dolayı en az geçim indirimi uygulamasına karşı çıkılabilmektedir. Ayrıca, gelir sahiplerinin çoğunluğunun vergi dışı kalması, genellik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir (Nadaroğlu, 1992, s. 327). Genellik ilkesinin zedelenmesi vergi mükellefi olmayan seçmenlerin oyu ile şekillenmiş bir parlamento doğuracağından etik değerlerin kaybolması tehdidi ile karşılaşılabilmekte ve bu durum demokrasiye ters düşebilmektedir (Akalin, 2004, s. 117).

Bir başka eleştiri noktası ise en az geçim indirimi tutarının tespitinin mümkün olmayacağıdır. Vergi dışı bırakılacak tutarın objektif ölçülere göre herkes için aynı sonucu sağlayacak şekilde tespit edilmesi mümkün değildir (Nadaroğlu, 1992, s. 328). İndirim tutarı, zamana ve mekâna göre değişiklik gösterebileceğinden vergi adaletini sağlamaya çalışırken, en az geçim indiriminin adaletsiz bir uygulama haline de dönüşebilme riski bulunmaktadır (Aksoy, 1997, s. 268). Bu durum aynı zamanda, indirim tutarlarının keyfi bir şekilde saptanmasının söz konusu olabileceğini göstermektedir.

En az geçim indiriminin doğru saptanabilmesi bazı güçlükleri içermekte olup, kişinin gerçek geçim giderleri göz önüne alınmalıdır. Herkesin üzerinde birleşebileceği objektif bir kıstas bulmak mümkün olmasada bazı öneriler mevcuttur. Vergi ödeme gücüne ulaşmak için vergi dışı bırakılan kısmın asgari fiziki ihtiyaçları mı, kültürel ihtiyaçları mı, yoksa medeni ihtiyaçları mı karşılaması gerektiği tartışılmıştır. Asıl amacın fizyolojik varlığın sürdürülebilmesi olduğu açıktır (Akdoğan, 1999, s. 205). Ancak kültürel ihtiyaçlarının (eğitim, eğlence, spor gibi) asgari hayat düzeyine dahil olması gerektiğine ilişkin görüşler de vardır.

Fizyolojik en az geçim indirimi, maddi imkânları sadece ve ancak fizyolojik varlıklarını sürdürmeye yetecek kimselerin vergi ödeme güçlerinin bulunmadığını ifade etmektedir. Ancak fizyolojik varlığın sürdürülmesi için gerekli miktarın herkes için geçerli olabilecek bir şekilde saptanmasına imkân yoktur (Nadaroğlu, 1992, s. 328).

Kültürel en az geçim indirimi ise, bazı sosyal sınıfların yaşam düzeyine göre en az geçim indiriminin belirlenmesini esas almaktadır. Bu görüşten hareket edildiğinde, en az geçim hadlerinin çeşitli sosyal sınıflar için ayrı ayrı tespit edilmesi gerekmektedir. Ancak, bu yaklaşım, sosyal adalet, eşitlik ve vergi tekniği açısından uygun bulunmamaktadır (Nadaroğlu, 1992, s. 328). Türkiye’de halen uygulanmakta olan asgari geçim indirimi hakkı sadece toplumdaki ücretli sınıfa tanınmasına rağmen, ücretli kesimin kendi arasında (işçi, bilim adamı, bürokrat vb) bir ayırım yapmamaktadır. Ayrıca tüm ücretliler için aynı miktarda belirlenmiş olan indirim tutarının fizyolojik varlığın sürdürülmesine bile imkan vermediği görülmektedir.

Medeni en az geçim indirimi görüşü ise, insan onuruna yakışır bir refah düzeyinde yaşantının asgari sınırı olarak ifade edilmektedir. Ancak oldukça kapalı bir şekilde tanımlama olmasının yanı sıra bu miktarın tespit edilmesi son derece zordur ve sübjektif değerlendirmelere açıktır (Nadaroğlu, 1992, s. 329).

En az geçim indirimi uygulaması konusunda bir görüş birliği bulunmasına rağmen, kullanılan yöntemler arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Ülkeler kendi şartları ve vergi politikalarına uygun olarak değişik yöntemler uygulayabilmektedirler. Bu yöntemler; gelirden (veya matrahtan) indirim, vergiden indirim (dekot) ve bölme (katsayı) yöntemleri olmak üzere üç şekilde uygulanabilmektedir.

Gelirden indirim yöntemi, mükellefin gelirinden, daha önceden belirlenen en az geçim indirimi tutarının düşülmesi ve geri kalan kısmın vergilendirilmesi şeklinde gerçekleştirilen bir uygulamadır. Bu yöntemde, en az geçim indirimi tutarının düşüldüğü gelir, matrah olarak adlandırıldığından bu yöntem matrahtan indirim yöntemi de denilmektedir.

İkinci yöntem vergiden indirim yöntemidir. Bu yöntemde mükellefin gelir vergisi hiçbir indirim yapılmaksızın tarifeye göre hesaplanmakta, sonra en az geçim indirimi tutarının mevcut tarifeye göre vergisi hesaplanarak ilk hesaplanan gelir vergisi tutarından düşülmektedir.

Düz oranlı bir gelir vergisi uygulamasında iki yöntem arasında herhangi bir farklılık olmadığı görülmektedir. Bu iki yöntem arasındaki farklılık tarifenin artan oranlı olması halinde gerçekleşmektedir. Artan oranlı vergi tarifesini ile anlamlı hale gelen bu iki yöntem arasında ilk yöntemin mükellef lehine, ikinci yöntemin ise vergi idaresi lehine olduğunu belirtmek gerekir. Çok dilimli, ayrıca uzunluk ve yükseklik farkı fazla olan vergi tarifelerinde, gelirden indirim yöntemi ile vergiden indirim yöntemi arasındaki fark daha belirginleşmektedir. Vergiden indirim yönteminde, en az geçim indirimi tutarı, tarifenin ilk dilimlerine isabet ettiğinden indirim tutarının vergisi düşük oranlar üzerinden hesaplanmaktadır. Dolayısıyla toplam vergiden indirim dolayısıyla düşülecek vergi tutarı az olmaktadır. Oysa gelirden indirim yönteminde, en az geçim indirim tutarı, gelirin üst vergi dilimlerine ve oranlarına tabi olan kısmını azaltıcı etki yaptığından, sağladığı vergi avantajı daha yüksek olmaktadır (Akdoğan, 1999, s. 209). Dolayısıyla vergiden indirim yönteminin mükellef aleyhine ve gayri adil olduğu savunulabilir. Zaten, gelirden indirim yöntemi yapı olarak, en az geçim indirimi kurumunun tanımına ve amaçlarına daha uygundur (Akdoğan, 1999, s. 208).

Üçüncü yöntem ise uygulama alanı diğerlerine göre daha dar olan bölme veya katsayı yöntemidir. Vergileme birimi olarak birey yerine ailenin seçilmesi üzerine kurgulanmıştır. Aile gelirinin eşler veya aile bireyleri (her birine bir katsayı verilerek) arasında bölünmesinden sonra vergilenmesini öngören bir yöntemdir. Bu yöntemde artan oranlı vergi tarifesini uygulaması ile birlikte aile gelirinin bölünmesi halinde, her bir gelir kısmının ayrı ayrı vergisi hesaplandığından, tarifenin daha düşük oranlarına tabi olmaları durumu söz konusu olur. Sonrasında her bir eş (veya aile ferdi) için bulunan vergi, iki ile (veya aile ferdi sayısı) çarpılmakta ve böylece ödenmesi gereken toplam vergi ortaya çıkmaktadır. Sonuç olarak, bölme veya katsayı yönteminde aile gelirinin bölünmesi ailenin toplam vergi yükü azalmaktadır (Akdoğan, 1999, s. 210). Bazı AB üyesi ülkelerde de uygulanan bu yöntem çalışmanın üçüncü bölümünde tekrar yer verilmektedir.

1.2.3.3. İndirim, Muafiyet ve İstisnalar

Herkesin vergi ödeme zorunluluğu bulunmasına rağmen hiçbir ülkede bunun tam olarak gerçekleştirilmesi imkanı yoktur (Erginay, 1985, s. 56). Muafiyet, istisna ve indirimlerin

varlığı, ekonomik, sosyal, hukuki, kültürel vb. sebeplerle açıklanabileceği gibi, bireyin vergi ödeme gücünün bulunmaması ile de açıklanabilir (Erginay, 1985, s. 58). Bu gerekçeler dolayısıyla bir kısım vergi konuları veya vergi mükelleflerinin korunması yoluna gidilmesi, vergi ödeme gücünü yakalama adına önemli araçlardan birisidir. Özellikle vergi ödeme gücüne ulaşmak için yararlanılan diğer araçların yeterince etkin ve gerçekçi uygulanamaması nedeniyle bir telafi aracı olarak da görülebilmektedir. Ancak, aşırı ve keyfi boyuttaki muafiyet ve istisna uygulamaları neticesinde ödeme gücü bulunduğu halde bir kısım mükelleflerin daha az vermesine olanak sağlanıyor ise, vergi adaletini bozucu etkiler yaratabilmektedir (Akdoğan, 1999, s. 227).

Ücretlerin vergilendirilmesi ile ilgili hemen her ülkede vergi yükünü azaltmak gayesiyle birtakım indirim, muafiyet ve istisnalara yer verilmektedir. Diğer araçlardan farklı olarak, bu enstrümanlar ile ücret gelirlerinin diğer gelir unsurları karşısında korunmasından ziyade, ücret geliri sahiplerinin kendi arasındaki vergi yükü farklılaştırılmaktadır. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak ele alınacağı üzere, ücretli kesim ile diğer kesimler arasındaki vergi yükü dağılımı farklı olduğu gibi, ücretlilerin kendi aralarında da adalet anlayışından yoksun uygulamalara rastlanmaktadır.

1.2.3.4. Vergi Tarifeleri (Artan Oranlılık)

Gelir vergisi politikaları ile ilgili yapılan tartışmaların baskın temalarından birisi adaletin sağlanmasıdır. Dikey eşitliğin sağlanmasına yardımcı olan artan oranlı vergi tarifesi vergilemede eşit fedakârlığa katlanılmasına hizmet etmektedir (Young, 1990, s. 253).

Artan oranlı vergi tarifesi, vergi matrahı yükseldikçe, matraha tatbik edilecek vergi oranının yükselmesidir. Bu şekilde matrah değerleri birbirlerinden farklı olan mükellefler görünürde farklı oranlarda vergilendirilmekte, ancak katlanılan marjinal fedakarlık yakınlaştırılmaktadır. Bu şekilde vergi adaletinin sağlandığı ve mükelleflerin gerçek ödeme gücünün yakalandığı ifade edilmektedir. Musgrave'e göre vergi adaleti, ödeme gücünün yakalanması olarak yorumlanmaktadır (Musgrave, 1996, s. 344).

Artan oranlı vergi tarifeleri, sınıf usulü artan oranlılık, dilim usulü artan oranlılık, gizli artan oranlılık ve tersine artan oranlılık olmak üzere dört şekilde uygulanabilmektedir.

Ancak her bir türün farklı özellikleri yanında ortaya çıkardığı etkiler de birbirinden farklı olmaktadır.

Sınıf usulü artan oranlılık, mükellefin matrahı tarifedeki hangi basamağa denk geliyorsa, matrahın tamamı için söz konusu basamaktaki oranın uygulanmasıdır. Kademeli bir artan oranlılık yaratmadığı ve vergi adaletini zedelediği gerekçeleriyle uygulamada çok sık karşılaşılan bir artan oranlılık türü değildir.

Dilim usulü artan oranlılık, dünyada daha geniş bir uygulama alanı bulan artan oranlılık türüdür. Dilim usulünde mükellefin matrahı, tarifenin belirlediği şekilde dilimlere bölünmekte ve her bir dilim için tarifedeki farklı oranlar tatbik edilmektedir. Vergi ödeme gücünün kavranabilmesi için sözü edilen artan oranlılık türü, dilim usulü artan oranlılıktır. Ancak dilimlerin sayısı ve büyüklüğünün tespiti, ayrıca her bir dilim için belirlenecek oranlar tarifenin etkililiğini gösterecektir.

Gizli artan oranlılık, sınıf veya dilim usulünde olduğu gibi artan oranlı bir tarife şedülünün olmadığı, tamamen uygulamaya bağlı olarak ortaya çıkan bir türdür. Şekil olarak düz oranlı vergilerde, vergi matrahına bakılmaksızın her bir mükellefe aynı miktarda indirim veya istisna uygulanması halinde ortaya çıkmaktadır. İstisna veya indirim sonrası kalan matraha sabit oranın tatbik edilmesi ile aslında matrahı daha yüksek olan mükellefin uygulamada daha yüksek, matrahı daha düşük olan mükellefin ise uygulamada daha düşük vergi yüküne katlandığı görülmektedir.

Tersine artan oranlılık, gizli artan oranlılık gibi artan oranlı bir tarife şedülünün olmadığı, tamamen uygulamaya bağlı olarak ortaya çıkan bir türdür. Düz oranlı veya eşit miktarlı vergilerde, her bir mükellefin aynı oran veya miktarda vergi ödemelerine karşılık, mükelleflerin kendi gelirlerine kıyasla katlandıkları vergi yüklerinin birbirinden farklı olmasıdır. Adından anlaşılacağı üzere, düşük gelire sahip olanların yüksek vergi yüküne, yüksek gelire sahip olanların ise düşük vergi yüküne katlanması durumudur. Gelir vergilerinden ziyade, harcama vergileri gelir dağılımında adaleti zedeleyen tarife şekli olan tersine artan oranlılığın geçerli olduğu vergilerdir.

Artan oranlı tarifenin türü yanında tarifenin yüksekliği, tarife basamağı sayısı, artma oranları, uzunluk farkı ödeme gücüne ulaşma doğrultusunda artan oranlı tarifenin başarısını etkilemektedir. Bunun yanında tarifenin uygulandığı ülkenin genel ekonomik şartları da belirleyici olmaktadır. Kayıtdışı ekonominin varlığı ve buna bağlı olarak vergi kaçırma ve vergiden kaçınma eylemleri, vergi matrahlarının büyüklüğü ve ülke

çapında dağılımı etkili faktörler arasındadır. Ülkede mükelleflerin önemli bir kısmı artan oranlı tarifenin ilk basamaklarında yer alırlarsa, beklenen amaç gerçekleşmeyecektir.

1.2.4. Ücretler Üzerindeki Kamusal Yüklere İlişkin Tartışma ve Değerlendirmeler

Ücretler üzerindeki kamusal yüklerden en önemlilerinden birisini genel olarak artan oranlı tarifeye göre tahsil edilen gelir vergisi oluşturmaktadır. Ücret gelirlerinin vergi tekniği yönünden vergi sorumlusu sıfatıyla işveren tarafından kaynakta kesilerek tahsil edilmesi ve işveren tarafından vergi idaresine ödenmesi, söz konusu vergi yüküne aslında işverenlerin katlandığı yönünde tartışmaları gündeme getirmektedir.

Çalışanların bireysel iş görüşmelerinde ve sendikaların ise toplu iş görüşmelerinde işverenlerin net ücret pazarlığı yapmaları dolayısıyla çalışanların büyük bölümünün ücretin brüt tutarı yerine net tutarı ile ilgilenmeleri bu yöndeki düşüncelerin temel çıkış noktalarından birisini oluşturmaktadır. Bu görüşün savunucularına göre, kaynakta kesilen vergiler mali anestezi özelliğine sahiptirler ve çalışanlar tarafından çok fazla hissedilmezler. Ayrıca ücretler üzerindeki vergi yükünün azaltılması önerileri çalışanlar yerine çoğu kez işverenler tarafından dile getirilmektedir. İşverenler vergiye tabi olmayan kısmının sürekli olarak genişletilmesini ve önemli bir maliyet unsuru olarak gördükleri istihdam vergilerinin oranlarının azaltılmasını ve bu konuda teşvikler getirilmesini talep ederler. Toplumsal algı da bu görüş yönündedir.

Verginin üzerinden alındığı iktisadi kaynaklara bakıldığında, en önemli kaynağın bir akım kavram olan gelir olduğu bilinmektedir. Kaynak kuramına dayalı olarak emek faktörünün yarattığı katma değer olan ücretler, iktisadi anlamda gelir olarak kabul edilmektedir. Oysa gelir vergisi, emek gücünün katma değer yaratıp yaratmadığına bakılmaksızın vergiye tabi tutulmaktadır. İşverenler çalışanlara ait gelir vergisini bir mal veya hizmet üretmeseler dahi salt emek gücünü istihdam etmelerinden dolayı ödemektedirler. Bazı kamu işletmelerinde de aynı durum görülebilmektedir. Üretim yapılmadığı, dolayısıyla bir gelir yaratılmadığı halde çalışanlara ait gelir vergisi ödenmektedir. Söz konusu durumların dışında işveren zarar etse dahi vergi alınmaya devam edilmektedir. Bu sebeplerle ücret gelirleri üzerinden alınan gelir vergisinin vergi

konusu ile bağlantısının kesildiği, dolayısıyla bir istihdam vergisi niteliği taşıdığı savunulabilmektedir.

Maliye literatüründe vergi kaçakçısı veya vergi kaçırıcı olarak mükellefin yani çalışanın adı geçmemekte, bu tür tabirler vergi sorumlusu sıfatını taşıyan işverenler açısından dile getirilmektedir. Bir başka deyişle, vergi sorumluluğu müessesesinin, toplumda ve vergi idaresinde yaratmış olduğu algı işverenlerin vergi mükellefi gibi kabul edilmesi sonucunu doğurmaktadır.

Çalışanların vergi kaçırma imkanlarının bulunmayışı, düşük ücret göstererek veya çalışanlarını hiç bildirmeyerek vergi kaçırma eğilimde olan tarafın işveren kesimi olması verginin gerçek mükellefinin işverenler olduğunu düşündürmektedir (Friedrich Ebert Vakfı, 1993, s. 10).

Bu görüşler doğrultusunda, kendi işletmelerinden ilave bir nakit çıkışını gerektirdiğinden işverenlerin, gelir vergisinin gerçek mükellefi oldukları düşünülebilmektedir. Oysa verginin konusu ücret gelirleridir. Vergilendirme işverenin veya işletmenin giderleri üzerinden değil, yaratılan gelir üzerinden alınmaktadır. Verginin konusu olan geliri elde eden ise ücretlidir ve dolayısıyla vergi yükümlüsü olan kişi ücretlidir (Yerci, 2001, s. 41). İşverenin sorumluluğu ücretli hesabına, onun ücretinden kestiği vergiyi vergi idaresine iletmekle sınırlıdır.

İşvereni gerçek yükümlü olarak görmek, vergi stopajı tekniğinin uygulandığı tüm durumlarda vergi sorumlularının mükellef gibi değerlendirilmesi yönünde bir algılama yanlışlığının doğmasına neden olmaktadır. Bu iddia ile hareket edilirse sözgelimi, müşterisine faiz ödemesinde bulunan bankanın menkul sermaye iradı yönünden vergi mükellefi olduğunu iddia etmek gerekir. Ya da bir serbest meslek erbabına, vergi kesmekle yükümlü kılınan bir kurumun yaptığı ödeme içerisinden kestiği gelir vergisini söz konusu kuruma atfetmek gerekecektir. Ancak söz konusu olaylarda ne banka ne de vergi kesmekle sorumlu olan kurum vergi mükellefi olarak değerlendirilemez. Bu örneklerde gelir vergisine tabi olanlar, faiz gelirini veya serbest meslek kazancını elde edenlerdir.

Ücret geliri üzerinden alınan gelir vergisinin bir istihdam vergisi olmadığı yönündeki diğer bir kanıt, işverenin çalışan hesabına kestiği gelir vergisinin gider olarak yazılabilesidir. Bir başka deyişle, çalışan hesabına ödenen gelir vergisi işletme açısından bir giderdir. İşletmenin söz konusu vergi tutarı kadar kendi vergi matrahı

azalmaktadır (Yerci, 2001, s. 41). Bu vergi tutarı maliyetlere atılarak işverenin kendi ödeyeceği vergiden düşülebileceği gibi, fiyatlara yansıtılarak nihai tüketicilere de aktarılabilmektedir (Oyan, 2009, s. 126).

Çalışanların şahsi ve ailevi durumları dikkate alınarak oluşan vergi yükü, ücret vergisinin işverene atfedilemeyeceğinin bir işaretidir. Brüt ücret geliri üzerinden sosyal güvenlik primleri, en az geçim indirimi veya özel emeklilik planları için ödenen primlerin vergi matrahının tespitinde indirilmesi buna örnek olarak gösterilebilir (Friedrich Ebert Vakfı, 1993, s. 11). Ücretlerin artan oranlı tarifeye göre vergilendirilmesi ve belirli ücret seviyelerinden sonra vergi yükünün ağırlaşması halinde ücretliler vergi yükünü daha fazla hissedebilmektedir. Ücret seviyelerine bağlı olarak yıl içinde ücretlinin eline geçen net ücretin giderek azalması vergi yükünün, mali anestezi özelliğini azaltarak mükellef nezdinde de hissedilmesine yol açmaktadır.

Ücretler üzerindeki gelir vergisi tevkifat yoluyla işveren tarafından vergi idaresine ödense dahi, ücret geliri üzerindeki vergi yükü, net ücretin üzerinde aşağıya doğru baskı yapmaktadır (Friedrich Ebert Vakfı, 1993, s. 11). Bu sayılan gerekçeler dolayısıyla vergi yükünün ücretliye ait olduğu yönündeki görüş daha fazla ağırlık kazanmaktadır.

Ücretler üzerindeki diğer bir yükü sosyal güvenlik primleri başta olmak üzere parafiskal yükümlülükler oluşturmaktadır. Devletlerin anayasalarında belirlenmiş görevlerinden en önemlilerinden birisi tüm topluma sosyal güvenlik hizmetlerinin götürülmesi ve toplum refahının artırılmasıdır.

Devletler bu görevleri içerisinde tüm toplumu ilgilendiren kamu yararına hizmetleri vergi yoluyla devlet bütçesinden finanse ederken, bazı hizmetlerin faydalarının tüm topluma yayılmasına karşın ilk planda sadece belli kişi ve gruplara yönelik olması sebebiyle özel finansman yöntemlerine başvurabilmektedir. Örneğin, işsizlik sigortası, emeklilik ve işle ilgili yararların genel vergi gelirleri ile finanse edilmeyerek ayrı bir organizasyon çerçevesinde ve finansman yöntemiyle, buna karşılık geliri olmayanlara yapılan sosyal yardımlar ile aile ve çocuk yardımlarının bütçe gelirleri ile finanse edilmesinin doğru olacağı düşünülmektedir. (Williams, 1996, s. 5).

Bireysel faydanın ön plana çıktığı sosyal güvenlik hizmetleri parafiskal kuruluşların üyelerinden prim, aidat şeklinde sağladıkları kaynaklarla finanse edilmektedir. Sosyal, ekonomik veya mesleki amaç dolayısıyla tahsil edilen bu gelirler vergiye benzer şekilde

zorunlu bir ödemedir, ancak bir hizmet karşılığının bulunması sebebiyle vergiden ayrılmaktadır.

Vergi ve parafiskal gelirlerin her ikisi de kamu hukuku kurallarına göre zorla alınmaktadır. Elde edilen yarar ile yapılan ödemenin miktarı arasında ilişki kurulmaması, yükümlülükten kaçınılamaması ve kamu alacağı niteliğinde olması da vergiye benzetilebilir. Ancak parafiskal gelirlerinin genel bütçe içinde yönetilmemeleri ve bir hizmet karşılığı olarak alınmaları ile verginin özelliklerinden ayrılmaktadır (Akdoğan, 1999, s. 378).

Hizmet karşılığının bulunması yönüyle harçlara da benzetilebilen parafiskal yükümlülükler yarar elde kuruluşların (beneficiary) farklılığı ve hizmetten yararlanma açısından harçların belli bir kişiye, parafiskal yükümlülüklerin ise bir mesleğe veya topluluğa yönelik olması temel farklar olarak gösterilebilir (Akdoğan, 1999, s. 378).

Bu sebeple parafiskal yükümlülüklerin ne vergiye ne de harca tam olarak benzemediği, kendine has bir kamusal yükümlülük olduğu söylenebilir. Ancak pek çok Amerikalı ve Anglo-Sakson yazar, mahiyeti itibarıyla vergiye benzediği için “yükümlülük” olarak yaklaşmaktadır. Nitekim Musgrave, Pechaman gibi iktisatçılar sosyal güvenlik primlerini vergiler arasına katmışlardır (Egeli, 2008, s. 16). Ulusal veya uluslar arası vergi yükü hesaplamalarında sosyal güvenlik primlerinin dahil edilmesi bu yükümlülüklerin vergi olarak algılandığı gerçeğini göstermektedir. Çalışanlar üzerindeki doğrudan vergi yükü hesaplamalarında ortalama gelir vergisi efektif oranı ve sosyal güvenlik prim ödemeleri birlikte değerlendirilmektedir.

Mükellefin ödeme güçlerine göre ayarlanmayan (Akdoğan, 1999, s. 378) parafiskal yükümlülükler içerisinde en önemli olanı zorunlu sosyal güvenlik primleridir. Çalışanlar ve işverenler üzerinde ek bir mali külfet yaratan bu ödemeler neticesinde, emekli aylığı ve ikramiyesi, malüllük aylığı, dul ve yetim aylığı (ölüm aylığı), ölüm ve sağlık yardımı, sakatlık aylığı ve yardımı, analık yardımı, iş kazaları ve mesleki hastalıklar neticesinde bağlanan aylıklar ve yardımlar gibi çeşitli sosyal güvenlik hizmetlerinden yararlanılmaktadır.

Sosyal güvenlik katkı paylarının oranları da ücretler üzerindeki kamusal yüklerin dağılımı açısından önem arz etmektedir. Söz konusu prim oranlarının ortalama gelir vergisi efektif oranını aşması, sigortanın kamu hizmetlerine göre önceliğini düşündürmektedir. Halbuki vergiler, kamu hizmetlerinin bir karşılığı olduğundan daha

ağırlıklı olması beklenmektedir. Genel olarak dünyada ve Türkiye’de sosyal güvenlik primlerinin efektif gelir vergisi oranının üzerinde seyrettiği gözlenmektedir. Dolayısıyla sigorta prim oranları için üst sınır, mükellefin gelir vergisi efektif ortalama oranı olmalıdır (Akalin, 2004, s. 126).

Sosyal güvenlik primlerinin yükümlüsü ise, hizmetten yararlanan çalışanlar ve işverenlerdir. Bu açıdan bakıldığında, çalışanlar bakımından hizmet karşılığı olması sebebiyle vergiye çok benzemeyen primler, işverenler açısından vergiye benzer bir nitelik taşımaktadır. Çünkü işveren ödediği kendi payına düşen prim dolayısıyla herhangi bir hizmetten yararlanmamaktadır. Ancak çalışanların sosyal güvenlik şemsiyesi altına alınmasının, onların verimliliklerini artırdığı gerekçesiyle işverenlerin ödedikleri primler sebebiyle dolaylı olsada yarar elde ettikleri savunulmaktadır (Herekman, 1972, s. 22).

Sosyal güvenlik sisteminin tamamıyla piyasalara bırakılması 21’nci yüzyılda temel bir eğilim olarak ortaya çıkmaktadır (Akalin, 2004, s. 113). Özel emeklilik ve sağlık sigortası planlarının artışı ve bu konuda devletin sağladığı vergi teşvikleri önemli işaretler olarak görülebilir. Higgins’e göre, vergi karşılığında elde edilen fayda ile bu verginin ödenmeyerek aynı faydanın piyasadan karşılanması durumunda ödenecek bedel vergilemede üst sınırı oluşturmalıdır. Dolayısıyla bireylerin daha kaliteli bir sosyal güvenlik hizmetini daha düşük prim ödemeleri ile piyasadan karşılayabilmeleri durumunda zorunlu sosyal güvenlik prim sisteminin tasfiye olması beklenebilir.

Sosyal güvenlik primleri dışındaki diğer parafiskal yükümlülükler ise çalışanların sendikalara ve mesleki odalara kayıt olmaları ve onların hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında ödedikleri aidatlardır. Bu ödemeler de ücretler üzerinde bir kamusal yük oluşturmakta, ancak hizmet karşılığı olmaları sebebiyle çalışanlar açısından gerçek yükünün vergiler kadar olduğu söylenemez.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ VE KARŞILAŞILAN FARKLI BİR DURUM: KAMU PERSONELİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

2.1. TÜRKİYE’DE ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ REJİMİ

İktisadi, sosyal, hukuki açılardan ücretin tanımı ve kapsamı çalışmanın birinci bölümünde açıklanmıştı. Bu bölümün ilk kısmında, Gelir Vergisi Kanunu (GVK) bağlamında Türkiye’de ücretin vergilendirilmesi konusu ele alınmaktadır. Ücretin tanımı, diğer gelir unsurlarından farklı yönleri, ücretin nitelikleri ile bağdaşmasada GVK ile ücret olarak kabul edilen ödemeler, muafiyet ve istisnalar bu başlık altında incelenmektedir. Ayrıca, ücretlerin gerçek ve diğer usulde tespiti, vergilendirme yöntemleri, ücretler üzerindeki gelir vergisi dışındaki mali yükümlülükler ele alınmakta, asgari ücret üzerindeki kamusal yükler incelenmektedir.

2.1.1. Gelir Vergisi Kanunu’na Göre Ücret Kavramı

Ekonomik ve sosyal bakımdan tanımı ve nitelikleri göz ardı edilerek GVK kapsamında ücretin tanımı, unsurları, diğer gelir unsurlarından farklı yönleri ve ücretin nitelikleri ile bağlantısı olmasada ücret olarak kabul edilen ödemeler ele alınmalıdır.

2.1.1.1. Ücretin Tanımı ve Unsurları

Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara yaptıkları hizmet karşılığı verilen para, ayın ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir (GVK, md. 61). Para ile temsil edilebilen menfaatler, konut tedariki, yakacak yardımı, giyecek yardımı vb olabilir. Örneğin, bazı işverenler ürettikleri ürünlerin bir kısmını çalışanlarına sosyal yardım adı altında verebilmektedir. Bunlar da ücretin parçası sayılmaktadır (Şeker, 1994, s. 62).

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 ilişkisi niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde belirlenmiş olması ücretin niteliğini değiştirmemektedir (GVK, md. 61).

Gelir vergisi açısından çalışana yapılan bir ödemenin ücret olarak mı yoksa başka bir gelir unsuru olarak mı vergilendirilmesi gerektiği genel olarak üç faktöre göre tespit edilmektedir. Bu üç faktörün bir arada olması halinde elde edilen gelir ücret olarak kabul edilmektedir. Aksi takdirde ücretten söz etmek mümkün olmayacaktır.

Herhangi bir ödemenin ücret olarak kabul edilebilmesi için gerekli olan ilk unsur çalışanın işverene tabi olmasıdır. İşveren, çalışanı işe alarak emir ve talimatları doğrultusunda çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir (GVK, md. 62). Bu tanımdan anlaşılacağı üzere, emir ve talimatlar doğrultusunda çalıştırma ve işverene bağlılık iki önemli unsurdur. Ücretin ortaya çıkması için çalışan ile işveren arasında kanuni düzenleme veya hizmet sözleşmesi olması zorunlu değildir. Çalışanın işverene bağlılığı fiili de olabilmektedir. Bunların dışında GVK'nin 61'nci maddesindeki ücret olarak kabul edilen ödemeleri yapanlar da vergi ödevlerini yerine getirme bakımından işveren hükmündedir (GVK, md. 62).

İkinci unsur, belirli bir işyerine bağlı olmaktır. İşyeri, ticari, sınaî, zirai veya mesleki bir faaliyetin yürütülmesi için tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerlerdir (VUK, md. 156). İşyerine bağlı olma, hizmet erbabının hizmetini mutlaka fiilen işyerinde yapması anlamına gelmemektedir. İşyerinden alınan emir ve talimatlara uyularak yapılan hizmetlerin sonuçlarının işyerine sunulması, bir başka deyişle işverene hukuken bağlı olunması yeterli görülmektedir (Sarılı, 2000, s. 80).

Üçüncü unsur ise, hizmet erbabına yapılan ödemelerin bir hizmet karşılığında olmasıdır. Ödeme bir hizmet karşılığı değilse, ücret sayılmasına imkân yoktur.

2.1.1.2. Ücretin Diğer Gelir Unsurları İle Arasındaki Farklar

GVK'nin 2'nci maddesinde sayılan yedi gelir unsurundan birisi olan ücretlerin diğer gelir unsurlarından ayırt edilmesi, vergi ile ilgili hak ve yükümlülükler açısından önem arz etmektedir. Çünkü her bir gelir unsuru ile ilgili olarak mükelleflerin

yararlanabilecekleri muafiyet, istisna ve indirimlerin farklı olduğu hatta gelir unsurları itibariyle gelir vergisi oranlarının dahi farklılaştığı görülebilmektedir. Örneğin, asgari geçim indirimden sadece ücret geliri elde edenler faydalanabilmektedir. Bunun dışında, ayırma kuramı gereği ücret gelirleri, diğer gelir unsurlarına göre daha düşük orandan vergilenebilmektedir.

Gelir unsurları içinde ücretlerin serbest meslek kazancı dışındaki gelir unsurları ile açık bir şekilde farklı olduğu ortadadır. Ancak, bazı durumlarda ücret ile diğer gelir unsurlarının birbirlerine yaklaştığı da görülebilmektedir.

Ücretler ile ticari kazançlar arasındaki temel fark, ticari kazançlarda sermaye yoğunluğu, girişimcilik unsuru, kar ve zarara ortaklık, risklere katlanma gibi faktörlerin bir araya gelmesidir. Ücret geliri sahibinin sermayesi bulunmadığı gibi, zarara ortak olması da düşünülemez. Uygulamada hizmet erbabına ücreti yanında kardan pay verilmesi veya sadece kar payı verilmesi halinde bu kar payının ücret olduğu konusunda tereddüt yoktur. Çünkü hizmet erbabı herhangi bir zarar durumunda zarara ortak olmadığı gibi, hiçbir riske de katlanmamaktadır.

Ücretler ile serbest meslek kazançları arasında bazı benzer noktalar bulunsada özünde çok farklı iki gelir türüdür. GVK'nin 65'nci maddesine göre, serbest meslek faaliyeti, sermayeden ziyade şahsi mesaiye dayanan, ilmi, mesleki veya uzmanlık gerektiren işlerin, işverene tabi olmadan şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Bu tanımda görüldüğü üzere, ücretlinin işverene tabi olması, kendi adına değil işverenin nam ve hesabına iş yapması, ücretleri serbest meslek kazançlarından ayırmaktadır. Ayrıca serbest meslek faaliyetinin bir miktar sermaye gerektirmesi ve risk unsuru içermesi, ücretten farklı olan diğer yönleri oluşturmaktadır.

Diğer bir gelir unsuru olan menkul sermaye iratları ile ücret gelirleri arasında benzeşen durumlar çok enderdir. GVK'nin 75'nci maddesine göre, menkul sermaye iradı, nakdi veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermayenin kar payı, faiz, kira gibi getirileridir. Kanun'un 75'nci maddesinin 2'nci fıkrasının 3'ncü bendine göre, kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kar payları menkul sermaye iradı olarak kabul edilmiştir. O halde bu kar paylarının ücret olarak düşünülmesi olanaksızdır. Çünkü yönetim kurulu başkan ve üyeleri, işletme ile kar ve zarar ortaklığı ilişkisi içindedirler. Yönetim kurulu başkan ve üyeleri dışındaki hizmet erbabına verilen

kar payları ise ücret kapsamında düşünülmelidir. Çünkü hizmet erbabının işletme ile ortaklık ilişkisi söz konusu değildir.

Ücretlerin diğer kazanç ve iratlar kapsamında arızı kazançlar ile ilişkilendirilmesi de mümkün değildir. Ücretin tanımından yola çıkılacak olursa, hizmet erbabının yaptığı hizmetin geçici veya sürekli olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla sadece günlük işler bulunduğu bir işverene bağlı olarak çalışan kişinin arızı kazanç değil, ücret geliri elde ettiği açıktır.

2.1.1.3. Mutlak Olarak Ücret Sayılan Ödemeler

Genel nitelikleri yukarıda belirtilmiş olan ödemelerin dışında, sayılan ölçütlerle karşılaştırıldığında, ücret olup olmadıkları konusunda tereddütlerin olduğu ödemeler bulunmaktadır (Şenyüz, 2002, s. 125). GVK, bu tereddütleri ortadan kaldırmak için bazı ödemelerin mutlak olarak ücret sayıldığını 61'nci maddesi ile hüküm altına almıştır.

GVK'ye göre istisna haddi kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları ile daha önceden yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve aylıklar ile sağlanan diğer menfaatler ücret olarak kabul edilmiştir. Bunların dışında, TBMM, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine; yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle, tasfiye memurlarına; bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine; sporculara transfer ücreti veya diğer adlarla sağlanan para, ayın ve menfaatler ücret kabul edilmiştir.

2.1.2. Ücretlerin Tespiti ve Vergilendirilmesi Yöntemleri

Ücretlerin vergilendirilmesi için öncelikle vergiye tabi olan ücretin tespit edilmesi önem taşımaktadır. Ekonomik, sosyal, kültürel vb sebeplerle bir kısım ücretliler vergi ödemediği gibi, bir kısım ücretlilerinde brüt ücretini oluşturan ödemelerin tamamı vergiye tabi olmamaktadır. Çalışmamızın esas hazırlanma gayelerinden birisini de bu durum oluşturmaktadır.

Söz konusu istisnalardan geriye kalan ücret gelirin de tamamı vergilendirilmemekte, ücretin gerçek tutarına ulaşmaya çalışılmaktadır. Ücretin gerçek tutarı, GVK'nin 63'ncü maddesinde sayılan indirimlerin yapılması ile bulunmaktadır. Ancak bazı durumlarda, devletin ücretlerin gerçek tutarını tespit etmesi güç veya imkansız olabilmektedir. Böyle durumlarda, söz konusu ücretlilerin kanunlar nazarında tutarı belli edilmiş bir gelir düzeyini elde ettikleri varsayılmaktadır. Bu duruma ise eski adıyla "götürü usul" yeni adıyla "diğer usul" denilmektedir.

2.1.2.1. Gerçek Usulde Ücret Tespiti

GVK'nin 63'ncü maddesine göre, vergiye tabi tutulacak olan ücretin gerçek veya safi tutarı, işveren tarafından verilen para, ayın veya menfaat toplamından yine aynı maddede sayılan indirimlerin düşülmesi ile bulunmaktadır. Yani ücretin gerçek usulde tespitini anlayabilmek için ilk olarak gayrisafi ücretin kapsamını bilmek, sonrasında ise yapılacak indirimleri ele almak gerekmektedir.

2.1.2.1.1. Gayrisafi (Brüt) Ücret

Bir hizmet erbabının toplam brüt ücreti sunulan hizmet karşılığında edinilen para, ayın veya diğer menfaatlerden oluşmaktadır. Günümüzde ayın ve diğer sağlanan menfaatler yoluyla ücret ödemesi fazla yapılmamaktadır. Ücretler genellikle para yoluyla ödenmektedir.

Ayın ile ödeme halinde ayınlar, hizmet erbabına verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre değerlendirilmektedir. Konut tedariki şeklinde menfaat sağlanıyor ise, konutun emsal kira bedeline göre, diğer menfaatlerde ise emsal bedele göre değerlendirilmektedir (GVK, md. 63). Böyle durumlarda hizmet erbabına ayın olarak verilen menfaatin net ücret olarak değerlendirilmesi ve üzerine gelir vergisi ve damga vergisi eklenerek brüt ücrete ulaşılması gerekmektedir (Aydın ve Yıldız, 1996, s. 76). Çünkü GVK'nin 63'ncü maddesine göre yapılacak indirimlerin, vergi ve diğer kesintilerin yapılmamış olduğu gayrisafi ücretten düşülmesi gerekmektedir. Aynı değerlerin üzerine sadece gelir vergisi ve damga vergisi eklenebilir. Buna karşılık,

sosyal güvenlik primi ise eklenemez. Çünkü 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun prime esas kazançları düzenleyen 80’nci maddesine göre, aynı yardımlar prime esas kazançta tabi tutulmamaktadır.

2.1.2.1.2. Gayrisafi Ücretten Yapılacak İndirimler

GVK’nın 63’ncü maddesinde sayılanlar ve “İndirimler” başlıklı yedinci bölümünde yer “sakatlık indirimi” ve “asgari geçim indirimi” gayrisafi ücretten indirilmelidir. Bunun dışında, GVK’nın 89’ncü maddesinin 3’ncü bendi gereğince, bakmakla yükümlü olduğu kişiler arasında özürlü bulunan hizmet erbabı, stopaj matrahının belirlenmesi aşamasında “sakatlık indirimi” hükümlerine göre, “özürlü kişi indirimi”nden de faydalanabilmektedir. Ücretin safi değerinin tespitinde gelir vergisi gibi şahsi vergiler gayrisafi ücretten indirilememektedir (GVK, md. 63).

Dar mükellefler ise bu kısımda belirtilecek olan ücretlilere özgü bir düzenleme olan sakatlık indirimi, özürlü kişi indirimi ve asgari geçim indirimi gibi indirimlerden faydalanamazlar (Bilici, 2009, s. 206).

Gayrisafi ücretten indirilebilecek olan indirim unsurları aşağıda incelenmektedir.

-Bazı Kurumsal Kesintiler: Ordu Yardımlaşma Kurumu (OYAK) ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler bu çerçevede değerlendirilebilir.

-Sosyal Güvenlik Kesintileri: Ülkemizde zorunlu sosyal güvenlik sisteminin gereği olarak 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (SSGSSK) uyarınca belirli bir katkı payı ile ücretliler sosyal güvenlik şemsiyesi altına alınmaktadır. Daha önce ücretliler konumlarına göre Emekli Sandığına ve Sosyal Sigortalar Kurumuna prim yatırmaktaydılar. 5510 sayılı Kanun ile bu iki kurum ve bağımsız çalışanların sosyal güvenlik kurumu olan Bağ-Kur, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) çatısı altında toplanmıştır. Zorunlu sosyal güvenlik kurumsal olarak tek çatı altında toplanmasına rağmen, haklar ve borçlar bakımından Emekli Sandığı, SSK ve Bağ-Kur esasları uygulanmaya devam edilmektedir. Örneğin, 5510 sayılı Kanun öncesinde memuriyete başlayanlar hâlihazırda birçok hükmü kaldırılmış olan Emekli Sandığı Kanunu’nda yer alan prim oranları üzerinden primlerini ödemektedir.

Zorunlu nitelikteki SGK primi dışında 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20'nci maddesi çerçevesinde bankalar ve sigorta şirketlerince kurulan sandıklara ödenen aidatlarda gayrisafi ücretten indirilebilmektedir.

-Bireysel Emeklilik Katkı Payları: Katılımcıların tamamen gönüllü olarak kendi belirledikleri katkı payına göre, ikinci bir emeklilik hakkını elde etmeyi amaçladıkları bireysel emeklilik sistemi ile katılımcılar en az 10 yıl katkı payı ödediklerinde, 56 yaşını doldurmaları ile emeklilik hakkını kazanabilmektedirler.

Gelişmiş ülke ekonomilerinde payı oldukça artan, ekonominin geneli ve bireyler için önemi tartışmasız olan bireysel emeklilik sisteminin gelişmesi ve beklenen yararları göstermesi için devlet tarafından desteklenmektedir. Bu desteğin bireysel emeklilik sistemine yansması ise, devlet katkısı ve vergi teşvikleri şeklindedir. Bireysel emeklilik sistemine katkı payı yatırılması aşamasında, halihazırda yürürlükte olan GVK'nin 63/3'ncü maddesine göre, ücretlinin kendisi, eşi ve küçük çocukları için bireysel emeklilik şirketlerine ödedikleri katkı payları gayrisafi ücretten indirilebilmektedir. İndirim konusu yapılabilecek katkı payının, ödendiği ayda elde edilen ücretin %10'unu ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık brüt tutarını aşmaması gerekmektedir. Bakanlar Kurulu bu oranı %20 oranına kadar artırmaya ve asgari ücretle ilgili sınırı, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.

Ancak 6327 sayılı Kanun⁴ ile 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren, yukarıda sözü edilen gayrisafi gelirden indirim yoluyla vergi teşviki yöntemine son verilerek "devlet katkısı" yöntemine geçilmiştir. Buna göre, bireysel emeklilik hesabına ödenen katkı paylarının %25'i oranında devlet katkısı getirilmektedir (6327 sayılı Kanun, md. 29).

-Şahıs Sigortaları: GVK'nin 63/3'ncü maddesine göre, ücretlinin kendisi, eşi ve küçük çocukları için yaptırdığı hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen şahıs sigorta primlerinin ücret matrahından indirilmesi imkanı bulunmaktadır. İndirimin yapılabilmesi için sigorta sözleşmesinin Türkiye'de yerleşik ve merkezi Türkiye'de bulunan şahıs sigorta şirketleri ile yapılması gerekmektedir. İndirim yapılacak şahıs sigortası primlerinin, ödendiği ayda elde edilen ücretin %5'ini ve asgari ücretin yıllık brüt tutarını aşmaması gerekmektedir.

⁴ 13.06.2012 tarihinde kabul edilen ve 28.06.2012 tarih ve 28338 sayılı RG'de yayımlanan 6327 sayılı "Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 5'nci maddesi.

6327 sayılı Kanun ile 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, şahıs sigortalarının teşviki ile ilgili de değişiklik yapılmıştır. Buna göre, ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve eğitim gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler indirim konusu yapılacaktır. İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşmamaktadır. Bakanlar Kurulu oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen sınırı, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkili kılınmıştır (6327 sayılı Kanun, md. 5).

Şahıs sigortalarına ödenen katkı paylarına (prim) ait belgelerin işyerine verilmesi uygulamasına son verildiğinden söz konusu primlerin %15'i belli kurallar dahilinde birden fazla işyerinden ücret alınması ve yıllık beyanname verilmesi durumunda yıllık olarak verilen beyannamede indirim konusu yapılabilecektir. Şahıs sigortalarına ödenen primlerinin beyanname üzerinden indirilme oranı halihazırdaki uygulamaya göre yükseltilerek %5'ten %15'e çıkarılmıştır (Çetin, 2012).

-İşsizlik Sigortası Primi: 4447 sayılı Kanun ile getirilen işsizlik sigortası, ücretlilerin çalıştıkları süre boyunca işsizlik sigortası primi yatırarak, işlerini kaybetmeleri durumunda belli süreler için işsizlik ücreti almalarını sağlayan, sosyal devlet anlayışının bir gereği olan uygulamadır. İşsizlik sigortası, işçi ve işverenden yapılan kesintiler ile devlet katkısından oluşmaktadır. İşçinin sigorta primine esas kazancının %1'i tutarında kesilen işsizlik sigortası primi de gayrisafi ücretleri üzerinden indirilebilmektedir. Ancak iş kaybetme korkuları işçilere göre daha zayıf ihtimal olan devlet memurları, kamu görevlileri ve sözleşmeli personel işsizlik sigortasının kapsamı dışındadır.

-Sendikalara Ödenen Aidatlar: 2821 sayılı Sendikalar Kanunu hükümlerine göre, işçiler tarafından sendikalara ödenen aidatlar, çalışanın bir günlük çıplak ücretini geçmeyecek şekilde gayrisafi ücretten indirilebilmektedir (Sendikalar Kanunu, md. 23). Bu aidatların işçiler tarafından ödendiğinin belgelenmesi gerekmektedir. Ancak işverenler tarafından bordroda gösterilmek suretiyle sendikalara ödenmekte ise, ayrıca belgelendirilmesine ihtiyaç bulunmamaktadır (147 No'lu GV Genel Tebliği).

-Sakatlık İndirimi: GVK'nin "İndirimler" başlıklı yedinci bölümünde yerini bulan 31'nci maddesine göre, çalışma gücünün en az %80'ini kaybetmiş bulunan hizmet

erbabı birinci derece, en az %60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece ve en az %40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece sakat sayılmakta ve ilgili maddede yazılı indirim imkanından faydalanmaktadırlar⁵. Birden fazla ücret alan hizmet erbabı için sakatlık indirimi sadece en yüksek ücrete uygulanmaktadır (GVK, md. 36).

-Özürlü Kişi İndirimi: GVK'nin 89/3'ncü maddesine göre, bakmakla yükümlü olduğu kişiler arasında özürlü bulunan ücretliler, 31'nci maddede belirtilen sakatlık indirimi tutarında ve aynı esaslara göre indirim hakkına sahip olmaktadır. Bu indirimden özürlü serbest meslek erbabı, özürlü basit usul erbabı ile bakmakla yükümlü olduğu kişiler arasında özürlü bulunan serbest meslek erbabı da faydalanmaktadırlar.

-Asgari Geçim İndirimi: GVK'nin 32'nci maddesinde yer alan asgari geçim indirimi tutarının hesaplanmasında, ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarı esas alınmaktadır. Ücretlinin kendisi için indirim, asgari ücretin yıllık brüt tutarının %50'sidir. Ücretli evli ise, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için belirtilen asgari ücretin yıllık brüt tutarının %10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için %7,5'i, diğer çocuklar için %5'i ücretlinin kendisi için belirlenen indirim oranına eklenmektedir. Örneğin, evli ancak eşi çalışan, 2 çocuk sahibi ücretlinin yararlanabileceği asgari geçim indirimi, asgari ücretin brüt tutarının %65'idir. Aylık asgari geçim indirimi tutarı, yıllık olarak hesaplanan tutarın 12'ye bölünmesi suretiyle bulunmaktadır. Bir ay içerisinde yararlanılabilecek asgari geçim indirimi tutarı, yıllık olarak hesaplanan tutarın 1/12'sini geçmemektedir. Bir başka deyişle bordrolarda, ücretlinin asgari geçim indiriminden faydalandığı net menfaat belirli bir miktar olarak gösterilmektedir. Bu sebeple yıl içerisinde asgari ücret tutarında ve vergi oranlarında meydana gelen değişiklikler, asgari geçim indirimi uygulamasında dikkate alınmamaktadır.

Ücretli ile birlikte oturan veya ücretli tarafından ihtiyaçları karşılanan 18 yaşını doldurmamış çocuklar için indirimden yararlanılmaktadır. Eğitimine devam eden çocuklar için yaş sınırı 25'dir. Nafaka verilen çocuklar, evlat edinilen çocuklar için de indirimden yararlanılmaktadır. İndirim eşlerin her ikisi için de ayrı ayrı yapılmaktadır.

⁵ Ücretlinin sakatlık derecesine göre faydalanabileceği indirim miktarları, 2012 yılı itibarıyla birinci derece sakatlar için 770 lira, ikinci derece sakatlar için 380 lira, üçüncü derece sakatlar için 180 liradır (280 No'lu GV Genel Tebliği).

Çocuklar için yapılacak indirimler ise eşlerden sadece birisinin gelirin uygulanmaktadır.

Bakanlar Kurulu, indirim konusu yapılacak toplam miktarın asgari ücretin yıllık brüt tutarını aşmaması kaydıyla oranları artırmaya ve kanuni oranına kadar indirmeye yetkilidir. Bir başka deyişle, Bakanlar Kurulu kamuoyundaki tepkileri dikkate alarak günümüz şartları ile daha uyumlu, ailedeki ortalama çocuk sayısını gözetecek bir oran dağılımı yapabilme yetkisine sahiptir.

“Diğer ücret” kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı, dar mükellefiyet kapsamında ücret geliri elde edenler, başka bir kanun hükmü (örneğin, 3218 sayılı Kanun) uyarınca ücretlerinden gelir vergisi stopajı yapılmayanlar ve ücret geliri elde etmeyen diğer gerçek kişiler ücret geliri elde etmesine rağmen asgari geçim indirimi uygulamasından yararlanamamaktadır (265 No’lu GV Genel Tebliği).

Birden fazla işverenden ücret alınması durumunda, vergi idaresini vergi ziyaına uğratmamak maksadıyla asgari geçim indirimi uygulaması, en yüksek ücretin elde edildiği işveren tarafından gerçekleştirilmelidir. Dolayısıyla, ücretliler medeni durumu ve çocuk sayısı hakkında bildirimlerini, en yüksek ücret geliri elde ettikleri işverene vererek uygulamanın ilgili işverence yerine getirilmesini sağlamalıdır. Aksi durumda, yani ücretlinin aynı anda birden fazla işverenden dolayı asgari geçim indiriminden faydalandığının tespiti halinde oluşan vergi kaybı, ücretliden cezalı olarak tahsil edilmektedir (265 No’lu GV Genel Tebliği).

Bu başlık altında, asgari geçim indirimi ile ilgili iki haksız uygulamadan söz etmek gerekmektedir. Bunlardan birincisi, asgari geçim indirimi yöntemi olarak vergiden indirim yönteminin kabul edilmiş olmasıdır. Bu yöntemde öncelikle mükellefin gelir vergisi (matrahtan asgari geçim indirimi yapılmaksızın) tarifeye göre hesaplanmakta, sonra en az geçim indirimi tutarının mevcut tarife göre vergisi hesaplanarak ilk hesaplanan gelir vergisi tutarından düşülmektedir.

Ancak bu yöntem, mükellef-vergi idaresi ilişkisinde, idare lehine olan bir yöntemdir. Türkiye’de uygulanan yöntemde, en az geçim indirimi tutarının vergisi tarifiedeki en düşük oran olan %15 oranı üzerinden hesaplanmaktadır. Dolayısıyla toplam hesaplanan vergiden indirim dolayısıyla düşülecek vergi tutarı az olmaktadır.

Mükellef aleyhine bir yöntem olan vergiden indirim yöntemi, düşük gelir elde eden ücretliler ile yüksek gelir elde eden ücretliler arasında yüksek ücret sahipleri

aleyhinedir. Çünkü yılın ilerleyen aylarında %27'lik dilime giren bir ücretli, geliri üzerinden %27 oranında gelir vergisi hesaplanırken, gelir vergisinden mahsup edilecek asgari geçim indirimi tutarının vergisi yine %15'lik oran üzerinden hesaplanmış bir tutar olmaktadır. Bir başka deyişle, gelir düzeyleri ne olursa olsun tüm ücretlilerin hesaplanan gelir vergisinden aynı miktarda vergi indirimi yapılmaktadır. Böyle bir durumda mükellefler arasında, teoride gizli artan oranlılık şeklinde ifade edilen durum ortaya çıkmaktadır. Gelir vergisi tarifesinin de artan oranlı olduğu düşünüldüğünde, aslında çift artan oranlılığın ortaya çıktığı söylenebilir.

Bir örnek vermek gerekirse, yıllık 10.000 lira, 30.000 lira ve 50.000 lira ücret geliri elde eden üç ayrı ücretlinin 2012 yılı gelir vergisi tarifesine göre hesaplanan gelir vergisi tutarları (gayrisafi ücretten yapılan indirimler ihmal edilerek) sırasıyla 1500 lira, 5.850 lira ve 11.250 lira olmaktadır. Vergiden indirim yöntemi henüz uygulanmadığında vergi yükleri sırasıyla %15, %19,5 ve %22,5 olur. Tüm ücretliler bekar ve çocuksuz kabul edildiğinde, asgari ücretin yıllık brüt tutarının %50'sinin vergisi, tüm ücretlilerin hesaplanan gelir vergisinden düşülmelidir. Bu durumda ücretlilerin vergi yükleri sırasıyla %7,02, %16,84 ve %20,9 olmaktadır. Vergiden indirim yöntemi henüz uygulanmadığında 50.000 lira ücret elde edenin vergi yükü, 10.000 lira ücret elde edenin vergi yükünün bir buçuk katı ($\frac{22,5}{15}$) fazla iken, yöntem uygulandıktan sonra bu fark yaklaşık üç katına ($\frac{20,9}{7,02}$) çıkmaktadır.

Oysa Türkiye'de uygulanmayan matrahtan indirim yönteminde, en az geçim indirim tutarı, gelirin üst vergi dilimlerine ve oranlarına tabi olan kısmını azaltıcı etki yaptığından, özellikle yüksek ücret elde edenler için sağladığı vergi avantajı daha yüksek olmaktadır. Yukarıdaki örnekte, vergi yükleri matrahtan indirim yöntemine göre hesaplanacak olursa, 10.000 lira ücret elde edenin vergi yükü değişmemekte ve %7,02 olarak çıkmaktadır. Ancak gelir düzeyi yükseldikçe vergiden indirim yöntemine göre vergi yüklerinin hafiflediği görülmektedir. 30.000 lira ücret elde edenin vergi yükü %14,8'e, 50.000 lira ücret elde edenin vergi yükü ise % 19,6'ya düşmektedir. Dolayısıyla vergiden indirim yönteminin, ikinci ve üçüncü vergi dilimlerine giren ücretlilerin aleyhine ve gayri adil olduğu savunulabilir. Bu sebeple, matrahtan indirim yönteminin tercih edilmesi daha isabetli bir politika olacaktır.

Asgari geçim indirimi ile haksız uygulamalardan ikincisi, ilgili ay için hesaplanan gelir vergisinden, mahsup edilecek olan asgari geçim indiriminin fazla olması halinde

ücretliye iade yapılmaması (GVK, md. 32) ve ücretli lehine olan bu fazlalığın sonraki aylarda değerlendirilememesidir. Örneğin, evli (eşi çalışmayan) ve 7 çocuk sahibi bir asgari ücretlinin 2012 yılında yararlanabileceği asgari geçim indirim tutarı aylık yaklaşık 132,98 liradır⁶. Ancak 16 yaşını doldurmuş asgari ücretli için hesaplanan gelir vergisi ise 113,03 liradır. Aradaki 19,95 lira fark asgari ücretle çalışana iade edilmemektedir. Bir başka deyişle asgari ücretli, 2012 yılı için yıllık 239,4 lira bir kayba uğramaktadır⁷.

Ücretliler aleyhine oluşan bu olumsuz durumun sebebi, gelir vergisi matrahına ulaşılırken brüt ücretten yapılan zorunlu sosyal güvenlik kurumu kesintisi (%14) ve işsizlik sigortası primi (%1) kesintisinin indirilmesidir. Bir başka deyişle, brüt ücretin %15'i indirilmekte ve % 85'i üzerinden gelir vergisi hesaplanmaktadır. Bu durum, asgari geçim indiriminden %100 oranında yararlanmayı imkansız kılmakta, ücretlinin gerçek faydalanabileceği asgari geçim indirimi oranı %85'e düşmektedir. Ücretlinin eşi çalışmayıp, 7 çocuğu olsa dahi asgari geçim indirimi hesabında yararlanabileceği çocuk sayısı doğal olarak 4'e düşmektedir.

Bu adaletsiz durumun çözümlenebilmesi için kanunkoyucunun, söz konusu hükmü değiştirmesi ve devletin ücretliye mahsup edilemeyen kısmı iade etmesi yerinde olacaktır. Söz konusu en az geçim indirimi uygulamasının amacına hizmet etmesi ve özellikle asgari ücretlinin sosyal bakımdan korunması için bu durum önem arz etmektedir.

Mahsup edilemeyen kısmın gelecek dönemlere aktarılması alternatifi ise, asgari ücretlilerin durumunu etkilememektedir. Çünkü, ilk altı ayda mahsup edilemeyen tutarlar yılın sonraki aylarında da mahsup edilememektedir. Örneğin, 2012 yılının ikinci altı aylık dönemindeki brüt asgari ücret tutarına (aylık 940,50 lira) göre hesaplanan gelir vergisi tutarı aylık 119,91 liradır. Ancak asgari geçim indiriminin tamamından yararlanılması (%100) durumunda indirilecek asgari geçim indirimi tutarı yine

⁶ 2012 yılının ilk altı ayında, sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük asgari ücretlinin asgari ücretinin brüt tutarı yıllık 10.638 TL'dir. Söz konusu asgari ücretlinin asgari geçim indiriminden yararlanma oranı ise %100'dür. Dolayısıyla yıllık asgari geçim indirimi tutarı 1.595,7 (10.638*0,15) liradır. Bu yüzden aylık olarak 132,98 (1.595,7/12) lira, aylık hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmelidir.

⁷ Kayıp tutarı yılın ikinci altı ayında yapılan asgari ücret zammı ihmal edilerek hesaplanmıştır. 2012 yılının ikinci altı ayı için asgari ücretin aylık brüt tutarı 940,5 liraya, yıllık brüt tutarı ise 11.286 liraya yükselmiştir. Yılın ikinci döneminde hesaplanan aylık gelir vergisi tutarı 119,91 lira bulunmaktadır. O halde ikinci dönemde mahsup edilemeyen aylık tutar 13,07 lira olmaktadır. Bir yıl boyunca mahsup edilemeyen tutar ise 198,12 liradır.

değişmeyecek ve 132,98 lira olacaktır. Mahsup edilemeyen kısmın gelecek dönemlere aktarılması sadece orta ve yüksek düzeydeki ücretliler için çözüm getirebilecektir. Bu sebeple mahsup edilemeyen kısmın ücretliye iade edilmesi yönünde değişiklik yapılması tercih edilmelidir.

2.1.2.2. Diğer Usulde Ücret Tespiti

Yapılan işin önemine, niteliğine veya işverenin yükümlülüklerine göre, bazı durumlarda ücretle çalışanların gelirini gerçek usulde tespit etmek, bir başka deyişle gerçek ücreti tespit etmek çok zordur. Böyle durumlarda gerek vergi idaresini gerekse işverenleri zorda bırakmamak (Tosuner ve diğerleri, 2006, s. 100) için bu tür ücretler götürü olarak, yani kanunen belirlenmiş bir tutar olarak tespit edilmekte ve bu tutar (matrah) üzerinden vergilendirilmektedir. Bu ücretlerin belirlenmesi “götürü usul” olarak ifade edilirken, 4369 sayılı Kanun ile 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere ismi değiştirilerek “diğer ücretler” olarak ifade edilmeye başlanmıştır. GVK’nin 64’ncü maddesinde kimlerin ücretlerinin götürü olarak belirlendiği, yani diğer ücret kapsamında olduğu belirlenmiştir. Buna göre;

- Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar,
- Özel hizmetlerde çalışan şoförler,
- Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri,
- Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar,
- Gerçek ücretlerinin tespitine imkan olmaması sebebiyle, Danıştayın olumlu görüşü ile Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanların bu işlerden sağladıkları gelirler diğer ücrettir.

Bu tür ücret geliri elde eden hizmet erbabının safi ücretleri takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25’i olarak belirlenmiştir. Yani 2012 yılı itibariyle bu çalışanların vergi matrahı yıllık 2.659,50 liradır. Ve bu gelir üzerinden gelir vergisi ödemektedirler. Matrah net olarak belirlenmiş olduğundan, gerçek usulde olduğu gibi, gayrisafi ücretten yapılan indirimler bu ücretler için uygulanmamaktadır.

Diğer ücretlerde verginin tahsili kaynakta kesinti (tevkifat) yoluyla veya yıllık beyanname verilerek yapılmamaktadır. Diğer gelir unsurları için beyanname verilse

dahi diğer ücret gelirleri beyannameye dahil edilmemektedir (GVK, md. 64). Ücretleri diğer ücret olarak belirlenen hizmet erbabı, almak zorunda oldukları vergi karnesi üzerinden vergilendirilmektedir.

Matrah tespiti ile ilgili bir değerlendirme yapılacak olursa, ilk bakışta ücretin düzeyinin veya vergi matrahının oldukça düşük belirlendiği izlenimi doğmaktadır. Çünkü kanunda sayılan bu işlerden dolayı hizmet erbabı, fiilen belki asgari ücretin üzerinde gelir elde edilebilmektedir. “Diğer ücretler” ile ilgili hükmün yürürlük tarihi olan 1 Ocak 1999 ile 31 Aralık 1999 tarihleri arasında diğer ücretlerin matrahlarının asgari ücretin brüt tutarı olarak uygulandığını belirtmek gerekir. Ancak kanımızca, asgari ücretin brüt tutarının tamamı şeklindeki bir uygulamada ücretliler arasında adaletsiz bir vergileme ortaya çıkacaktır. Çünkü özel sektörde birçok işletmede işverenlerin asgari ücretin üzerinde net ücret vermesine karşılık, vergi-prim yükümlülükleri nedeniyle ücretleri asgari ücret düzeyinde gösterdiği bilinmektedir⁸. Ayrıca gelir vergisi hesaplanırken, brüt asgari ücret üzerinden sigorta primlerinin düşülmesi ve ilave olarak asgari geçim indiriminden yararlanılması gerçek usulde vergiye tabi bir ücretlinin bile halihazırdaki durumda diğer ücretlilerden tutar olarak çok fazla bir vergi ödemediği ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla “diğer ücret”lerin hakkaniyete uygun bir şekilde vergilendirilmesi gerektiği ortadadır. Matrah tespiti ile ilgili ön kabul yapılması yerine götürü usulün tamamen terk edilerek, beyanname verme yöntemine geçilmesi yerinde bir değişiklik olacaktır.

2.1.2.3. Ücretleri Vergilendirme Yöntemleri

Türkiye’de verginin hesaplanması için temel yol, mükellefin beyanıdır. Gelir vergisi açısından da aynı durum geçerliliğini korumaktadır. GVK’nin 83’ncü maddesine göre, aksine hüküm bulunmadıkça, gelir vergisinin mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh edileceği yani hesaplanacağı belirtilmektedir. Aynı Kanun’un 84’ncü maddesinde ise, beyanın yıllık beyanname, muhtasar beyanname veya münferit beyanname yoluyla olacağı belirtilmiştir.

Yıllık beyanname, mükellefin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların bir araya getirilerek toplanması suretiyle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesi için

⁸ 2012 yılının Ağustos ayı itibarıyla özel sektörde çalışan 13.194.783 çalışandan 6.264.123’ü, bir başka deyişle %47,5’i asgari ücret üzerinden beyan edilmektedir (Basın İlan Kurumu, 2012).

kullanılan beyanname'dir. Kural olarak, elde edilen tüm kazanç ve iratların yıllık beyanname yoluyla bildirilmesi zorunluluğu bulunmaktadır (GVK, md. 85). Ancak bazı gelirler kaynaktan kesinti yoluyla vergilendirildiği için bu kural yumuşatılmıştır (Bilici, 2009, s. 194). Bu yüzden bazı durumlarda yıllık beyanname verilmemekte veya verilse dahi bazı gelirler beyannameye dahil edilmemektedir.

Muhtasar beyanname, kaynaktan kesinti yoluyla vergi sorumlularınca toplanan vergilerin vergi dairesine bildirilmesi için kullanılan beyanname türüdür. Bu şekilde vergiyi tahsil etmek için kullanılan yöntem ise kaynaktan kesinti yöntemi, diğer adlarıyla stopaj veya tevkifat'tır. GVK'nin 94'ncü maddesinde, kaynaktan kesinti yoluyla vergiyi tahsil etmekle yükümlü olanlar sayılmıştır. Buna göre Kanun'da sayılan vergi sorumluları, 94'ncü maddede yazılı ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada, hak sahiplerine gelir vergisine mahsuben tevkifat yapmak zorundadırlar. Bu ödemelerden birisi de hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleridir (GVK, md. 94/1). Tevkifat uygulamasının en tipik örneğini ücret gelirleri üzerinden yapılan kesinti oluşturmaktadır.

Ülkemizde, gelir vergisi hasılatının %80'inden fazlası kaynaktan kesinti yoluyla toplanmaktadır (Bilici, 2009, s. 192). Gelir vergisi açısından en sık kullanılan beyannamenin muhtasar beyanname ve en yaygın vergilendirme yönteminin tevkifat uygulaması olduğunu vurgulamak gerekmektedir. Ücretler ve diğer bazı gelir unsurlarında tevkifat uygulamasının nihai vergileme olması, yıllık beyanname verilmemesi gerçek usulün tam anlamıyla hayata geçirilmesine engel olmaktadır.

Gelir vergisi açısından son beyanname türü ise dar mükelleflerin yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi stopaj yoluyla tahsil edilmemiş olanların bildirilmesi için kullanılan münferit beyanname'dir (GVK, md. 84/3). Dar mükellefler GVK'nin 101'nci maddesinde belirtilen diğer ve kazançları için bu beyannameyi kullanmaktadır. Dar mükelleflerin Türkiye'de elde etmiş oldukları ücret gelirlerinin vergisi ise, tam mükelleflerde olduğu gibi stopaj yoluyla alınmaktadır. Bu kanun hükümleri ve açıklamalar doğrultusunda ücretlerin vergilendirilmesinde geçerli iki beyanname türü (muhtasar ve yıllık beyanname) olduğu ve en yaygın vergi tahsil yönteminin stopaj uygulaması olduğu söylenebilir. Stopaj uygulaması ve yıllık beyanname verilen durumlar dışında başka bir yöntem ise, verginin tarh edilmesi yollarından birisi olan götürü usulün ücret gelirlerine yansımaları olan diğer ücret geliri sahiplerinin vergi karnesi üzerinden vergilendirilmesidir.

2.1.2.3.1. Stopaj Yoluyla Vergilendirme Yöntemi

Kaynakta kesinti yönteminin en yaygın kullanıldığı gelir unsurlarından birisi ücretlerdir. GVK'nin 94'ncü maddesinde sayılan kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, diğer kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler ile vakıflar ve bunların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilânço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler hizmet erbabına nakden veya hesaben yaptıkları ücret ödemeleri sırasında gelir vergisini kesmektedirler. Hizmet erbabına ödenen ücret ve ücret sayılan ödemelerden vergi stopajı, GVK'nin 103 ve 104'üncü maddelerinde belirtilen genel esaslar ve vergi tarifesi çerçevesinde yapılmaktadır.

Vergi stopajı gelir unsurları için geçerli olan genel kuralın aksine gayrisafi ücret üzerinden değil, safi ücret üzerinden yapılmaktadır. Bu şekilde stopaj yoluyla alınan vergi, kesin ve nihai vergilemedir. Yani ücret geliri elde eden hizmet erbabının yıllık beyanname vermesine birkaç istisnai durum hariç gerek bulunmamaktadır.

Stopaj yoluyla toplanan vergi, işveren tarafından vergi sorumlusu sıfatıyla ilgili vergi dairesine muhtasar beyanname yoluyla izleyen ayın 23'ncü günü akşamına kadar bildirilmekte ve aynı ayın 26'ncı günü mesai saati bitimine kadar ödenmektedir. Çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olan işverenler, önceden vergi dairesine haber vermek şartıyla her ay yerine üç ayda bir verebilmektedirler (GVK, md. 98). Ayrıca, genel bütçeye dahil idare ve müesseseler yaptıkları vergi kesintileri için muhtasar beyanname vermemektedirler (GVK, md. 100).

Vergi stopajı, sabit bir oran üzerinden değil, GVK'nin 103'üncü maddesinde belirtilen vergi oranları dikkate alınarak bulunmaktadır. Bir başka deyişle, tarifenin uygulanacağı matrahın büyüklüğüne göre, %15, %20, %27 ve %35⁹ oranları stopaj oranı olmaktadır. Stopaj oranının diğer gelir unsurları itibariyle sabit bir oran olarak belirlenirken, ücretler açısından tarifedeki oranların tamamının uygulanması (artan oranlı tarifeye göre stopaj),

⁹ %35 oranı, Anayasa Mahkemesinin 08.01.2010 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 15.10.2009 tarihli ve E: 2006/95, K: 2006/144 sayılı Kararı ile Kararın Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihten itibaren altı ay sonra yürürlüğe girmek üzere "ücret gelirleri" yönünden iptal edilmiştir. Sonrasında ise, 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6009 sayılı GVK ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 193 sayılı GVK'nin 103'ncü maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesi 01.01.2010 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilmiş olup, %35 oranının geçerli olacağı matrah sınırı diğer gelir unsurlarından farklı olarak yükseltilmiştir.

ücretliler için haksız bir uygulama görünümündedir. Haksızlık bir sonraki yılda yıllık beyanname yoluyla ödenmesi gereken verginin derhal tahsil edilmesini sağlayan stopaj usulünden kaynaklanmaktadır. Özellikle enflasyon oranlarının yüksek olduğu dönemlerde verginin bir an önce tahsil edilmesi mükellef aleyhine bir durumdur. Çünkü GVK’de yer alan diğer gelir unsurları için sabit stopaj oranları belirlenerek verginin bir kısmı hemen tahsil edilirken, geri kalanı artan oranlı tarife tatbik edilmek üzere bir sonraki seneye bırakılmaktadır¹⁰.

Ücretler gelirleri için de diğer gelir unsurlarında olduğu gibi sabit bir oran (örneğin, %15) üzerinden stopaj yapılarak, tüm ücretlilerin ertesi yıl beyanname vererek artan oranlı vergilemeye tabi tutulması sağlanmalıdır. Ancak bu şekilde “gerçek usul” anlam kazanmış olacaktır. Ücretlilerin yıllık beyanname vermeleri, beyanname üzerinden yapılabilecek ilave indirimlerden de yararlanma hakkını verecektir.

Ancak siyasi iktidar tarafından bu yönde bir irade ortaya konulması vergi stopajı gelirlerine bakıldığında oldukça zor görünmektedir. 2011 yılında muhtasar beyanname yoluyla (stopaj usulü) beyan edilen gelir vergisinin gelir türlerine göre dağılımına bakıldığında, stopaj yoluyla toplanan gelir vergisinin %64,97’sinin ücretlilerden yapılan kesinti olduğu görülmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2012, s. 70). Bakanlar Kurulu diğer gelir unsurları için stopaj oranlarını ekonomik, sosyal birtakım gerekçeler ile değiştirebilirken, gelir vergisi hasılatı içinde çok önemli bir payı olan ücret gelirleri üzerinden aldığı vergiye karşı maalesef diğer unsurlarına gösterdiği hassasiyeti sergileyememektedir.

2.1.2.3.2. Bazı Gelirlerin Yıllık Beyanname Yoluyla Vergilendirilmesi Yöntemi

Ücretlerin vergilendirilmesinde temel olarak, kaynakta kesinti yöntemi uygulanmasına rağmen bazı durumlarda ücretler için, yıllık beyanname verilme zorunluluğu bulunmaktadır.

Bunlardan ilki, bazı ücret ödemelerinin vergi stopajına tabi olmamasıdır. Bu ücretler GVK’nin 95’nci maddesinde üç bent halinde sayılmıştır. Buna göre; ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabının gelirleri, elçilik

¹⁰ Ücretler dışındaki bazı gelir unsurları için de yıl içinde yapılan stopaj nihaidir ve yıllık beyanname verilmemektedir.

ve konsolosluk çalışanları ücret istisnasından (GVK, md. 16) faydalanamayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlilerinin gelirleri ve Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesi zorunlu görülen ücret ödemeleri yıllık beyanname ile bildirilmektedir.

İkincisi ise, birden fazla işverenden ücret geliri elde eden ve tamamı stopaja tabi tutulmuş olan ücretlerden birincisinden sonraki ücretlerin toplam tutarının beyan sınırının¹¹ üzerinde olması halidir. Böyle bir durumda ücret gelirlerinin tamamı için yıllık beyanname verilmelidir. Çünkü, kanun koyucu birinciden sonraki ücretleri de, yıllık beyanname yoluyla artan oranlı tarifeye göre vergilendirmek istemektedir (Bilici, 2009, s. 197).

Elde edilen ücretlerden hangisinin birinci ücret kabul edileceği 2004/8 sayılı GV Sirküleri ile mükellefin seçimine bırakılmıştır. En az vergi ödeme peşinde olan rasyonel bir ücretlinin en yüksek ücretini birinci ücret olarak kabul etmesi, diğer ücretlerinin beyan sınırı altında kalma ihtimalini artıracak ve tekrardan beyanname vererek artan oranlı tarifeye göre vergilendirilmesi ve bir vergi farkı ödemesi ihtimalini azaltacaktır.

Beyan sınırını aşan durumlarda yıllık beyanname verilmesi durumu ücretliler arasında adaletsiz bir durumu da beraberinde getirmektedir. Bir örnek vermek gerekirse;

Ücretli A, birinci işverenden yıllık 50.000 lira, ikinci işverenden ise 16.000 lira vergiye tabi ücret geliri elde etmektedir. Ücretli B ise, birinci işverenden 35.000 lira, ikinci işverenden 17.500 lira, üçüncü işverenden ise 13.500 lira vergiye tabi ücret geliri elde etmektedir. Her iki ücretli de toplamda aynı tutarda vergiye tabi ücret geliri elde etmektedir ve yıl içinde her ikisi de tüm ücret gelirleri için stopaja tabi tutulmuştur. 2012 yılı kazançlarına uygulanmak üzere beyan sınırı 25.000 liradır. Dolayısıyla Ücretli A, yıllık beyanname vermez iken, Ücretli B sınırı geçtiği için yıllık beyanname verecek ve tekrardan gelirlerine artan oranlı tarife uygulanacaktır.

¹¹ Beyan sınırı, GVK'nin 103'ncü maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesinin ikinci diliminin üst sınırını gösteren tutardır. 280 No'lu GV Genel Tebliği ile 01.01.2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere beyan sınırı 25.000 liradır.

Tablo 2.1: Adaleti Zedeleyen Bir Örnek: Birden Fazla Ücret Geliri Elde Edenlerin Beyan Durumu

	Vergiye Tabi Ücret Gelirleri (lira)	Stopaj Tutarı (lira)	Yıllık Beyanname Durumu	Artan Oranlı Vergileme Sonucu Ortaya Çıkan Vergi Farkı (lira)	Nihai Vergi Toplamı (lira)
Ücretli A	1. 50.000 2. 16.000	11.250 2.700	Vermez	Yok	
TOPLAM	66.000	13.950	-	-	13.950
Ücretli B	1. 35.000 2. 17.500 3. 13.500	7.200 3.000 2.200	Verir	3.170	
TOPLAM	66.000	12.400	-	3.170	15.570

Tablo 2.1’de görüldüğü gibi, ücretli A, 2012 yılı GV tarifesine göre, yıl içinde stopaj yoluyla 13.950 lira gelir vergisi, ücretli B ise, yıl içinde stopaj yoluyla 12.400 lira gelir vergisi ödemiştir. Her ikisi de beyanname vermeyecek olsalar, ücretli A aleyhine bir durum oluşacaktır. Çünkü ücretli B ile aynı geliri elde etmelerine rağmen kendisi 1.550 lira daha fazla vergi ödemiş olacaktır. Bu durumun sebebi Ücretli B’nin yıl içinde A’ya göre daha az gelir kısmı için %27 oranı ile karşılaşmasıdır.

Ancak ücretli B, yıllık beyanname vermek zorunda kaldığı için toplamda 66.000 lira olan yıllık vergiye tabi ücret gelirine artan oranlı tarife uygulanmalıdır. Bu durumda B’nin karşısına 15.570 lira bir vergi çıkmış olur. Bu kez de B, 3.170 lira vergi farkı ödeyerek, ücretli A’ya göre 1.620 TL fazla vergi ödemiş olmaktadır. Bir başka deyişle, yıllık beyanname verilmemesi halinde A, verilmesi halinde B aleyhine bir durum oluşmaktadır.

Yıllık beyanname vermek zorunda olan mükelleflerin, beyanname vermeyenlere göre dezavantajlı olduğunu söylemek ise her zaman mümkün değildir. Çünkü, bilinmektedir ki, GVK’nin 89’uncu maddesine göre, ücretlinin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin eğitim ve sağlık harcamalarını (beyan edilen gelirin %10’unu aşmamak kaydıyla) ve her türlü bağış ve yardımların tamamını¹² veya bir kısmını¹³ beyannamede bildirilen

¹² Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, yerel idarelere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynî bağış ve yardımların tamamı indirilebilmektedir.

¹³ Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, yerel idareler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5’ini (kalkınmada

gelirlerden indirim hakkı bulunmaktadır. Dolayısıyla beyanname vermek zorunda kalan bir mükellefin her zaman ilave bir vergi ödeyeceğini söylemek hata olur. Bu durumda ise, beyanname veren ücretlilerin eğitim, sağlık harcamaları, bağış ve yardımlarını indirme hakkı olduğu halde, vergisi sadece stopaj yoluyla alınmış ücretlilerin bu haktan mahrum kaldığı görülmektedir.

Bu adaletsiz durumun önlenmesi yolu vergileme tekniği açısından son derece kolaydır. Bu yollar stopaj oranının sabit tutulması ve tüm ücretlilerin yıllık beyanname vermesi olarak sayılabilir.

Stopaj oranının sabit tutulması yukarıda belirtildiği gibi, ücretlilerin kendi arasında ortalama vergi yükünde ortaya çıkan farklılığın ortadan kaldırılmasına yardımcı olacaktır. Ayrıca, ücretli kesim ile diğer gelir sahipleri arasındaki adaletsiz durumu önleyecektir. Bilindiği gibi, diğer gelir sahipleri yıl içinde sabit bir stopaj oranına tabi tutulurken, ücret geliri sahipleri artan oranlı stopaj oranlarına tabidir.

Gerçek usulün tam anlamıyla uygulanabilmesi gelirin elde edilmesi için yapılan giderler yanı sıra bakmakla yükümlü olduğu kişilere ait giderlerin de düşülebilmesini gerektirmektedir. Çalışmanın son bölümünde yer alan ülke örneklerinde anlatıldığı üzere, ücretlinin işyerine ulaşımı giderleri, mesleki yayın giderleri, taşınma giderleri, giyim masrafları gibi kalemler gelirden indirilebilmelidir. Ücret gelirine benzerliği sebebiyle serbest meslek geliri ile ilgili ülkemizden bir örnek vermek gerekirse, serbest meslek erbabının gelir elde etmek için yaptığı giderleri düşmesine izin verilirken, ücretliye bu hak verilmediği görülmektedir. Ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyet yoluyla gelir elde edenler için gider indirimi hakkı tanınırken, ücretlilerin bu imkandan yararlanamaması eşitlik ilkesini zedelemektedir. Bu sebeple ABD, İngiltere, Fransa, İtalya, Kanada, Avustralya, Japonya, Hollanda gibi ülkelerde olduğu gibi tüm ücretlilerin beyanname vermeleri sağlanmalı (Biyen ve Yılmaz, 2012, s. 75-82) ve bu yolla hem giderlerin hemde beyannamede gösterilen gelirden diğer indirimlerin yapılabilmesine imkan tanınmalıdır.

Bu kısa değerlendirmenin ardından yıllık beyannamenin verilmesi ve verginin ödenmesi aşamalarına bakılacak olursa, yıllık beyanname, ücret gelirinin elde edildiği yılı takip eden yılın Mart ayının 25'nci günü akşamına kadar verilmelidir. Beyanname üzerinden artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak olan vergiden, mükellefin önceki yıl içinde

öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar indirilebilmektedir.

stopaj yoluyla ödemiş olduğu vergi düşülmeli ve kalan miktar Mart ayının sonuna kadar birinci taksit, Temmuz ayının sonuna kadar ikinci taksit şeklinde vergi dairesine yatırılmalıdır.

2.1.2.3.3. Diğer Ücretlerin Vergi Karnesi Yoluyla Vergilendirilmesi Yöntemi

Ücretleri götürü olarak belirlenen diğer ücret geliri sahibi bu geliri için ne yıllık beyanname vermekte, ne de stopaja tabi tutulmamaktadır. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmemektedir. Ücretleri diğer usulde belirlenen hizmet erbabı vergi karnesi almak zorundadır.

Vergi karnesini zamanında almayan veya vergisini tarh ettirmeyen hizmet erbabının vergisi işveren adına tarh edilmektedir. Vergi cezaları da işveren adına kesilerek ondan tahsil edilmektedir. Karnesini zamanında almış ve vergisini tarh ettirmiş olan hizmet erbabının zamanında ödenmemiş olan vergisi ve gecikme zammı, yanında çalıştığı tespit edilen işverenden tahsil edilmektedir (VUK, md. 251).

2.1.3. Vergiye Tabi Olmayan Ücretler ve Ücretliler

Ücret geliri vergiye tabi olmayan gerçek kişiler arasında sadece diplomatlar bulunmaktadır. Yani muafiyetin kapsamı son derece dar kapsamlı düşünülmüştür. Daha çok GVK'de ve diğer kanunlarda yer alan ücret istisnaları yoluyla belirli gelirlerin vergi konusundan çıkarılması yoluna gidilmiştir. Ücret istisnaları, teşvik amaçlı olarak belli dönemler itibarıyla belirlenebildiği gibi, daimi olarak bazı yan ödeme ve menfaatlere ilişkinde olabilmektedir.

2.1.3.1. Diplomat Muaflığı

GVK'nın 15'nci maddesine göre, yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin tabiyetinde bulunan memurları bu sıfatlarından dolayı ve

karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden muaftırlar. Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenler de bu kapsamda düşünülmektedir. Bu muafiyetin Türkiye'de menkul sermaye iradı üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiye etkisi yoktur.

Diplomat muaflığı sadece yabancı diplomatların kanunda belirtilen nitelikleri taşımaları ve aynı nitelikleri taşıyan Türk memurlarında o ülkelerde aynı mahiyetteki bir muafiyetten yararlanabilmelerine bağlıdır. Bir başka deyişle karşılıklılık esası geçerlidir.

2.1.3.2. Elçilik ve Konsolosluk Çalışanlarının Ücret İstisnası

GVK'nın 16'ncı maddesine göre, “Yabancı elçilik ve konsoloslukların 15'inci maddeye girmeyen memur ve hizmetlerinin yalnız bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden istisna edilir”.

Bir başka deyişle, diplomat muaflığından yararlanamayan yabancı elçilik ve konsoloslukların memur ve hizmetlileri, karşılıklılık esasına bağlı olarak sadece bu işlerinden dolayı aldıkları ücret gelir vergisinden istisna edilmiştir. Karşılıklılık esasına uyulmadığı takdirde Türkiye'de söz konusu ülkenin yabancı elçilik ve konsolosluk çalışanlarına bu imkan tanınmamaktadır.

2.1.3.3. Ücretlerde Diğer İstisnalar

Ücretler ile ilgili gelir vergisi istisnaları, esas itibarıyla GVK'de düzenlenmesine karşılık, diğer kanunlarda da bazı ücretlerin gelir vergisinden istisna edilmesine ilişkin hükümler bulunmaktadır. Bu vergi istisnalarından daimi olanlarının genellikle ücretlilere yapılmakta olan yan ödemelere ve sağlanan menfaatlere ilişkin olduğu, geçici olanların ise belli sektörleri teşvik amaçlı getirildiği söylenebilir.

2.1.3.3.1. Gelir Vergisi Kanunu'nda Düzenlenen Vergi istisnaları

GVK'de yer alan ücretlerle ilgili istisnalar, “Müteferrik İstisnalar” başlıklı 6'ncı kısmında düzenlenmiştir. Kanun'un 23'ncü maddesinde, ücretlere ilişkin istisnalar yer

almaktadır. Ancak bu istisnaların yanı sıra yine aynı kısımda ücret ile ilgili olup olmadığı tartışılabilir nitelikte istisnalarda bulunmaktadır (Tosuner ve diğerleri, 2006, s. 102). Ancak bu istisnalardan ücretliler de yararlanabileceği için (Bilici, 2009, s. 171) söz etmekte fayda bulunmaktadır.

Ücretlerde İstisnalar: Genel olarak düşük gelir seviyesinde olanları, zor şartlarda gelir elde edenleri veya toplumda dezavantajlı kesimleri korumaya yönelik olarak getirilmiş istisnalardır. Aşağıda sayılan;

- Köylerde veya nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde, el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri,
- Gelir vergisinden muaf olanların veya stopaja tabi çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri,
- Yer altında, maden işletmelerinde çalışanların ücretleri,
- Köy muhtarları ile köy bütçesinden hizmet verenlere ödenen ücretler,
- Hizmetçilerin ücretleri,
- Sanat okulları ile bazı kurumlarda öğrencilere, hükümlülere, tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler,
- Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler,
- Mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 metrekareyi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler,
- İşverenler tarafından yapılan taşıma giderleri,
- Emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları¹⁴,
- Çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri,
- Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları,
- Dar mükellefiyete tâbi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler,
- Belli şartlarda amatör sporculara asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir (GVK, md. 23).

Sayılan istisnalar arasında geçerliliğini kaybetmiş olanların yanı sıra, kapsamı genişletilmesi gereken istisnalar bulunabilmektedir. Örneğin, işçilere konut sağlanması

¹⁴ 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamı, en yüksek devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulmaktadır.

veya dar mükellef işverenlerin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretlerin vergi dışında bırakılması günümüzde geçerliliğini yitirmiş istisnalar olarak sayılmaktadır (Öz, 2002, s. 27). Köylerde ve küçük yerleşim bölgelerinde halı ve kilim yanında, aslında yörenin temel nitelikleri ile örtüşen ürünlerin üretiminin de eklenmesi yani istisnanın kapsamının genişletilmesi uygun olabilecektir (Koç ve diğerleri, t.y., s. 12).

Gider Karşılıklarında İstisnalar: Harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler, Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından çalışanlara verilen yol giderleri ile gündelikler, yakacak yardımı, sayım işleriyle, seçim işlerinde çalıştırılanlara verilen gider karşılıkları gelir vergisinden istisna edilmiştir (GVK, md. 24).

Tazminat ve Yardımlarda İstisnalar: Ekonomik gelişmeye bağlı olarak kamu harcamaları içindeki payı daha fazla artan (veya artması gereken) sosyal yardımların ve transferlerin, gelişmiş ülke örnekleri ile karşılaştırıldığında Türkiye’de tür ve tutar olarak daha mütevazı söylenebilir. Aşağıda sayılan;

- Ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yapılan yardımlar,
- Muhtaç olanlara belli bir süre için veya hayat kaydıyla yapılan yardımlar,
- Emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya toptan ödenen tazminatlar,
- Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları,
- Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar,
- Sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler,
- Kıdem tazminatları,
- Nafakalar,
- Yardım sandıkları tarafından statüleri gereğince kendi üyelerine ölüm, sakatlık, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar,
- Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade olunan mevduat, sürelerini doldurmamış bulunanlarla, dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminat ve yardımlar gelir vergisinden istisna tutulmuştur (GVK, md. 25).

Çalışmanın son bölümündeki AB ülke deneyimlerinden hareket edildiğinde, sosyal yardım ve transferler aile yardımları ve diğer sosyal yardımlar şeklinde iki ayrı kategoride değerlendirilmiş olsa, genel olarak, aile yardımlarının gelir vergisi dışında, diğer sosyal yardım ve transferlerin ise vergiye tabi olduğu söylenebilir. Kanımızca da

sosyal niteliği daha ağır basan aile, çocuk, sakatlık yardımları vergi dışında tutulmalı, ancak diğer sosyal yardım ve transferler açısından belli sınırlar dahilinde istisnaya izin vermek veya vergiye tabi tutmak yerinde olacaktır.

Vatan Hizmetleri Yardımlarında İstisnalar: Harp malullüğü zamları, harp malullerine ve şehit, dul ve yetimlere verilen tekel payları, şehitlerin dul ve yetimlere şehit, dul ve yetimi sıfatıyla yapılan ödemeler, vatan hizmetleri tertibinden bağlanan aylıklar ile ödüller gelir vergisinden müstesnadır (GVK, md. 26).

Teçhizat ve Tayın Bedellerinde İstisnalar: Özel kanunlara dayanarak verilen yemek ve hayvan yem bedelleri veya bu mahiyette yapılan ödemeler, demirbaş olarak verilen giyim eşyası, eğitimde bulunanlar için yapılan giyim giderleri gelir vergisinden istisna edilmiştir (GVK, md. 27).

Tahsil ve Tatbikat Ödemelerinde İstisnalar: Resmi ve özel kurumlar ve şahıslar hesabına yabancı memleketlerde eğitimde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak verilen paralar, resmi ve özel kurumlar ve şahıslar hesabına Türkiye'de eğitimini sürdüren öğrenciye yeme, giyinme ve eğitim gideri olarak ödenen paralar, öğrencilerin öğretim kurumları veya eğitim masraflarını üstlenenler tarafından verilenler gelir vergisinden istisna edilmiştir (GVK, md. 28).

Teşvik, İkramiye ve Mükâfat Ödemelerinde İstisna: İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve ödüller; subay, astsubay, erbaş ve erlere ve ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar; spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler ile spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler gelir vergisinden istisna tutulmuştur (GVK, md. 29).

Ücret istisnaları yanı sıra ücretin bir parçası olarak değerlendirilebilecek ödemelere ilişkin vergi istisnalarının Türkiye'de sayıca çok fazla ve çeşitli olduğu söylenebilir. İstisnalar amacını aştığında gerçek vergi ödeme gücünü yakalamaktan ziyade eşitlik ilkesine zarar verebilmektedir. Bu sebeple söz konusu vergi istisnalarının gözden geçirilmesinde, bazı ödemeler için istisnaların kaldırılmasında, diğer bazıları içinde belli sınırlar dahilinde istisnaya izin verilmesinde fayda bulunmaktadır.

2.1.3.3.2. Diğer Kanunlarda Düzenlenen Vergi İstisnaları

Ücretin GVK’de yer alan tanımı gereği, ücretin ödenek, tazminat, zam, huzur hakkı, prim, ikramiye adları altında yapılmış niteliğini değiştirmemektedir. Bazı çalışanlar açısından bu türden ödemeler yoğunluktadır. Devlet memurlarına ve diğer kamu görevlilerine yapılan toplam ödemeler içinde tazminat, ödenek ve diğer ek ödemelerin payı %75’leri bulabilmektedir ve bu ödemeler kendi özel kanunlarında gelir vergisinden istisna edilmiştir. Çalışmanın ilerleyen kısımlarında 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu (DMK), 2914 sayılı Yüksek Öğretim Personel Kanunu (YÖPK), 926 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu (TSKPK) ve 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu (HSK) incelenerek bu türden ödemelerin niteliği ve ağırlığı üzerine mali ve hukuki değerlendirmeler yapılmaktadır. Bu başlık altında, sözü edilen kanunlar dışında başka kanunlar uyarınca gelir vergisinden istisna edilen ücretler yer almaktadır.

Serbest Bölgelerde Ücret Geliri İstisnası: 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun geçici 3’ncü maddesinin 2’nci fıkrasında yapılan değişiklik¹⁵ ile AB’ye tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, imalat sektöründe çalışan işçilerin ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak istisnanın uygulanabilmesi için imal edilen ürünlerin güvertede teslim (free on board-FOB) bedelinin %85’inin yurt dışına ihraç edilme şartı bulunmaktadır. Bu oranı %50’ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Çalışanlar İçin Ücret İstisnası: Teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri ücretler 31.12.2013 tarihine kadar gelir vergisinden istisnadır. Söz konusu istisna, TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi’nde çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bakımından da uygulanmaktadır (4691 sayılı Kanun, Geçici md. 2).

Araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bölgede fiilen çalışması gerekmektedir. Bunun denetimi ve sorumluluğu ise yönetici şirkete aittir. Sayılan personele kendi görevleri dışında kalan görevler dolayısıyla ödenen ücretler ise istisna kapsamında değildir. Bölgede çalışan diğer görevlilerin gelir vergisi kapsamında olduğu açıktır.

¹⁵ 12.11.2008 tarih ve 5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanunu’nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un 7. maddesi

Ar-Ge Personeli İçin Ücret Geliri İstisnası: Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen veya TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin, bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerin bir kısmı gelir vergisinden istisna edilmiştir. Doktoralı çalışanlar için elde ettikleri ücretin %90'ı, diğerleri için %80'i istisnadır. Kamu personeli bu istisna imkânından yararlanamamaktadır (5746 sayılı Kanun, md. 3).

Gemi Adamlarına Ödenen Ücretlere İlişkin İstisna: Türk denizciliğinin ve turizminin geliştirilmesini hızlandırmak ve ekonomiye katkısını artırmak için öngörülmüş bir istisnadır. Buna göre, Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan istisna tutulmuştur (4490 sayılı Kanun, md. 12).

2.1.4. Ücretler Üzerindeki Mali Yükümlülükler

Ücretler üzerinde yukarıda temel çerçevesi çizilen gelir vergisi dışında en önemli yükümlülük sosyal güvenlik ile ilgili yükümlülüklerdir. Sosyal güvenlik ile ilgili olarak ücretli kesim için zorunlu bir yükümlülüğü temsil eden SGK primleri (işsizlik sigortası dahil) gelir vergisi kesintisinden daha büyük bir paya sahiptir. Bu kesintiler dışında nispi ve maktu tutarlarda alınmakta olan damga vergisi diğer bir kesinti kalemini oluşturmaktadır. Diğer kesintiler ise ücretlilerin tamamını ilgilendirmeyen ancak ilgili ücretli kesimin ücretlerinden yapılan kesintilerdir. Bunlar içinde önemli olanları sendika kesintileri ve bazı kurumsal kesintiler (OYAK, Kefalet Sandığı) olarak sayılabilir.

2.1.4.1. Gelir Vergisi

GVK'ye göre gelirin önemli bir unsurunu oluşturan ücret ve ücret sayılan ödemeler üzerinden Kanun'un 103'ncü maddesinde yer alan artan oranlı tarifeye göre gelir vergisi tahsil edilmektedir. Vergilendirme yöntemi olarak stopaj usulü ile benimsenmiştir ve ücretlerin tamamına yakını bu şekilde tahsil edilmektedir. Ancak diğer gelir

unsurlarından farklı olarak sadece ücretlere has bir uygulama olarak ücretler, artan oranlı tarifeye göre stopaja tabi tutulmaktadır.

Uygulamada gelir vergisi matrahı aylar itibariyle toplanarak süregelen gelir vergisi matrahı, hangi ay tarifiedeki bir sonraki dilime geçerse, o dilime ait oran stopaj oranı olmaktadır. Bir başka deyişle, vergiye tabi ücret gelirinin büyüklüğüne göre ilk aylarda %15 oranından gelir vergisi ödeyen bir mükellef, ilerleyen aylarda %20, %27 ve %35 oranlarından vergilendirilmektedir.

2010 yılında %35 oranı, Anayasa Mahkemesinin Kararı¹⁶ ile “ücret gelirleri” yönünden iptal edilmişti ve Karar’ın RG’de yayımlandığı tarihten itibaren 6 ay sonra yani 8 Temmuz 2010 tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülmüştü. Böylelikle Anayasa Mahkemesi kanuni boşluk doğmaması için, idareye yeni bir kanun yapması için süre tanıdı. Sonrasında ise, 6009 sayılı Kanun¹⁷ ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 103’ncü maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesi 01.01.2010 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilmiş olup, %35 oranının geçerli olacağı matrah sınırı diğer gelir unsurlarından farklı olarak yükseltilmiştir. 2012 yılı gelir vergisi tarifesinde ücret dışındaki gelirler için üçüncü dilimdeki matrah sınırı 58.000 lira iken ücret gelirleri için yükseltilerek 88.000 lira olmuştur. Böylece Türkiye’deki ücretli kesimin çok büyük kısmını ilgilendirmesede marjinal ücret gelirlerinin %35 oranından vergilendirilmesi imkanı kısıtlanmıştır.

Tablo 2.2: Ücretliler İçin Gelir Vergisi Tarifesi (2012)

Matrah Dilimleri	Oran
10.000 liraya kadar	%15
25.000 liranın 10.000 lirası için 1.500 lira, fazlası	%20
88.000 liranın 25.000 lirası için 4.500 lira, fazlası	%27
88.000 liradan fazlasının 88.000 lirası için 21.510 lira, fazlası	%35

Ücret gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha düşük oranda vergilendirilmesi ilkesi (ayırma kuramı), 2010 yılında 6009 sayılı Kanun ile, ücret gelirleri için üçüncü dilimdeki matrah sınırının yükseltilmesi sonrasında kısmi olarak hayata geçirilmiştir¹⁸.

¹⁶ 08.01.2010 Tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 15.10.2009 tarihli ve E: 2006/95, K: 2006/144 sayılı Kararı

¹⁷ 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 6009 sayılı GVK ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

¹⁸ 2006 yılı öncesinde ayırma kuramı oransal açıdan tam anlamıyla uygulanmaktaydı. Çünkü ücret gelirleri için geçerli vergi oranları diğer gelir unsurlarına göre 5 puan daha düşüktü. Ancak 30.03.2006

“Kısmi olarak” denilmesinin sebebi, bu yeni düzenlemeden Türkiye’deki asgari ve ortalama ücret düzeyleri göz önünde bulundurulduğunda sadece yüksek ücret geliri sahiplerinin yararlanacak olmasıdır. Yüksek gelir seviyesidekilerin korunması sebebiyle ayırma kuramından beklenen amaç tam anlamıyla gerçekleşmemektedir. Kanunkoyucunun ilk dilimdeki matrah sınırını yükseltmesi, emek gücünün korunması açısından daha büyük önem arz etmektedir.

Tablo 2.2’deki 2012 yılı gelir vergisi tarifesi incelendiğinde, marjinal ücret gelirleri için en üst oranın %35, tarifeye ilişkin yükseklik farkının %20 (%35-%15), uzunluk farkının ise 78.000 lira (88.000 lira – 10.000 lira) olduğu görülmektedir. Türkiye’de 1950 yılında modern gelir vergisi uygulamasına geçilmesinden buyana günümüzde uygulanmakta olan %35 oranının en düşük tavan oran olduğunu söylemek gerekmektedir. 1950 yılından günümüze kadar gelir vergisi tarifesinin 4 ile 10 dilim arasında değiştiği, vergi oranları açısından en düşük oranın %10, en yüksek oranın ise %75 olduğu görülmektedir. Dünyada örneğine rastlanmayacak şekilde, 1981 yılında artan oranlı tarifenin ilk dilimine %40 oranı, son dilimine ise %75 oranı uygulanmıştır (Öz ve Rakıcı, 2004, s. 25, 26).

Bu veriler ışığında günümüzde uygulanmakta olan gelir vergisi tarifesinin, tarihsel süreç içinde en makul seviyelerde olduğu söylenebilir. Gelişmiş ülkelerin gelir vergisi oranlarının sanıldığı aksine Türkiye’den yüksek olduğu bir gerçektir. Bu noktada, gelir dilimleri ile ilgili bir durumun altını çizmek gerekmektedir. Tarifenin yüksekliği düşük olmasına karşılık, özellikle ilk gelir diliminin dar tutulması ücretlilerin kolaylıkla ikinci ve üçüncü dilimdeki oranlardan vergilendirilmesi sorununu doğurabilmektedir¹⁹.

2.1.4.2. Sosyal Güvenlik İle İlgili Yükümlülükler

Son yıllarda sosyal güvenlik sisteminin ve kuruluşlarının yaşadığı sorunlar, ayrıca IMF’ye verilen taahhüdün bir gereği olarak reform niteliğinde adımlar atılmıştır.

tarih ve 5479 sayılı “GVK, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu’nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”un GV tarifesini tekleştiren 1’inci maddesinde ücret gelirleri için “...5 puan indirilmek suretiyle uygulanır.” hükmü kaldırıldığından ücret gelirleri ile diğer gelir unsurlarının vergi yükü oransal olarak eşitlenmiştir. Söz konusu Kanun hükmü, 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

¹⁹ Çalışmanın üçüncü bölümünde, AB ülkelerinde gelir vergisi tarifesindeki ilk dilimin boyutu ile ilgili değerlendirmelere yer verilmektedir.

Bunlar, emeklilik yaşının yükseltilmesi, primlerin hesaplanmasında esas olan taban ve tavan aylıklarının artırılması, tarımda doğrudan gelir transferine geçilmesi ve işsizlik sigortası uygulamasıdır. Ayrıca sosyal güvenlik kuruluşlarının (SSK, Emekli Sandığı, Bağ-Kur) tek çatı altında toplanması, sosyal güvenliğin piyasaya bırakılması adına bireysel emeklilik sisteminin ve şahıs sigortalarının teşvik edilmesi, özel istihdam bürolarının kurulmasına izin verilmesi, sağlık hizmetlerinin sosyal sigortalardan ayrılması ve genel sağlık sigortasına geçilmesi önemli reformlar olarak sayılabilir (Egeli, 2008, s. 124, 125).

Bu reform niteliğindeki gelişmelerden bazıları çalışmanın değişik kısımlarında ele alınmıştır. Bu kısımda sosyal güvenliğin kurumsal yapısı, zorunlu sosyal güvenlik prim oranları, işsizlik sigortası kapsamına dahil olanlar ve prim oranları, ardından ise söz konusu kesintilere esas teşkil eden matrahın hangi ödemelerden oluştuğu hakkında değerlendirmeler yapılmaktadır.

2.1.4.2.1. Sosyal Güvenlik Kurumu Prim Oranları

Ülkemizde 2006 yılına kadar zorunlu sosyal güvenlik hizmetleri farklı kuruluşlar tarafından yerine getirilmekte idi. Bu kuruluşlar içinde SSK ve Emekli Sandığı ücretlileri ilgilendirmekteydi. SSK, hizmet sözleşmesine bağlı olarak çalışan hizmet erbabının, Emekli Sandığı ise, devlet memurlarının ve diğer kamu görevlilerinin sağlık, malullük, yaşlılık aylığı vb sosyal güvenlik konuları ile ilgili kurumlardı. 5502 sayılı Kanun²⁰ uyarınca Emekli Sandığı, SSK, Bağ-Kur gibi kurumlar Sosyal Güvenlik Kurumu çatısı altında toplanmıştır. Ancak sosyal güvenlik kuruluşları, kurumsal olarak tek çatı altında toplanmasına rağmen, haklar ve borçlar bakımından Emekli Sandığı, SSK ve Bağ-Kur esasları hala uygulanmaya devam edilmektedir.

Bunun dışında sosyal güvenlik alanında reform niteliğindeki diğer adım, 01.10.2008 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 5510 sayılı SSGSSK'dir²¹. Bu kanun ile Emekli Sandığı, SSK ve Bağ-Kur kapsamındaki çalışanların statüleri Kanun'un 4'ncü maddesinde tekrar belirlenmiştir. Buna göre, SSK'lı olarak bilinen ve hizmet akdiyle çalışanlar 4/a'lı

²⁰ 26173 sayılı ve 20.05.2006 tarihli Resmi Gazete ile yürürlüğe giren "Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu".

²¹ 16.06.2006 tarih ve 26200 sayılı RG'de yayımlanan "Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu".

olarak, Emekli Sandığı'na bağlı olarak çalışan memurlar 4/c'li olarak belirlenmiştir. Yine bir yenilik olarak, 5510 sayılı Kanun'a göre sigorta kolları 3 gruba ayrılmıştır. Bunlar;

-Kısa Vadeli Sigorta Kolları: Geçici iş göremezlik ödeneği, sürekli iş göremezlik geliri, iş kazası ve meslek hastalıkları sonucu ölen sigorta hak sahiplerine gelir bağlanması, gelir bağlanmış kız çocuklarına 2 yıllık geliri kadar evlenme yardımı yapılması, emzirme ödeneği, iş kazası ve meslek hastalıkları sonucu ölenlere cenaze yardımı yapılması gibi sosyal güvenlik hizmetleri kısa vadeli sigorta kollarını oluşturmaktadır. Sadece 4/a'lılar (eski adıyla SSK'lılar) kısa vadeli sigorta kollarına tabidir. Memurlar ve diğer kamu görevlileri ise tabi değildir.

-Uzun Vadeli Sigorta Kolları: Malullük, yaşlılık, ölüm olarak belirlenmiştir. 4/a ve 4/c'liler bu sigorta kollarına tabidir.

-Genel Sağlık Sigortası: Bireylerin öncelikle sağlıklarının korunması, sağlık riskleriyle karşılaşmaları halinde oluşan harcamanın finansmanını sağlayan sigorta olarak tanımlanmıştır (5510 sayılı Kanun, md. 3). 4/a-b-c'lilerin tamamı ve 5510 sayılı Kanun'un 60'ncı maddesinde diğer sayılanlar genel sağlık sigortalıdır.

SGK, tüm bu sayılan sosyal güvenlik hizmetlerini ve yönetim giderlerini karşılamak üzere prim almak, ilgililer de prim ödemek zorundadır (5510 sayılı Kanun, md. 79). Primler konusunda, uygulamaya yönelik farklı yollar izlendiği görülmektedir. 5510 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce işe başlamış olan hizmet erbabı, memur ve kamu görevlileri ile yürürlüğe girdikten sonra başlayanlar arasında farklı uygulamalar bulunmaktadır.

5510 sayılı Kanun öncesinde ve sonrasında göreve başlayan işçilerin (4/a) ve memurların (4/c) prim oranları aşağıdaki Tablo 2.3'de özet olarak verilmektedir. 01.10.2008 tarihinden önce memuriyete girenler için emekli kesenek oranları, kurumlar için %20 iken, şahıslar bakımından kesenek oranı %16'dır. Ayrıca, bu tarihten önce memuriyete girenler ve 5510 sayılı Kanun uyarınca da 4/c kapsamında olan personel için, sağlık hizmetlerinin sağlanmasına ilişkin görevlerin SGK tarafından devralındığı tarih olan 15.01.2010 tarihinden itibaren, kamu idareleri tarafından ayrıca %12 oranında genel sağlık sigortası primi ödenmesi gerekmektedir.

Tablo 2.3: Türkiye’de Sosyal Güvenlik Prim Oranları

SOSYAL GÜVENLİK PRİM ORANLARI	Oran (%)
1- 5510 sayılı Kanun’a göre 4/c kapsamında olanlar	
a) Prim kesintileri 5434 sayılı ES Kanunu’na göre yapılanlar	
- Sigortalı payı	16
- İşveren Payı	32 (20+12 ^a)
b) Prim kesintileri 5510 sayılı Kanun’a göre yapılanlar	
- Sigortalı payı	14 ^b
- İşveren Payı	18,5 ^c
2- 5510 sayılı Kanun’a göre 4/a kapsamında olanlar	
- Sigortalı payı	14 ^b
- İşveren Payı	19,5-25 ^d

a. 01.10.2008 tarihinden önce memuriyete girenlerin genel sağlık sigortası primi, 15.01.2010 tarihinden itibaren emeklilik keseneklerine esas aylıklarının %12’sidir ve tamamı işveren kamu idaresi tarafından karşılanmaktadır.

b. Prim kesintileri 5510 sayılı Kanun’a göre yapılanlar (4/a ve 4/c) için sigortalıdan yapılan %14’lük kesintinin, %9’u uzun vadeli sigorta kolları (malullük, yaşlılık, ölüm) için, geri kalan %5’i genel sağlık sigortası içindir.

c. Prim kesintileri 5510 sayılı Kanun’a göre yapılanlar (4/c) için işverenden yapılan %18,5’lik kesintinin, %11’i uzun vadeli sigorta kolları (malullük, yaşlılık, ölüm) için, geri kalan %7,5’i genel sağlık sigortası içindir. 4c kapsamındaki sigortalılar için kısa vadeli sigorta kolları hükümleri uygulanmayacağından, kısa vadeli sigorta kolları prim oranı söz konusu olmayacaktır.

d. Prim kesintileri 5510 sayılı Kanun’a göre yapılanlar (4/a) için işverenden yapılan %19,5 ila %25 arası yapılan kesintinin %11’i uzun vadeli sigorta kolları (malullük, yaşlılık, ölüm) için, %7,5’i genel sağlık sigortası, %1 ila %6,5 arasındaki kesinti ise, kısa vadeli sigorta kolları için yapılmaktadır. Kısa vadeli sigorta kolları için ödenecek primin oranı yapılan işin iş kazası ve meslek hastalığı bakımından gösterdiği tehlikenin ağırlığına göre SGK tarafından belirlenmektedir.

5510 sayılı Kanun’un geçici 12’nci maddesinde kamu idarelerinin sağlık hizmetlerinin sağlanmasına ilişkin görevlerinin, SGK tarafından bu hizmetlerin devralındığı tarihe kadar devam edeceği ve devir sürecinin üç yıl içinde tamamlanacağı belirtilmiştir. Bu hüküm çerçevesinde, SGK tarafından, 15.01.2010 tarihinden itibaren ilgili kayıt ve işlemlerin devir alınması kararı alınmış ve “Kamu Personelinin Genel Sağlık Sigortası Kapsamına Alınması Hakkında Tebliğ” 18.12.2009 tarihli ve 27436 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış bulunmaktadır. Buna göre, kamu personeli ve bakmakla yükümlü bulundukları aile fertleri 15.01.2010 tarihinden itibaren, 5510 sayılı Kanun hükümlerine göre genel sağlık sigortalısı sayılmaktadır.

2010 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu’nun (E) işaretli cetvelinin 56’ncı sırasında da; “..15/1/2010 tarihinden itibaren sağlanacak sağlık hizmetlerine ilişkin faturalandırılan tedavi giderleri SGK tarafından karşılanır. Söz konusu tarihten önceki dönemlere ilişkin faturalar ile oluşan hak edişlerden ödenmemiş olanlar ilgili kamu idareleri tarafından ödenir.” hükmüne yer verilmiştir.

01.10.2008 tarihinden sonra memuriyete girenlerin prim oranları ve devlet katkısı 5510 sayılı Kanun'un 81'nci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları prim oranı, sigortalının prime esas kazancının %20'sidir. Bunun %9'u sigortalı hissesi, %11'i işveren hissesidir (5510 sayılı Kanun, md. 81/a).

Genel sağlık sigortası primi, kısa ve uzun vadeli sigorta kollarına tâbi olanlar için 82'nci maddenin birinci fıkrasına göre hesaplanan prime esas kazancın %12,5'idir. Bu primin %5'i sigortalı, %7,5'i ise işveren hissesidir. 01.10.2008 tarihinden önce memuriyete girenlerin, yukarıda ifade edildiği gibi, genel sağlık sigortası primi, emekli keseneklerine esas aylıklarının %12'sidir ve tamamı kamu idarelerince tarafından karşılanmaktadır.

4/a'lılar açısından mevcut duruma bakılacak olursa, 5510 sayılı Kanun'a tabi 4/c'li memurlar ile malullük, yaşlılık, ölüm ve genel sağlık sigortası açısından aynı oranda prim ödedikleri görülmektedir. Ancak bunların dışında 4/a'lılar kısa vadeli sigorta kolları için prim ödenmektedir. Kısa vadeli sigorta kolları için primin oranı, yapılan işin iş kazası ve meslek hastalığı bakımından gösterdiği tehlikenin ağırlığına göre %1 ilâ %6,5 oranları arasında olmak üzere, SGK tarafından belirlenmektedir. Bu primin tamamı işveren tarafından ödenmektedir.

2.1.4.2.2. İşsizlik Sigortası Primleri

İşsizlik sigortası primleri, sigortalının 5510 sayılı Kanun'un 80'nci ve 82'nci maddelerinde belirtilen prime esas aylık brüt kazançlarından alınmaktadır. %1 sigortalı, %2 işveren ve %1 devlet payı olarak işsizlik sigortası primleri tahsil edilmektedir (4447 sayılı Kanun, md. 49).

Bu Kanun, 5510 sayılı Kanun'un 4/a hükmüne göre bir hizmet akdine dayalı olarak çalışan sigortalıları ve 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20'nci maddesinde açıklanan sandıklara tabi sigortalılar içindir. Konumuz açısından bakıldığında, 4/c'li diye tabir edilen kamu personelinin işsizlik sigortası kapsamında olmadıkları görülmektedir. Bir başka deyişle, 399 sayılı KHK'ye tabi sözleşmeli statüde bulunanlar ve 657 sayılı DMK, 926 sayılı TSKPK, 3269 sayılı Uzman Erbaş Kanunu, 3466 sayılı Uzman Jandarma Kanunu, 2802 sayılı HSK, 2914 sayılı YÖPK, 233, 399 ve 190 sayılı KHK'ye tabi kamu kurum ve kuruluşlarının teşkilat

kanunlarındaki hükümlerine göre sözleşmeli personel statüsünde çalışanlar ile 657 sayılı DMK'ye göre geçici personel statüsünde çalıştırılanlar işsizlik sigortası kapsamında değildir (4447 sayılı Kanun, md. 46).

2.1.4.2.3. Prime Esas Kazançlar

01.10.2008 tarihinden önce memuriyete girenler için 5434 sayılı Kanun'un, 5510 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmeden önceki hükümleri uyarınca işlem yapılmaktadır. Yani emekli kesenek oranları, kurumlar için %20 iken, şahıslar bakımından %16'dır. Bu şekildeki kamu personelinin emekli keseneğine tabi tutar şu şekilde hesaplanmaktadır:

EK: Emekli Keseneği

GA: Gösterge Aylığı

EGA: Ek Gösterge Aylığı

TA: Taban Aylığı

KA: Kıdem Aylığı

EYDMA: En Yüksek Devlet Memuru Aylığı (1500+8000=9500)

AK: Aylık Katsayı

Oran: Ek Göstergeye Bağlı Olarak Belirlenen Oran²²

EK = [GA + EGA + TA + KA + (EYDMA * AK * Oran)] * %16 veya %20

Söz konusu kamu personeline 15.01.2010 tarihinden itibaren kurumları tarafından ödenecek %12'lik genel sağlık sigortası primi de aynı değer üzerinden hesaplanmaktadır.

01.10.2008 tarihinden sonra memuriyete girenler için SGK primleri, işverenler için %18,5 iken, sigortalılar bakımından %14'dür. Ancak 5510 sayılı Kanun öncesi memuriyete başlayanlar ile sonrasında başlayanlar arasında kesenek veya prime esas kazancın tespiti farklılık arz etmektedir. 5510 sayılı Kanun sonrasında 4/c kapsamında olan sigortalıların eski memurlara nazaran farklı kalemlerden oluşmuş bir matrah

²² En Yüksek Devlet Memuru Aylığının Ek Göstergeye Bağlı Olarak Belirli Bir Oranı ise:

Ek Göstergesi 8400 ve yukarı olanlarda %240'na

Ek Göstergesi 7600 (dahil)-8400(hariç) arasında olanlarda %200

Ek Göstergesi 6400 (dahil)-7600(hariç) arasında olanlarda %180

Ek Göstergesi 4800 (dahil)-6400(hariç) arasında olanlarda %150

Ek Göstergesi 3600 (dahil)-4800(hariç) arasında olanlarda %130

Ek Göstergesi 2200 (dahil)-3600(hariç) arasında olanlarda %70

Diğerlerinde %40'ına tekabül eden miktardır.

üzerinden prim ödedikleri görülmektedir. Bu konu ile ilgili değerlendirme ilerleyen başlıklar altında yapılmaktadır.

4/c’li sigortalıların prime esas kazançlarının hesabında dikkate alınan ödemeler ise 5510 sayılı Kanun’un 80’nci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, aylıklarını personel kanunlarına göre alan sigortalılar için; aylık gösterge ve ek göstergeler üzerinden ödenen aylık tutarları, memuriyet taban aylık ve kıdem aylık tutarları, makam, temsil ve görev tazminatları, 657 sayılı DMK’nin 152’nci maddesi uyarınca ödenen tazminatlar, TSKPK’ya göre ödenen hizmet tazminatı, YÖPK’e göre ödenen üniversite ödeneği, HSK’ye göre ödenen ek ödeme esas alınmaktadır. Kadro karşılığı sözleşmeli olarak görev yapan sigortalılar için; işgal ettikleri kadrolar esas alınmak suretiyle yukarıda belirtilen unsurlar üzerinden hesaplanan tutar esas alınmaktadır.

4/a kapsamındaki sigortalıların prim oranları ise yukarıda belirtilen 4/c’liler ile aynıdır. Sadece işveren payı, kısa vadeli sigorta kolları sebebiyle %19,5 ile %25 arasında değişebilmektedir. 4/a’lıların prime esas kazançlarının hesabında; hak edilen ücretlerin; prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkaktan o ay içinde yapılan ödemelerin ve işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen tutarların; idare veya yargı kuruluşları tarafından verilen karar gereğince yukarıda belirtilen kazançlar niteliğinde olmak üzere sigortalılara o ay içinde yapılan ödemelerin brüt toplamı esas alınmaktadır (5510 sayılı Kanun, md. 80/a).

Aynı yardımlar ve ölüm, doğum ve evlenme yardımları, görev yollukları, seyyar görev tazminatı, kıdem tazminatı, iş sonu tazminatı veya kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödeme, keşif ücreti, ihbar ve kasa tazminatları ile SGK tarafından tutarları yıllar itibarıyla belirlenecek yemek, çocuk ve aile zamları²³, işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin %30’unu geçmeyen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payları tutarları²⁴ prime esas kazançta tabi tutulmamaktadır (5510 sayılı Kanun, md. 80/b).

²³ Prime esas kazançlardan istisna tutulacak yemek parası, çocuk zammı ve aile zammı (yardımı) tutarları ise şu şekildedir: 5510 sayılı Kanun’un 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine tabi sigortalıların; yemek paralarında günlük 1,77 lira ($886,50/30=29,55$, $29,55 \times 6=1,77$), çocuk zammında aylık 17,73 lira ($886,50 \times 2$), aile yardımında ise 88,65 liradır ($886,50 \times 10$). Yani bu tutardaki kazançlar, prime esas kazançta dahil edilmeyecektir.

²⁴ Buna göre, sigortalı adına ay içinde özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payı adı altında işverence yapılan ödemeler toplamının aylık asgari ücretin %30’una isabet eden kısmı prime esas kazançta dahil edilmeyecek, kalan tutar ise ödendiği ayın prime esas kazancına dahil edilecektir.

Bu sayılan istisnalar dışında her ne adla yapılırsa yapılsın tüm ödemeler ile aynı yardım yerine geçmek üzere yapılan nakdi ödemeler prime esas kazanca tabi tutulmaktadır. Diğer kanunlardaki prime tabi tutulmaması gerektiğine dair muafiyet ve istisnalar 5510 sayılı Kanun'un uygulanmasında dikkate alınmamaktadır (5510 sayılı Kanun, md. 80/c).

Prime esas kazançların tespitinde alt sınır, 16 yaşını doldurmuş işçiler için belirlenen asgari ücretin aylık brüt tutarı, üst sınır ise alt sınır için belirlenen bu değerin 6,5 katıdır²⁵. 4/c kapsamındaki sigortalıların prime esas kazançlarının tespitinde ise üst sınır aranmamaktadır. Son olarak işsizlik sigortası primlerinin de 4/a'lılar için geçerli olan prime esas kazançları üzerinden hesaplanacağını belirtmek gerekmektedir.

2.1.4.2.4. Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Çerçevesinde Değerlendirme

Prime esas kazanç uygulaması 5510 sayılı Kanun ile ortaya çıkmıştır ve Kanun'un 80'nci maddesinde hangi ödemelerin prime esas kazanca dahil olacağı belirtilmektedir. Ancak söz konusu Kanun öncesinde memurlardan yapılan emekli keseneklerine temel oluşturan ödemeler ile 5510 kapsamında prime esas kazançların kapsamının farklı olduğu görülmektedir.

Aşağıda Tablo 2.4'de, 5510 sayılı Kanun öncesi ve sonrasında göreve başlayan memur ve diğer kamu görevlilerine yapılan ödemelerden hangilerinin emekli keseneğine ve prime esas kazanca tabi olduğu özet halinde verilmektedir.

DMK'nin 152'nci maddesi uyarınca özel hizmet tazminatı ve diğer tazminatlar, denetim, makam ve görev tazminatları, YÖPK'e göre ödenen üniversite ödeneği ve geliştirme ödeneği, 5510 sayılı Kanun öncesinde emekli keseneğine tabi değil iken, sonrasında SGK primi matrahına ilave edilmiştir. Ancak, 5510 sayılı Kanun öncesinde EYDMA'nın ek göstergeye bağlı oranı dikkate alınırken, Kanun sonrasında göreve başlayanlar için bu tutar hesaplara katılmamaktadır.

²⁵ 2012 yılının ilk altı ayında 16 yaşını doldurmuş işçiler için alt sınır aylık 886,50 lira, üst sınır ise 5.762,25 liradır.

Tablo 2.4: 5510 Sayılı Kanun Öncesi ve Sonrasında Sosyal Güvenlik Matrahını Oluşturan Ödemeler

Ödeme Türü	Emekli Keseneği (5434 Sayılı Kanun Kapsamındakiler)	SGK Kesintisi (5510 Sayılı Kanun'un 4/c Kapsamındakiler)
Gösterge Aylığı	√	√
Ek Gösterge Aylığı	√	√
Taban Aylığı	√	√
Kıdem Aylığı	√	√
Yan Ödeme	-	-
Ek Ödeme	-	-
Özel Hizmet Tazminatı	-	√
Diğer Tazminatlar (DMK, md. 152)	-	√
Ek Tazminat	-	-
Denetim Tazminatı	-	√
Makam Tazminatı	-	√
Görev Tazminatı	-	√
Yabancı Dil Tazminatı	-	-
Döner Sermaye Katkı Payı	-	-
Fazla Çalışma Ücreti	-	-
Ek Ders Ücreti	-	-
Aile ve Çocuk Yardımı	-	-
Doğum Yardımı	-	-
Ölüm Yardımı	-	-
Huzur Ücreti (Sigortalı ise)	-	-
Konferans Ücreti	-	-
Bilirkişi Ücreti	-	-
Avukat Vekalet Ücreti	-	-
Harcirah Ödemeleri	-	-
Üniversite Ödeneği	-	√
Geliştirme Ödeneği	-	√
Eğitim Öğretim Ödeneği	-	-
Öğretim Yılına Hazırlık Ödeneği	-	-
Operasyon Timi Tazminatı	-	-
Tayın Bedeli	-	-
Giyim Yardımı	-	-
EYDMA'nın Ek Göstergeye Bağlı Oranı	√	-

5510 sayılı Kanun öncesindeki memurlar için emeklilik keseneğine tabi olmayan (tazminat, ödenek vb) ödemelerin toplam ücret geliri içinde daha ağırlıklı olması ve sadece ek göstergelere göre kamu çalışanları arasında farklılık yaratılmaya çalışılması adaletsizlik uygulamalara yol açmakta idi. Çünkü eski uygulamada emekli keseneğine tabi gelirler (gösterge, ek gösterge, taban ve kıdem aylığı) memurlar ve diğer kamu görevlileri arasındaki ücret geliri farklılığını yansıtmıyordu. Yeni uygulamada en azından makam, denetim, görev tazminatları, özel hizmet tazminatı gibi ödemelerin SGK kesintine tabi tutulması hakkaniyete uygun bir gelişme olmuştur.

Sosyal güvenlik kesinti oranları açısından eski ve yeni uygulama karşılaştırılacak olursa, kamu çalışanları ve kamu idareleri açısından şöyle bir değerlendirme yapılabilir. Kamu çalışanları 5510 sayılı Kanun öncesinde %16 oranında emekli keseneğine tabi iken, 4/c kapsamındakiler %14'lük SGK kesintisine tabidirler. Dolayısıyla yeni uygulamada, sosyal güvenlik primine esas oluşturan matrahlar artarken oran düşmüştür. Bir başka deyişle, matrah artışı, oran düşürülmesi ile dengelenmiş ve yeni memurların ellerine geçen net ücretin daha fazla düşmemesi sağlanmıştır. İşveren durumundaki kamu idareleri açısından da, prim oranları %20'den %18,5'e düşmüştür. Kamu çalışanları açısından yapılan matrah değerlendirmesinin işveren kamu idareleri içinde geçerli olduğu söylenebilir.

5510 sayılı Kanun sonrası memurlar ve işveren kamu idareleri açısından prim oranları düşmesine karşın, matrahın ne gibi bir değişikliğe uğradığı konusunda net bir beyanda bulunmak doğru olmayacaktır. Memurların hak ettikleri tazminat ve ödeneklerin miktarının EYDMA'nın ek göstergeye bağlı oranı çerçevesindeki miktarı ile kıyaslanması sonucunda sigorta matrahının akıbeti konusunda yorum yapılabilecektir. İlerleyen başlıklar altındaki tipik kamusal yük hesaplamalarında, tazminat ve ödenek tutarlarının yüksek olduğu kadrolar için prim yükünde, 5510 sayılı Kanun öncesi duruma göre artış yaşandığı görülmektedir.

Emekli maaşları yönünden, reform sonrası unvana göre aylık bağlama yerine, prime esas kazanca göre aylık bağlama sisteminin getirilmesi reform öncesi ortaya çıkan eşitsizliklerin giderilmesini sağlamaktadır. Yani çalışma hayatı boyunca daha fazla prim ödeyenin emekli aylığı daha yüksek olacaktır. Kamu görevlilerinin prime esas kazançlarındaki tavan kaldırılarak memurlara yapılan ödemelerin daha büyük bir kısmından prim alınması ve dolayısıyla daha yüksek miktarda emekli aylığı bağlanması sağlanmaktadır (Çolak, 2008, s. 21).

İşçiler yani 4/a'lılar açısından 5510 sayılı Kanun öncesi ve sonraki durum incelenecek olursa, prime esas kazançların kapsamı konusunda bir farklılık olmadığını ve işçilere yapılan ödemelerin büyük çoğunluğunun SGK kesintisine tabi olduğu söylenebilir.

Prim oranları açısından da önceden SSK kapsamında işçiler ile 5510 sayılı Kanun'un 4/a kapsamında olan sigortalılar açısından bir farklılık yaşanmadığı ve prim oranının %14 olduğu görülmektedir. İşverenler açısından ise minimum prim yükünün eski ve yeni uygulamada değişmediği ve %19,5 olduğu görülmektedir. Yani, 5510 sayılı Kanun

ile işçilerin prime esas kazançlarında bir değişiklik olmadığı gibi oranlar açısından da bir değişiklik bulunmamaktadır.

2.1.4.2.5. Memur ve İşçiler Açısından Değerlendirme

İşçi ve memurların üzerindeki gelir vergisi yükü farklı olduğu gibi, sosyal güvenlik yükleri de farklılık arz etmektedir. 5510 sayılı Kanun öncesinde bu fark daha belirgin iken, Kanun sonrasında memurlar ve diğer kamu görevlileri açısından birtakım düzenlemeler yapılmış ve aradaki fark azaltılmaya çalışılmıştır. Çalışanlar ve işverenler açısından prim oranları incelendiğinde; işçi ve memurların prim yüklerinin her ikisinde %14 oranında eşitlendiği görülmektedir.

Oranlar açısından özel kesim ile kamu kesimi arasında önemli bir farklılığın olmaması prim yüklerinin birbirine yakın olduğunu göstermemektedir. Zira sosyal güvenlik yükü, oran yanı sıra matrah büyüklüğü ile de yakından ilgilidir. 5510 sayılı Kanun öncesinde memurların birçok gelirinin (tazminat, ödenek vb) emekli keseneğine tabi olmaması, işçi ve memur kesimi arasında ciddi farkın oluşmasına neden olmakta idi. Çünkü memurların gelirlerinin büyük kısmını oluşturan ikincil ödemelerin tamamı keseneğe tabi değildi. Ancak işçilerin gelirlerinin tamamına yakını prim matrahına dahildi. 5510 sayılı Kanun sonrasında özellikle tazminat ve ödenekleri fazla olan memurlar için prime esas kazançların kapsamının genişletilmesi bu farkı azaltmıştır. Ancak orta ve üst düzey memur ve diğer kamu görevlilerinin gelirlerinin hala bir kısmının sosyal güvenlik primine esas kazançlar dışında olduğu görülmektedir.

2.1.4.3. Damga Vergisi

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu uyarınca hizmet karşılığı olarak alınan maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat vb menfaatler (avans olarak ödenenler dâhil) üzerinden damga vergisi kesilmektedir.

Memurlar ve diğer kamu görevlileri için, aile yardımı ödeneği (aile ve çocuk yardımı), ek tazminat, doğum yardımı, ölüm yardımı hariç için tüm ödeme kalemleri damga

vergisi matrahına dâhildir. İşçiler açısından ise, lojman, aynı sağlık yardımları, aynı süt ve yoğurt yardımları, taşıt (servis ile ulaşım halinde), aynı yemekler, aynı yakacaklar, erzak dağıtımı hariç işçiye yapılan tüm ödemeler damga vergisi matrahına dahildir. Dikkat çekici husus, işçiler için genellikle aynı yardımların damga vergisi dışında tutulduğudur.

Ücret ödemelerindeki nispi damga vergisi oranı binde 6,6'dır²⁶. Bunun dışında beyannameler üzerinden maktu olarak alınmakta olan damga vergisi bedeli²⁷ ve değerli kağıt bedeli²⁸ söz konusudur.

Ücretler üzerindeki kamusal yükün bileşenlerinden birisi olan damga vergisi ücretler üzerinde nispi olarak düşük bir yük olarak değerlendirilmesine rağmen, muhtasar beyanname ve prim bildirelari vermek zorunda olan işverenlerin ve yıllık GV beyannamesi vermek zorunda kalan ücretlilerin bu beyannameler için değerli kâğıt bedeli yanı sıra maktu damga vergisi ödemeleri ücretler üzerindeki vergi yükünü artırmaktadır.

2.1.4.4. Diğer Yükümlülükler

İlgili ücretliler için zorunlu nitelikte olan bu yükümlülükler sendika üyelerinin aidat kesintileri ve bazı kurumsal kesintilerden oluşmaktadır. Kurumsal kesintiler içinde önemli olanlarından birisi silahlı kuvvetler mensupları ve askeri kuruluşlardaki sivil memurlar için geçerli olan Ordu Yardımlaşma Kurumu (OYAK) kesintileridir. Bunun

²⁶ 1 Ocak 2013 tarihli ve 28515 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 56 Seri No'lu Damga Vergisi Genel Tebliği ile; 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere, Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tabloda yer alan kağıtlar için 2012 yılında uygulanan nispi vergi oranları ve yeniden değerlendirme oranı dahil olmak üzere maktu vergi tutarları %15 oranında artırılmıştır. Bu düzenleme ile ücret geliri üzerindeki damga vergisi oranı %7,59'a yükseltilmiştir.

²⁷ 2012 yılı için maktu damga vergisi bedelleri yıllık GV beyannameleri için 34,50 lira, muhtasar beyannameler için 22,85 lira tutarındadır. 5838 sayılı Kanun ile 28.02.2009 tarihinde yürürlüğe giren hükme göre, elektronik ortamda verilen muhtasar beyannameler içinse 27,10 lira maktu damga vergisi alınmaktadır (55 No'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği). Vergi sorumlusu ve mükelleflerin elektronik ortamda beyanname vermelerinin teşvik edilmesi (vergi idaresinin iş yükünü azaltması, mükelleflerin zaman kaybını azaltması vb sebepler) gerekirken daha fazla miktarda vergi alınması vergileme ilkelerinden, tasarruf, uygunluk ve adalet (yatay eşitlik) ilkesi ile çatışmaktadır. Vergi beyannameleri yanı sıra sosyal güvenlik kurumlarına (SGK) verilen sigorta prim bildirelari için 17 lira maktu damga vergisi alınmaktadır.

²⁸ 210 sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu uyarınca beyannamelerin değerli kâğıt bedelinin 2012 yılı 6,25 lira olduğunu söylemek gerekmektedir (2011/1 No'lu Değerli Kağıtlar Kanunu Genel Tebliği).

dışında Kefalet Sandığı ve Amele Birliği²⁹ kesintileri diğer kesintilere örnek olarak verilebilir.

Sendika Kesintisi: Bir hizmet akdine bağlı çalışan 16 yaşını doldurmuş işçilerin ve kamu görevlilerinin çalıştıkları hizmet kolu ile ilgili sendikalara üye olmaları serbesttir (4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları Kanunu, md. 14; 2821 sayılı Sendikalar Kanunu, md. 20). Söz konusu çalışanlar birden çok sendikaya üye olamamaktadır. Aksi halde birden çok sendikaya üyelik halinde sonraki üyelikler geçersizdir. (4688 sayılı Kanun, md. 14; 2821 sayılı Kanun, md. 20).

Kamu görevlileri arasında sendika üyesi olamayacaklar ise ilgili Kanun'un 15'nci maddesinde yer almaktadır. Sendikaların temel gelirleri doğaldır ki üyelerinden topladıkları aidatlardır.

Kamu görevlilerinin yüzde beşinden fazlasını üye kaydetmiş bulunan sendikaların üyelik aidatları, kamu işverenince aylığından kesilerek sendikaya gönderilmektedir. Aylık üyelik aidatı tutarı, kamu görevlisinin kadro ya da pozisyonuna bağlı ve her ay mutad olarak ödenmekte olan damga vergisine tâbi aylık brüt gelirleri toplamına, sendika tüzüğünde belirtilen oran uygulanmak suretiyle hesaplanmaktadır. Aidat tutarı, 15'nci derecenin birinci kademesinden aylık alan devlet memurunun damga vergisine tâbi brüt gelirleri toplamının binde dördünden az, otuzda birinden fazla olamamaktadır (4688 sayılı Kanunu, md. 25).

İşçi sendikasına işçinin ödeyeceği aylık üyelik aidatı tutarı, bir günlük çıplak ücretini geçmemektedir. Bunun dışında sendika tüzüklerine, üyelik aidatı dışında, üyelerden başka bir aidat alınacağına ilişkin hükümler konulamamaktadır (2821 sayılı Kanun, md. 23).

Söz konusu sendika kesintileri gayrisafi ücretten yapılan indirimler arasındadır, dolayısıyla gelir vergisi matrahına dahil değildirler.

OYAK Kesintisi: İdari ve mali açıdan özerk bir kurum olan OYAK, üyelerine SGK tarafından sağlanan sosyal güvencelere ek bir takım imkânlar sağlamaktadır. Bu imkânlardan TSK'deki subay, askeri memur, astsubaylar, Milli Savunma Bakanlığı,

²⁹ Başlıca gelir kaynaklarını üyelerinden sağladığı primler, bağış ve yardımlardan karşılayan ve 1921 yılında kurulan Amele Birliği, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'na bağlı, yönetim, işleyiş ve denetimi kendi yönetmeliğine göre yapılan, idari ve mali açıdan özerk tüzel kişiliğe sahip bir sosyal güvenlik kuruluşu olarak faaliyet göstermektedir. Zonguldak ve Ereğli Kömür Havzasında çalışan işçilere ilave sosyal güvenlik yardımı yapma amacı taşımaktadır. Daha fazla bilgi için, <http://www.amelebirligi.gov.tr/>

Jandarma Genel Komutanlığında ve bu kurumların sermayesine en az %50 iştirak edeceği şirketlerde çalışanlardan istekli olanlar ve yedek subaylar faydalanabilmektedir. Kurum, üyelerine veya ölmeleri halinde mirasçılarına sağladığı ölüm, maluliyet, emeklilik yardımları yoluyla sağladığı imkanlar dolayısıyla daimi üyelerden maaşının %10'u, geçici üyeler için de %5'i oranında aidat toplamaktadır (205 sayılı OYAK Kanunu, md. 17, 18, 20). Aidatlar, gayrisafî ücretten yapılacak indirimler arasında yer aldığı için gelir vergisine tabi değildir.

Kefalet Sandığı Kesintisi: Tüzel kişiliği haiz olan Kefalet Sandığı, genel ve özel bütçeli kamu idareleri ile bu idarelere bağlı döner sermayeli kuruluşlarda para, menkul kıymet ve ayniyatı alıp veren ve elinde tutanlar için kurulmuştur. Çünkü bu kurumlarda çalışan memur, sözleşmeli personel ve işçiler (geçici işçiler hariç) için müteselsil kefalet usulü kabul edilmiştir. Söz konusu personelden Sandık için aidat kesintisi yapılmaktadır. Aidat, giriş aidatı ile aylık aidattan meydana gelmektedir. Giriş aidatı, (1500) gösterge rakamının memur aylıklarına uygulanan katsayı ile çarpımı sonucu bulunan tutardır. Giriş aidatı, ilk taksiti kefaletle bağlı görevde tam olarak alınan ilk maaş veya ücretten başlamak üzere dört eşit taksitte kesilmektedir. Aylık aidat ise (100) gösterge rakamının memur aylıklarına uygulanan katsayı ile çarpımı sonucu bulunan tutardır. Aylık aidat, giriş aidatının tamamının kesilmesini izleyen aydan itibaren her ay maaş veya ücretten kesilmektedir (2489 sayılı Kefalet Kanunu, md. 1, 2).

2.2. KAMU PERSONELİ ÜCRETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Çalışmanın bu kısmında kamu personelinin ücretlerinin vergilendirilme esasları, matrahı oluşturan ödemeler ile matrahın dışında tutulan ödemeler her bir kamu personelinin tabi oldukları kanun çerçevesinde ele alınmaktadır. Amacımız, vergi dışı bırakılan yan ödemelerin kamu görevlilerinin toplam ücretlerine oranlarını, hangi kamu personelinin diğerine göre ne kadar az vergi ödediğini, kamu sektöründe ve özel sektörde aynı ücret gelirini elde edenlerin niçin aynı miktarda vergi ödemediğinin gerekçelerini değerlendirmektir.

Kamu personelinin gerçek anlamda niçin daha az gelir vergisi ödediğini anlayabilmek için öncelikle Türkiye'de kamu personel rejiminin, istihdam şekillerinin, ücret yapısının, ücretler konusundaki ilke ve politikaların değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bunu yaparken 657 sayılı DMK’de yer alan dört istihdam şekli içinde memurların, sözleşmeli personelin ve işçilerin durumları, sonrasında ise, kendilerine ilişkin özel personel kanunları olan öğretim elemanları, silahlı kuvvetler mensupları ve yargı mensuplarının gelir vergisi karşısındaki durumları değerlendirilecektir.

2.2.1. Türkiye’de Kamu Personel Rejimi

2.2.1.1. Kamu Personeli Kavramı ve Kapsamına İlişkin Tartışmalar

Dünyada ekonomik, sosyal, siyasi ve kültürel anlamda küreselleşmenin getirdiği değişimler, devlet anlayışını değiştirmektedir. Ancak kamu yönetiminin dinamik yapısı, teknolojik yenilikler, iş yapma usullerinin değişmesi, devlet-toplum ilişkileri ve vatandaşın devletten beklentilerinde zaman içinde meydana gelen değişim kamu hizmeti kavramının net bir tanımının yapılmasına engel olmaktadır. Bu nedenlerle, ülkelerin anayasa ve kanunlarında kapsam bakımından açık şekilde düzenlenmiş kamu hizmeti, kamu görevlisi kavramlarına rastlanılamamaktadır (Güney, 1996, s. 5, 6).

Kamu personeli, kamu yönetiminin önemli bir parçasını teşkil etmektedir. Devletin ve kurumlarının politikalarının tasarlanmasında, kamu hizmetlerinin görülmesinde kamu personeli önemli rol üstlenmektedir. Bu açıdan kamu personelinin seçimi, istihdamı, ücretleri, terfileri ve benzeri konularla ilgili düzenlemelerin sağlıklı bir şekilde planlanması, çerçevesinin iyi çizilmesi ve uygulaması iyi işleyen bir kamu personel sistemini gerekli kılmaktadır (Eroğlu, 2007, s. 327).

Kamu personeli, kamu görevlisi, bürokrat, memur, kamu çalışanı gibi ifadeler birbirine benzer kavramlar olmasına karşılık ayrı anlamlar ifade ettiğine yönelik tartışmalarda yapılmaktadır. Kamu personeli ifadesi ile, daha çok kamu yönetiminin beşeri unsurunu oluşturan kamu çalışanları arasında memur, sözleşmeli personel ve işçi statülerinde kamu kesimince atama yoluyla doğrudan istihdam edilenler kastedilmektedir. Bürokrat kavramı daha çok üst düzey yöneticiler için kullanılırken kamu personeli terimi alt kademe çalışanları da kapsamaktadır. Kamu görevlisi kavramı ise kamu otoritesini kullanarak görev yapanları (seçilmiş veya atanmış) ifade etmek için kullanılan içeriği daha geniş bir kavramdır (Güler, 2005, s. 63).

Kamu görevlisi kavramı geniş ve dar anlamları ile kullanılabilir. Hukuki statüleri, hiyerarşik durumları birbirinden farklı, ancak kamu kesiminde çalışan tüm görevliler geniş anlamda kamu görevlisi sayılırlar (Akgüner, 2001, s. 33). Buna göre, kamu kesiminde çalışan sivil memurlar, subaylar, hakim, savcı ve diğer yargı üyeleri, öğretim elemanları, milletvekili ve belediye başkanlarının hepsi geniş anlamda kamu görevlisi kavramına dahildir.

Dar anlamda kamu görevlisi ise, Anayasa'nın 128'nci maddesine göre yorumlanmaktadır. Söz konusu maddede kamu kurum ve kuruluşlarının genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği aslî ve sürekli görevlerin, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görüleceği ifade edilmiştir. Memurlar dışındaki diğer kamu görevlileri konusunda Anayasa'da bir tanım yapılmamıştır. Ancak, diğer kamu görevlileri deyimıyla, idare ile kamu hukuku ilişkisinde bulunan ve hizmetin asli elemanı sayılabilecek görevlerde çalışanları anlamak gerekmektedir (Güran, 1984, s. 34).

Yargıtayın bir kararından³⁰ idarenin yürütmek zorunda olduğu asli ve zorunlu kamu hizmetlerini, idarenin gözetim, denetim ve sorumluluğu altında yerine getiren ve karşılığında devlet bütçesinden aylık, ücret, ödenek vb ödeme yapılan personelin diğer kamu görevlisi olduğu anlaşılmaktadır.

Kendilerine asli ve sürekli kamu görevi verilen ve özlük işleri kanunlar yoluyla düzenlenen, başka bir ifade ile statü hukukuna tabi olan üniversite öğretim elemanları, hakimler, savcılar ve askerler diğer kamu görevlileri içine girmektedir.

Sözleşmeli personelin, hatta KİT'lerde çalışan sözleşmeli personelin de diğer kamu görevlisi kapsamında olduğu söylenmektedir. Çünkü KİT'lerde genel idare esaslarına göre asli ve sürekli kamu hizmeti yürüten kuruluşlardır (Serim, 1988, s. 138, 139).

Özel hukuk hükümlerine göre kamu hizmetinde çalışan işçiler ise, her ne kadar kamuda istihdam edilselerde devlet personel rejimi kurallarına göre değil, iş hukuku kurallarına göre yönetilmektedir. Dolayısıyla dar anlamda kamu görevlisi içinde değerlendirilmemektedir.

Çalışmamızda, kamu personeli veya görevlisi geniş anlamda kullanılmaktadır. Bu kapsamda devletin siyasi yapısını oluşturan görevliler, sözleşmeli personel, özel hukuk hükümleri çerçevesinde çalışanların dışındakiler kamu görevlisidir.

³⁰ Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 14.09.1983 Tarih ve E: 1980/4-1714, K: 1983/803 Sayılı Kararı.

2.2.1.2. Kamu Personel Sisteminin Genel Görünümü ve Nitelikleri

2.2.1.2.1. Devlet Memurları Kanunu'nda Belirtilen İstihdam Türleri

657 sayılı DMK'de memur, sözleşmeli personel, geçici personel ve işçiler olmak üzere dört temel istihdam biçimi kabul edilmiştir. (DMK, md. 4). DMK'ye tabi kurumların belirtilen bu istihdam türleri dışında personel çalıştıramayacağı ise ayrıca kabul edilmiştir (DMK, md. 5). Böylelikle kamu hizmetlerinin kimler tarafından yerine getirildiğine yönelik memurların haricinde üç istihdam biçimi daha oluşturulmuş ve kamu kurumlarının hangi durumlarda bu dört istihdam biçiminden yararlanabilecekleri tüm yönleriyle belirlenmiştir.

657 sayılı DMK, genel ve katma bütçeli kurumlar, il özel İdareleri, belediyeler, il özel idareleri ve belediyelerin kurdukları birlikler ile bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşlarda, kanunlarla kurulan fonlarda, kefalet sandıklarında veya Beden Terbiyesi Bölge Müdürlüklerinde çalışan memurlar hakkında uygulanmaktadır. Sözleşmeli ve geçici personel hakkında ise Kanun'da belirtilen özel hükümler uygulanmaktadır (DMK, md. 1).

Ancak, hakimler, savcılar ve yüksek yargı mensupları, öğretim üye ve yardımcıları, Cumhurbaşkanlığı Senfoni Orkestrası üyeleri, Genelkurmay Mehteran Bölüğü Sanatkarları, Devlet Tiyatrosu ile Devlet Opera ve Balesi ve Belediye Opera ve tiyatroları ile şehir ve belediye konservatuar ve orkestralarının sanatkar memurları, uzman memurları, uygulatıcı uzman memurları ve stajyerleri; Spor-Toto Teşkilatında çalışan personel; subay, astsubay, uzman çavuş ve uzman jandarmalar ile Emniyet Teşkilatı mensuplarının kendi özel kanunlarının hükümlerine tabi olduğu hükmü getirilmiştir (DMK, md. 1).

2.2.1.2.1.1. Memur

Anayasa'nın 128. maddesi ve 657 sayılı DMK'nin 4'ncü maddesi hükümlerinden faydalananak memurların taşıması gereken nitelikler şu şekilde sıralanabilir:

- a) Memurlar, devlete, KİT'lere ve diğer kamu tüzel kişilerine bağlı olarak çalışmaktadırlar.
- b) Genel idare esaslarına göre yürütülmesi gereken kamu hizmetlerini yerine getirmektedirler.
- c) Görevleri asli ve sürekli niteliktedir.

Bu nitelikleri taşıyan görevlerde çalışanlar DMK'ye göre memur sayılmaktadır. 657 sayılı Kanun ile daha önceki yıllarda memur olarak değerlendirilmeyen hizmetliler de yardımcı hizmetler sınıfı altında memurluk kapsamına alınmıştır.

Memurluk, statü hukukuna tabidir, bir başka deyişle idare ile memur arasındaki hukuki ilişki, kanunlar yoluyla tek taraflı olarak düzenlenmektedir. Bu kanuni durum, memurlar arasında eşitliği sağlamak, idarenin keyfi uygulamalarından ve siyasal baskılardan korunmak amacıyla faydalıdır (Akgüner, 2001, s. 56).

Devlet memurluğu DMK'nin 3'ncü maddesinde belirtildiği üzere, kariyer, liyakat ve sınıflandırma esaslarına dayandırılmıştır. Liyakat ilkesi, memuriyete girişte yarışma usulü sınav ile, sınıflandırma ilkesi, onlu bir sınıflandırma sistemi ile, kariyer ilkesi ise onbeşli derece ve kademe sistemi ile yaşama geçirilmiştir.

Kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan memurların görevin gerektirdiği niteliklere, mesleklere ve devlet için taşıdığı değere göre sınıflandırılması düşüncesi gerçek anlamda ilk kez 1965 yılında çıkarılan 657 sayılı DMK ile olmuştur (Tutum, 1979, s. 64). Kamu hizmetlerinin layıkıyla görülmesi ve memurların hak ettikleri gelire sahip olması için sınıflandırma, kamu personel rejiminde önemli bir müessesedir.

Günümüzde DMK'de belirtilen memur sınıfları 10 adettir (DMK, md. 36). Tablo 2.6'da memur sınıfları ve kapsamaları yer almaktadır.

Tablo 2.5: DMK’ye Göre Memur Sınıfları ve Kapsamı

Sınıflar	Kapsamı
1. Genel İdare Hizmetleri Sınıfı	Yönetim, icra, büro ve benzeri işleri görenler, diğer memur sınıflarına dâhil olmayanlar
2. Teknik Hizmetler Sınıfı	Meslekleriyle ilgili görevleri fiilen yapan mühendis, mimar, fizikçi, kimyager, matematikçiler, teknik hizmetlerde çalışanlar, şehir plancıları, fen memuru, tekniker, teknisyenler
3. Sağlık Hizmetleri ve Yardımcı Sağlık Hizmetleri Sınıfı	Sağlık hizmetlerinde mesleki eğitim görerek yetişmiş hekim, diş hekimi, eczacı, veteriner, ebe, hemşire ve diğer sağlık personeli
4. Eğitim ve Öğretim Hizmetleri Sınıfı	Eğitim ve öğretim işiyle görevlendirilen öğretmenler, ilköğretim müfettişleri ve yardımcıları
5. Avukatlık Hizmetleri Sınıfı	Avukatlık ruhsatına sahip baroya kayıtlı ve kurumlarını yargı mercilerinde temsil etme yetkisine sahip olanlar
6. Din Hizmetleri Sınıfı	Dini eğitim görmüş olan ve dini görev yapan kişiler
7. Emniyet Hizmetleri Sınıfı	Polis, komiser muavini, komiser, baş komiser, emniyet müfettişi, polis müfettişi, emniyet amiri ve emniyet müdürü ve emniyet müdürü sıfatını kazanmış emniyet mensupları
8. Yardımcı Hizmetler Sınıfı	Her türlü yazı ve dosya dağıtma, temizleme, aydınlatma ve ısıtma işleri, koruma ve muhafaza hizmetleri ile kurumlarda kanunla belirtilen yardımcı işleri yapanlar
9. Mülki İdare Amirleri Hizmetleri Sınıfı	Valiler, kaymakamlar ve maiyet memurları
10. Milli İstihbarat Hizmetleri Sınıfı	Milli İstihbarat Teşkilatı kadrolarında veya bu teşkilat emrinde çalıştırılanlar

DMK, bu sınıflar dışında memur kadrosu oluşturulmasını yasaklamıştır. Bunun dışında, Kanun’un 36. maddesinde öğrenim durumlarına göre kişilerin hangi derece ve kademe ile memuriyete gireceklerini, hangi derece ve kademeye yükselebilecekleri belirlenmiştir. Aylıkların tespiti noktasında, 657 sayılı DMK kapsamında ücretlerin belirlenmesine esas teşkil eden göstergeler, bütün sınıflar itibariyle her derece ve kademenin aylıklarının hesaplanmasına esas teşkil edecek aylık gösterge tablosu belirlenmiştir (DMK, md. 43). Memurlar için belirlenen aylık göstergeler tüm sınıflar için ortaktır. Sınıflar itibariyle memur ücretlerindeki farklılıklar, ek göstergeler ve diğer yan ödemeler yoluyla oluşmaktadır. Çalışmanın ilerleyen başlıkları altında memur ücretlerinin hesaplanması sırasında bu kavramlar üzerinde durulacaktır.

2.2.1.2.1.2. Sözleşmeli Personel

Anayasa’nın 128’nci maddesine göre, kamu kurum ve kuruluşlarının genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği aslî ve sürekli görevlerin, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görüleceği ifade edilmiştir.

657 sayılı DMK’de istisnai, geçici ve çok sınırlı bir istihdam biçimi olarak öngörülmüştür. Amaç kamu personel politikaları içerisinde esnek istihdamı yaygınlaştırmaktır (Şaylan, 2000, s. 46).

Sözleşmeli personel, önemli projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi ve işletilmesinde, özel bir meslek bilgisine ve uzmanlığına ihtiyaç gösteren zorunlu ve istisnai işler için geçici olarak, sözleşmelerinde belirtilen ücretle çalıştırılan görevliler olarak tanımlanabilir (Akgüner, 2001, s. 41). Ancak zamanla sözleşmeli personel uygulamasının amacından saptığı görülmüştür.

Devlet eskiden uzmanlık gerektiren işler için personel temininde zorlandığından, genellikle daha yüksek ücretle kişileri sözleşmeli olarak çalıştırma eğilimine girmekte idi. Ancak günümüzde, kamu hizmetlerinin görülme usulleri (örneğin, imtiyaz sözleşmeleri yolu özel işletmelere devri) değiştiği gibi, kamu kesiminde memur kadrolarında yer alanlarında niteliklerinin arttığı gözlenmektedir. Bütün bunlara karşılık sözleşmeli personel istihdamı azalacağı halde, artmaktadır. İdare, aradaki ilişki sözleşmeye dayalı olduğu için daha esnek hareket edebileceği düşünürken, Anayasa Mahkemesinin konu hakkında verdiği kararlar ile sözleşmeli personel statü hukukuna tabi olmuştur. Anayasa Mahkemesi, sözleşmeli personeli memur ve diğer kamu görevlilerinin dışında, işçi sayılmayan kendine özgü bir çalışma biçimi olarak benimsemiştir (Şaylan, 2000, s. 46).

Dolayısıyla günümüzde değişik sözleşmeli istihdam türleri bulunmaktadır. Bunlar;

- DMK’nin 4/B hükmüne göre istihdam edilen sözleşmeli personel,
- Kadro karşılığı istihdam edilen sözleşmeli personel³¹,
- Düzenleyici ve denetleyici kurumlarda istihdam edilen sözleşmeli personel,
- Diğer teşkilat yasaları kapsamında istihdam edilen sözleşmeli personel,
- Sağlık Bakanlığında 4924 sayılı Kanun’a göre istihdam edilen sözleşmeli personel³²,
- 399 sayılı KHK’ye göre istihdam edilen sözleşmeli personel (KİT’ler için),

³¹ 657 sayılı DMK’ye göre memur kadrosunda bulunanlar kurumları ile 1 yıllık sözleşme (kadro karşılığı olarak) yapabilmektedir. Kadro karşılığı sözleşmeli personel olarak istihdam edilen çalışanlar, sözleşme hükümlerine tabi olmakla birlikte, sözleşmede konuyla ilgili bir hüküm bulunmadığı zamanlarda 657 sayılı DMK hükümlerine tabidirler. Çalışanlar bu usulü tercih edebilmektedirler. Çünkü diğer sözleşmeli personel istihdam türlerinden daha güvenceli (kadro karşılığı) ve daha yüksek ücretlerle istihdam edilmektedir (Aslan, 2005, s. 341-349).

³² Sağlık hizmetlerinde memurluk statüsünü azaltarak, sözleşmeli personel istihdamını teşvik etmek için uygulamaya konulmuştur.

- 4046 sayılı Kanun çerçevesinde özelleştirme kapsamındaki kuruluşlarda³³ sözleşmeli personel,
- 5393 sayılı Belediye Kanunu'na göre istihdam edilen sözleşmeli personel,
- 375 sayılı KHK'ye göre istihdam edilen sözleşmeli bilişim personeli,
- 657 sayılı DMK'nin ek geçici 16'ncı maddesine göre istihdam edilen sözleşmeli personel,
- 5258 sayılı Aile Hekimliği Pilot Uygulaması Hakkında Kanun'a göre istihdam edilen sözleşmeli personeldir.

Sözleşmeli personel türleri ve kamu personel istihdamındaki payı³⁴ giderek yaygınlaştı, özellikle DMK'nin 4/B hükmüne göre ve kadro karşılığı sözleşmeli personel istihdamı ağırlıktadır.

DMK'nin 4/B maddesinin ikinci fıkrasında belli şartlarda ve belli pozisyonlarda; yabancı uyruklular, öğretmenler, avukatlar, tabip ve uzman tabipler, Adli Tıp Kurumu uzmanları, devlet konservatuvarı sanatçı öğretim üyeleri, İstanbul belediyesi konservatuvarı sanatçıları istihdam edilebilmektedir.

Kadro karşılığı sözleşmeli personel istihdamında her kuruluşun kanununda belirtilen kadroları karşılık gösterildiğinden bu konuda uygulama birliği yoktur. Bu istihdam biçimiyle personel çalıştıran kurumların bazıları Başbakanlık, Devlet Personel Başkanlığı, Dış Ticaret Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı, Kalkınma Bakanlığı, Türkiye Atom Enerjisi Kurumu, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu, Özelleştirme İdaresi Başkanlığıdır. Kadro karşılığı sözleşmeli personel, sözleşmelerinde belirlenen esaslar dışında DMK hükümlerine tabidir.

Ayrıca, 4924 sayılı Kanun çerçevesinde, eleman temininde güçlük çekilen yerlerde ve hizmet dallarında sağlık hizmetlerinin etkili ve verimli bir şekilde yürütülebilmesini temin etmek üzere, Sağlık Bakanlığı ve bağlı kuruluşları tarafından hizmet akdi ile sözleşmeli olarak istihdam edilen ve işçi sayılmayan doktor, diş doktoru, eczacı, veteriner, biyolog, psikolog, sosyal çalışmacı, diyetisyen, fizyoterapist, çocuk

³³ Özelleştirme kapsamına alınan KİT'lerde 399 sayılı KHK hükümleri uygulanamayacağından buralardaki personel hakkında 4046 sayılı Kanun'da yer alan hükümler geçerli olmaktadır. Özelleştirme kapsamındaki KİT'lerde (kamu payı %50'nin altına düşmüşse) sözleşmeli personelin ücretleri YPK tarafından belirlenmektedir.

³⁴ Sözleşmeli personel istihdamı 2007'de 120.771, 2008'de 166.663, 2009'da 201.579 ve 2010 yılında ise 252.720 olmuştur. 2012 yılı Eylül ayında ise 177.719'a düşmüştür (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2012). Düşüşün sebebi, 2011 yılının ortalarında DMK 4/B ve 4046 çerçevesindeki sözleşmeli personelin memurluğa geçişi yönündeki düzenlemedir (632 sayılı KHK).

gelişimcisi, odyolog, tıbbi teknolog, sağlık teknikeri, hemşire, ebe, sağlık memuru istihdam edilebilmektedir (Dinçer, t.y.).

2.2.1.2.1.3. Geçici Personel

Bir yıldan az süreli veya mevsimlik hizmet olduğuna Devlet Personel Başkanlığı ve Maliye Bakanlığının görüşlerine dayanılarak Bakanlar Kurulunca karar verilen görevlerde ve belirtilen ücret ve adet sınırları içinde sözleşme ile çalıştırılan ve işçi sayılmayan kişilere geçici personel denilmektedir (DMK, md. 4).

Sözleşmeli personelde olduğu gibi, geçici personelin idare ile olan ilişkisinin kapsamı ve boyutları da kanunlar yoluyla belirlenmemiştir. Yani idare ile geçici personel arasındaki ilişki bir sözleşme ilişkisidir. Dolayısıyla kamu görevlisi olarak sayılmaları mümkün değildir (Günday, 2002, s. 56).

2.2.1.2.1.4. İşçi

DMK kapsamındaki kuruluşlar bedensel emek gücü gerektiren işler için işçi istihdam edebilirler. Ancak işçiler kamu görevlisi sayılmadığı gibi, bunlar hakkında DMK hükümleri uygulanmamaktadır. İş mevzuatı hükümlerine göre bireysel veya toplu iş sözleşmeleri ile çalıştırılmaktadırlar (DMK, md. 4). Bir başka deyişle, kamu kesiminde çalışan işçiler de iş sözleşmelerine dayalı olarak çalıştırılmaktadır.

Kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan işçiler geçici ve sürekli olmak üzere iki şekilde çalıştırılmaktadır. Geçici işçilik uygulaması, kamu personel sisteminde esnek istihdamın bir aracı haline dönüşmüştür.

2.2.1.2.2. Devlet Memurları Kanunu Dışındaki Kamu Personel Rejimleri

1982 Anayasası'nın 128'nci maddesine göre "... kamu hizmetlerinin gerektirdiği aslı ve sürekli görevler, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görülür." denilmektedir. Bu

hükümdeki diğer kamu görevlileri silahlı kuvvetler mensupları, hâkim ve savcılar, öğretim üye ve yardımcılardır.

Günümüz kamu personel sisteminde silahlı kuvvetler personeli, üniversite öğretim elemanları, hâkim ve savcıların özlük haklarına ilişkin hükümler, her biri için çıkarılan ayrı kanunlarda belirlenmektedir. Bu kanunlar içinde 926 sayılı TSKPK ve 2802 sayılı HSK kendi alanlarını, yani askeri alanı ve yargı alanını bütünüyle düzenleyen kanunlardır. 2914 sayılı YÖPK ise, yükseköğretim personel sistemini tümüyle düzenlememiş, hüküm bulunmayan hallerde 657 sayılı DMK hükümlerinin geçerli olduğunu belirtmiştir.

926 sayılı TSKPK, subaylar, astsubaylar ile harp okulları, fakülteler, yüksek okullar ve astsubay okullarında öğrenim yapan asker öğrencilere uygulanmaktadır (TSKPK, md. 1). Söz konusu Kanun, “subayların, astsubayların ve askeri öğrencilerin yetiştirilmelerini, sınıflandırılmalarını, görev ve yükümlülüklerini, terfi ve taltifleri ile her türlü özlük haklarını” düzenlemektedir (TSKPK, md. 2).

2802 sayılı HSK Kanunu, “adli ve idari yargı hakim ve savcılarının ... aylık ve ödeneklerini, meslekte ilerlemelerini, ... meslek içi eğitimlerini ve diğer özlük işlerini” ve “Anayasa Mahkemesi, Yargıtay ve Danıştay Başkan ve üyelerinin aylık ve ödenekleri ile diğer mali, sosyal hak ve yardımlarını” düzenlemektedir (HSK, md. 1).

2802 sayılı Kanun, adli yargı hâkim ve Cumhuriyet savcıları ile idari yargı hâkim ve savcıları hakkında uygulanmaktadır. Anayasa Mahkemesi, Yargıtay ve Danıştay başkan ve üyeleri de özlük hakları bakımından bu Kanun hükümlerine tabidirler (HSK, md. 2).

2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu, öğretim elemanları tanımına giren personeli sınıflandırmak, aylıklarını ve ek göstergelerini düzenlemek, derece yükseltilmesi ve kademe ilerlemesinin şekil ve şartları ile sosyal haklardan yararlanma esaslarını belirlemektedir. Bunların dışında ek ders ücreti, üniversite, idari görev ve geliştirme ödeneklerinin miktarını tespit etmek, emekli ve yabancı öğretim elemanlarının sözleşmeli olarak çalıştırılma usul ve esaslarını tayin etmektedir (YÖPK, md. 1). Bu Kanun, üniversite öğretim elemanlarının aylık, ödenek ve diğer özlük haklarını da kapsamaktadır (YÖPK, md. 2).

2.2.1.3. Kamu Sektöründe Statülerine Göre İstihdam

Türkiye’de kamu kesiminde çalışan personelin toplamı TÜİK 2012/1. dönem verilerine göre, 3.111.660’dır (TÜİK-c, 2012). Bir başka deyişle, kamu personeli toplam nüfusun (73.405.000) %4,2’sini, 15 yaş ve üstündeki etkin nüfusun (54.520.000) ise yaklaşık olarak %5,7’sini teşkil etmektedir. Türkiye’de istihdam edilenlerin (24.630.000) %62,3’ü ücretli, maaşlı veya yevmiyeli, %24,5’i kendi hesabına çalışan veya işveren, %13,2’si ise ücretsiz aile işçisidir (TÜİK-a, 2012). Dolayısıyla kamu personelinin ücretliler arasındaki ağırlığı %20,3 dolayındadır. Bir başka deyişle, her 5 ücretliden birisi kamu kesiminde çalışmaktadır.

31 Mart 2012 tarihi itibarıyla kamuda çalışan toplam 3.111.660 kamu personelinin 2.435.169’u (%78,3) kadrolu personel, 170.686’sı (%5,5) sözleşmeli personel, 351.448’i (%11,3) sürekli işçi, 19.673’ü (%0,6) geçici işçi, 21.946’sı (%0,7) geçici personel ve 112.738’i diğer personelden oluşmaktadır (Tablo 2.6).

Türkiye’de kamu personelinin 657 sayılı DMK’de belirtilen istihdam türleri açısından paylarına bakıldığında %84,1’inin genel ve özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları, döner sermayeli kuruluşlar, kefalet sandıkları ve 190 sayılı K.H.K. Kapsamında yer alan diğer kamu idarelerine bağlı çalıştığı görülmektedir. Söz konusu kamu birimlerinde çalışan toplam 2.617.771 kamu personelinin %88,7’sinin (2.320.764) kadrolu personel yani memur, %2,8’inin (72.814) sözleşmeli personel, %3,9’unun (102.247) işçi ve %0,8’inin (21.946) geçici personel olduğu görülmektedir. Genel ve özel bütçeli idarelerin yoğunlukta olduğu bu kamu birimlerinde memur kesiminin ağırlığı doğaldır.

Tablo 2.6: Türkiye’de Kamu Sektörü İstihdamı (2012)

	Kadrolu Personel	Sözleşmeli Personel	İşçi		Geçici Personel	Diğer	Toplam
			Sürekli İşçi	Geçici İşçi			
Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri	2.000.547	56.970	42.987	633	20.710	100.000	2.221.847
Y.Ö.K., Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri	187.905	1.773	2.609	617	693	0	193.597
Özel Bütçeli Diğer İdareler	48.658	8.442	38.616	2.946	543	0	99.205
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	3.192	2.019	0	0	0	0	5.211
Sosyal Güvenlik Kurumları	29.647	151	147	0	0	0	29.945
Döner Sermayeler ve Kefalet Sandıkları	46.278	2.814	8.993	3.037	0	0	61.122
190 Sayılı K.H.K. Kapsamında Yer Alan Diğer Kamu İdareleri	4.537	645	1.553	109	0	0	6.844
	2.320.764	72.814	94.905	7.342	21.946	100.000	2.617.771
233 Sayılı K.H.K. Kapsamında Yer Alan K.İ.T.ler (Bağlı Ortaklıklar Dahil)	5.287	70.849	66.637	1.106	0	0	143.879
Özelleştirme Programında Yer Alan Kuruluşlar	732	5.408	16.041	652	0	0	22.833
Kamu Bankaları	0	703	38.360	1.235	0	0	40.298
Özel Kanunu Bulunan Kuruluşlar	6.205	835	585	0	0	0	7.625
	12.224	77.795	121.623	2.993	0	0	214.635
İl Özel İdareleri	8.895	1.737	23.682	218	0	530	35.062
Belediyeler ve Bağlı Kuruluşları İle Mahalli İdare Birlikleri	82.676	17.776	106.549	8.078	0	6.360	221.439
B.İ.T.ler (Belediye İktisadi Teşekkülleri)	10.610	564	4.689	1.042	0	5.848	22.753
	102.181	20.077	134.920	9.338	0	12.738	279.254
Genel Toplam	2.435.169	170.686	351.448	19.673	21.946	112.738	3.111.660

Kaynak: TÜİK-c, 2012

233 sayılı K.H.K. kapsamında yer alan KİT’ler (bağlı ortaklıklar dahil), özelleştirme programında yer alan kuruluşlar, kamu bankaları ve özel kanunu bulunan kuruluşlarda toplam kamu personelinin %6,9’u istihdam edilmektedir. Bu kamu birimlerindeki toplam istihdamın %5,7’si kadrolu personelden, 36,2’si sözleşmeli personel, %58,1’i ise sürekli ve geçici işçilerden oluşmaktadır. Söz konusu kamu birimleri arasında KİT’lerde çalışan kamu personelinin yoğunlukta olması doğal olarak işçi istihdamının ağırlığını

artırmaktadır. Çünkü, KİT'ler ve bağlı ortaklıklarında bedensel emek gücünün ağırlıkta olması sebebiyle işçi kısmının payının yüksek olması beklenen bir durumdur. Asıl dikkat çekici husus, daha önceki başlıklar altında ifade edildiği gibi devletin bu kuruluşlarda memurluk statüsünü tasfiye etme gayretinin rakamlara yansımış olmasıdır. Bunun dışında söz konusu kuruluşların özelleştirilmeleri kolaylaştırmak için sözleşmeli personel istihdamına yönelindiğinin söylenmesi gerekir.

İl özel idareleri, belediyeler ve bağlı kuruluşları ile mahalli idare birlikleri ve BİT'lerde (Belediye İktisadi Teşekkülleri) toplam kamu personelinin yaklaşık olarak %9'u istihdam edilmektedir. Söz konusu personelin istihdam türleri itibariyle dağılımına bakıldığında, %36,6'sının kadrolu personel, %7,2'si sözleşmeli personel, %51,7'nin ise işçilerden oluştuğu görülmektedir. Söz konusu kamu birimleri içinde en fazla kamu personeli istihdam eden kamu birimi belediyelerdir. Dolayısıyla belediye hizmetleri göz önünde bulundurulduğunda yoğun bir işçi istihdamı kaçınılmazdır.

2.2.2. Kamu Personelinin Vergilendirilmesi

Kamu personeline, mevcut aylık sisteminin çeşitli bakımlardan ortaya çıkardığı boşluğu doldurmak amacıyla değişik tür ve nitelikte olmak üzere çok sayıda ödeme yapılmaktadır. Üstelik bu ödemeler sürekli ve düzenli bir ödeme fonksiyonunu kazanmış ve bu haliyle aylığın çok üzerine çıkmış durumdadır.

Ücret sisteminin yetersiz kaldığı boşlukları doldurmak, farklı çalışmaları ve nitelikleri farklı değerlendirmek ve kamu hizmetini ülkenin her yanına dengeli bir şekilde yayabilmek için mevcut istihdam politikalarını desteklemek, yokluğu duyulan elemanların kamu kurumlarına kazandırılmasını sağlama amacı, yan ödeme-ek ödeme uygulamalarını zaruri kılmıştır. Bu haliyle yan ödemeler, ücret sistemini tamamlayıcı ve düzenleyici araçları olarak nitelendirilebilir (Kestane, 2000, s. 2).

Bu haliyle, asli hizmet (kadro) karşılığı verilen aylığın tatmin edici olması gerekirken, ilave hizmetler ve nitelikler ve pozisyonlar karşılığı yapılan tali ödemelere sanki bu işlev verilmiş gibidir (Çatalcam, 1988, s. 4).

Tablo 2.7: Kamu Personeli Ödemelerinin Sınıflandırılması

AYLIK VE ÖDENEKLER	TAZMİNATLAR	YARDIMLAR VE ZAMLAR
Gösterge Aylığı	Adalet Hizmetleri Tazminatı	Aile Yardımı
Ek Gösterge Aylığı	Arazi Tazminatı	Çocuk Yardımı
Kıdem Aylığı	Avukatlık Hizmetleri Tazminatı	Doğum Yardımı
Taban Aylığı	Dalış Tazminatı	Ek Gıda Yardımı
Yan Ödeme Aylığı	Mülki İdare Amirliği Özel Hizmet Tazminatı	Vardiya Zammı
Ek Ödeme	Görev Tazminatı	Sıkıyönetim Hizmetleri Zammı
Vekalet Ücreti	Din Hizmetleri Sınıfı Tazminatı	Giyecek Yardımı
İkinci Görev Ücreti	Denetim Tazminatı	İaşe Bedeli
Huzur Ücreti	Denizaltı Tazminatı	Kira Yardımı
Fazla Çalışma Ücreti	Eğitim ve Öğretim Hizmetleri Tazminatı	Konut Edindirme Yardımı
Ek Ders Ücreti	Ek Tazminat	Tayin Bedeli
Nöbet Ücreti	Emniyet Hizmetleri Sınıfı Tazminatı	Yakacak Yardımı
Kelime İşlem Ücreti	Emniyet ve Asayiş Tazminatı	Yiyecek Yardımı
Diyanet Ödeneği	General Tazminatı	Süt Yardımı
Eğitim-Öğretim Yılına Hazırlık Ödeneği	Hizmet ve Seyis Erleri Tazminatı	Ölüm Yardımı
İkramiye Ödemeleri	Kadastro Hizmetleri Tazminatı	Asgarî Ücret Zammı
İdari Görev Ödeneği	Kıt'a Tazminatı	Asgari Ücret Farkı Zammı
İlkokul Öğretmenleri Ödeneği	Lojman Tazminatı	Bilet Piri
Kuruluş ve Geliştirme Ödeneği	Mali Sorumluluk Tazminatı	Büyük Proje Zammı
Mahrumiyet Yeri Ödeneği	Makam Tazminatı	Fiili Hizmet Zammı
Temsil Ödeneği	Mülki İdare Hizmetleri Tazminatı	İş Güçlüğü Zammı
Toplum Zabıta Ödeneği	Operasyon Tazminatı	İş Riski Zammı
Üniversite Ödeneği	Olağanüstü Hal Tazminatı	Temininde Güçlük Zammı
Geliştirme Ödeneği		Mali Sorumluluk Zammı
Vergi İdaresini Geliştirme Fonu Ödemeleri	Özel Hizmet Tazminatı	Öncelikli Yöre Zammı
Yargıç Ödenekleri	Sağlık Hizmetleri Sınıfı Tazminatı	Karla Mücadele Zammı
Yargı Ödeneği	Seyyar Görev Tazminatı	
Stajyer Harçlıkları	Silahlı Kuvvetler Tazminatı	
Tasarrufu Teşvik Fonu Kesintisi Karşılığı	Teknik Hizmetler Sınıfı Tazminatı	
Edebi Kurul Toplantı Ödeneği	Teknik Öğretmen Özel Hizmet Tazminatı	
Denetim Elemanları Gündelik Ödemeleri	Uçuş Tazminatı	
Uyuşmazlık Mahkemesi Ödeneği	Üniversite Tazminatı	
Özel İdare Ödeneği	Yabancı Dil Tazminatı	
Orman Arazi Ödeneği	Yüksek Hâkimlik Tazminatı	
Tapu ve Kadastro Ödeneği	Temsil Tazminatı	
Çocuk Mahkemesi Ödeneği		

Kaynak: Öztürk, 2001, s. 18, 19'dan yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Ücret sistemimizdeki bu karışık ve dengesiz uygulama, esas aylık üzerine sürekli ücret kalemlerinin eklenmesi sonucu ortaya çıkmaktadır. 657 sayılı DMK'ye göre aylığın tespiti, derece karşılığı Kanun'da yer alan göstergenin belli bir katsayı ile çarpımı sonucunda ortaya çıkmaktadır. Ancak bu hesaplamanın ardından aylığın üzerine ek gösterge, taban aylığı, kıdem aylığı ve yan ödeme gibi ödeme unsurları, ardından ise pozisyona, niteliklere, ek görevlere ve diğer faktörlere bağlı olarak zam, tazminat, ödenek gibi ödemeler ilave edilmektedir. Bugüne kadar çıkarılan Kanun ve KHK'ler sonucunda ihdas edilen ödeme unsurları, daha doğrusu bu kalemlerde yaşanan enflasyon aşağıdaki Tablo 2.7'deki gibi özetlenebilir.

Günümüzde bir kaçı hariç büyük çoğunluğu yürürlükte olan Tablo'daki bu kadar ek ödeme kaleminden oluşan bir ücret rejiminde, eşit işe eşit ücret veya yaklaşık ücret ödemenin yanı sıra kime ne ödeneceğinin hesaplanmasının güçlükleri yaşanmaktadır (Öztürk, 2001, s. 17).

657 sayılı Kanun'un 1'nci maddesinin 1'nci fıkrasında sayılan kurumlarda çalışan devlet memurları, bu Kanun'un 4/B maddesine muhalif olarak, söz konusu kurumların özel kanunlarında yer alan düzenlemeyle sözleşmeli olarak çalıştırılmakta ve 657 sayılı Kanun'un 4/B maddesine göre sözleşmeli olarak çalışanlara nazaran miktar ve tür olarak farklı ödemeler almaktadırlar; ikramiye, yakacak yardımı, ek ders ücreti..., gibi. Sözleşmeli personel ücretleri ve diğer ödemeler arasında, kurumlar itibarıyla de farklılık mevcuttur (Çatalcam, 1988, s. 4).

Diğer kamu görevlileri kapsamındaki askeri personel, yargı mensupları ve öğretim elemanları açısından da durum farklı değildir. Kamu kesiminde çalışanların tabi oldukları kanunların hepsinde bu ek ödentiler bulunmaktadır. Dolayısıyla gerek kurum için ücret dengesizlikleri, gerek kurumlar arası ücret dengesizlikleri yaşanmaktadır.

Kamuda ücret adaletinin sağlanması adına getirilmiş sonuncu düzenleme 2011 yılının sonunda kabul edilen 666 sayılı KHK'dir³⁵. Kararname'ye göre, ilgili mevzuat uyarınca ödenmekte olan zam, tazminat, ödenek, döner sermaye ödemesi, ikramiye, ücret ve her ne ad altında olursa olsun yapılan benzeri ek ödemelerden bazıları tek tek sayılarak kaldırılmasına karar verilmiş ve eşit işe eşit ücret sağlamak amacıyla ek ödeme

³⁵ 2 Kasım 2011 tarihli ve 28103 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 666 sayılı "Kamu Görevlilerinin Mali Haklarının Düzenlenmesi Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname".

uygulamasına gidilmiştir. Ancak kamu çalışanları, sendikalar ve kamuoyu nazarında bu düzenleme ile getirilen uygulamada eleştirilere maruz kalmıştır.

Kamu görevlilerinin ücretlendirilmesinde yaşanan bu sorunlar vergilendirme alanına da etki etmektedir. Zam, tazminat, ödenek, ek ödeme veya yardımların birçoğunun gelir vergisine tabi olmaması kamu çalışanlarından bazılarının aynı ücreti elde eden özel kesim çalışanlarına göre oldukça düşük vergi yüküne katlanmaları sonucunu doğurmuş ve gözden kaçmış haksız bir uygulama niteliğine dönüşmüştür. Daha yüksek makamdaki memurların yada mahrumiyet bölgelerinde çalışan memurların daha yüksek ücret almaları normal karşılanmaktadır, ancak bu ek ödemelerin gelir vergisi dışında tutulması, bir vergi harcaması olarak nitelendirilmesinin gerekçesi tartışılmalıdır.

Çalışmanın bu bölümünde, 657 sayılı DMK'ye tabi memur, sözleşmeli personel ve işçilerin, 2802 sayılı HSK'ye tabi hâkim ve savcılarının, 2914 sayılı YÖPK'e tabi öğretim elemanlarının ve 926 sayılı TSKPK'ye tabi askerlerin ücretlerinin tespiti, vergilendirilmelerinin esasları ayrıntılı olarak ele alınmaktadır. Sonrasında ek ödemelerden yararlanan kesimlerinin gerçekte maruz kaldıkları vergi yükü tespit edilmeye çalışılarak makro bir değerlendirme yapılacaktır.

2.2.2.1. Devlet Memurları Kanunu'na Tabi Memurlarda Ücretin Tespiti ve Vergilendirilmesi

Memurların ücret düzeni 657 sayılı DMK'de düzenlenmektedir. Kanun'un "Mali Hükümler" başlıklı 5'nci kısmında, genel ve katma bütçeli kurumlar, il özel idareleri, belediyeler, il özel idareleri ve belediyelerin kurdukları birlikler ile bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşlarda, kanunlarla kurulan fonlarda, kefalet sandıklarında veya beden terbiyesi bölge müdürlüklerinde çalışan memurların aylık, ücret, ödenek, zam, tazminat gibi hizmetle ilgili her çeşit ödemelerin bu Kanun'daki hükümlere tabi olduğu ifade edilmektedir.

Bu başlık altında memurların DMK'ye göre esas aylıklarının tespiti, diğer hak ettikleri zam, tazminat, ödenek ve yardımları türü ve hesaplanması konusuna yer verilmektedir. Son olarak toplam ücreti oluşturan tüm bu ödemeler üzerindeki vergi ve prim yükü ile karşılaştırmalı değerlendirmelere yer verilmektedir.

2.2.2.1.1. Brüt Ücreti Oluşturan Unsurlar

Memurun bir aylık emeği karşılığı aldığı toplam brüt ücretin bir kısmını, gösterge aylığı, ek gösterge aylığı, taban aylık, kıdem aylığı, yan ödeme aylığı gibi aylıklar oluşturmaktadır. Bu aylıklar içerisinde gösterge aylığı, kök veya çıplak ücreti ifade etsede (Tutum, 1979, s. 92) bu aylığın toplam brüt ücret içerisinde payı çok küçüktür. Bu sebeple günümüzde memur maaşlarını artırmaya yönelik ek gösterge, kıdem aylığı, taban aylığı ve yan ödeme aylığını temel ücret olarak değerlendirmek doğru olabilecektir.

Temel ücret olarak değerlendirilebilecek aylıkların yanı sıra zam, tazminat, ödenek gibi diğer ek ödemeler brüt ücretin diğer kısmını oluşturmaktadır. Söz konusu ödemelerin brüt ücret içerisindeki ağırlığı memurun görevine, hangi sınıfta olduğuna göre değişmektedir. Örneğin, müsteşarın gayrisafı ücreti içinde zam, tazminat gibi ek ödemelerin payı %75'leri bulabilir iken, genel idare hizmetleri sınıfındaki bir memur için daha düşük bir ağırlıktadır. Bu konuyla ilgili olarak ayrıntılı değerlendirmeler çalışmanın ilerleyen kısımlarında yapılmaktadır.

2.2.2.1.1.1. Gösterge Aylığı

Gösterge aylığı, memurun derece ve kademesine göre sabit olarak belirlenmiş olan aylık gösterge tablosundaki değer ile her yıl Merkezi Yönetim Bütçesi Kanunu'nda belirlenen aylık katsayının çarpımı sonucu bulunan tutardır.

Aylıkların belirlenebilmesi için gerekli olan unsurlardan ilki olan aylık gösterge tablosu, kamu çalışanlarının sahip oldukları derece ve kademelere bağlı olarak değişen bir rakamlar tablosudur (DMK, md. 43). Kanun'da belirtilen tüm hizmet sınıfları için aynı ve yıllar itibarıyla değişiklik göstermeyen gösterge tablosu uygulanmaktadır. Tablo 2.8'de yer verilen bu tabloya göre, en düşük gösterge 500 (İlkokul mezunu ve memurluğa yeni başlamış olanlar), en yüksek gösterge ise 1500 (1'nci derecenin 4'ncü kademesindeki memur)'dür.

Tablo 2.8: 657 Sayılı DMK'ye Tabi Memurlar İçin Aylık Gösterge Tablosu

Dereceler	Kademeler								
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	1.320	1.380	1.440	1.500	-	-	-	-	-
2	1.155	1.210	1.265	1.320	1.380	1.440	-	-	-
3	1.020	1.065	1.110	1.155	1.210	1.265	1.320	1.380	-
4	915	950	985	1.020	1.065	1.110	1.155	1.210	1.265
5	835	865	895	915	950	985	1.020	1.065	1.110
6	760	785	810	835	865	895	915	950	985
7	705	720	740	760	785	810	835	865	895
8	660	675	690	705	720	740	760	785	810
9	620	630	645	660	675	690	705	720	740
10	590	600	610	620	630	645	660	675	690
11	560	570	580	590	600	610	620	630	645
12	545	550	555	560	570	580	590	600	610
13	530	535	540	545	550	555	560	570	580
14	515	520	525	530	535	540	545	550	555
15	500	505	510	515	520	525	530	535	540

Memurlara ödenecek aylıklar, gösterge tablolarındaki rakamların aylık katsayı ile çarpılması sonucu bulunmaktadır. O halde en düşük ve en yüksek göstergenin her ikisi de aynı katsayı ile çarpılacağı için gösterge rakamları arasındaki fark 3 (1.500/500)'dür. Ancak, en yüksek memur ücreti ile en düşük memur ücreti arasındaki farkın üç kat olduğunu söylemek yanlış olacaktır. Çünkü, göstergelere bağlı olarak hesaplanan aylıkların toplam brüt ücret içindeki payı son derece düşüktür. Dolayısıyla memur ücretleri arasındaki farkın temel belirleyicileri, zam, tazminat ve diğer ek ödemelerdir. Gösterge aylığı ve diğer aylıkların hesaplanmasında önem arz eden kavramlardan ikisi, derece ve kademe kavramlarıdır. Derece, görevin güçlük düzeyi ve gerektirdiği sorumluluk düzeyine göre, memurların yükselme adımlarını simgelemektedir. Kademe ise, memurun sahip olduğu her derecede, yetki ve sorumluluk artışı olmadığı halde, hizmet süresinin artışına paralel olarak çalışanın bilgi ve tecrübesinin de arttığı varsayımına dayalı olarak, ücret artışı elde edilmesini sağlayan ilerleme adımlarıdır (Tutum, 1979, s. 89). Hangi memurun kaçınıcı derece ve kademede görev yaptığı, elde edeceği aylığın miktarı olmak üzere çalışanın mali ve sosyal haklarını tayin etmektedir. DMK'nin 36'ncı maddesinde devlet memurlarının öğrenim düzeylerine göre hangi derece ve kademededen göreve başlayacakları ve hangi derece ve kademeye yükselebilecekleri öngörülmektedir (Tablo 2.9).

Tablo 2.9: 657 Sayılı DMK'ye Tabi Memurlar İçin Derece Kademe Kriterleri

Öğrenim Durumu	Giriş		Yükselinebilecek	
	Derece	Kademe	Derece	Kademe
İlkokulu bitirenler	15	1	7	Son
Ortaokulu bitirenler	14	2	5	Son
Ortaokul dengi mesleki veya teknik öğrenimi bitirenler	14	3	5	Son
Ortaokul üstü 1 yıl mesleki veya teknik öğrenimi Bitirenler	13	1	4	Son
Ortaokul üstü 2 yıl mesleki veya teknik öğrenimi Bitirenler	13	2	4	Son
Liseyi bitirenler	13	3	3	Son
Lise dengi mesleki veya teknik öğrenimi bitirenler	12	2	3	Son
Lise veya dengi okullar üstü 1 yıllık mesleki veya teknik öğrenimi bitirenler	11	1	2	Son
Lise veya dengi okullar üstü 2 yıl veya Ortaokul üstü en az 5 yıllık mesleki veya teknik öğrenimi bitirenler	10	1	2	Son
Lise veya dengi okullar üstü 3 yıl teknik veya mesleki öğrenimi bitirenler	10	2	2	Son
2 yıl süreli yüksek öğrenimi bitirenler	10	2	1	Son
3 yıl süreli yüksek öğrenimi bitirenler	10	3	1	Son
4 yıl süreli yüksek öğrenimi bitirenler	9	1	1	Son
5 yıl süreli yüksek öğrenimi bitirenler	9	2	1	Son
6 yıl süreli yüksek öğrenimi bitirenler	9	3	1	Son

Ülkemizde 657 sayılı DMK kapsamındaki memurlar için 15 derece ve 9 kademe bulunmaktadır. Örneğin, 4 yıllık fakülte mezunu bir kişi, 9'ncü derecenin 1'nci kademesinde göreve başlayıp, 1'nci derecenin son kademesine kadar, ilkokulu bitirenler ise 15'ni derecenin 1'nci kademesinde göreve başlayıp, 7'nci derecenin son kademesine kadar ilerleyebilmektedir. Memurların hangi koşullarda derece ve kademe ilerlemeleri alacakları DMK'de belirtilmiştir.

Aylıkların belirlenebilmesi için gerekli olan diğer unsur ise aylık katsayıdır. Bazı ülkelerde, aylık gösterge tablosundaki rakamlar doğrudan doğruya yıllık veya aylık miktarları göstermektedir. Aralarında Türkiye'nin de bulunduğu bazı ülkelerde ise, gösterge tablosundaki rakamlar bir gösterge niteliğindedir ve aylık miktarlarına ulaşmak için bu göstergelerin bir katsayı ile çarpılması gerekmektedir (Tutum, 1979, s. 89, 90).

DMK, değişen katsayı düzenini kabul etmiştir. Bu sistemde katsayı, ülkenin enflasyon ve büyüme oranı gibi ekonomik göstergeleri, geçim şartları, devletin mali imkanları gözden geçirilerek belirlenmektedir (DMK, md. 154). Ayrıca bütçe kanunu yoluyla Bakanlar Kuruluna verilen değişiklik yapma yetkisi, memurların enflasyon karşısında korunmalarını sağlama imkanı vermektedir.

2.2.2.1.1.2. Ek Gösterge Aylığı

Ek gösterge aylığı bazı görevler için memurlara ekstra ödeme sağlanması amacıyla ortaya çıkmış bir uygulamadır. Ek gösterge aylığı, DMK'nin 43'ncü maddesine göre, bazı kadrolardaki personelin hizmet sınıfları, görev türleri ve aylık alınan dereceler dikkate alınarak, DMK'ye ekli I ve II sayılı cetvellerde gösterilen ek gösterge rakamlarının aylık katsayı ile çarpılması suretiyle hesaplanmaktadır. Örnek vermek gerekirse, genel idare hizmetleri sınıfındaki 1'nci derecedeki bir başbakanlık müsteşarının ek göstergesi 8000 iken, 8'nci derecedeki bir gelir uzmanının ek göstergesi 450'dir.

II sayılı cetvelde yer alan unvanlarda değişiklik yapmaya ve yeni unvanlar ilave etmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Ek göstergeden faydalanan memurların sayısı önceleri daha kısıtlı iken, zamanla artmış ve gösterge aylığının bir eki haline dönüşmüştür. Bakanlar Kurulu kendisine verilen yetki ile ek göstergeden faydalanan memurların sayısını artırma yoluna girmiş, ancak çalışanlar arasındaki maaş farklılıkları daha belirginleşmiştir.

2.2.2.1.1.3. Taban Aylık

Ek göstergenin aksine, devlet memurlarının tamamının yararlandığı bir aylık unsurdur. 375 sayılı KHK'nin 1'nci maddesinde düzenlenen ve 657 sayılı Kanun ve diğer personel mevzuatlarına göre aylık almakta olan çalışanlara taban aylık göstergesi (1.000) ile Merkezi Yönetim Bütçesi Kanunu'nca (sonrasında Bakanlar Kurulu) belirlenecek "taban aylık katsayısı" ile çarpılması sonucu bulunacak tutarda taban aylığı ödenmektedir.

2.2.2.1.1.4. Kıdem Aylığı

375 sayılı KHK'nin değişik 1'nci maddesi gereğince, taban aylığından yararlanan personele her bir hizmet yılı için kıdem aylığı gösterge rakamının (20) aylık katsayı ile çarpımından oluşmaktadır. Kıdem göstergesi her hizmet yılı için 20 olarak

belirlenmiştir. 25 ve daha fazla hizmet yılını dolduranlar için gösterge rakamı 500 olmak hesaplanmaktadır.

2.2.2.1.1.5. Yan Ödeme Aylığı

657 sayılı Kanun'un 152'nci maddesi gereğince ödenmesi öngörülen zamların kimlere ne miktarda ödeneceği ve diğer hususlar, DPB'nin görüşü üzerine Maliye Bakanlığınca hazırlanmakta ve BKK ile yürürlüğe konulmaktadır. Yan ödeme aylığı, Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılan bu yan ödeme kararnamelerinde belirtilen yan ödeme puanı ile yan ödeme katsayısının çarpımı sonucu bulunan tutardır. Temin edilmesinde ve görevde tutulmasında güçlük çekilen nitelikli personele cazip olanaklar yaratmak, kurumda çalışan personelin teşvik edilmesi, niteliği ve çalışma şartları bakımından güç olan, hayat ve sağlık için tehlike içeren işlerde çalışanlar ile mali sorumluluğu olan olanlar için yan ödeme yapılmaktadır.

DMK'nin 152'nci maddesine göre, yan ödeme aylığı kapsamında ödenmesi gereken zamlar şu şekildedir: İş güçlüğü zammı, niteliği ve çalışma şartları bakımından güç olan işlerde çalışanlara; iş riski zammı, hayat ve sağlık için tehlike arz eden hizmetlerde çalışanlara; mali sorumluluk zammı, Sayıştaya hesap vermekle yükümlü olan saymanlarla, vezne açığından malen sorumlu olan veznedar ve diğer görevlilere; temininde güçlük zammı, temininde, görevde tutulmasında veya belli yerlerde istihdam edilmesinde güçlük bulunan çalışanlara ödenmektedir.

Yan ödeme aylığının sağlıklı belirlenemediği söylenebilir. Örnek vermek gerekirse, yan ödeme aylığı kapsamında bir veri hazırlama ve kontrol işletmeni için iş güçlüğü zammının 750 puan, polis memuru için 650 puan olması puanlamanın adaletsiz yapısını oluşturmaktadır.

Ayrıca, yan ödeme kapsamındaki işgüçlüğü, iş riski, mali sorumluluk ve temininde güçlük zamlarının toplam brüt maaş içindeki payının %1'ler düzeyinde olması ve bu ödemelerden faydalananların sayılarının BKK ile kapsamının genişletilmesi bu ödemelerin getirilme amaçlarını gölgelemektedir.

2.2.2.1.1.6. Ek Ödeme

Kamu görevlileri arasında eşit işe eşit ücrete verilebilmesi için getirilen bir düzenlemedir. Bu amaçla ilk olarak 2006 yılında³⁶ denge tazminatı getirilmiştir. Daha sonra, 2008 yılında³⁷ denge tazminatı değiştirilerek ek ödeme adını almıştır. 2 Kasım 2011 tarihinde 666 sayılı KHK³⁸ ile kamuda eşit işe eşit ücret verilebilmesi adına getirilmiş son düzenlemedir.

Bu düzenleme, farklı kamu kurumlarında ama aynı veya benzer kadro ve görevlerde bulunan personel arasındaki ücret dengesini sağlamak amacıyla yapılmış bir düzenlemedir. Düzenleme ile kamu personeline çeşitli adlar altında yapılan ilave ödemelerden bazıları kaldırılmış ve yerine tek bir ek ödeme getirilmiştir.

Getirilen yeni düzenleme ile EYDMA'ya, 666 sayılı KHK'ye ekli I sayılı cetvelde yer alan kadro ve görev unvanlarına karşılık gelen ek ödeme oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanan tutarda ek ödeme yapılması kararlaştırılmıştır.

Yapılmakta ek ödeme damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmamakta ve ilgili mevzuatı uyarınca ödenmekte olan zam, tazminat, ödenek, döner sermaye ödemesi, ikramiye, ücret vb ödemelerin hesabında dikkate alınmamaktadır (666 sayılı KHK ile değişik 375 sayılı KHK, ek md. 9).

2.2.2.1.1.7. Tazminatlar

Görevin önem, sorumluluk ve niteliği, görev yerinin özelliği, hizmet süresi, kadro unvanı, kadro derecesi ve eğitim seviyesi gibi hususlar göz önüne alınarak, DMK'de belirtilen EYDMA'nın brüt tutarının belirli bir oranı şeklinde ödenen tutarı ifade etmektedir (DMK, md. 152). Belli bir oran ile kastedilen, yürürlükte olan yan ödeme kararnamesinde gösterilen oranlardır. Bu tazminat oranları, ödeme usul ve esasları ile diğer hususlar, kurumların yazılı isteği ve DPB'nin görüşü üzerine yılda bir defa Maliye Bakanlığınca hazırlanmakta ve BKK ile yürürlüğe konulmaktadır. Hizmetin niteliği

³⁶ 17.04.2006 tarihli ve 2006/10344 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.

³⁷ 07.08.2008 tarihli ve 2008/14012 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.

³⁸ 02.11.2011 tarihli ve 28103 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 666 sayılı "Kamu Görevlilerinin Mali Haklarının Düzenlenmesi Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname"

itibariyle birden fazla özel hizmet tazminatı verilmesi gereken durumlarda bu tazminatlardan fazla olanı ödenmektedir (DMK, md. 152).

Tazminatların getirilme gerekçelerine dikkat edildiğinde, ek gösterge, yan ödeme aylığı gibi ödemelerin gerekçelerinden pek farklı olmadığı görülmektedir. O halde devlet memurları arasındaki maaş farklılıklarını artıran, maaş hesaplamalarını karmaşık hale getiren bu ödemeler için farklı yöntemler geliştirilmesi bir zorunluluk gibi görünmektedir.

DMK'nin 152'nci maddesinde yer alan tazminatlar şu şekilde sıralanabilir:

- Özel Hizmet Tazminatı
- Eğitim Öğretim Tazminatı
- Din Hizmetleri Tazminatı
- Emniyet Hizmetleri Tazminatı
- Mülki İdare Amirliği Özel Hizmet Tazminatı
- Denetim Tazminatı
- Adalet Hizmetleri Tazminatı
- Diğer Tazminatlar

Bu maddede yer alan tazminatların hepsi, damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi değildir (DMK, md. 152). Bir memurun maaş unsurları içinde genellikle en büyük payı alan bu tazminatların gelir vergisi dışında tutulması çalışanlar arasında adaletsizliği artırdığı gibi devleti de vergi kaybına uğratmaktadır. Bir müsteşarın alacağı mülki idare amirliği özel hizmet tazminatı hesaplanacak olursa;

Tazminat Tutarı = Tazminat Oranı x EYDMA

2012 yılı devlet memurlarına ödenecek zam ve tazminatlara ilişkin BKK'de belirtilen II sayılı cetvele göre müsteşarın mülki idare amirliği özel hizmet tazminatı oranının %345 olduğu görülmektedir³⁹. En yüksek gösterge rakamı (1/4) 1.500, en yüksek ek gösterge rakamı 8.000 olduğuna göre EYDMA, 9.500 rakamı ile memur aylık katsayısının çarpımı sonucu bulunmaktadır. Birkaç örnek vermek gerekirse, 1'nci derece başbakanlık müfettişinin denetim hizmetleri tazminatı %230, 1'nci derece öğretmen için eğitim öğretim tazminatı %100, 3. derece polis memurunun emniyet hizmetleri tazminatı %118'dir.

³⁹ DMK'nin 152'nci maddesi'ne göre, Mülki İdare Amirliği Özel Hizmet Tazminatı, Emniyet Hizmetleri Tazminatı, Din Hizmetleri Tazminatı ve Adalet Hizmetleri Tazminatı ödenenlere özel hizmet tazminatı ödenmez.

DMK'nin 152'nci maddesinde sayılan 7 tazminat türü dışında, söz konusu Kanun'da ve diğer hukuki metinlerde düzenlenmiş başka tazminatlar da bulunmaktadır. Bu tazminatlar şöyle sıralanabilir:

Makam Tazminatı: Makam tazminatı, 657 sayılı Kanun'un ek 26'ncı maddesinde düzenlenmiş olup, hangi kadro unvanlarına atananlara makam tazminatı ödeneceği ve bu ödemeye esas olacak gösterge rakamları anılan Kanun'a ekli IV sayılı cetvelde belirlenmiştir. Makam tazminatı göstergesi ile aylık katsayının çarpılması yoluyla hesaplanmaktadır. Makam tazminatı alınan görevlerde iki yıl süre ile çalıştıktan sonra emekliye ayrılanlara da her ay T.C. Emekli Sandığı'na makam tazminatı ödenmektedir. Makam tazminatı damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmamaktadır (DMK, ek md. 26).

Temsil Tazminatı: Aylıklarını 657 sayılı DMK, 926 sayılı TSKPK, 2802 sayılı HSK ile 2914 sayılı YÖPK'e göre makam veya yüksek hâkimlik tazminatı öngörülen kadrolarda bulunanlardan BKK ile belirlenecek olanlara 30.000 gösterge rakamının memur aylıklarına uygulanan katsayı ile çarpımı sonucu bulunacak miktarı geçmemek üzere temsil tazminatı ödenmektedir. Temsil tazminatı göstergelerini kadro ve görev unvanı itibarıyla farklı olarak belirlemeye Bakanlar Kurulu yetkilidir (4505 sayılı Kanun, md. 5/a). 2000/457 sayılı Kararname ile temsil tazminatı göstergeleri Tablo 2.10'daki gibi belirlenmiştir.

Tablo 2.10: Temsil Tazminatı Göstergeleri

Makam veya Yüksek Hâkimlik Tazminatı Göstergeleri	Temsil Tazminatı Göstergesi
30.000 olanlar	30.000
20.000 olanlar	20.000
15.000 olanlar	20.000
10.000 olanlar	19.000
8.000 olanlar	18.000
7.000 olanlar	17.000

Temsil tazminatı, 17.000 ile 30.000 arasında değişen gösterge rakamının memur aylıklarına uygulanan katsayı ile çarpımı sonucunda bulunan tutarda ödenmektedir. Temsil tazminatı, damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmamaktadır (4505 sayılı Kanun, md. 5/b).

Yabancı Dil Tazminatı: 375 sayılı KHK'nin 2'nci maddesinde düzenlenen yabancı dil tazminatı, kamu personeli yabancı dil sınavı (KPDS) sonucunda 70 ve daha fazla puan

alanlara, başarı durumuna göre (A, B, C düzeyi) Başbakan onayı ile belirlenecek miktarlarda ödenmektedir. Tazminat tutarı, yabancı dil seviye tespiti sonunda her bir dil için (A) düzeyinde başarılı olanlara 1.500, (B) düzeyinde başarılı olanlara 600, (C) düzeyinde başarılı olanlara 300 gösterge rakamının memur aylık katsayısı ile çarpımı sonucu bulunan tutarı geçmemektedir. Yabancı dil tazminatı damga vergisi hariç herhangi bir vergi ve kesintiye tabi tutulmamaktadır (375 sayılı KHK, md. 2).

Emniyet Uçuş ve Dalış Tazminatı: Emniyet Genel Müdürlüğünde görev yapan pilot ve pilot adaylarına EYDMA'nın %70'i, uçuş ekibi personeline %65'i, kurbağa adam ve kurbağa adam adaylarına %60'ı üzerinden, 3160 sayılı Kanun'a ek cetvelde hizmet yılları karşılığında gösterilen nispette aylık uçuş veya dalış tazminatı ödenmektedir (3160 sayılı Kanun, md. 4).

Bir görevin yerine getirilmesi veya hava aracının kontrol ve tecrübesi amacıyla, hava aracı içinde fiilen uçan pilot, pilot adayları ve uçuş ekibi dışında olup aylık uçuş tazminatı almayan, Emniyet Genel Müdürlüğünce görevlendirilmiş personele her uçuş saati başına EYDMA'nın %1'i oranında tazminat ödenmektedir. Ancak bu şekilde görev yapanlara bir ay içinde ödenecek tazminat miktarı EYMDA'nın %10'unu geçmemektedir (3160 sayılı Kanun, md. 5). Sayılan bu tazminatlar, damga vergisi hariç hiçbir vergiye tâbi değildir (3160 sayılı Kanun, md. 6/e).

Görev Tazminatı: Aylıklarını 657 sayılı DMK, 926 sayılı TSKPK, 3466 sayılı Uzman Jandarma Kanunu ve 2914 sayılı YÖPK'e göre almakta olan personelden bu kanunlarda makam tazminatı öngörülmüş olan kadrolara atanmış olanlardan, almakta oldukları makam tazminatı gösterge rakamı;

6.000 olanlara 9.000,

5.500 - 4.500 olanlara 7.000,

4.000 ve daha az olanlara 6.000,

gösterge rakamının, almakta oldukları makam tazminatı gösterge rakamına ilave edilmesi suretiyle bulunan görev tazminatı gösterge rakamının memur aylıklarına uygulanan katsayı ile çarpımı sonucunda bulunacak miktarda görev tazminatı ödenmektedir (2008/13694 sayılı BKK, md. 1). Görev tazminatı, damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmamaktadır (2008/13694 sayılı BKK, md. 2).

Ek Tazminat: Sıkıyönetim veya olağanüstü hal ilan edilen bölgeler veya kritik yörelerde özel harekât ve operasyon timi olarak görev yapan personele ödenmektedir. Ek

tazminat, emniyet hizmetleri sınıfı kadrolarında bulunanlar ile sözleşmeli uçuş personeline, askeri personele 9.000, erbaş ve erlere 4.500 gösterge rakamının memur aylıklarına uygulanan katsayı ile çarpımı sonucu bulunacak aylık tutarı geçmemek üzere ayrıca ödenmektedir (375 sayılı KHK, md. 28/a).

Mahalli idareler ile bunlara bağlı kuruluşlarda çalışanlar hariç, sayılan bazı personel kanunlarına tabi personel ile TSK ve Emniyet Genel Müdürlüğünde görevli sözleşmeli personel, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığında görevli kadro karşılığı sözleşmeli personel ve geçici köy korucularından; Olağanüstü Hal Bölgesi ve mücavir iller ile İçişleri Bakanlığının görüşü ve Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Başbakan onayı ile belirlenecek diğer illerde görevli olanlara her yıl bütçe kanunlarında gösterilen miktarı geçmemek üzere aylık ek tazminat ödenebilmektedir (375 sayılı KHK, md. 28/b).

Ek tazminatlar damga vergisi de dahil olmak üzere hiçbir vergi ve kesintiye tabi değildir (375 sayılı KHK, md. 28).

Lojman Tazminatı: Lojman tazminatı 2006 yılında yapılan değişiklik⁴⁰ ile 375 sayılı KHK'nin 1'nci maddesi'nin B fıkrası, 3 numaralı bendi hariç, mevzuattan çıkarılarak, lojman tazminatı tamamen kaldırılmıştır.

2.2.2.1.1.8. Sosyal Hak Niteliğindeki Ödemeler

DMK'de kamu görevlileri için çeşitli sosyal hak yardımlar yer almaktadır. Bunlardan en önemlileri aile yardımı ödeneği, doğum yardımı ödeneği, ölüm yardımı ödeneği, cenaze giderleri, yiyecek yardımı, giyecek yardımı gibi ödemelerdir. Giyecek yardımı (DMK, md. 211) ve yiyecek yardımından (DMK, md. 212) devlet memurlarından hangilerinin ne şekilde yararlanacağı Maliye Bakanlığı ve DPB'nin birlikte hazırladıkları bir yönetmelikte⁴¹ belirtilmektedir.

Kamu görevlilerine yapılan sosyal hak niteliğindeki ödemeler içinde en önemlisi ve süreklilik arz eden aile yardımı ödeneğidir. DMK'nin 202'nci maddesine göre, evli olan devlet memurlarına aile yardımı ödeneği verilebilmektedir. Bu yardım, memurun

⁴⁰ 21.03.2006 tarih ve 5473 sayılı "Değişik Adlar Altında İlave Ödemesi Bulunmayan Memurlara Ve Sözleşmeli Personele Ek Ödeme Yapılması İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un 11'nci maddesi.

⁴¹ 14.09.1991 Tarih ve 91/2268 Sayılı Memurlara Yapılacak Giyecek Yardımları Yönetmeliği ve 19.11.1986 Tarih ve 86/11220 Sayılı Devlet Memurları Yiyecek Yardımı Yönetmeliği

her ne şekilde olursa olsun menfaat karşılığı çalışmayan veya herhangi bir sosyal güvenlik kuruluşundan aylık almayan eşi için 1.823, çocuklarından her biri için de 250 gösterge rakamının aylık katsayısı ile çarpılması sonucu elde edilecek miktar üzerinden ödenmektedir. Çocuk için geçerli gösterge rakamı, 0-6 yaş grubundaki grubundaki çocuklar için bir kat artırımlı olarak uygulanmaktadır.

Bunun dışında aile yardımı ödenekleri hiç bir vergi ve kesintiye tabi tutulmamakta ve borç için haczedilememektedir (DMK, md. 203).

2.2.2.1.1.9. Diğer Ek Ödemeler

Zam ve tazminatlarda olduğu her memurun faydalanamadığı başka ek ödeme kalemleri de bulunmaktadır. Bunlardan bazılarının (örneğin, fazla çalışma, ek ders, nöbet ücreti, döner sermaye ödemeleri) brüt ücret içindeki payı önemli olabilmektedir. Bu diğer ödemelerden önemli olanları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

Fazla Çalışma: Kamu personeline normal mesai saatleri dışında yaptıkları veya peşinen yaptıkları varsayılan fazla çalışmaları karşılığında fazla çalışma ücreti ödenmektedir (DMK, md. 178). Fazla çalışma ücreti, nispi, maktu veya saat başı verilebilmektedir. Nispi fazla çalışma ücreti, EYDMA'nın belli bir oranına, maktu fazla çalışma ücreti, her ay itibarıyla belirli miktarda, saat başı fazla çalışma ücreti ise yapılan her bir saat fazla çalışma için bütçe kanununda belirlenen saat başı çalışma ücreti ile çarpımı sonucu bulunan miktarda ödenmektedir.

Ek Ders: Her seviyedeki eğitim ve öğretim kurumları ile üniversite ve akademi, okul, kurs veya yaygın eğitim yapan kurumlarda ve benzeri kuruluşlarda öğretmen veya öğretim üyesi bulunmaması halinde öğretmenlere, öğretim üyelerine veya diğer memurlara veyahut açıktan atanacaklara ücret ile ek ders görevi verilebilmektedir. Ücretle okutulacak ders saatlerinin sayısı, ders görevi alacakların nitelikleri ve diğer hususlar ilgili Bakanlığın teklifi ve BKK ile tespit olunmaktadır (DMK, md. 89).

Nöbet Ücreti: Yataklı tedavi kurumları, seyyar hastaneler, ağız ve diş sağlığı merkezleri ve 112 acil sağlık hizmetlerinde haftalık çalışma süresi dışında normal, acil veya branş nöbeti tutarak, bu nöbet karşılığında kurumunca izin kullanmasına müsaade edilmeyen memurlar ile sözleşmeli personele, izin suretiyle karşılanamayan her bir nöbet saati için (nöbet süresi kesintisiz 6 saatten az olmamak üzere), DMK ek 33'ncü

maddesinde gösterilen gösterge rakamlarının aylık katsayısı ile çarpılması sonucu hesaplanacak tutarda nöbet ücreti ödenmektedir. Ancak ayda 130 saatten fazlası için ödeme yapılmamaktadır. Bu ücret damga vergisi hariç herhangi bir vergi ve kesintiye tabi tutulmamaktadır (DMK, ek md. 33).

Döner Sermaye Ödemeleri: Bünyesinde döner sermaye işletmesi bulunan kamu kurum ve kuruluşlarında çalışanların katkısıyla toplanan döner sermaye gelirlerinin bir kısmı, belirlenen esaslar çerçevesinde ilgili personel arasında paylaştırılmaktadır. Özellikle Sağlık Bakanlığı hastanelerinde görev yapan personel ile üniversite hastanelerinde çalışanlara önemli ölçüde döner sermaye ödemesi yapılabilmektedir.

Bunların dışında, 5302 sayılı İl Özel İdare Kanunu'nun 28 ve 63'ncü maddeleri uyarınca valilere ve kaymakamlara, Kanun'da öngörülen gösterge rakamının aylık katsayı ile çarpımı sonucu bulunacak miktarda ödenek verilmektedir. Yine, teşkilat kanunları ya da ilgili kanunlara göre, bazı kurumların personeline genel ödemelerin dışında, değişik adlar altında, EYDMA'nın belirli bir oranında ilave ödeme yaptıkları görülmektedir.

Huzur hakkı, orman arazi ödeneği, eğitim-öğretim yılına hazırlık ödeneği, teşvik ödemesi, prim, tapu ve kadastro ödeneği ve başka ödemeler de bulunmaktadır.

2.2.2.1.2. Brüt Ücretten Yapılan Kesintiler

657 sayılı DMK kapsamındaki memurların brüt (gayrisafi) ücretleri üzerinden başta gelir vergisi olmak üzere, SGK primi, damga vergisi ve başka bazı kesintiler yapılmaktadır. İlgili kanunlar uyarınca yapılacak bu kesintiler konusunda genel esaslar uygulanmaktadır. Memur aylıklarından yapılan kesintilerde farklılık arz eden husus, gelir vergisi ve damga vergisi matrahlarının hangi kalemlerden ibaret olduğu, SGK primine esas teşkil eden gelir kapsamında hangi aylık, zam ve tazminatların yer aldığı noktasındadır.

2.2.2.1.2.1. Gelir Vergisi Kesintisi

GVK’de belirtilen yedi gelir unsurundan en önemlilerinden birisi olan ücret gelirleri üzerinden ikinci bölümün ilk kısmında ifade edildiği üzere, gelir vergisi tarifesine göre matrahın büyüklüğüne göre %15, %20, %27 ve %35 oranları üzerinden vergi alınmaktadır. Ancak ücretin tespiti hususunda bazı kalemlerin gelir vergisinden istisna edildiğini belirtmek gerekir. Memur ücretlerinin vergilendirilmesinde, 657 sayılı DMK ve diğer kanunlarda yer alan gelir vergisi istisnaları mevcuttur.

Tablo 2.11: DMK’de Gelir Vergisine Tabi Olan ve Olmayan Memur Maaş Unsurları

Gelir Vergisine Tabi Ödemeler	İstisnalar
Gösterge Aylığı	Özel Hizmet Tazminatı
Ek Gösterge Aylığı	Eğitim Öğretim Tazminatı
Taban Aylığı	Din Hizmetleri Tazminatı
Kıdem Aylığı	Emniyet Hizmetleri Tazminatı
Yan Ödeme Aylığı (İş güçlüğü, iş riski, mali sorumluluk, temininde güçlük zamları)	Mülki İdare Amirliği Özel Hizmet Tazminatı
Döner Sermaye Ödemeleri	Denetim Tazminatı
Fazla Çalışma Ücreti	Adalet Hizmetleri Tazminatı
Ek Ders Ücreti	Makam Tazminatı
Giyim Yardımı	Temsil Tazminatı
İdari Görev Ödeneği	Yabancı Dil Tazminatı
Uyuşmazlık Mahkemesi Ödeneği	Emniyet Uçuş ve Dalış Tazminatı
Özel İdare Ödeneği	Ek Tazminat
Orman Arazi Ödeneği	Görev Tazminatı
Tapu ve Kadastro Ödeneği	Ek Ödeme
Çocuk Mahkemesi Ödeneği	Nöbet Ücreti
Vekâlet Ücreti	Aile Yardımı Ödeneği
İkramiye Ödemeleri	Harcırah Ödemeleri
Huzur Ücreti	Yüksek Hakimlik Tazminatı
Konferans Ücreti	Doğum ve Ölüm Yardımı
Bilirkişi Ücreti	Üniversite Ödeneği
	Geliştirme Ödeneği
	Eğitim Öğretim Ödeneği
	Öğretim Yılına Hazırlık Ödeneği
	Operasyon Timi Tazminatı
	Tayın Bedeli

Tablo 2.11’de memurlara yapılan toplam ücret ödemeleri arasında hangi kalemlerin gelir vergisine tabi olduğu, hangilerinin istisna kapsamında olduğu belirtilmektedir. Tablo’daki durum analiz edildiğinde, gelir vergisinden istisna edilen ödemelerin kamu çalışanlarını daha fazla kapsadığı ve brüt ücret içindeki payının daha yüksek olduğu

görülmektedir. DMK'nin 152'nci maddesindeki tazminatlar başta olmak üzere gelir vergisinden istisna edilen gelirler, kamu görevlilerinin toplam gelirin büyük bir kısmını oluşturmaktadır.

Memurun temel ücretini oluşturan aylıklar dışında gelir vergisine tabi ödemelerin ise, daha kısıtlı bir memur kesimini (Çocuk Mahkemesi, Tapu ve Kadastro, Orman Arazisi, Özel İdare, Uyuşmazlık Mahkemesi, İdari Görev Ödenekleri) kapsadığını ve brüt ücret içindeki payının düşük olduğu görülmektedir. Gelir vergisine tabi ödemeler içerisinde nispi olarak önemli sayılabilecekler ise, döner sermaye ödemeleri, fazla çalışma ücreti ve ek ders ücreti ücretidir.

2.2.2.1.2.2. Emekli Sandığı Kesintisi

5434 sayılı Emekli Sandığı Kanunu'nun 12'nci maddesinde gösterilen idarelerde çalışanlar, 18 yaşını doldurmuş ve TC vatandaşı olmak şartıyla, söz konusu Kanun ile getirilen haklardan yararlanmakta ve bu çalışanlardan emekli sandığı kesintisi yapılmaktadır. Sandığın temel gelirleri kanunda ifade edilen çalışanlardan %16 emeklilik keseneği ve %20 oranında kurumlarınca verilecek karşılıklar oluşturmaktadır.

Tablo 2.12: Emekli Sandığı Kanunu'na Göre, Keseneğe Esas Maaş Unsurları ve Kesinti Oranları

Maaş Unsurları	
Gösterge Aylığı + Ek Gösterge Aylığı + Taban Aylığı + Kıdem Aylığı	(1)
En Yüksek Devlet Memuru Aylığının (9.500*Aylık Katsayı)	
- Ek Göstergesi 8.400 ve yukarı olanlarda %240	
- Ek Göstergesi 7.600 (dahil)-8.400(hariç) arasında olanlarda %200	
- Ek Göstergesi 6.400 (dahil)-7.600(hariç) arasında olanlarda %180	
- Ek Göstergesi 4.800 (dahil)-6.400(hariç) arasında olanlarda %150	(2)
- Ek Göstergesi 3.600 (dahil)-4.800(hariç) arasında olanlarda %130	
- Ek Göstergesi 2.200 (dahil)-3.600(hariç) arasında olanlarda %70	
- Diğerlerinde %40'na tekabül eden miktardır.	
Emekli Keseneğine Tabi Gelir Toplamı	(1) + (2)
Kesintiler	
Çalışanlardan Yapılan Kesinti (%16)	[(1) + (2)] * 0,16
Kurumdan Yapılan Kesinti (%20)	[(1) + (2)] * 0,2

Tablo'da görüldüğü gibi, daha fazla tazminat ve ödenek alanlara sağlanan gelir vergisi avantajı, emekli keseneklerinin hesaplanması sırasında da yaşanmaktadır. Yüksek

miktarda tazminat ve ödenek alan kamu çalışanlarına yapılan bu ödemeler emekli sandığı keseneğinin hesaplanmasında dikkate alınmamaktadır. Bir başka deyişle, çalışanlar arasındaki adaletsizlik biraz daha artırılmış olmaktadır. Hesaplamanın ikinci aşamasında EYDMA ile ek göstergeler arasındaki bağıntı kurularak haksız yapı giderilmeye çalışılsada tazminat ve ödeneklerin yüksek tutarlarını telafi etmeye yetmemektedir.

Emeklilik kesenekleri kurumlarca aylık, ücret veya ödeneklerin bordrolarında gösterilmekte ve bunların hak sahiplerine ödenmesi sırasında kesilmektedir.

2.2.2.1.2.3. Damga Vergisi

Memurların brüt ücretini oluşturan ödemeler arasında aile yardımı ödeneği, doğum ve ölüm yardımı ödenekleri ile 375 sayılı KHK'nin 28'nci maddelerinin A ve B fıkralarında yer alan “ek tazminat” hariç tüm ödeme kalemlerinden damga vergisi kesilmektedir. Ayrıca sadece belli kamu personelini ilgilendiren operasyon timi tazminatları da damga vergisinden istisna tutulmuştur.

2.2.2.1.3. Devlet Memurları Kanunu Kapsamındaki Bazı Memurlar İçin Gelir Vergisi ve Diğer Kesintilerin Analizi

2.2.2.1.3.1. Emekli Sandığı Kanunu'na Tabi Kamu Personeli

Türkiye’de kamu personeli ücretlerinin çok parçalı yapıdan oluşması, her bir ödeme kaleminin farklı kanunlara dayalı olarak farklı hesaplanması, bazı kamu çalışanlarına ayrıcalıklı gelirler sağlanması, ardından ise gelir eşitsizliğini azaltmaya yönelik yeni düzenlemeler getirilmesi, sistemi içinden çıkılmaz bir karmaşa ve karışıklığa sürüklemiştir. 300 saymanlık üzerinde yapılan bir araştırmada saymanlıklarda çalışan 543.566 (işçiler hariç) personelin 22.773’ünün yani %4,8’inin ücret hesaplamaları ve ödeme işlerinde çalıştırıldığı tespit edilmiştir (Öztürk, 1995, s. 108).

Günümüzde 657 sayılı DMK'nin getirdiği ücret düzeni tahlil edilecek olursa, ilk göze çarpan hususlardan birisi aylık kavramının önemini yitirmesidir. Aslında, bütün hizmet sınıflarını kavrayacak şekilde, hizmet sürelerine, eğitim durumuna göre tasarlanmış gösterge aylığı ve diğer aylıklar maaş yapısının esasını oluşturmaktadır. Çünkü, memurun yaptığı asli hizmetin karşılığı aylık olmalıdır. Ancak kamu personelinin brüt içinde gösterge aylığı, ek gösterge aylığı, taban aylığı, kıdem aylığı gibi ödemelerin küçük bir ağırlığının bulunduğunu ifade etmek gerekir.

Tablo 2.13: DMK Kapsamındaki Bazı Memurlar İçin Brüt Ücreti Oluşturan Gelirler

GELİR UNSURLARI	Müsteşar (1/4)	Öğretmen (1/4)	Doktor (1/4)	GİH Memur (1/4)
1. AYLIKLAR	1.728,8	1.325,72	1.408,39	1.302,05
a. Gösterge Aylığı ^a (Gösterge*Aylık Katsayı ¹)	107,38	107,38	107,38	107,38
b. Ek Gösterge Aylığı ^b (Ek Gösterge*Aylık Katsayı)	544,08	214,77	257,72	157,50
c. Taban Aylığı (1000*Taban Aylığı Katsayısı)	957,90	957,90	957,90	957,90
d. Kıdem Aylığı ^c (20*Hizmet Yılı*Aylık Katsayı)	28,64	28,64	28,64	28,64
e. Yan Ödeme Aylığı ^d (İş Güçlüğü, İş Riski, Mali Sorumluluk ve Temininde Güçlük Zamları)	90,8	17,03	56,75	51,08
2. EK ÖDEME^e	1.360,19	442,06	1.292,18	748,11
3. TAZMİNATLAR (DMK, 152'nci madde)^f	2.312,32	680,10	986,15	333,25
a. Özel Hizmet Tazminatı	2.312,32	-	986,15	-
b. Eğitim Öğretim Tazminatı	-	680,10	-	-
c. Din Hizmetleri Tazminatı	-	-	-	-
d. Emniyet Hizmetleri Tazminatı	-	-	-	-
e. Mülki İdare Amirliği Özel Hizmet Tazminatı	-	-	-	-
f. Denetim Tazminatı	-	-	-	-
g. Adalet Hizmetleri Tazminatı	-	-	-	-
h. Diğer Tazminatlar	-	-	-	333,25
4. DİĞER TAZMİNAT VE ÖDENEKLER	1.804,04	601,35	102,02	-
a. Makam Tazminatı ^g	715,89	-	-	-
b. Temsil Tazminatı ^h	1.088,15	-	-	-
c. Yabancı Dil Tazminatı	-	-	-	-
d. Görev Tazminatı	-	-	-	-
e. Ek Tazminat	-	-	102,02	-
f. Fazla Çalışma	-	-	-	-
g. Ek Ders ⁱ	-	601,35	-	-
h. Nöbet Ücreti	-	-	-	-
ı. Döner Sermaye Ödemeleri ^j	-	-	-	-
k. Aile Yardımı Ödeneği ^k	-	-	-	-
TOPLAM BRÜT GELİR	7.205,35	3.049,23	3.788,74	2.383,41

1. 29.05.2012 tarih ve 2012/1 No'lu "Kamu Görevlileri Hakem Kurulu Kararı"na göre; Aylık katsayı: 0,071589, memuriyet taban aylığı göstergesine uygulanacak taban aylık katsayısı: 0,9579, iş güçlüğü, iş riski, temininde güçlük ve mali sorumluluk zamlarının aylık tutarlara çevrilmesinde uygulanacak yan ödeme katsayısı: 0,0227 olarak belirlenmiştir.

- a. 1'nci derecenin 4'ncü kademesindeki müsteşar, öğretmen, doktor ve memur için aylık gösterge 1500'dür.
- b. Ek gösterge rakamları müsteşar için 7.600, öğretmen için 3.000, doktor için 3.600, genel idare hizmetleri sınıfındaki üniversite mezunu memur (1/4) için 2.200'dür.
- c. Müsteşar, öğretmen, doktor ve memurun (1/4) hizmet yılı 20 olarak kabul edilmiştir.
- d. Yan ödeme zammı puanları:
- Müsteşar için 4.000 (İş gücü zammı 1.800, temininde güçlük zammı 2.200)
 - Öğretmen için 750 (iş gücü zammı 500, iş riski 250)
 - Pratisyen doktor için 2.500 (iş gücü zammı 800, iş riski 500, temininde güçlük 1.200)
 - GİH sınıfındaki bir veri hazırlama ve kontrol işletmeni için 2.250 [iş gücü zammı 750, temininde güçlük 250, iş riski zammı (3/c) 500, temininde güçlük zammı (3/b), 750]
- e. 11/10/2011 tarihli ve 666 sayılı KHK'nin ve 375 sayılı KHK'nin I sayılı Ek Cetveline göre, ek ödeme oranları müsteşar için 200, öğretmen için 65, pratisyen doktor için 190, memur (1/4) için 110'dur. Ek ödeme, en yüksek devlet memuru aylığına (9.500*0,071589), ek ödeme oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanacaktır.
- f. Müsteşarlar için özel hizmet tazminat puanı 3,4 (%340)'dür. Bu puanın EYDMA tutarı olan 680,10 (9.500*0,071589) ile çarpımı neticesinde özel hizmet tazminatı tutarı bulunmaktadır. Eğitim ve Öğretim Hizmetleri Sınıfına dahil öğretmen unvanlı kadrolarda fiilen öğretmenlik yapanlardan 1'nci derece olanların Eğitim-Öğretim Tazminatı 1,0 (%100)'dür. Pratisyen doktorlar için özel hizmet tazminat puanı 1,45 (%145)'dir. Sağlık Hizmetleri sınıfında yer alanlar için ilave olarak çalıştığı bölgeye ek tazminat uygulaması söz konusudur. Örnekteki doktorun 2'nci bölgede çalıştığı, dolayısıyla ek tazminat oranının %15 olduğu kabul edilmektedir.
- g. DMK'ye ekli VI sayılı makam tazminatı cetveline göre müsteşarın tazminat göstergesi 10.000'dir. Tazminat tutarına ulaşmak için tazminat göstergesi ile aylık katsayının çarpılması gerekmektedir.
- h. Makam tazminatı göstergeleri 10.000 olanların temsil tazminatı göstergeleri 19.000'dir. Dolayısıyla müsteşarın alacağı temsil tazminatı tutarı temsil tazminatı göstergesi ile aylık katsayının çarpımı ile bulunacaktır. 666 sayılı KHK sonrasında ek ödeme yapılmasına karşılık, temsil tazminatı ek ödeme miktarında indirilmelidir. Ancak, temsil tazminatı olarak yapılacak ödemenin, temsil tazminatı tutarının %80'inden az olamayacağı hüküm altına alınmıştır (4505 sayılı Kanun, md. 5/b).
- ı. Örnek hesaplamanın sınıf öğretmenini varsayımı altında yapıldığı düşünülürse, bir sınıf öğretmenin ücret karşılığı alabileceği ek ders saati haftalık 15'dir. Bir başka deyişle, aylık 60 saat ek ders ücreti alabilmektedir (2006/11350 sayılı BKK). Milli Eğitim Bakanlığına bağlı öğretmenin brüt ek ders ücreti göstergenin (140) aylık katsayı ile çarpılması sonucu bulunmaktadır. Ek ders ücreti, gelir vergisi ve damga vergisi kesintisine tabidir.
- i. Bir üniversiteye ait araştırma ve uygulama hastanesinden alınan bilgi çerçevesinde, pratisyen hekimin aldığı aylık döner sermaye ödemesinin aylık ortalama 1.200 lira olduğu yönünde bilgi alınmıştır. Dolayısıyla 666 sayılı KHK ile getirilen ek ödeme düzenlemesi ile hak ettiği ek ödeme tutarı, söz konusu miktarın üzerinde olduğundan ek ödeme dikkate alınmıştır.
- k. Bütün örnekler için aile yardımı ödeneği ve asgari geçim indirimi tespitinde çalışanların medeni durumu ve çocuk sayıları dikkate alınmamıştır. Bu varsayım üçüncü bölümde AB ülkeleri ile yapılan karşılaştırmalarda uygulama birliği sağlanması ve karşılaştırmaların sağlıklı olması için yapılmıştır.

Tablo 2.13'de DMK kapsamındaki görevlilerin önemli bir kısmını oluşturan öğretmen, doktor, memur kesimlerinin brüt gelirlerinin dağılımı verilmektedir. Sistemin çarpık yapısını ortaya koyması açısından bir bakanlık müsteşarının maaş unsurları da tabloya alınmıştır. Tablodaki tipik hesaplamaların yapılabilmesi için belli varsayımlar geliştirildiğini belirtmek gerekmektedir. Söz konusu varsayımlar ve hesaplamalara ilişkin bilgiler gerek tabloda gerekse tablo altındaki dipnotlarda açıklanmaktadır.

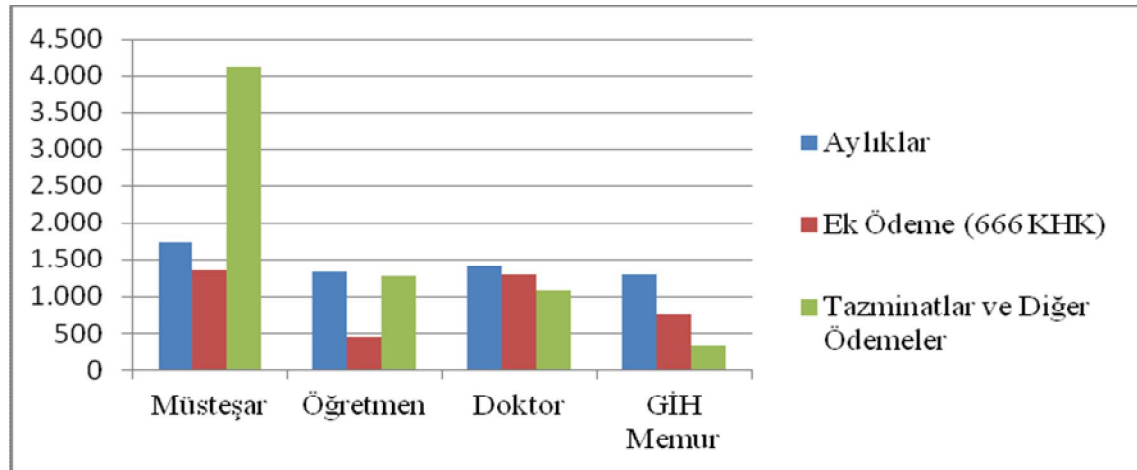
Tablo 2.13'de görüldüğü gibi gösterge aylığı, maaşların temel unsurlarından birisi olması gerekirken çok küçük bir kısmını oluşturmaktadır. Müsteşarın brüt ücreti içinde

gösterge aylığının payı %1,5 civarındadır. Bu oran öğretmenlerde %3,5, doktorlarda %2,8, genel idare hizmetleri sınıfındaki bir memur için %4,5 civarındadır.

Esas veya temel aylık olarak da adlandırılan gösterge aylığına ilave olarak zaman içerisinde getirilen ek gösterge aylığı, taban aylığı, kıdem aylığı, yan ödeme aylığı gibi ödemeler temel aylığı oluşturur hale gelmiştir. Söz konusu aylıkların brüt ücret içindeki payı düşük olmasına rağmen bu aylıkların dahi sağlıklı belirlenmediği görülmektedir.

Tablo 2.13’de görülen önemli bir diğer husus, tazminat ve ödeneklerin brüt ücret içindeki payının bazı unvanlar için aylıkların birkaç katına ulaşmasıdır. Örneğin, müsteşarın brüt ücretinin %24’ünü aylık unsurları (gösterge, ek gösterge, taban, kıdem, yan ödeme aylığı), geri kalan %76’sını tazminat ve ödenekler oluşturmaktadır. GİH sınıfındaki bir memurun ise toplam brüt ücretinin %54,6’sını aylıklar, geri kalan %45,4’ünü tazminat ve ödenekler teşkil etmektedir.

Şekil 2.1: DMK Kapsamındaki Kamu Personelinin Maaş Unsurları



Şekil 2.1, sayılan unvanlar arasında maaş unsurlarının dağılımını göstermektedir. Şekil, üst ve alt kademe kamu personelinin aylık tutarlarının birbirine yakın olduğunu göstermektedir. Kamu personeli arasında asıl maaş farklılığının aylıklar yoluyla yapılması gerekirken, tazminatlar ve diğer ödemeler yoluyla gerçekleştirildiği söylenebilir.

Gösterge aylığı, taban aylığı, kıdem aylığı gibi aylıklar dışındaki ek gösterge, yan ödeme ve tazminatlar başlangıçta sadece önemi ve sorumluluğu bulunan personeli ayırt etmede kullanılırken zamanla bu ödemelerin bazılarının hiçbir ölçüte dayanmadan bazı

sınıf ve mesleklerde bulunanların ücretlerinin oluşumunda mali tatmin aracı haline dönüştüğü görülmektedir (Demir, 2007, s. 221). Brüt ücret içinde önemli ağırlığı olan bazı ödemelerin gelir vergisi ve emekli kesintisine tabi olmaması, bu ödemelerin çalışanlar açısından cazibesini artırmaktadır.

Tazminat ve ödeneklerin ilgili kanunlarca gelir vergisi kapsamından çıkarılması adaletsizliği artıran başka bir husustur. Siyasi irade ek ödemeler yoluyla yarattığı dengesiz durumu vergiler aracılığıyla daha da perçinlemiştir. Tablo 2.14'deki veriler incelendiğinde, bir müsteşarın brüt gelirinin yalnızca %17,3'ünün gelir vergisine tabi olduğu görülmektedir. Bir başka deyişle, müsteşarın gelir vergisi dışında kalan gelirlerinin gelir vergisine tabi gelirlerinin 4,8 (%480) katı olduğu görülmektedir. MEB'e bağlı bir sınıf öğretmenin brüt gelirinin %53,8'inin, pratisyen doktorun brüt gelirinin %27,7'si, GİH sınıfındaki bir veri hazırlama ve kontrol işletmeninin brüt gelirinin %42,9'u gelir vergisine tabi olmaktadır.

Gelir vergisine tabi gelirin payının düşük olmasının gerekçesi, elbette maaş unsurları içindeki tazminat ve diğer ilave ödeneklerin payının yüksek olmasıdır. Ancak konumuz çerçevesinde asıl sorun, bu ödemelerden bazılarının gelir vergisine tabi olup, bazılarının olmamasıdır. Örneğin, müsteşarın hak ettiği tazminatların tamamı gelir vergisi dışındadır. Bu durum kamu personeli arasında vergi yükünü etkileyerek net ücreti de değiştirebilmektedir.

Doktorun gelir vergisine tabi gelirinin nisbi olarak düşük çıkmasının sebebi 375 sayılı KHK uyarınca verilen ek ödeme oranının yüksek olması, buna karşılık söz konusu ek ödemenin gelir vergisine tabi olmamasıdır. Sözelimi doktor ek ödeme tutarının üzerinde bir döner sermaye alıyor kabul edilse idi, ek ödemeden yararlanamayarak döner sermayeden pay alacaktı. Bu durumda ise gelir vergisine tabi gelirlerinin payı yüksek olacaktı. Çünkü döner sermaye ödemeleri gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Gelir vergisi yükümlülüğü açısından yaşanan bu adaletsiz durum sebebiyle sağlık çalışanları arasındaki bireysel gelir vergisi yükünü farklılaşmakta, 666 sayılı KHK ile yapılan ek ödeme düzenlemesi eleştiri konusu yapılmaktadır.

Öğretmenin brüt gelirin kiyasla gelir vergisine tabi gelirlerinin payının yüksek olmasının sebebi ise ek ders ödemeleridir. Ek ders ödemelerinin diğer maaş unsurlarına göre yüksek payı ve gelir vergisine tabi bir ödeme olması bu sonucu yaratmaktadır.

Halbuki bilinmektedir ki, özellikle branş öğretmenlerinin bazılarında ek ders bulamama sorunu bulunmaktadır.

Tablo 2.14: DMK Kapsamındaki Bazı Memurlar İçin Vergi-Prim Yükü

	Müsteşar (1/4)	Öğretmen (1/4)	Doktor (1/4)	GİH Memur (1/4)
1. Brüt Ücret	7.205,35	3049,23	3.788,74	2.383,41
2. ES Kesintisi (İştirakçi %16) ^a	479,82	285,56	357,72	235,73
GERÇEK ES YÜKÜ (ÇALIŞAN) (2/1)	%6,7	%9,4	%9,4	%10,2
3. GV'ye Tabi Gelir ^b	1.248,98	1.641,51	1.050,67	988,27
GV'YE TABİ GELİR/BRÜT ÜCRET (3/1)	%17,3	%53,8	%27,7	%42,9
4. Hesaplanan Gelir Vergisi (3*0,15)	187,35	246,23	157,60	148,24
5. Asgari Geçim İndirimi ^c	66,49	66,49	66,49	66,49
6. Ödenecek Gelir Vergisi (4-5)	120,86	179,74	91,11	81,75
GERÇEK GELİR VERGİSİ YÜKÜ (6/1)	%1,7	%5,9	%2,4	%3,5
7. Damga Vergisi Matrahı ^d	7.205,35	3.049,23	3.788,74	2.305,36
8. Damga Vergisi Tutarı (%0,66)	47,56	20,12	25,01	15,22
9. Kesintiler Toplamı (Çalışan) (2+6+8)	648,24	485,42	473,84	332,70
10. NET ÜCRET (1-9)	6.557,11	2.563,81	3.314,90	1.972,66
KAMUSAL YÜK (KAMU PERSONELİ)	%9,0	%15,9	%12,5	%14,4
11. Kesintiler Toplamı (İşveren)	959,65	571,12	715,44	471,44
12. ES Kesintisi (İşveren Katkısı) ^e	599,78	356,95	447,15	294,67
13. Genel Sağlık Sigortası Primi (İşveren) ^f	359,87	214,17	268,29	176,80
14. İşverene Maliyet (11+1)	8.165,00	3.620,35	4.504,18	2.776,8
KAMUSAL YÜK (ÜCRET) [(14-10)/10]	%19,7	%29,2	%26,4	%29,0

a. 15.10.2008'den önce memuriyete başlayan 5434 sayılı Kanun'a tabi personel için hesaplama: [Aylık + Taban Aylık + Ek Gösterge + Kıdem Aylığı + (EYDMA. * Emekli Keseneği Oranı)] * %16

b. Gelir Vergisine Tabi Gelir = [Aylık + Taban Aylık + Ek Gösterge + Kıdem Aylığı + Yan Ödeme Tazminatı - Emekli Keseneği İştirakçi Payı (%16) - (varsa) Sendika Aidatı] şeklinde belirlenmektedir. Öğretmenin ek ders ücreti ise gelir vergisi ve damga vergisi matrahının tespitinde ilave olunmaktadır.

c. Örnekteki memurların medeni durumu ve çocuk sayıları dikkate alınmadığından dolayı yararlanacakları indirim miktarı asgari ücretin %50'si olacaktır. Buna göre yararlanılabilecek asgari geçim indirimi tutarı aylık 66,49 liradır.

d. Damga vergi matrahı brüt gelirden aile yardımı ödeneği ve diğer damga vergisinden istisna tutulan ödemelerin düşülmesi ile bulunmaktadır.

e. ES Kesintisi (İşveren) = [Gösterge Aylığı + Ek Gösterge Aylığı + Taban Aylık + Kıdem Aylığı + (EYDMA * Emekli Keseneği Oranı)] * %20

f. Genel Sağlık Sigortası Primi = [Gösterge Aylığı + Ek Gösterge Aylığı + Taban Aylık + Kıdem Aylığı + (EYDMA * Emekli Keseneği Oranı)] * %12

Gerçek gelir vergisi yükü bağlamında da memurlar arasında ciddi sorunlar bulunmaktadır. Maaş unsurları içinde genel olarak birçok ödemenin gelir vergisi dışında tutulması, memurların kendi aralarındaki gelir vergisi yükünü farklılaştırmaktadır. Ayrıca söz konusu istisnalar memurların İş Kanunu hükümlerine göre çalışan özel kesim çalışanlarından çok daha düşük vergi ödemesini sağlamaktadır. Hatta, üst düzey

kamu personelinin özel kesimde çalışan bir asgari ücretliden dahi daha düşük gelir vergisi yüküne katlandığı görülmektedir.

Gelir vergisi yükünü belirleyen unsurlardan birisi de asgari geçim indirimidir. Asgari geçim indirimi ile hem geçimlik düzeydeki gelirin bir kısmı vergi dışı kalmakta hem de gizli artan oranlılık ortaya çıkmaktadır. Gizli artan oranlılık, artan oranlı tarife olmadığı halde geliri yüksek kişinin oransal olarak daha yüksek, geliri düşük olan kişinin ise daha düşük vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. İş Kanunu hükümlerine göre çalışanlar açısından düşünüldüğünde, hem tarifenin artan oranlı olması hem de gizli artan oranlılık sebebiyle yüksek gelir elde eden ücretliler ile düşük gelir elde edenler arasındaki vergi yükü farklılığının daha da arttığı (yüksek gelirli aleyhine) görülmektedir. Ancak kamu personeli açısından gizli artan oranlılığın ortaya çıkmasına mani durumlar söz konusudur. Bunlardan ilki gerçek ES yükünün gelir arttıkça azalması, ikincisi ise yüksek gelir elde edenlerin brüt ücretlerinin büyük kısmı üzerinden gelir vergisi ödememeleridir. Bu sebeple düşük gelir elde eden kamu personeli ile yüksek gelir elde eden kamu personelinin gerçek vergi yükleri arasında tersine artan oranlı bir yapı ortaya çıkmaktadır.

Net geliri açısından GİH sınıfındaki memurun 3,3 katı fazla gelire sahip olan müsteşarın brüt gelirine oranla %1,7 gelir vergisi ödediği, buna karşılık GİH sınıfındaki memurun brüt gelirine oranla %3,5 gelir vergisi ödediği ortaya çıkmaktadır. Farklı bir bakış açısıyla, müsteşar, GİH sınıfındaki memurdan net olarak 4584 lira fazla ücret alırken, ödediği gelir vergisi memura göre sadece 39 lira fazladır. Yani yaklaşık olarak, müsteşar, memura göre fazladan kazandığı her 120 lira için 1 lira fazla gelir vergisi ödemektedir. Burada verilen örneklerde taraflardan birinin en yüksek devlet memuru maaşını, diğerinin ise en düşük memur maaşını almadığı düşünülürse, çalışanlar arasındaki vergileme çarpıklığı bir kez daha ortaya çıkmış olacaktır.

Çalışanların brüt gelirlerine oranla ödedikleri gerçek gelir vergisi yükü müsteşar için %1,5, öğretmen için %5,9 (ek ders sebebi ile), doktor için %2,4 (döner sermaye yerine ek ödeme sebebiyle) ve memur için %3,5'dir. Oysa ki özel sektörde aynı miktarda ücret geliri elde eden çalışanların katlandıkları gerçek vergi yükü çok daha fazla olmaktadır. Bu örnekler göstermektedir ki, kamu kesiminde çalışanlar arasında tazminat ve ödenekleri fazla olan personel daha az, tazminat ve ödenekleri daha az olan personel ise daha fazla gelir vergisi yüküne katlanmaktadır. Ancak özel sektörde çalışanlar ile

kıyaslama yapıldığında tüm memurlar, genel olarak daha düşük vergi yüküne katlanmaktadır.

666 sayılı KHK ile getirilen yeni ek ödeme düzenlemesi, kamu personeli arasında gelir vergisi yükü dağılımını daha da bozabilmektedir. Çünkü ek ödeme, damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmamaktadır (375 sayılı KHK, ek md. 9). Bundan dolayı, belki kaldırılan ödemelerden bazıları gelir vergisine tabi iken, artık olmamaktadır.

Ek ödeme ile ilgili bir başka sorun, önceki ek ödemeler ile yeni ek ödeme tutarlarının karşılaştırılmasında ortaya çıkmaktadır. Sözgelimi, bir hemşirenin aldığı döner sermaye ödemesi, 375 sayılı Kanun'un ek 9'ncu maddesine göre hesaplanan ek ödeme tutarından fazla ise, döner sermaye ödenmeye devam olunacak, ek ödeme yapılmayacaktır (161 sayılı DMK Genel Tebliği). Yani hemşire hak ettiği döner sermaye ödemesi üzerinden gelir vergisi ödemeye devam edecektir. Bir başka senaryo çerçevesinde düşünüldüğünde, hemşirenin döner sermaye ödemesi ek ödeme tutarının 1 lira altında olsa dahi, hemşire ek ödeme alacak ve gelir vergisine tabi olmayacaktır.

Brüt gelirden yapılan kesintilerden diğeri emekli sandığı keseneğidir. 20 hizmet yılı olduğu varsayılan bu çalışanlar için kesinti oranı %16'dır ve 5434 sayılı Kanun'a tabidirler. Ancak emekli keseneğine tabi gelirin tespit edilmesi aşamasında yine bazı gelirlerin kapsam dışı tutulması başka bir adaletsiz durumu ortaya koymaktadır. Hesaplama gösterge aylığı, ek gösterge aylığı, taban aylığı ve kıdem aylığı dikkate alınmakta diğeri tüm yan ödemeler, tazminatlar ve ödenekler ise hesaplama dahil edilmemektedir. Yani bir müsteşarın brüt gelirinin %77,3'ü hesaplama katılmamaktadır. Bunu telafi etmek için EYDMA'nın ek göstergelere bağlı olarak belirlenen oranlarına göre bulunan miktar ve ilk sayılan aylık miktarları üzerinden %16 kesinti yapılmaktadır. Ancak ek göstergelere bağlı olarak yapılan bu hesaplama yan ödeme, tazminat ve ödenekleri fazla olan çalışanların lehine sonuçlanmaktadır.

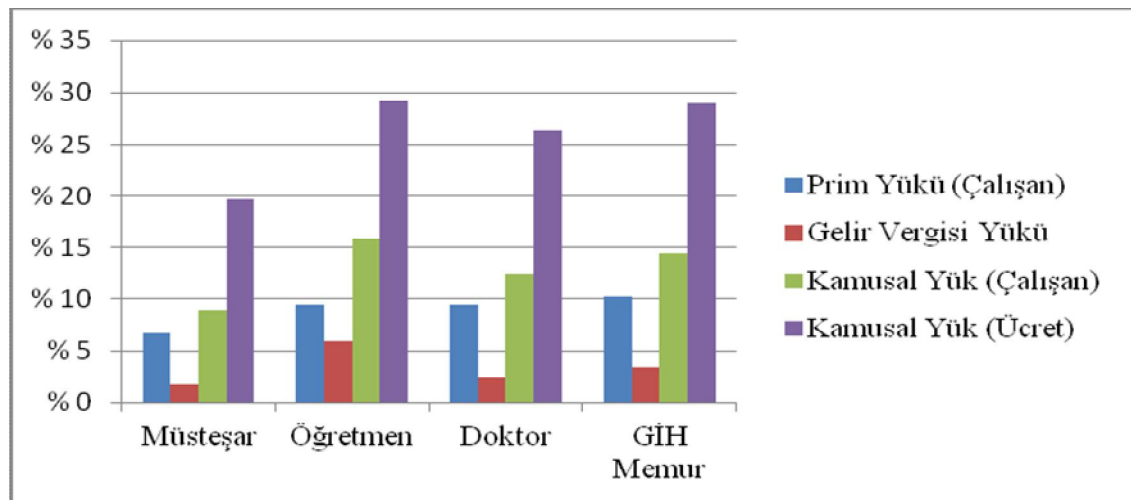
Müsteşarın emekli keseneğine tabi gelirinin brüt gelirine oranı %41,6 dolaylarında iken, verilen diğeri örneklerdeki çalışanların ise %58-62'ler civarındadır. Bir başka deyişle, müsteşarın brüt gelirine oranla ödediği gerçek emekli sandığı kesintisi yükü oransal olarak %6,7'ler civarındadır. Bu oran örnekteki diğeri çalışanlarda %9-10 dolaylarındadır. Bu da göstermektedir ki ek göstergelere bağlı emekli keseneği hesaplamaları, tazminatları yüksek olan çalışanların gelir vergisi avantajına ek olarak

emekli keseneği avantajının da doğmasına neden olmakta ve memurlar arasındaki ücret dengesi, gelir vergisi ve prim yükü daha da bozulmaktadır.

Ele alınan memurlar içinde bakanlık müsteşarının 5434 sayılı Kanun'a değil de, 5510 sayılı yeni SSGSSK'ye tabi olması halinde prim yükünde ortaya çıkan değişme ise, şu şekildedir: Bakanlık müsteşarı için artık EYDMA'nın ek göstergeye bağlı olarak belirlenen oranı dikkate alınmayacak, özel hizmet tazminatı ve makam tazminatı göz önünde bulundurularak hesaplama yapılacaktır. Buna göre müsteşarın sigorta primine esas matrahının brüt gelirine oranı %41,6'dan %64,8'e çıkmaktadır. 5510 sayılı Kanun sonrasında prim oranı %16'dan %14'e düşmesine rağmen müsteşarın gerçek sigorta primi yükü %6,7'den %9,1'e yükselmektedir. Bu sonuç bize, 5510 sayılı Kanun ile prime esas kazançlarda ve prim oranlarında yapılan değişikliğin tazminat ve ödenekleri fazla olan kamu personelinin gerçek sigorta primi yükünü artırdığını göstermektedir.

Şekil 2.2'de 5434 sayılı ES Kanunu'na tabi olan DMK kapsamındaki memurların kamusal yükleri gösterilmektedir. Şekilde dikkat çeken husus, her bir yük hesaplamasında müsteşarın en düşük yüke maruz kaldığıdır. Ücret üzerindeki kamusal yükün belirgin bir şekilde yüksek çıkmasının sebebi, 5510 sayılı SSGSSK öncesinde yani 15.10.2008'den önce çalışmaya başlayan kamu personeli için ilave olarak %12'lik genel sağlık sigortası primi hesaplanması ve işveren kamu idaresi üzerinde önemli bir kamusal yük oluşturmıştır.

Şekil 2.2: DMK'ye Tabi Kamu Personelinin Kamusal Yükleri



5434 sayılı Kanun'a tabi olanlar için işveren kamu idaresi üzerinde %32'lik prim yükü olmasına karşılık, emeklilik keseneği ve genel sağlık sigortası primine esas teşkil eden matrahın düşük belirlenmesi sebebiyle ücret üzerindeki kamusal yük %30'ların altında kalmaktadır. Kamu personeli ücreti üzerindeki kamusal yükün; Türkiye'de İş Kanunu hükümlerine tabi çalışanların ücreti üzerindeki kamusal yük ve AB'ye üye ülkelerdeki kamusal yük birlikte değerlendirildiğinde her ikisinin de altında olduğu görülmektedir.

2.2.2.1.3.2. Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na Tabi Kamu Personeli

5510 sayılı Kanun sonrasında göreve başlayanlar, daha önce ifade edildiği gibi, sigorta prim yükümlülükleri açısından farklı bir durumla karşılaşmaktadır. Gerek prime esas kazanç hesaplamasının değiştirildiği, gerekse prim oranlarının düşürüldüğü görülmektedir. Prim matrahına DMK'nin 152'nci maddesi uyarınca ödenen özel hizmet tazminatı ve diğer tazminatlar ile makam tazminatı, görev tazminatı eklenmekte, EYDMA'nın ek göstergeye bağlı olarak belirlenen oranı ise dikkate alınmamaktadır. Buna karşılık sigorta primi çalışan katkısı %14'e, işveren kamu idaresinin katkısı ise %18,5'e düşürülmektedir.

Aşağıda söz konusu yeni sistem ile örnek hesaplama yapılmıştır. Ancak Tablo'da hesaplama yapılırken konumuz açısından bir diğer önemli gelişme de değerlendirilmektedir. Söz konusu gelişme, 666 sayılı KHK sonrasında 375 sayılı KHK'nin ek 10'ncu maddesinde yer verilen memurların ücret hesaplamalarındaki değişikliktir.

Değişiklik ile, bu madde kapsamında bulunan ve 375 sayılı KHK'ye ekli II ve III sayılı cetvellerde unvanları belirtilen memurlara, ücret ve tazminattan oluşan iki unsur üzerinden ödeme yapılması öngörülmüştür. Örneğin, merkez teşkilatlarında özel yarışma sınavı sonucunda mesleğe yardımcı veya stajyer olarak alınıp belirli süreli yetiştirme döneminden sonra özel bir yeterlik sınavı sonunda uzman, müfettiş, denetçi, kontrolör unvanlı kadrolara atananlara ve bunların yardımcılara ve stajyerlerine, ayrıca iç denetçilere KHK'ye ekli II ve III sayılı cetvellerde belirlenmiş olan göstergeler üzerinden ücret ve tazminat ödemesi yapılmaya başlanmıştır. Kadro unvanları cetvellerde yer almakla birlikte kadrolarının bulunduğu kamu kurum ve kuruluşları ek

10'ncu madde kapsamında olmayanların belirtilen ücret ve tazminatlarından yararlanma imkanı bulunmamaktadır. Örneğin, mahalli idareler ve bunların bağlı kuruluşları, yükseköğretim kurumları ve yargı kuruluşları ek 10'ncu madde kapsamında yer almadığından, bu idarelere ait aynı veya benzer kadrolarda bulunan memurlara, cetvellerde öngörülen ücret ve tazminat ödenmemektedir (161 No'lu DMK Genel Tebliği).

Maaş unsurları içinde ücret ödemesi gelir ve damga vergisine tabi tutulurken, tazminat ödemesi damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmamaktadır. Ayrıca, söz konusu ücret ve tazminatlar, bunlardan yararlananların sosyal güvenlik primine esas kazançlarının veya emekli keseneğine esas aylıklarının hesabında da dikkate alınmamaktadır. Bunların prime esas kazançları veya emekli keseneğine esas aylıkları 15/1/2012 tarihinden önce olduğu gibi 5510 sayılı Kanun'un 80'nci maddesinin üçüncü fıkrasının (a) ve (b) bentleri ile anılan Kanun'un geçici 4'ncü maddesinin dördüncü fıkrası gereğince 5434 sayılı ES Kanunu'na göre tespit edilmeye devam edilecektir.

Söz konusu değişikliğin en büyük faydalarından biri ücret hesaplamasının son derece sadeleştirilmiş olması ve brüt ücret içerisinde gelir vergisine tabi gelir payını yükseltmesidir. Yukarıda belirtildiği üzere, sigorta primi veya emeklilik keseneği matrahlarında ise herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

Bu bilgiler çerçevesinde Tablo 2.15'de bir bakanlığın merkez teşkilatında yeni göreve başlamış maliye uzman yardımcısı ve memur örnekleri yer almaktadır.

Tablo 2.15: DMK Kapsamındaki Bazı Memurlar İçin Brüt Ücreti Oluşturan Gelirler

GELİR UNSURLARI	Maliye Uzman Yardımcısı	GİH Memur (9/1)
1. AYLIKLAR	-	1.053,37
a. Gösterge Aylığı ^b (Gösterge*Aylık Katsayı)	-	44,39
b. Ek Gösterge Aylığı ^c (Ek Gösterge*Aylık Katsayı)	-	-
c. Taban Aylığı (1000*Taban Aylığı Katsayısı)	-	957,90
d. Kıdem Aylığı ^d (20*Hizmet Yılı*Aylık Katsayı)	-	-
e. Yan Ödeme Aylığı ^e (İş Güçlüğü, İş Riski, Mali Sorumluluk ve Temininde Güçlük Zamları)	-	51,08
2. EK ÖDEME^f	-	578,08
3. TAZMİNATLAR^g (DMK, 152'nci madde)	-	326,45
a. Diğer Tazminatlar	-	326,45
4. ÜCRET^a	2.188,83	
5. TAZMİNAT^a	1.202,70	
TOPLAM BRÜT GELİR	3.391,53	1.957,90

- a. 375 sayılı KHK'nin ek 10'ncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında yer alan personelin ücret ve tazminat göstergelerini gösteren III sayılı cetvele göre, maliye uzman yardımcılarının ücret göstergesi 30.575, tazminat göstergesi ise 16.800'dür. Göstergelerin aylık katsayı ile çarpılması sonucu brüt gelir oluşmaktadır.
- b. Göreve yeni başlayan 9'ncu derecenin 1'nci kademesindeki memurun aylık göstergesi ise 620'dir.
- c. 9/1'ndeki memur için ek gösterge bulunmamaktadır.
- d. 9/1'ndeki memurun hizmet yılı bulunmamaktadır.
- e. GİH sınıfındaki bir veri hazırlama ve kontrol işletmeni için yan ödeme puanı 2.250'dir [işgüçlüğü 750, temininde güçlük 250, iş riski zammı (3/c) 500, temininde güçlük zammı (3/b), 750].
- f. 11.10.2011 tarihli ve 666 sayılı KHK'nin ve 375 sayılı KHK'nin I sayılı Ek Cetveline göre, ek ödeme oranı memur için %85'dir. Ek ödeme, en yüksek devlet memuru aylığına (9.500*0,071589), ek ödeme oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanmaktadır.
- g. 9/1'ndeki memurun diğer tazminat oranı ise 0,48 (%48)'dir

Tablo 2.15'deki hesaplamalar göstermektedir ki, halihazırda eski ve yeni maaş hesaplama sistemlerinin her ikisi de uygulanmaktadır. Yeni maaş hesaplama sistemi sadece ilgili mevzuatta belirtilen kurumlarda ve belirtilen unvanlar için kullanılmaktadır. Ancak “eşit işe eşit ücret” iddiası ile getirilen 666 sayılı KHK sonrası ücretler sadece belli unvanlar için ve sadece belirtilen kurumlarda eşitlenmiştir. Örneğin, merkez teşkilatına ait mali hizmetler uzmanı kadrolarında bulunanlar için 375 sayılı KHK'ye göre III sayılı cetvelde belirtilen ücret ve tazminat göstergelerine göre ücret belirlenmektedir. Oysa bir üniversite istihdam edilen mali hizmetler uzman yardımcısının brüt ücreti geleneksel yöntemle göre belirlenmektedir. Bu durumda farklı kamu kurumunda istihdam edilen iki mali hizmetler uzman yardımcısının brüt ücret düzeyleri, gelir vergisi yükleri ve ellerine geçen net ücretleri farklılaşmaktadır. Dolayısıyla 666 sayılı KHK ile getirilen yeni düzenleme ile ücret dengesi açısından bir iyileşme yaşanmış olsada hala eksik yönler bulunmaktadır.

Göreve yeni başlayan iki kamu personelinin maaş unsurlarına bakıldığında, mali hizmetler uzman yardımcısının brüt ücretinin %57,3'ünün, memurun brüt ücretinin ise %44,3'ünün gelir vergisine tabi olduğu görülmektedir.

Vergi ve prim yükü ile ilgili aşağıdaki Tablo 2.16'da 5510 sayılı Kanun sonrasında memurun sigorta primi yükü anlamında büyük değişiklik olduğu söylenemez. Hatta düşüş olduğu bile söylenebilir. 5510 sayılı Kanun öncesinde EYDMA'nın ek göstergeye bağlı oran çerçevesindeki miktarı esas alınırken, Kanun sonrası kaldırılarak bazı tazminatlara yer verilmiştir. Gerek unvanı gerekse yeni işe başlamış olması dolayısıyla GİH memurunun tazminat tutarının düşük olması prim yükünün de düşmesine sebep olmuştur.

Tablo 2.16: DMK Kapsamındaki Bazı Memurlar İçin Vergi-Prim Yüğü

	Maliye Uzman Yardımcısı	GİH Memur (9/1)
1. Brüt Ücret	3.391,53	1.957,90
2. Sigorta Primi (İştirakçi %14) ^a	246,96	186,02
GERÇEK ES YÜKÜ (ÇALIŞAN) (2/1)	%7,3	%9,5
3. GV'ye Tabi Gelir ^b	1.941,87	867,35
GV'YE TABİ GELİR/BRÜT ÜCRET (3/1)	%57,3	%44,3
4. Hesaplanan Gelir Vergisi (3*0,15)	291,28	130,10
5. Asgari Geçim İndirimi ^c	66,49	66,49
6. Ödenecek Gelir Vergisi (C-D)	224,79	63,61
GERÇEK GELİR VERGİSİ YÜKÜ (6/1)	%6,6	%3,2
7. Damga Vergisi Matrahı ^d	3.391,53	1.957,90
8. Damga Vergisi Tutarı (%0,66)	22,38	12,92
9. Kesintiler Toplamı (Çalışan) (2+6+8)	494,13	262,55
10. NET ÜCRET (1-9)	2.897,40	1.695,35
KAMUSAL YÜK (KAMU PERSONELİ)	%14,6	%13,4
11. Kesintiler Toplamı (İşveren)	326,34	245,76
12. Sigorta Primi (İşveren Katkısı %11) ^e	194,04	146,16
13. Genel Sağlık Sigortası Primi (İşveren Katkısı %7,5) ^f	132,30	99,65
14. İşverene Maliyet (11+1)	3.717,87	2.203,66
KAMUSAL YÜK (ÜCRET) [(14-10)/10]	22,1	%23,1

a. 15.10.2008'den sonra memuriyete başlayan 5510 sayılı Kanun'a tabi personel için Sigorta Primi (Çalışan Payı) = [Aylık + Taban Aylık + Ek Gösterge + Kıdem Aylığı + Tazminatlar (DMK, 152'nci madde) + Makam Tazminatı + Görev Tazminatı] * %14 şeklinde hesaplanmaktadır. Maliye uzman yardımcısının ücret hesaplaması değişmesine rağmen, sigorta primi hesaplamasında değişiklik olmamıştır. Buna göre maliye uzman yardımcısının prime esas kazancının belirlenebilmesi için bilgiler şu şekildedir: Gösterge aylığı: 620*0,071589, Ek Gösterge: 0*0,071589, Taban Aylığı: 1.000*0,9579, Kıdem Aylığı: 0*20*0,071589, Tazminatlar (DMK, 152'nci madde): 9.500*1,12*0,071589, Makam Tazminatı: 0*0,071589, Temsil veya Görev Tazminatı: 0*0,071589'dir.

b. GİH memuru için gelir vergisine tabi gelir = [Aylık + Taban Aylık + Ek Gösterge + Kıdem Aylığı + Yan Ödeme Tazminatı – Sigorta Primi İştirakçi Payı (%14) – (varsa) Sendika Aidatı] şeklinde belirlenmektedir. Maliye uzman yardımcısının vergiye tabi geliri ücret gelirinden (375 sayılı KHK ekli cetveldeki ücret göstergesine göre belirlenmiş ücret) sigorta priminin indirilmesi ile bulunmaktadır.

c. Örnekteki memurların medeni durumu ve çocuk sayıları dikkate alınmadığından, yararlanacakları indirim miktarı asgari ücretin %50'si olacaktır. Buna göre yararlanılabilecek asgari geçim indirimi tutarı aylık 66,49 liradır.

d. Damga vergi matrahı brüt gelirden aile yardımı ödeneği ve diğer damga vergisinden istisna tutulan ödemelerin düşülmesi ile bulunmaktadır.

e. Sigorta Primi (İşveren) = [Aylık + Taban Aylık + Ek Gösterge + Kıdem Aylığı + Tazminatlar (DMK, 152'nci madde) + Makam Tazminatı + Görev Tazminatı] * %11 şeklinde hesaplanmaktadır.

f. Genel Sağlık Sigortası Primi = [Aylık + Taban Aylık + Ek Gösterge + Kıdem Aylığı + Tazminatlar (DMK, 152'nci madde) + Makam Tazminatı + Görev Tazminatı] * %7,5 şeklinde hesaplanmaktadır.

Mali hizmetler uzman yardımcısının gelir vergisi yükünün yeni düzenleme sonrası yükseldiği söylenebilir. Ayrıca işveren kamu idaresinin prim yüklerinin azalmasına bağlı olarak 5510 sayılı Kanun sonrasında kamu personelinin ücret geliri üzerindeki kamusal yükün azaldığı görülmektedir. Kanun öncesinde 1'nci derecenin 4'ncü kademesindeki memurun ücreti üzerinde %29'luk kamusal yük bulunmakta iken,

Kanun sonrasında 9'ncu derecenin 1'nci kademesindeki memurun ücreti üzerinde %23'lük bir kamusal yükten söz edilebilir.

2.2.2.2. Devlet Memurları Kanunu'nda Belirtilen Diğer İstihdam Türlerinde Ücretin Tespiti ve Vergilendirme

2.2.2.2.1. Sözleşmeli Personel

Sözleşmeli personel istihdamı, 1980 yılına kadar genel olarak 657 sayılı DMK'nin 4/B hükmü ve 1978 tarihli BKK çerçevesinde yürütülürken, 1980 sonrasında kamu personel rejimi içerisinde birden fazla alt istihdam biçimine sahip olunmuştur (Aslan, 2005, s. 334). Sözleşmeli personel statüsünün çıkış nedeni aslında kamu personeli ücretlerinin yetersiz olmasıydı. Özel uzmanlık ve deneyim gerektiren işlerde, düşük ücretlerle memur ve işçi çalıştırmak güç olduğundan sözleşmelilik gibi bir uygulama ortaya çıkmıştır (Demir, 2007, s. 175).

Günümüzde sözleşmeli personel istihdamı çeşitli kategorilere ayrılabilir. Bunların başlıcaları, 657 sayılı DMK'nin 4/B hükmüne göre, örgüt kanunlarına göre kadro karşılığı, örgüt kanunlarına göre, KİT'lerde 399 sayılı KHK'ye göre ve son yıllarda ortaya çıkmış olan Sağlık Bakanlığı bünyesindeki sözleşmeli personel istihdamıdır.

Aralarından en yaygın olanı ise DMK'nin 4/B hükmüne göre sözleşmeli personel çalıştırılmasıdır. Bu madde hükmüne göre Bakanlar Kurulunca belirlenen esas ve usuller çerçevesinde kurumun teklifi ve DPB'nin görüşü üzerine Maliye Bakanlığınca vizelenen pozisyonlarda, mali yılla sınırlı olarak sözleşme ile personel çalıştırılmasına karar verilmektedir. Sözleşmeli personel seçiminde uygulanacak sınav ile bunlara ödenebilecek ücretlerin üst sınırları ile verilecek iş sonu tazminatı miktarı, kullandırılacak izinler, pozisyon unvan ve nitelikleri, sözleşme fesih halleri, pozisyonların iptali, istihdamına dair hususlar ile sözleşme esas ve usulleri DPB'nin görüşü ve Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca belirlenmektedir.

Sözleşmeli çalışan personelde göreve yeni başlayan tüm kamu personeli gibi 5510 sayılı SSGSSK hükümlerine tabi olup, söz konusu personelin sözleşme ücretinden %14

oranında prim kesilmektedir. Kanun öncesinde göreve başlayanlar ise emekli sandığı hükümlerine tabidir.

Sözleşmeli personelin gelir vergisi karşısındaki durumu ise şu şekildedir. Sözleşme ücreti gelir vergisi ve damga vergisine tabidir. Ancak ilgili kanunlar uyarınca vergi kapsamı dışına çıkarılmış ödemeler var ise bu gelirler üzerinden kesinti yapılmamaktadır. Gelir vergisi dışında tutulan ödemelerden en önemlisi 666 sayılı KHK ile getirilen ek ödeme uygulamasıdır. Bunun dışında aile yardımı ödeneği kapsamında eş ve çocuk yardımı ödemeleri gelir vergisinden istisna edilen önemli ödemelerdendir.

KİT’lerde çalışan sözleşmeli personele 399 sayılı KHK’nin 30’ncu maddesi gereğince fazla çalışma ücreti ödenebilmektedir. Normal çalışma saatleri dışında zorunlu ve istisnai haller için yaptırılacak fazla çalışmanın ücreti, bütçe kanununda belirlenen saat başı fazla çalışma ücretlerine göre yapılmaktadır. Sözleşmeli personel, memurlar ve diğer kamu görevlileri gibi yabancı dil tazminatından faydalanabileceği gibi, başka ilave ödemelerde alabilmektedir.

Kadro karşılığı sözleşmeli personel istihdamında bazı kurumlarda sözleşme ücreti yanında aylık sözleşme ücreti tutarında ikramiye (Örneğin, Adli Tıp Kurumu Başkanlığı) ödemesi veya teşvik ikramiyesi (Örneğin, AB Bakanlığı) ödemesi yapılabilmektedir. Yine sözleşmeli personele, sözleşme ücretlerine ilave olarak Yan Ödeme Kararnamesinde belirlenen oranlarda her ay ayrıca Özel Hizmet Tazminatı ödenmektedir. Başbakanlık ile DPT, Hazine ve Dış Ticaret müsteşarlıklarında, Devlet Personel, Toplu Konut İdaresi Başkanlıkları ile Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğünde çalışan personele, EYDMA üzerinden derecelerine göre farklı oranlarda nispi fazla çalışma ücreti ödenmektedir.

Teşkilat kanunları veya özel kanunlar uyarınca, örneğin, bağımsız idari otoritelerde sözleşmeli personel istihdam edilebilmektedir. Düzenleyici kurumlarda genel olarak kurul üyelerinin ücretleri Bakanlar Kurulu tarafından, personelin ücretleri ise kurul başkanı ve üyeleri tarafından tespit edilmektedir. Bu kurumlarda ödenen ücretler ve diğer mali haklar diğer kamu kurumlarındaki benzer görevlerde bulunan kamu personelinin ücret düzeyinin ve mali hakların üzerindedir⁴² (Aslan, 2005, s. 354).

⁴² 05.12.2012 Tarih ve 28488 Sayılı RG’de yayımlanan 2012/3739 Sayılı BKK ile düzenleyici ve denetleyici kurumlarda yeni istihdam edilen personelin aylık veya ücretleri, emsal olarak belirlenen devlet memuruna yapılan ödemeleri geçmemektedir. Örneğin, uzmanların ücretleri ile ilgili Başbakanlık uzmanları emsal alınmaktadır (2012/3739 Sayılı BKK, md. 2).

Sözleşmeli personelin ücret bileşenleri, vergi ve prim yükleri ile ilgili olarak aşağıda örnek hesaplama verilmektedir. Söz konusu örnek hesaplama 657 sayılı DMK'nin 4/B maddesine göre istihdam edilen yeni göreve başlamış sözleşmeli personele aittir. 657 sayılı Kanun'un 4/B maddesine göre istihdam edilen sözleşmeli personelin maaş bileşenleri sözleşme ücreti, ek ödeme ve aile yardımı ödeneklerinden oluşmaktadır.

Tablo 2.17: DMK'nin 4/B Maddesine Göre İstihdam Edilen Sözleşmeli Personelin Maaş Unsurları, Vergi ve Prim Yüğü

GELİR UNSURLARI	Açıklama	Tutar (lira)
1. Sözleşme Ücreti		1.041,43
2. Ek Ödeme	EYDMA*Ek Ödeme Oranı (%70)	476,07
3. Aile Yardımı Ödeneği		-
4. TOPLAM BRÜT GELİR	(1)+(2)	1.517,50
5. Sigorta Matrahı	(1)	1.041,43
6. Sigorta Kesintisi (Çalışan)	(1)*%14	145,80
7. GERÇEK SİGORTA PRİMİ YÜKÜ	(6)/(4)	%9,6
8. Gelir Vergisi Matrahı	(1)-(6)	895,63
9. Hesaplanan Gelir Vergisi	(8)*%15	134,34
10. Asgari Geçim İndirimi	(10.638*0,50*0,15)/12	66,49
11. Ödenecek Gelir Vergisi	(9)-(10)	67,9
12. GERÇEK GELİR VERGİSİ YÜKÜ	(11)/(4)	%4,4
13. Damga Vergisi Matrahı	(1)+(2)	1.517,50
14. Damga Vergisi Tutarı	(13)*%0,66	10,02
15. Kesintiler Toplamı (Çalışan)	(6)+(11)+(14)	223,72
16. NET ÜCRET	(4)-(15)	1.293,78
17. KAMUSAL YÜK (ÇALIŞAN)	(15)/(4)	%14,7
18. Sigorta Kesintisi (İşveren)	(1)*%18,5	192,67
19. İşverene Maliyet	(4)+(18)	1.710,17
20. KAMUSAL YÜK (ÜCRET)	[(19)-(16)]/19	%24,3

Tablo 2.17 göstermektedir ki, sözleşmeli personel istihdamında sözleşme ücretinin brüt içindeki payının yüksek olması sebebiyle gerçek gelir vergisi yükü DMK kapsamında memur statüsündeki kamu çalışanlarına göre yüksektir. Tipik hesaplamada sözleşme ücretinin, brüt ücretin %68,6'sını oluşturduğu görülmektedir. Buna göre gerçek gelir vergisi yükü, İş Kanunu hükümlerine göre istihdam edilen özel sektör çalışanlarına yaklaşmakta ve %4,4 olarak gerçekleşmektedir. DMK kapsamındaki memurlardan farklı olarak, DMK 4/B kapsamındaki sözleşmeli personelin gelir vergisi daha az değişkendir. Çünkü bu personel istihdam türünde sadece ek ödeme ve varsa yabancı dil tazminatı ile aile yardımı ödeneği gelir vergisi dışında tutulmaktadır. Ancak DMK kapsamındaki memurların çalıştığı bölge, işin nitelikleri, zorluğu ve diğer sebepler

dolayısıyla aldıkları tazminat ve diğer ek ödemeler değişken olabilmekte, gelir vergisi yükü memurların kendi aralarında oldukça farklılaşabilmektedir.

666 sayılı KHK ile 375 sayılı KHK'nin ek 12'nci maddesinin üçüncü fıkrası ile kamu kurum ve kuruluşlarında kadro karşılığı sözleşmeli personel çalıştırılmasına imkan sağlayan mevzuat hükümleri 14.01.2012 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış ve bu tarihten sonra söz konusu mevzuat hükümleri kapsamında yeni kadro karşılığı sözleşmeli personel istihdamı uygulamasına son verilmiştir.

2.2.2.2.2. İşçi

DMK'de sayılan dört istihdam biçiminden sonuncusu olan ve kamu kesimindeki toplam istihdamın son yıllarda %10-15'lik kısmını oluşturan işçiler açısından ücretler ve diğer menfaatler açısından özel kesim uygulamalarından farklı bir durum yoktur. Ancak kamu kesiminde bireysel iş sözleşmelerine göre toplu sözleşmelerin ağırlıkta olması ve yapılan toplu sözleşmelerin özel kesim toplu sözleşmelerine göre daha ayrıntılı, daha kapsamlı olması sebebiyle işçiler daha fazla ücrete, hak ve menfaatlara sahip olabilmektedir. Bunun dışında, en çok otuz işgünü süren işlere süreksiz iş, bundan fazla sürenlere işlere ise sürekli iş tanımlamasının getirilmesi, kamu kesiminde yapılan sözleşmelerin süresi belirsiz sözleşmeler gibi algılanmasına yol açmış ve işçiliği adeta kadrolu kamu personeli statüsüne yaklaştırmıştır (Güler, 2005, s. 124).

Kamu kesiminde çalışan işçilerin yarısından fazlasının belediye ve KİT'lerde çalıştığı Türkiye'de, işçi ücretleri genellikle toplu görüşmeler yoluyla belirlenmektedir. Görüşmelerin esasını oluşturan işçi ücretlerinin artışı meselesi; geçim şartlarına, enflasyon oranlarına, ekonomik konjonktüre, siyasi iradenin tavrına bağlı olarak çözümlenmeye çalışılmaktadır. Bu görüşmelerde işçi sınıfının seslerini daha etkili duyurabilmeleri, sendikaların toplu görüşme sürecindeki etkinlikleri ücretlerin yükselmesini sağladığı gibi, fazla çalışma ücreti, prim, ikramiye ve diğer sosyal yardımları da artırmaktadır. Bu görüşmelerde ücret dışındaki diğer işçi hakları da pazarlık konusu yapılabilmektedir.

Bu bilgiler doğrultusunda işçi ücretlerinin bireysel veya toplu sözleşme ile belirlenen sözleşme ücreti ve diğer ek ödemelerden oluştuğu söylenebilir. Sözleşme ücreti dışındaki gelir unsurları gelir ve damga vergisine tabi olmaktadır. Sosyal güvenlik

primleri 5510 sayılı SSGSSK hükümlerine göre yapılmaktadır. Kanun'un 80'nci maddesine göre hak edilen ücretlerin, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkaktan o ay içinde yapılan ödemelerin ve işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen tutarların tamamı prime esas kazanç olarak kabul edilmektedir.

Aynı yardımlar ve ölüm, doğum ve evlenme yardımları, görev yollukları, seyyar görev tazminatı, kıdem tazminatı, iş sonu tazminatı veya kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödeme, keşif ücreti, ihbar ve kasa tazminatları ile tutarları kurumca belirlenecek yemek, çocuk ve aile zamları prime esas kazançta edilmemektedir. Bunun dışında işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin %30'unu geçmeyen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payları tutarları, prime esas kazançta tabi tutulmamaktadır.

Bu istisnalar dışında her ne adla yapılsa yapılsın tüm ödemeler ile aynı yardım yerine geçmek üzere yapılan nakdi ödemeler prime esas kazançta tabi tutulmaktadır. Diğer kanunlardaki prime tabi tutulmaması gerektiğine dair muafiyet ve istisnalar bu Kanun uyarınca dikkate alınmamaktadır.

2.2.2.2.3. Geçici Personel

657 sayılı DMK'nin 4'ncü maddesinde belirtilen istihdam şekillerinden birisi de geçici personeldir. Geçici personel ücretleri ve sayıları Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen sözleşme ile, daha ziyade bir yıldan az süreli ve mevsimlik işlerde çalıştırılan ve işçi sayılmayan personeldir (DMK, 4/C maddesi). Uygulamada kamu kurumlarının geçici personel istihdamına fazlaca başvurduğu, geçici personeli görevden çıkartıp sonra tekrar alarak bu istihdam şekline süreklilik kazandırdıkları görülmektedir (Güney, 1996, s. 29). Geçici personelin gelir vergisi ve sosyal güvenlik primleri gibi kesintiler karşısındaki durumu işçilerden farklı değildir.

2.2.2.3. Devlet Memurları Kanunu Dışındaki Kamu Personelinde Ücretin Tespiti ve Vergilendirme

2.2.2.3.1. Yüksek Öğretim Personel Kanunu'na Tabi Öğretim Elemanlarında Ücretin Tespiti ve Vergilendirme

2914 sayılı YÖPK'nin amacı öğretim elemanları tanımına giren personeli sınıflandırmak, aylıklarını ve ek göstergelerini düzenlemek, derece yükseltilmesi ve kademe ilerlemesinin şekil ve şartları ile sosyal haklardan yararlanma, ek ders ücreti, üniversite, idari görev ve geliştirme ödeneklerinin miktarını tespit etmek, emekli ve yabancı öğretim elemanlarının sözleşmeli olarak çalıştırılma usul ve esaslarını belirlemektir (YÖPK, md. 1). Yani Kanun, öğretim elemanlarının aylık, ödenek ve diğer özlük haklarını düzenlemektedir. YÖPK, 657 sayılı DMK gibi kapsamlı bir hukuki düzenleme değildir ve sık sık söz konusu DMK'ye atıf yapmaktadır.

Ücretlendirme için önemli olan sınıflandırma yoluna bu Kanun ile de gidilmektedir.

Öğretim elemanları temelde üç sınıfa ayrılmıştır. Buna göre;

- Öğretim üyeleri sınıfı: Profesörler, doçentler ve yardımcı doçentlerden oluşur.
- Öğretim görevlileri ve okutmanlar sınıfı: Öğretim görevlileri ile okutmanlardan oluşur.
- Öğretim yardımcıları sınıfı: Araştırma görevlileri ile eğitim-öğretim planlamacıları, uzman ve çeviricilerden oluşur.

2.2.2.3.1.1. Brüt Ücreti Oluşturan Ödemeler

Öğretim elemanlarının brüt ücretini oluşturan kalemler 657 sayılı DMK'deki aylık, zam, tazminat, ödenekler ile benzerlik arz etmekte, çoğunluğu ise DMK'de yer alan hükümlere göre hesaplanmaktadır. Ancak 2914 sayılı YÖPK ile getirilmiş olan başka ödemeler bulunduğu gibi bazı maaş unsurlarının hesaplanmaları da değişiklik arz etmektedir. Aşağıda öğretim elemanlarının brüt ücretini oluşturan unsurlar açıklanmaktadır.

Gösterge Aylığı: Öğretim elemanlarının gösterge aylıklarının hesaplanmasında, DMK’de yer alan ve devlet memurlarının aylıklarına esas olan gösterge tablosu ve katsayı dikkate alınmaktadır.

Ek Gösterge Aylığı: Ek gösterge aylığının tespitinde aşağıda yer alan ek gösterge tablosundaki unvan ve derecelere göre belirlenen ek gösterge rakamları dikkate alınmaktadır.

Tablo 2.18: Öğretim Elemanlarının Ek Gösterge Tablosu

Unvan	Derece	Ek Gösterge
Profesörlerden Rektör, Rektör Yardımcısı, Dekan, Dekan Yardımcısı, Yükseköğretim Müdürü olanlar ile Profesörlük kadrosunda dört yılını tamamlamış bulunanlar.	1	6.400
Profesörler	1	5.300
Doçentler	1-3	4.800
Yardımcı Doçentler	3-5	3.600
Öğretim Görevlisi, Okutmanlar, Diğer Öğretim Yardımcıları	1	3.600
	2	2.700
	3-7	2.300

Her yıl bütçe kanunu ile tespit edilen, sonrasında BKK ile revize edilen katsayılar ek gösterge aylığının hesaplanmasında kullanılmaktadır.

Taban ve Kıdem Aylıkları: Bu aylıkların hesaplanmaları DMK kapsamında olduğu gibidir. Aynı gösterge ve katsayılar geçerlidir.

Üniversite Ödeneği: 2914 sayılı YÖPK’nin 12’nci maddesi gereğince üniversite öğretim elemanlarına, en yüksek devlet memuru aylığının (ek gösterge dahil) belli bir oranında üniversite ödeneği verilmektedir. Bu oranlar Tablo 2.19’da verilmektedir.

Tablo 2.19: Öğretim Elemanlarının Üniversite Ödeneği Oranları

Unvan	Oran
1) Profesörlerden Rektör, Rektör Yardımcısı, Dekan, Dekan Yardımcısı, Yükseköğretim Müdürü olanlar ile Profesör kadrosunda üç yılını tamamlamış bulunanlara	%245
2) Diğer Profesör kadrosunda bulunanlara	%215
3) Doçent kadrosunda bulunanlara	%175
4) Yardımcı Doçent kadrosunda bulunanlara	%165
5) Diğer Öğretim elemanlarından;	
Birinci dereceden aylık alanlara	%130
İkinci dereceden aylık alanlara	%117
Üçüncü dereceden aylık alanlara	%110
Dördüncü ve beşinci dereceden aylık alanlara	%104
Diğer derecelerden aylık alanlara	%98

Öğretim elemanlarına her ay ödenen bu ödenek damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmamakta ve kısmi statüde görev yapanlara ödenmemektedir.

İdarî Görev Ödeneği: Almakta oldukları aylık gösterge ve ek gösterge brüt tutarının; rektörlere %70'i, rektör yardımcıları ve dekanlara %30'u, dekan yardımcıları, enstitü ve yüksekokul müdürleri, konservatuar müdürleri ile bölüm başkanlarına %20'si, enstitü, yüksekokul ve konservatuar müdür yardımcılara %15 'i idari görev ödeneği olarak ayrıca ödenmektedir. Birden fazla idari görevi bulunanlara idari görev ödeneğinden en yüksek olanı verilmektedir (YÖPK, md. 13). İlgili maddede vergiye tabi olmadığına dair hüküm bulunmamaktadır.

Eğitim Öğretim Ödeneği: Yükseköğretim kurumlarında görevli birkaç istisna hariç tüm öğretim elemanlarına en yüksek devlet memuru aylığı (ek gösterge dahil) brüt tutarının on ikide biri olarak, her ay aylıklarla birlikte ödenmektedir. Bu ödenek damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmamaktadır (YÖPK, ek md. 1).

Geliştirme Ödeneği: Sosyo-ekonomik açıdan daha az gelişmiş yerlerde öğretim yapan ve/veya yeterli sayıda öğretim elemanı sağlanamayan yükseköğretim kurumlarında görev yapan öğretim elemanlarına; almakta oldukları aylık gösterge ve ek gösterge toplamının 657 sayılı DMK uyarınca belirlenen aylık katsayı ile çarpımı sonucu bulunacak miktarın beş katına kadar geliştirme ödeneği ödenabilmektedir.

Geliştirme ödeneği verilecek yükseköğretim kurumları, ödeneğin verilmesine ilişkin usul ve esaslar ile oran veya miktarları, bu ödenekten yararlanma süresi ile yararlanamayacak olanlar ve diğer hususlar YÖK ile Milli Eğitim Bakanlığının görüşü ve Maliye Bakanlığının teklifi üzerine BKK⁴³ ile tespit edilmektedir. Bu ödenek damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmamaktadır (YÖPK, md. 13).

Makam Tazminatı: Rektörlere 7.000, üç yılını doldurmuş profesörlere 6.000, diğer profesörlere 4.500, kazanılmış hak aylıkları birinci derece olan doçentlere 2.000 gösterge rakamlarının memur aylıklarına uygulanan katsayı ile çarpımı sonucu bulunan tutarda makam tazminatı ödenmektedir. Bu tazminattan yararlananlara ayrıca diğer kanunlarda belirtilen yüksek hâkimlik tazminatı ve makam tazminatı ödenmemektedir. Makam tazminatı damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmamaktadır (YÖPK, ek md. 2).

⁴³ 2005/8681 Sayılı Geliştirme Ödeneği Ödenmesine Dair BKK.

Temsil Tazminatı: Öğretim elemanlarına da memurlar ile aynı esaslar çerçevesinde temsil tazminatı ödenebilmektedir (4505 sayılı Kanun, md. 5/a). Bu tazminat damga vergisi hariç herhangi bir kesintiye tabi değildir.

Görev Tazminatı: Aylıklarını 2914 sayılı YÖPK'e göre almakta olan personelden bu kanunlarda makam tazminatı öngörülmüş olan kadrolara atanmış olanlardan, almakta oldukları makam tazminatı gösterge rakamı 6.000 olanlara 9.000, 5.500-4.500 olanlara 7.000, 4.000 ve daha az olanlara 6.000 gösterge rakamının, almakta oldukları makam tazminatı gösterge rakamına ilave edilmesi suretiyle bulunan görev tazminatı gösterge rakamının memur aylıklarına uygulanan katsayı ile çarpımı sonucunda bulunacak miktarda görev tazminatı ödenmektedir. Görev tazminatı, damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmamaktadır (2008/13694 sayılı BKK).

Aile Yardımı Ödeneği: Öğretim elemanları DMK'nin 187 ile 213'ncü maddeleri arasında düzenlenen sosyal hak ve yardımlardan yararlanmakta ve bu ödenekler hiçbir vergiye tabi tutulmamaktadır.

Ek Tazminat: 2914 sayılı YÖPK'e tabi personelden, Olağanüstü Hal Bölgesi ve mücavir iller ile İçişleri Bakanlığının görüşü ve Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Başbakan onayı ile belirlenecek diğer illerde görevli olanlara her yıl bütçe kanunlarında gösterilen miktarı geçmemek üzere aylık ek tazminat ödenebilmektedir (375 sayılı KHK, md. 28/B). Ek tazminatlar damga vergisi de dahil olmak üzere hiçbir vergi ve kesintiye tabi değildir (375 sayılı KHK, md. 28).

Yabancı Dil Tazminatı: 375 sayılı KHK'nin 2'nci maddesi gereğince öğretim elemanları da yabancı dil tazminatından faydalanmaktadır.

Ek Ders Ücreti: Öğretim elemanlarına, ders programında yer alması ve fiilen yapılması şartıyla, en çok yirmi saate kadar, ikinci öğretimde ise en çok on saate kadar ek ders ücreti ödenebilmektedir. Ders yüklerinin tamamlanmasında öncelikle normal örgün öğretimde verilen ders ve faaliyetler dikkate alınmaktadır.

Ek ders ücreti, profesörler için 300, doçentler için 250, yardımcı doçentler için 200, öğretim görevlileri ve okutmanlar için 160 gösterge rakamının DMK'deki aylıklar için belirlenen katsayı ile çarpımı sonucu bulunmaktadır (YÖPK, md. 11).

Döner Sermaye Ödemesi: Öğretim elemanları (ve üniversitelerdeki idari personel) ücretleri içinde önemli bir payı bulunan döner sermaye gelirlerinin bir kısmı, döner sermayenin bağlı bulunduğu birimde görevli öğretim elemanları ve diğer personel

(memur) arasında paylaştırılmaktadır. Döner sermaye ödemeleri vergiye tabi tutulmaktadır.

2.2.2.3.1.2. Öğretim Üye ve Yardımcıları İçin Gelir Vergisi ve Diğer Kesintilerin Analizi

Öğretim elemanlarının gelir vergisi ve emekli sandığı (veya sigorta primi) kesintileri karşısındaki durumunu değerlendirmek için; daha fazla zam, tazminat ve ödeneğe sahip olmaları açısından bir 1'nci derecedeki bir profesör ile bu parasal menfaatlerden daha az faydalanan göreve yeni başlamış 7'nci derecede bulunan bir araştırma görevlisinin gelirleri değerlendirmeye alınmaktadır.

Tablo 2.20: YÖPK Kapsamındaki Bazı Öğretim Elemanları İçin Brüt Ücreti Oluşturan Gelirler

GELİR UNSURLARI	Profesör (1/4)	Araştırma Görevlisi (7/1)
1. AYLIKLAR	1.552,08	1.173,02
a. Gösterge Aylığı ^a (Gösterge*Aylık Katsayı)	107,38	50,47
b. Ek Gösterge Aylığı ^b (Ek Gösterge*Aylık Katsayı)	458,17	164,65
c. Taban Aylığı (1000*Taban Aylığı Katsayısı)	957,90	957,90
d. Kıdem Aylığı ^c (20*Hizmet Yılı*Aylık Katsayı)	28,63	-
2. EK ÖDEME^d	476,07	448,86
3. TAZMİNAT VE ÖDENEKLER	4.005,8	787,65
a. Makam Tazminatı ^e	429,53	-
b. Temsil Tazminatı ^f	-	-
c. Yabancı Dil Tazminatı ^g	21,47	21,47
d. Görev Tazminatı ^h	859,72	-
e. Üniversite Ödeneği ⁱ	1.666,23	666,49
f. Eğitim-Öğretim Ödeneği ^k	56,67	56,67
g. Geliştirme Ödeneği ^l	113,11	43,02
h. Ek Ders ^m	859,07	-
g. İdari Görev Ödeneği ⁿ	-	-
h. Döner Sermaye Ödemeleri ^o	-	-
ı. Aile Yardımı Ödeneği ^p	-	-
TOPLAM BRÜT GELİR (1+2+3)	6.033,95	2.409,53

a. 1'nci derecenin 4'ncü kademesindeki profesörün göstergesi 1.500, 7'nci derecenin 1'nci kademesindeki araştırma görevlisinin göstergesi 705'dir.

b. 4 yılını tamamlamış bir profesörün ek göstergesi 6.400, 7'nci derecedeki araştırma görevlisinin ek göstergesi 2.300'dür.

c. Profesörün 20 hizmet yılı olduğu, araştırma görevlisinin göreve yeni başladığı varsayılmaktadır.

d. 375 sayılı KHK'ye bağlı I sayılı cetvele göre ek ödeme oranları, profesörlerden üç yılını tamamlamış bulunanlar için %70, araştırma görevlisi kadrosunda olup 7'nci dereceden aylık alanlar için %66'dır.

- e. Profesörlük kadrosunda 3 yılını dolduranların makam tazminatı göstergesi 2914 sayılı YÖPK'e göre 6.000'dir.
- f. 2000/457 sayılı Kararname'ye göre, makam tazminatı göstergesi 7.000 ve üzerinde olanlar temsil tazminatı alabilmektedir. Bir başka deyişle üniversitelerde temsil tazminatını sadece rektörler alabilirler. Çünkü rektörlerin makam tazminatı göstergeleri 7.000'dir.
- g. Profesör ve araştırma görevlisinin C düzeyinde yabancı dil bildiği varsayılmaktadır. Gösterge rakamı 300'ün aylık katsayısı ile çarpılması sonucu bulunmaktadır.
- h. Makam tazminatı gösterge rakamı 6.000 olanlara 9.000 gösterge rakamının eklenmesi suretiyle bulunan görev tazminatı gösterge rakamının (15.000) memur aylıklarına uygulanan katsayı ile çarpımı sonucunda bulunacak miktarda görev tazminatı ödenmektedir. Bu durumda 1.073,84 lira görev tazminatı ödenmesi gerekli iken, ek ödeme tutarı görev tazminatının net tutarından mahsup edilir. 2008/13694 sayılı BKK gereğince, ödenecek görev tazminatı tutarından mahsup edilecek tutar, görev tazminatının %20 sini geçmesi halinde, görev tazminatının %80'i asgari görev tazminatı olarak ödenecektir.
- i. YÖPK'nin 12. maddesine göre en yüksek devlet memuru brüt aylık (ek gösterge dahil) tutarının (9.500*Aylık Katsayı) üç yılını doldurmuş profesörler için %245'i, araştırma görevlileri için %98'i üniversite ödeneği olarak ödenmektedir.
- k. Öğretim elemanlarına EYDMA'nın brüt tutarının on ikide biri olarak, her ay aylıklarla birlikte ödenmektedir. (9.500*Aylık Katsayı/12)
- l. Profesör ve araştırma görevlisinin Isparta Süleyman Demirel Üniversitesinde görev yaptığı varsayılmaktadır. Buna göre, YÖPK'nin 14. maddesi ve 2005/8681 sayılı BKK gereğince Isparta ili geliştirme oranı %20'dir. Aylık gösterge ve ek gösterge toplamının memur aylık katsayısı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarın %20'si geliştirme ödeneği olarak ödenecektir.
- m. Profesörün zorunlu ders yükü haricinde haftada 10 saat (gündüz öğretimi) ek ders yaptığını varsayılmaktadır. Birinci öğretimde 1 saatlik ek ders ücreti profesör için 300 gösterge rakamının aylık katsayı ile çarpılması sonucu bulunmaktadır. Araştırma görevlisi derse girememektedir.
- n. Profesörün dekan, dekan yardımcısı, bölüm başkanı vb. idari görevlerinin bulunmadığı kabul edilmektedir.
- o. Üniversitelerde döner sermaye ödemeleri öğretim elemanlarının yaptıkları katkı nispetinde yapılmaktadır. Her iki öğretim elemanında döner sermaye katkı payı almadığı kabul edilmektedir.
- p. Bütün örnekler için çalışanın medeni durumu ve çocuk sayıları dikkate alınmamaktadır.

Öğretim elemanlarının ücretleri farklı kanunlara ve hesaplama şekillerine göre belirlensede, yararlanılan tazminat ve ödeneklerin isimleri ve ağırlıkları değişse, DMK kapsamındaki memurların gelirlerinin yapısı ile benzerlik arz etmektedir. Makam, derece, unvan yükseldikçe tazminat ve ödeneklerin de miktarı artmakta ve toplam brüt ücretler içinde aylıkların payı son derece düşük kalmaktadır.

Öğretim elemanlarının aylıkları arasında yan ödeme aylığı bulunmamaktadır. Gösterge, ek gösterge, taban ve kıdem aylıklarının brüt içerisinde ağırlıklarına bakıldığında; bu aylıkların, profesörlerin brüt gelirlerinin %25,7'sini, araştırma görevlisinin brüt gelirinin %48,7'sini oluşturduğu görülmektedir. Profesörün aylıklar dışında aldığı tüm ek ödemeler aylıklarının yaklaşık 3 katını oluşturmaktadır. Döner sermaye ödemeleri de ilave edildiğinde ödemenin büyüklüğüne göre çok daha fazlasını ilave ödemeler teşkil etmektedir.

Gelir vergisi bağlamında aylıklar dışında ek ders ve döner sermaye ödemelerinin vergi kapsamında, diğer ek ödemelerin ise dışında olduğu, ilgili mevzuatta belirtilmektedir. Tablo 2.21'de ek ders ücreti alan profesörün gelir vergisine tabi gelirinin brüt gelirine

oranının %40, araştırma görevlisinin ise %48,7 olduğu görülmektedir. Bir karşılaştırma yapılacak olursa, profesörün gelir vergisine tabi gelirleri oransal olarak bir müsteşara göre (%17) daha yüksektir. Gerekçe, profesörün brüt ücreti içinde %14'lük bir ağırlığı bulunan ek ders ödemelerinin gelir vergisine tabi olmasıdır.

Tablo 2.21: YÖPK Kapsamındaki Bazı Öğretim Elemanları İçin Vergi-Prim Yüğü

	Profesör (1/4)	Araştırma Görevlisi (7/1)
1. BRÜT GELİR	6.033,95	2.409,53
2. ES veya Sigorta Primi Matrahı	2.576,25	1.839,51
3. ES/Sigorta Primi Matrahının Payı	%42,7	%76,3
4. ES Kesintisi (%16) veya Sigorta Primi (14) (Çalışan) ^a	412,20	257,53
5. GERÇEK ES/SİGORTA PRİMİ YÜKÜ (4/1)	%6,8	%10,7
6. GV'ye Tabi Gelir	2.411,15	1.173,02
7. GV'ye Tabi Gelir/Brüt Ücret	%40,0	%48,7
8. Hesaplanan GV Tutarı	361,67	175,95
9. Asgari Geçim İndirimi	66,49	66,49
10. Ödenecek GV Tutarı	295,18	109,46
11. GERÇEK GV YÜKÜ (10/1)	%4,9	%4,5
12. Damga Vergisi Matrahı	6.033,95	2.409,53
13. Damga Vergisi Tutarı (%0,66)	39,82	15,90
14. Kesintiler Toplamı (4+10+13)	747,20	382,89
15. NET ÜCRET (1-14)	5.286,75	2.026,64
16. ES Kesintisi (%32) veya Sigorta Primi (18,5) (İşveren)	824,40	340,31
17. İşverene Maliyet (1+16)	6.858,35	2.749,84
18. KAMUSAL YÜK (ÇALIŞAN) (14/1)	%12,4	%15,1
19. KAMUSAL YÜK (ÜCRET) (17-15)/17	22,9	%26,3

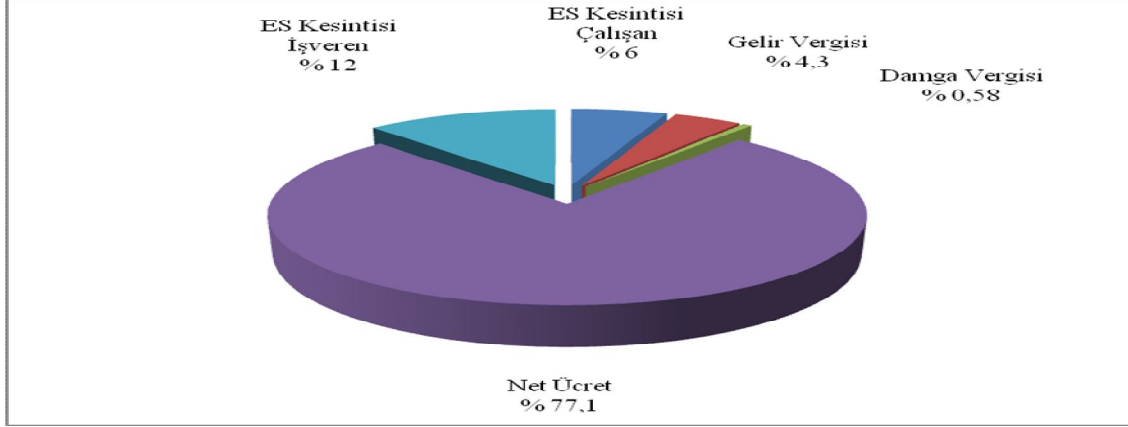
a. Profesör 5434 sayılı ES Kanunu'na tabi olduğundan emekli keseneği iştirakçi payı : [Aylık + Taban Aylık + Ek Gösterge + Kıdem Aylığı + (E.Y.D.M.A. * Emekli Keseneği Oranı)] * %16 şeklinde, araştırma görevlisi yeni göreve başladığı ve 5510 sayılı SSGSSK'ye tabi olduğundan sigorta primi payı : [Aylık + Taban Aylık + Ek Gösterge + Kıdem Aylığı + Üniversite Ödeneği + Makam Tazminatı + Temsil/Görev Tazminatı] * %14 şeklinde hesaplanmaktadır.

Tablo 2.21'e göre, gerçek gelir vergi yükü açısından profesörün yükü, %4,9 iken, araştırma görevlisinin yükü %4,5'dir. Profesörün ek ders ücreti almadığı kabul edilirse, gerçek gelir vergisi yükü %3,2'ye düşmektedir. Emekli sandığı keseneğinde ek ders ücretlerinin etkisi bulunmadığından profesörün gerçek emekli sandığı prim yükü %6,8 iken, araştırma görevlisinin sigorta prim oranı daha düşük olmasına rağmen, prim matrahının büyüklüğüne bağlı olarak %6,8'in çok üzerinde %10,7 seviyesindedir.

Şekil 2.3'de, profesörün devlete olan toplam maliyetinin içerisinde işveren kamu idaresine ve çalışana ait prim yükleri, gelir ve damga vergisi yüklerinin payına bakılacak olursa, bir profesörün toplam istihdam maliyetinin %77,1'ini net ücret olarak

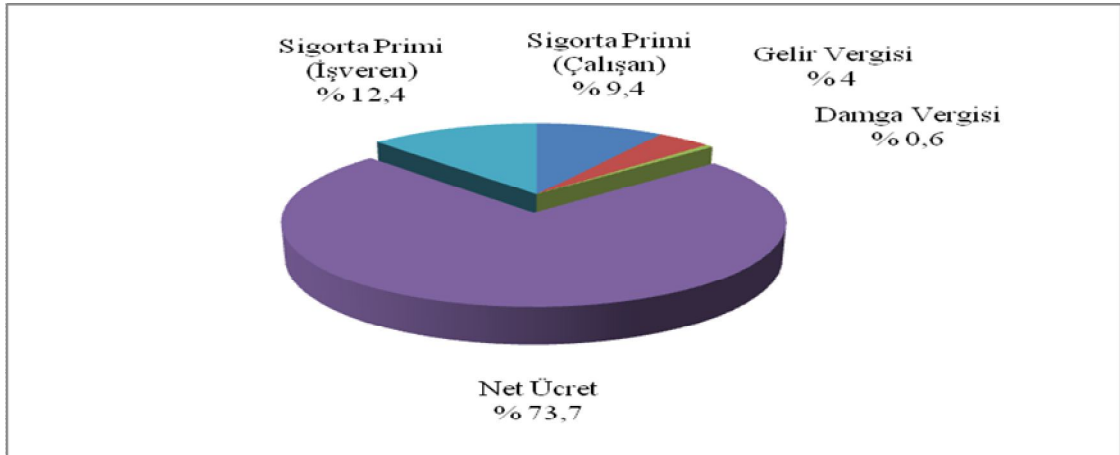
aldığı görülmektedir. Toplam istihdam maliyeti içinde gelir vergisinin payı %4,3, emekli sandığı kesintilerinin payı %18 ve damga vergisinin payı ise %0,58'dir.

Şekil 2.3: Profesörün Ücreti Üzerinde Kamusal Yüklerin Dağılımı



Araştırma görevlisinden yapılan kesintilerin gayrisafi ücret içindeki payı ise, DMK kapsamında verilen memur örneği ile benzerlik göstermektedir. Ek ödemelerinin görece daha düşük ağırlıkta olması gerçek kesinti yüklerini yükseltmektedir. Ancak DMK kapsamındaki memurlara göre gelir vergisi payının düşük kaldığı görülmektedir. Bunun sebebi, memurların DMK'nin 152'nci madde gereğince faydalandığı tazminatlara nazaran, araştırma görevlisinin faydalandığı üniversite ödeneğinin payının yüksek olmasıdır.

Şekil 2.4: Araştırma Görevlisi Ücreti Üzerinde Kamusal Yüklerin Dağılımı



Araştırma görevlisinin devlete olan toplam maliyetinin içerisinde işveren kamu idaresine ve çalışana ait prim yükleri, gelir ve damga vergisi yüklerinin payına bakılacak olursa, bir araştırma görevlisinin toplam istihdam maliyetinin %73,7'sini net ücret olarak aldığı görülmektedir. Toplam istihdam maliyeti içinde gelir vergisinin payı %4, sigorta kesintilerinin payı %21,8 ve damga vergisinin payı ise %0,6'dır.

Profesör ve araştırma görevlisi ücretleri üzerindeki kamusal yükler karşılaştırıldığında prim kesintilerinin payı dikkat çekmektedir. 5510 sayılı Kanun sonrası prim oranları düşürülmesine rağmen, sigorta matrahından kaynaklanan durum sebebiyle araştırma görevlisi ücretlerinin daha fazla yüke maruz kaldığı görülmektedir. Çünkü 5434 sayılı ES Kanunu'na göre matrahın bir parçası olan EYDMA'ya bağlı miktarın, 5510 sayılı Kanun sonrası tazminat ve ödenekleri karşılamaktan uzak olduğu görülmektedir. Bu durumda 5510 sayılı Kanun sonrası hükümlere göre profesörün sigorta kesintileri yapılmış olsa, eskisine göre daha fazla bir prim yükü ile karşılaşılacağı söylenebilir.

2.2.2.3.2. Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu'na Tabi Silahlı Kuvvetler Mensuplarında Ücretin Tespiti ve Vergilendirme

TSKPK, subaylar, astsubaylar ile harp okulları, fakülteler, yüksek okullar ve astsubay okullarında öğrenim yapan asker öğrencilerin yetiştirilmelerini, sınıflandırılmalarını, görev ve yükümlülüklerini, terfi ve taltifleri ile her türlü özlük haklarını düzenlemektedir (926 sayılı Kanun, md. 1,2). TSK'de görevli diğer asker ve sivil kişilerin kendi özel kanunlarına tabi olduğu Kanun'un 1'nci maddesinde vurgulanmaktadır.

926 sayılı Kanun, kapsamına aldığı personel için son derece kapsamlı düzenlenmiş bir hukuki metindir. Kanun'un 12'nci kısmında söz konusu personele uygulanacak mali hükümler yer almaktadır. Buna göre personel kendine has bir sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Aylıkların belirlenebilmesi için kullanılan gösterge tabloları da 657 sayılı Kanun'da belirtilen gösterge tablosundan farklıdır.

2.2.2.3.2.1. Brüt Ücreti Oluşturan Ödemeler

Askeri personelin toplam brüt ücretleri içinde aylıklar (gösterge, ek gösterge, taban, kıdem aylıkları) ve diğer zam, tazminat ve ödenekler şu şekildedir:

Gösterge Aylığı: 926 sayılı Kanun'da askeri personelin subay, astsubay veya uzman jandarma çavuş oluşuna göre, kullanılan gösterge tabloları farklılaşmaktadır. Kanun'a ekli cetvellerde yer alan aylık gösterge tabloları arasında içinde en yüksek göstergenin 1.500 (albay, general, amiral), en düşük gösterge rakamının 590 (uzman jandarma çavuş) olduğu görülmektedir. 657 sayılı Kanun ile karşılaştırıldığında, en yüksek gösterge rakamının aynı olduğunu, en düşük gösterge rakamının ise daha yüksek olduğu görülmektedir. Ücret yelpazesi açısından DMK'de 3 olan oranın, 926 sayılı Kanun'a tabi askeri personelde yaklaşık 2,54 olduğu, bir başka deyişle askeri personel arasındaki gösterge aylığı farklılığının memurlara nazaran daha düşük olduğu söylenebilir. Ancak gösterge aylığının toplam brüt içindeki payı son derece düşük olduğu için sağlıklı bir değerlendirme yapmaya elverişli değildir. Bunun dışında DMK'ye bağlı olarak genel idare hizmetlerinde lise mezunu bir memur 13'ncü dereceden 530 gösterge ile göreve başlarken, lise mezunu uzman jandarma çavuş 10'nci dereceden 590 gösterge ile göreve başlamaktadır (926 sayılı Kanun, Ek-9 sayılı cetvel).

Askeri personelin gösterge aylıkları da sahip oldukları derece ve kademeye bağlı olarak değişen gösterge rakamları ile aylık katsayının çarpımı sonucu ortaya çıkmaktadır. TSK personelinin maaş tutarlarının hesabı için gösterge tablolarındaki gösterge rakamlarının çarpılacağı katsayı ise, devlet memurları için tespit edilen katsayıdır (926 sayılı Kanun, md. 138).

Ek Gösterge Aylığı: Ek göstergeler rütbe ve dereceye göre 926 sayılı Kanun'a ekli (I) ve (III) sayılı cetvellerde belirlenmiştir. Uzman jandarmalara ise astsubaylar için belirlenmiş olan ek göstergelerin 2/3 ü uygulanmaktadır. En yüksek ek gösterge 9.000 ile genelkurmay başkanına aittir. 1'nci derecedeki albayın ek göstergesi 4800 iken, 1'nci derece astsubayınki ise 3600'dür.

Taban ve Kıdem Aylıkları: Bu aylıkların hesaplanmaları DMK kapsamında olduğu gibidir. Aynı gösterge ve katsayılar geçerlidir.

Hizmet Tazminatı: TSK kadrolarında bulunanların rütbelerine bağlı olarak 926 sayılı Kanun'un ek 17'nci maddesinde gösterilen oranların orgeneral aylığının (ek gösterge dahil) brüt tutarı ile çarpımı sonucu bulunan miktarda hizmet tazminatı ödenmektedir.

Tabur komutanlığı, bölük komutanlığı veya eşdeğer görülen görevlerde bulunan subay ve astsubaylara orgeneral aylığının (ek gösterge dahil) brüt tutarının %15'i oranında ek hizmet tazminatı ayrıca ödenmektedir. Ayrıca hangi kuvvet ve sınıftan olursa olsun, gemilerde fiilen seyir yapmak suretiyle geçici olarak ya da kontrol, tecrübe, denetleme yapmak veya eğitim yaptırmak amaçları için görevlendirilen subay, astsubay, uzman erbaşlara ve sivil memurlara her ay ilave olarak ek hizmet tazminatı ödenmektedir. Tazminat oranları, orgeneral aylığının (ek gösterge dahil) brüt tutarının subaylara %20'si, astsubaylar ile devlet memurlarına %13'ü, uzman erbaşlara ise %10'u şeklindedir. Bu sayılan tazminatlar damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi değildir (926 sayılı Kanun, ek md. 17).

Makam Tazminatı: 926 sayılı Kanun'a ekli (V) sayılı Makam Tazminatı cetvelinde belirlenen göstergelerin memur aylıklarına uygulanan katsayı ile çarpımı sonucu bulunan miktarda makam tazminatı ödenmektedir. Makam tazminatı damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmamaktadır (926 sayılı Kanun, ek md. 18).

Diğer Tazminatlar: TSK personeli aşağıdaki tazminatlardan⁴⁴ da faydalanmaktadır:

- Uçuculara ödenecek tazminat,
- Paraşütçülere ödenecek tazminat,
- Denizaltıcı, dalgıç ve kurbağa adamlara ödenecek tazminat,
- Yıpranma tazminatı,
- Diğer personele ödenecek tazminat⁴⁵,
- Uçuş, dalış, atlayış eğitimi veren öğretmenlere verilecek yetiştirme ikramiyesi,
- Şehitlik ve sakatlık tazminatı.

Bu tazminatların dışında Sahil Güvenlik Komutanlığı ile Jandarma Genel Komutanlığında görevli askeri personele EYDMA'nın belirli bir oranında asayiş tazminatı⁴⁶ ödenmektedir.

⁴⁴ 28.02.1982 tarih ve 2629 sayılı "Uçuş, Paraşüt, Denizaltı, Dalgıç ve Kurbağa Adam Hizmetleri Tazminat Kanunu".

⁴⁵ "Diğer personel" ifadesiyle, "...uçak veya denizaltı vasıtaları içinde fiilen uçmak veya dalmak suretiyle bu vasıtaların uçmasında veya dalmasında görev alanlar ile bu vasıtaları kontrol ve tecrübe maksatları için görevlendirilen ve aylık uçuş veya dalış tazminatı almayan personel..." kastedilmektedir (2629 sayılı Kanun, md. 9).

Daha önceki başlıklar altında açıklanan ek tazminat (375 sayılı KHK, md. 28/a, 28/b) ödemesinden ve yabancı dil tazminatından askeri personel de faydalanmaktadır. 657 sayılı DMK kapsamında yer alan yolluk giderleri, temsil giderleri, aile yardımı ödeneği, doğum yardımı, ölüm yardımı, yakacak, giyecek ve yiyecek yardımı gibi unsurlar DMK'deki hükümlere göre uygulanmaktadır.

2.2.2.3.2.2. Albay İçin Gelir Vergisi ve Diğer Kesintilerin Analizi

TSK'ye bağlı askeri personelin gelir vergisi, damga vergisi ve emekli sandığı kesintileri karşısındaki durumunu değerlendirmek için daha fazla zam, tazminat ve ödeneğe sahip olmaları açısından 1'nci derecedeki albay rütbesindeki personelin gelirleri değerlendirmeye alınmaktadır.

Albayın aylıkları dışında yer alan tazminat ve ödenek kalemlerinden genel nitelikte olanları değerlendirmeye alınmaktadır. Görevin ve personelin nitelikleri (bölük, tugay, okul komutanlığı veya dalgıçlık, uçuş vb), görev bölgesinin zorluğuna dayalı olarak alınan ve tüm askeri personeli ilgilendirmeyen tazminat, ödenek ve diğer ek ödemeler ihmal edilmiştir.

Örnek alınan albay rütbesindeki personelin gelirleri incelendiğinde, aylıkların brüt gelir içinde %32,7'lik bir ağırlığının bulunduğu, gelir vergisine tabi olmayan diğer ek ödemelerin ise yine daha fazla ağırlıkta olduğu görülmektedir. DMK kapsamındaki memurlardan farklı olarak askeri personelin yan ödeme aylığından yararlanmaması, vergiye tabi gelirlerin askeri personel açısından nispi olarak düşüklüğünün sebeplerinden birisini oluşturmaktadır. Yan ödeme aylığından belki de en fazla yararlanmayı hak edecek görevleri yürüten askeri personelin bu aylıktan yararlanmaması, gerek yan ödeme aylığının getirilme gerekçelerine aykırıdır gerekse askeri personelin, yan ödeme kaybını fazlasıyla telafi edecek düzeyde, vergi kapsamı dışına kaymış başka bazı ödemeler yoluyla desteklendiğini göstermektedir.

⁴⁶ 09.07.1982 tarih ve 2692 sayılı "Sahil Güvenlik Komutanlığı Kanunu"nun 16'ncı ve 10.03.1983 tarih ve 2803 sayılı "Jandarma Teşkilat, Görev ve Yetkileri Kanunu"nun 21'nci maddeleri.

Tablo 2.22: 1'nci Derecedeki Albayın Brüt Ücretini Oluşturan Gelirler

GELİR UNSURLARI	Tutar (lira)
1. AYLIKLAR	1.437,55
a. Gösterge Aylığı ^a (Gösterge*Aylık Katsayı)	107,38
b. Ek Gösterge Aylığı ^b (Ek Gösterge*Aylık Katsayı)	343,63
c. Taban Aylığı (1.000*Taban Aylığı Katsayısı)	957,9
d. Kıdem Aylığı ^c (20*Hizmet Yılı*Aylık Katsayı)	28,64
2. EK ÖDEME^d	401,26
3. TAZMİNAT VE ÖDENEKLER	2.562,89
a. Hizmet Tazminatı ^e	1.768,25
b. Makam Tazminatı ^f	250,56
c. Temsil Tazminatı ^g	-
d. Görev Tazminatı ^h	544,08
e. Yabancı Dil Tazminatı	-
e. Diğer Tazminatlar ⁱ	-
f. Aile Yardımı Ödeneği ^k	-
TOPLAM BRÜT GELİR (1+2)	4.401,70

a. 1'nci derecedeki albayın göstergesi 1.500'dür.

b. 1'nci derecedeki albayın ek göstergesi 4.800'dür.

c. Albayın 20 hizmet yılının olduğu kabul edilmektedir.

d. 375 sayılı Kanun'un I sayılı cetveline göre albayın ek ödeme oranı %59'dur.

e. 926 sayılı TSKPK'nin ek 17'nci maddede yer alan hizmet tazminatı oranlarına göre albayın hizmet tazminatı oranı %260'dır. Buna göre albayın hizmet tazminatı miktarı ek gösterge dahil orgeneral aylığının (1.500 gösterge ve 8.000 ek gösterge) memur aylık katsayısı ile çarpımı sonucu bulunacak miktarın %260'ı olarak belirlenmektedir.

f. 926 sayılı Kanun'a ekli 5 sayılı Makam Tazminatı cetveline göre albayın makam tazminatı göstergesi 3500'dür.

g. Albayın makam tazminatı göstergesi 3500 olduğu için temsil tazminatından faydalanamamaktadır.

h. Makam tazminatı göstergesi 4.000 ve daha az olanlara 6.000 gösterge rakamının, almakta oldukları makam tazminatı gösterge rakamına eklenmesi suretiyle bulunan görev tazminatı, gösterge rakamının memur aylıklarına uygulanan katsayı ile çarpımı sonucunda bulunacak miktarda görev tazminatı ödenmektedir. Yani albay için; (3.500+6.000)*Aylık Katsayı ile bulunur. Ancak, ek ödeme tutarı görev tazminatının net tutarından mahsup edilmektedir. 2008/13694 sayılı BKK gereğince, ödenecek görev tazminatı tutarından mahsup edilecek tutar, görev tazminatının %20 sini geçmesi halinde, görev tazminatının %80'i asgari görev tazminatı olarak ödenecektir.

i. Albayın görevinin niteliğine ve görev yerine değişik kanunlarda belirtilen birden fazla tazminat türü bulunmaktadır. Bu tazminatlarda yararlanmadığı varsayılmaktadır.

k. Albayın medeni durumu ve çocuk sayısı dikkate alınmamaktadır.

DMK kapsamındaki üst düzey yöneticilere ve YÖPK kapsamındaki profesörlere benzer şekilde aylıkların brüt gelir içerisindeki payı %32,7 ile düşük seviyededir. Bunun dışında brüt gelirler göze çarpan hususlardan birisi, sadece hizmet ve görev tazminatlarının brüt ücreti yarısından fazlasını oluşturmasıdır.

Brüt ücret içinde aylıklar haricinde gelir vergisine tabi ödeme olmadığı için sadece aylıklar yani %32,7'lik kısım vergiye tabi olmaktadır. Ödenen gelir vergisinin brüt ücret içindeki payı %3,4 (Tablo 2.23), albayın eline geçen net ücret içindeki payı ise %3,9'dur. Gelir vergisinden istisna sayılan maaş unsurları nedeniyle DMK ve YÖPK kapsamındaki kamu çalışanları gibi düşük bir vergi yükü söz konusudur. Şimdiye kadar

sayılan kamu çalışanlarının tamamına yakınının katlandığı gerçek vergi yükü asgari ücretlinin altında gözükmemektedir.

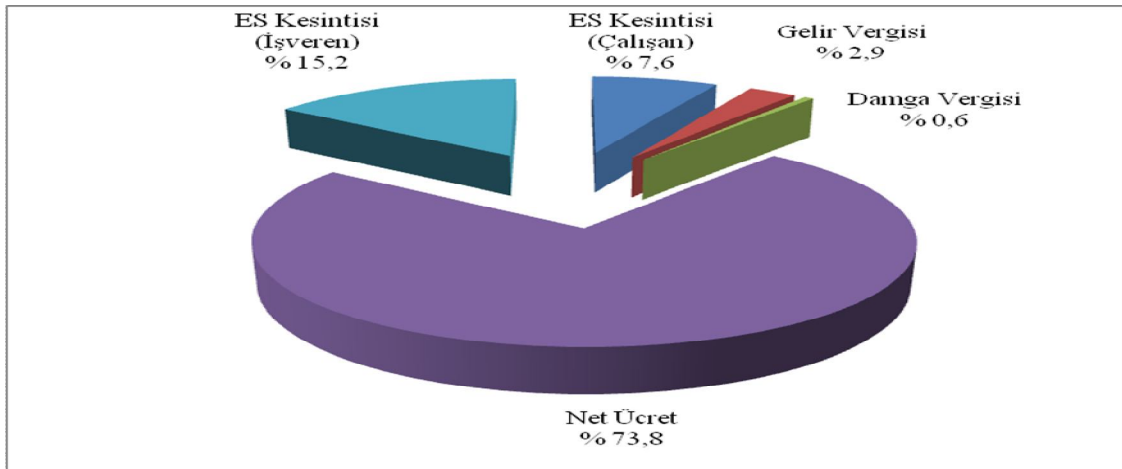
Tablo 2.23: 1'nci Derecedeki Albay İçin Vergi-Prim Yüğü

	Tutar (lira)- Oran (%)
1. BRÜT GELİR	4.401,70
2. ES Matrahı	2.457,69
3. ES Matrahının Payı	%55,8
4. ES Kesintisi (%16) (Çalışan) ^a	393,23
5. GERÇEK ES YÜKÜ (4/1)	%8,9
6. GV'ye Tabi Gelir	1.437,55
7. GV'ye Tabi Gelir/Brüt Ücret	%32,7
8. Hesaplanan GV Tutarı	215,63
9. Asgari Geçim İndirimi	66,49
10. Ödenecek GV Tutarı	149,14
11. GERÇEK GV YÜKÜ (10/1)	%3,4
12. Damga Vergisi Matrahı	4.401,70
13. Damga Vergisi Tutarı (%0,66)	29,05
14. Kesintiler Toplamı (4+10+13)	571,42
15. NET ÜCRET (1-14)	3.830,28
16. ES Kesintisi (%32) (İşveren)	786,46
17. İşverene Maliyet (1+16)	5.188,16
18. KAMUSAL YÜK (ÇALIŞAN) (14/1)	%13,0
19. KAMUSAL YÜK (ÜCRET) (17-15)/17	%26,2

a. Albay 5434 sayılı ES Kanunu'na tabi olduğundan emekli keseneği iştirakçi payı : [Aylık + Taban Aylık + Ek Gösterge + Kıdem Aylığı + (E.Y.D.M.A. * Emekli Keseneği Oranı)] * %16 şeklinde hesaplanmaktadır.

Emekli sandığı keseneğine tabi gelir brüt ücretin %55,8'ini teşkil etmektedir. Bu nedenle kesinti tutarı gerçek anlamda %8,9 seviyesinde kalmaktadır.

Şekil 2.5: 1'nci Derecedeki Albayın Ücreti Üzerindeki Kamusal Yüklerin Dağılımı



Albayın istihdam maliyetinin %73,8'i fiilen eline geçmektedir. Bu durum, diğer başlıklar altında ifade edildiği gibi, tüm üst düzey kamu görevlileri için aynıdır. Ek ödemelerden çok fazla yararlanamayan daha alt düzey kamu görevlileri için bu oran biraz düşmektedir.

2.2.2.3.3. Hakimler ve Savcılar Kanunu'na Tabi Hâkim ve Savcılarda Ücretin Tespiti ve Vergilendirme

2802 sayılı HSK'de, adli ve idari yargı hâkim ve savcılarının nitelikleri, atanmaları, hak ve ödevleri, aylık ve ödenekleri, meslekte ilerlemeleri, görevlerinin ve görev yerlerinin değiştirilmesini, disiplin ve soruşturulma konuları, meslekten çıkarılmaları, meslek içi eğitimleri ve diğer özlük işleri düzenlenmektedir. Bunun dışında Anayasa Mahkemesi, Yargıtay ve Danıştay Başkan ve üyelerinin aylık ve ödenekleri ile diğer mali, sosyal hak ve yardımları da aynı Kanun'da yer almaktadır (2802 sayılı HSK, md. 1).

Kanun'un 9'ncu kısmında söz konusu personelin mali hakları ile sosyal hak ve yardımları düzenlenmektedir. Hâkim, savcı ve diğer yüksek yargı mensuplarının mali hakları ile ilgili önemli bir gelişme 2006 yılında yaşanmıştır. Buna göre, aylık hesabında personelin ücretlerinin artmasını sağlayan yeni bir düzenleme gelmiştir. 5536 sayılı Kanun ile 2802 sayılı Kanun'da belirtilen gösterge tablosu ve katsayı sistemi kaldırılmış ve yerine kıstas aylık uygulaması getirilmiştir. Buna göre 2802 sayılı HSK'ye tabi personel, kıstas aylığın belirli bir yüzde oranını aylık olarak almaktadır. Kanun'da lafzını bulan "kıstas aylık" ibaresi ile en yüksek devlet memuruna malî haklar kapsamında fiilen yapılmakta olan her türlü ödemeler toplamının brüt tutarı kastedilmektedir.

2.2.2.3.3.1. Brüt Ücreti Oluşturan Ödemeler

2802 sayılı Kanun'da belirtilen personelin toplam brüt ücreti 2 temel maaş unsurundan oluşmaktadır. Aylık ve yargı ödeneği toplamından oluşan malî hakları bu Kanun hükümlerine tâbidir. Bu ödemelere diğer kanun ve hukuki metinlerde düzenlenen ödemeler ilave edilmektedir. Bu ödemelere, yüksek hâkimlik tazminatı, HSYK üye

tazminatı, Uyuşmazlık Mahkemesi üye ödeneği ve Uyuşmazlık Mahkemesi raportör ödeneği, Anayasa Mahkemesi raportör ödeneği örnek verilebilir⁴⁷. Bunların dışında önceki başlıklar altında ifade edilen aile yardımı ödeneği, yabancı dil tazminatı, 375 sayılı KHK'nin 28/b hükmüne göre ödenen ek tazminat görevin niteliğine göre maaş unsurlarına dahil olabilmektedir. Brüt ücreti oluşturan bu ödemelerden bazıları şu şekildedir:

Aylık: 2802 sayılı Kanun'a tabi hâkimler ve savcılar aylıkları diğer kanunlara tabi personelin aylıklarından daha farklı hesaplanmaktadır. Bu Kanun'a göre aylıkların hesaplanmasında gösterge ve ek gösterge gibi unsurlar bulunmamakta, kıstas aylığının yani en yüksek devlet memuruna fiilen yapılan tüm ödemelerin belli bir oranı şeklinde belirlenmektedir. Bu oranlar aşağıda Tablo 2.24'te verilmektedir (2802 sayılı HSK, md. 103).

Tablo 2.24: Yargı Mensuplarının Aylıklarına Temel Oluşturan Kıstas Aylık Oranları

Unvan	Oran (%)
Anayasa Mahkemesi Başkanı, Yargıtay Başkanı, Danıştay Başkanı, Uyuşmazlık Mahkemesi Başkanı, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı ve Danıştay Başsavcısı	100
Anayasa Mahkemesi Başkanvekili, Anayasa Mahkemesi Üyeleri, Yargıtay ve Danıştay Birinci Başkan Vekilleri, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı vekili, Yargıtay ve Danıştay Daire Başkanları ile Adalet Bakanlığı Müsteşarı	86
Yargıtay ve Danıştay Üyeleri	83
Birinci sınıf hâkim ve savcılar	79
Birinci sınıfa ayrılmış hâkim ve savcılar	65
Birinci derecede bulunan diğer hâkim ve savcılar	55
İkinci derecede bulunan hâkim ve savcılar	53
Üçüncü derecede bulunan hâkim ve savcılar	51
Dördüncü derecede bulunan hâkim ve savcılar	49
Beşinci derecede bulunan hâkim ve savcılar	47
Altıncı derecede bulunan hâkim ve savcılar	45
Yedinci derecede bulunan hâkim ve savcılar	43
Sekizinci derecede bulunan hâkim ve savcılar	41

Kıstas aylığı oluşturan ödeme unsurlarından vergi ve diğer kesintilere tâbi olmayanlar, bu maddeye göre yapılacak ödemelerde de aynı şekilde vergi ve diğer kesintilere tâbi olmamaktadır.

⁴⁷ 23.01.1987 tarih ve 270 sayılı "Yüksek Hakimlik Tazminatı Hakkında KHK", 13.05.1981 tarih ve 2461 sayılı "Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu Kanunu"nın 22'nci maddesi, 12.06.1979 tarih ve 2247 sayılı "Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluş ve İşleyişi Hakkında Kanun"un 38'nci maddesi, 10.10.1983 tarih ve 2949 sayılı "Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun"un 16'nci maddesi.

Yargı Ödeneği: Sözü edilen yargı mensuplarına ödenmekte olan brüt aylıklarının %10'u oranında yargı ödeneği verilmektedir (2802 sayılı HSK, md. 106).

2802 sayılı HSK'nin 103 ve 106'ncı maddelerine göre ödeme yapılanlara, 375 sayılı KHK kapsamında yapılan ödemeler ile temsil, makam ve yüksek hâkimlik tazminatları ödenmemektedir. Bunun dışında 657 sayılı DMK'nin 152'nci maddesi uyarınca da ödeme yapılmamaktadır.

Yargı ödenekleri damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tâbi tutulmamakta ve her ne şekilde olursa olsun başka bir ödemenin hesaplanmasında dikkate alınmamaktadır.

Ek Ödeme: Hâkim ve savcı adaylarına kıstas aylığının %25'i oranında, adalet müfettişlerine, 103'ncü maddeye göre ödenmekte olan brüt aylık tutarlarının %5'i oranında ek ödemede bulunmaktadır (2802 sayılı HSK, md. 106).

2.2.2.3.3.2. Birinci Sınıf Hakim İçin Gelir Vergisi Ve Diğer Kesintilerin Analizi

HSK'ye tabi hâkim ve savcılarının gelir vergisi, damga vergisi ve emekli sandığı kesintileri karşısındaki durumunun değerlendirilmesi 1'nci sınıf bir hâkimin gelirleri örneği üzerinden yapılacaktır.

Tablo 2.25: En Yüksek Devlet Memurunun Maaş Unsurları

Ödeme Türü	Açıklama	Tutar (lira)
Gösterge Aylığı	[En Yüksek Gösterge (1.500)* Aylık Katsayı]	107,38
Ek Gösterge Aylığı	[En Yüksek Ek Gösterge (8.000)* Aylık Katsayı]	572,71
Taban Aylığı	(1.000*Taban Aylığı Katsayısı)	957,90
Kıdem Aylığı	[En Yüksek Kıdem Aylığı Göstergesi (500)* Aylık Katsayı]	35,79
Yan Ödeme Aylığı	[En Yüksek Yan Ödeme Puanı (4.500)* Yan Ödeme Katsayısı]	102,15
Ek Ödeme	[En Yüksek Devlet Memuru Aylığı (9.500*Aylık Katsayı)*En Yüksek Tazminat Oranı (%200)]	1.360,19
Özel Hizmet Tazminatı	[Ek Gösterge Dahil En Yüksek Devlet Memuru Aylığı (9.500*Aylık Katsayı)*En Yüksek Tazminat Oranı (%345)]	2.346,33
Makam Tazminatı	[En Yüksek Makam Tazminatı Göstergesi (15.000)*Aylık Katsayı]	1.073,84
Temsil Tazminatı	[En Yüksek Makam Tazminatı Göstergesine Denk Gelen Temsil Tazminatı Göstergesi (20.000)* Aylık Katsayı]* %80 ⁴⁸	1.145,42
TOPLAM	En Yüksek Devlet Memuru Maaşı	7.701,71

⁴⁸ Ek ödeme mahsup işlemleri, görev tazminatına uygulanan mahsupla ilgili hükümler esas alınarak yürütülmektedir (4505 sayılı Kanun, md. 5/c). Buna göre ek ödeme tutarı temsil tazminatının %20'sinden büyük olduğu için temsil tazminatının asgari %80'i ödenmektedir. Bir başka deyişle, en fazla %20 mahsup yapılmaktadır.

1'nci sınıf hâkimin brüt gelirinin içeriğinde bulunan “aylık”ın hesaplanabilmesi için en yüksek devlet memuru maaş içeriğinin tespit edilmesi gerekmektedir. Daha sonrasında ise 1'nci sınıf hâkim için bu maaş unsurlarının her birinin %79'u “aylık”ı oluşturmaktadır. En yüksek devlet memurunun maaş unsurları yukarıdaki Tablo 2.25'te verilmektedir. Buna göre 1'nci sınıf hâkimin aylığı, en yüksek devlet memuru maaşının %79'udur, yani 6.084,35 liradır. Söz konusu hâkimin aylık ve diğer hak ettiği ödemeler ise, aşağıdaki Tablo 2.26'da yer almaktadır.

Tablo 2.26: HSK Kapsamındaki 1'nci Sınıf Hâkimin Brüt Ücretini Oluşturan Ödemeler

GELİR UNSURLARI	Tutar (lira)
1. AYLIKLAR	6.084,35
Aylık	6.084,35
2. TAZMİNAT VE ÖDENEKLER	608,44
Yargı Ödenegi ^a	608,44
TOPLAM BRÜT GELİR (1+2)	6.692,79

a. Yargı ödeneği söz konusu hakimin kıstas aylığının %10'u tutarındadır.

Aylığı oluşturan ödemelerden vergi ve diğer kesintilere tâbi olmayanlar, HSK'nin 103'ncü maddesine göre yapılacak ödemelerde de aynı şekilde vergi ve diğer kesintilere tâbi olmamaktadır. Bu durumda aylığı oluşturan kalemlerden gösterge, ek gösterge, taban, kıdem ve yan ödeme aylığı gelir vergisine tabi, diğer tazminatlar gelir vergisi dışındadır.

Diğer kanunlara tabi personel için verilen örneklere benzer bir durum hâkimler için de geçerlidir. Ücreti hesaplama şekli diğerlerine göre biraz daha farklı olsada gelir vergisine tabi olan ve olmayan ödemeler aynıdır. Tablo 2.27'ye göre, 1'nci sınıf hâkimin brüt gelirinin %15,2'si gelir vergisine tabi ödemelerden oluşmaktadır. Bu oranın diğer memur ve kamu görevlileri düşünüldüğünde nisbi olarak düşük olduğu göze çarpmaktadır. Buna bağlı olarak katlanılan gerçek gelir vergisi yükü de %1,3 gibi düşük bir oranda gerçekleşmektedir.

Emekli sandığı kesenekleri açısından da gelir vergisine benzer bir durum vardır. Brüt gelirin %35,8'i emekli keseneğine tabi geliri oluşturmakta ve gerçek anlamda yapılan kesinti %5,7 düzeyinde kalmaktadır.

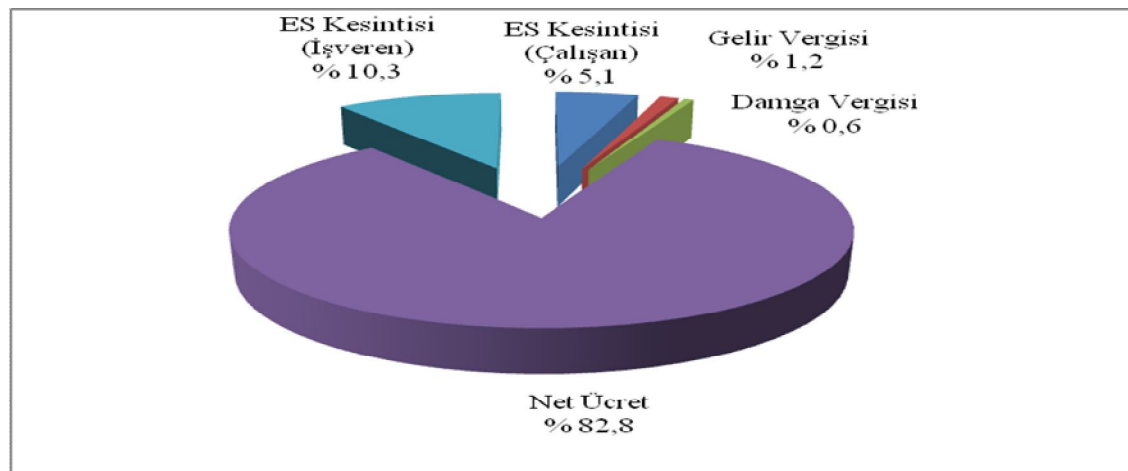
Tablo 2.27: HSK Kapsamındaki 1'nci Sınıf Hâkimin Vergi-Prim Yükü

	Tutar (lira)-Oran (%)
1. BRÜT GELİR	6.692,79
2. ES Matrahı	2.396,84
3. ES Matrahının Payı ^a	%35,8
4. ES Kesintisi (%16) (Çalışan)	383,49
5. GERÇEK ES YÜKÜ (4/1)	%5,7
6. GV'ye Tabi Gelir ^b	1.019,49
7. GV'ye Tabi Gelir/Brüt Ücret	%15,2
8. Hesaplanan GV Tutarı	152,92
9. Asgari Geçim İndirimi	66,49
10. Ödenecek GV Tutarı	86,43
11. GERÇEK GV YÜKÜ (10/1)	%1,3
12. Damga Vergisi Matrahı	6.692,79
13. Damga Vergisi Tutarı (%0,66)	44,17
14. Kesintiler Toplamı (4+10+13)	514,09
15. NET ÜCRET (1-14)	6.178,70
16. ES Kesintisi (%32) (İşveren)	766,98
17. İşverene Maliyet (1+16)	7.459,77
18. KAMUSAL YÜK (ÇALIŞAN) (14/1)	%7,7
19. KAMUSAL YÜK (ÜCRET) (17-15)/17	%17,2

a. Emekli keseneği (çalışan) matrahı: [(Aylık + Taban Aylık + Ek Gösterge + Kıdem Aylığı + E.Y.D.M.A. * Emekli Keseneği Oranı)] * 0,79= 2.396,84 lira

b. Gelir vergisine tabi olan ödemeler şu şekilde hesaplanabilmektedir: [(Gösterge Aylığı+Ek Gösterge Aylığı+Taban Aylık+Kıdem Aylığı+Yan Ödeme Aylığı) * 0,79] – Emekli keseneği çalışan payı = 1.019,49 lira

Hâkim ve savcılarının maaşlarının en yüksek devlet memuru maaşının belirli bir oranına bağlanması gelirlerin yüksek düzeyde olmasına sebep olmakta, buna karşılık ek göstergelere bağlı olarak hesaplanan emekli sandığı keseneği matrahı yetersiz gelmektedir.

Şekil 2.6: 1'nci Sınıf Hâkimin Ücreti Üzerindeki Kamusal Yüklerin Dağılımı

1'nci sınıf hâkim toplam istihdam maliyetinin yaklaşık %82'sini net olarak elde etmektedir. Gelir vergisi, ES kesintileri ve damga vergisi toplamının %18'lik bir payının olması, vergi-prim yükleri açısından ücretliler arasında ne derecede büyük bir adaletsizlik olduğunun temel göstergesidir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SEÇİLMİŞ BAZI AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE

ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Çalışmanın bu bölümünde AB ülkelerinde ücret ve maaşları vergilendirme esasları değerlendirilmektedir. İlk olarak uluslar arası vergi yükü ölçümleme yöntemlerinden istifade edilerek hazırlanmış verilerden yararlanılarak AB üyesi ülkelerde vergi yükü üzerine genel bir değerlendirme yapılmaya çalışılmıştır. AB düzeyinde üye ülkeler kendi ulusal mevzuatlarına göre ücret gelirlerini vergilendirdiğinden Türkiye uygulaması ile karşılaştırma yapılmasına olanak sağlamak için seçilmiş bazı AB ülkelerinde ücretleri vergilendirme rejimi, muafiyet, istisna ve indirimler, farklı uygulamalar, vergi dışında ücretler üzerindeki diğer kamusal yükler daha ayrıntılı olarak ele alınmaya çalışılmaktadır. Bölümün sonunda ise, Türkiye’de ve seçilmiş AB ülkelerinde, ücret düzeyleri hakkında bilgi verilerek, asgari ve ortalama ücret seviyelerinde kamusal yük hesaplamaları yapılmaktadır. Ayrıca, Türkiye’nin gelir vergisi ve sosyal güvenlik katkı payları alanında bu ülkelere benzer ve farklı uygulamaları konusunda değerlendirmelere yer verilmektedir.

3.1. AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE ÜCRET GELİRİNİN VERGİLENDİRİLMESİ: TEMEL ESASLAR VE VERGİ YÜKÜ

3.1.1. AB Ülkelerinde Vergilerin Bileşimi

Geleneksel vergi tasnif şekillerinden birisi olan dolaylı-dolaysız vergi ayrımı perspektifinde, eski AB üyesi ülkelerde doğrudan ve dolaylı vergilerin, ayrıca sosyal güvenlik primlerinin toplam vergi gelirleri içindeki dağılımında bir ahenk olduğu görülmektedir. Eski AB üyesi ülkelerde, adil gelir dağılımı amacına daha fazla hizmet eden doğrudan vergilerin payı, yeni üye ülkelere nazaran daha yüksektir.

Tablo 3.1: AB’de Dolaylı-Doğrudan Vergilerin ve Sosyal Güvenlik Primlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Ülkeler	Dolaylı Vergilerin Payı	Doğrudan Vergilerin Payı	Sosyal Güvenlik Primleri Payı
Belçika	30,3	37,2	32,4
Bulgaristan	55,4	18,8	25,8
Çek Cumhuriyeti	34,0	20,8	45,2
Danimarka	35,4	62,7	2,1
Almanya	29,8	29,4	40,8
Estonya	41,7	19,9	38,5
İrlanda	41,4	37,9	20,7
Yunanistan	39,7	25,2	35,1
İspanya	33,0	30,9	38,6
Fransa	35,5	25,8	39,3
İtalya	33,5	34,9	31,7
Kıbrıs	43,8	31,1	25,1
Letonya	42,2	27,1	30,7
Litvanya	44,7	17,4	38,3
Lüksemburg	32,0	38,8	29,2
Macaristan	45,5	22,6	31,9
Malta	41,8	40,1	18,1
Hollanda	32,2	31,5	36,3
Avusturya	35,0	30,3	34,9
Polonya	43,5	21,9	34,9
Portekiz	43,1	28,4	28,5
Romanya	45,2	22,6	32,2
Slovenya	38,5	21,8	40,1
Slovakya	37,2	19,1	43,7
Finlandiya	32,0	38,2	29,8
İsveç	39,7	42,2	18,1
İngiltere	36,9	44,4	18,7
AB-27	38,6	30,4	31,1
Avro Alanı-17	36,5	30,6	33,1

Kaynak: EUROSTAT, 2012, s. 185, 195, 203’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Doğrudan vergilerin payının en düşük olduğu ülkelerin %17,4 ile Litvanya, %18,8 ile Bulgaristan, %19,1 ile Slovakya olduğu görülmektedir. Yeni üye ülkelerin cazip bir yatırım ortamı oluşturmak gayesiyle kurumlar vergisi ve kişisel gelir vergisinde daha ılımlı vergi oranları uygulamaları ve son yıllarda bazılarının düz oranlı vergilemeye geçmiş olmaları bu sonuçta etkili olmuştur. Eski AB ülkeleri arasında İskandinav ülkelerinde ve Danimarka, İngiltere, Lüksemburg gibi ülkelerde doğrudan vergilerin payının daha yüksek olduğu görülmektedir. Danimarka, İngiltere ve İrlanda gibi ülkelerde refah harcamalarının vergileme yoluyla finanse edilmesi sebebiyle sosyal

güvenlik primleri payının daha düşük kaldığı gözlenmektedir. Almanya, Fransa gibi ülkelerde ise sosyal güvenlik primlerinin payı İskandinav ülkelerine nazaran daha yüksektir. Genel olarak, AB'ye sonradan tam üye olan, ekonomik gelişmişlik düzeyi eski üye ülkelere göre daha geride bulunan ülkelerde, dolaylı-dolaysız vergi dağılımında dolaysız vergiler aleyhine bir bozulma olduğu söylenebilir. Böyle bir sonucun temelinde devletin yabancı yatırımcılar için cazip yatırım ortamı oluşturma amacı bulunduğu gibi, vergi tabanının geniş olmaması, kayıtdışılık, dolaylı vergilerin yönetimi ve tahsilinin kolay olması gibi faktörler de bulunmaktadır.

Tablo 3.2: AB'de Emek Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı* (2010)

Ülkeler	İşveren	Çalışan	Toplam
Belçika	19,6	30,2	49,8
Bulgaristan	16,5	16,1	32,6
Çek Cumhuriyeti	28,8	19,3	48,1
Danimarka	1,2	39,7	41,0
Almanya	17,8	32,2	50,0
Estonya	35,6	16,5	52,1
İrlanda	11,3	29,9	41,2
Yunanistan	16,3	20,2	36,5
İspanya	27,0	22,8	49,8
Fransa	30,0	22,8	52,8
İtalya	25,2	20,3	45,5
Kıbrıs	19,8	15,5	35,2
Letonya	22,3	28,6	51,0
Litvanya	28,4	20,2	48,5
Lüksemburg	12,6	27,2	39,7
Macaristan	21,8	24,3	46,0
Malta	8,2	20,9	29,1
Hollanda	13,0	35,6	48,7
Avusturya	22,8	28,0	50,8
Polonya	15,7	19,7	35,4
Portekiz	16,4	21,6	35,0
Romanya	20,7	20,0	40,7
Slovenya	15,4	34,1	49,5
Slovakya	24,4	18,9	43,4
Finlandiya	21,1	26,7	47,8
İsveç	25,8	23,0	48,8
İngiltere	11,5	28,2	39,7
AB-27	19,6	24,5	44,1
Avro Alanı-17	19,8	24,9	44,7

* Tablo'daki veriler, bağımlı olarak çalışan, bir başka deyişle istihdam edilen emek vergileri ile ilgilidir. Serbest meslek kapsamındaki emek söz konusu değildir.

Kaynak: EUROSTAT, 2012, s. 227, 229, 231'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 3.2’de, AB ülkelerinde yürürlükte olan emek vergilerinin (sosyal güvenlik primleri dahil) toplam vergi gelirleri içindeki payı, çalışanlar, işverenler ve her ikisi için yer almaktadır. Buna göre, AB-27 ülkelerinin ortalamasına bakıldığında, AB ülkelerindeki toplam vergi gelirlerinin %44,1’i ücretli üzerindeki gelir vergisi ve sosyal güvenlik primlerinden oluşmaktadır. Söz konusu vergilerin daha çok çalışanlardan (%24,5) toplandığı görülmektedir. Bunun sebebi gelir vergisi mükelleflerinin çalışanlar olmasıdır. İşverenlerin payı ise ortalama olarak %19,6’dır.

Emek vergilerinin Almanya, Fransa, İspanya gibi ülkelerin yanı sıra özellikle kuzey Avrupa ülkelerinde yoğunlukta olduğu gözlenmektedir. Eski Doğu Bloku ülkelerinde (Letonya, Slovenya, Estonya) de emek vergilerinin payı yüksektir. İşçi ve işveren kesimi üzerinden alınan sosyal güvenlik primleri dahil emek vergilerinin bu denli yüksek olması, emek gücünün vergi baskısı altında olduğunun bir göstergesi sayılabilir.

Tablo 3.2, bir önceki Tablo ile birlikte değerlendirildiğinde veriler ilginç sonuçları da beraberinde getirmektedir. Örneğin, Bulgaristan’da emek vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %32,6’dır. Tablo 3.1’e göre, bunun %25,8’lik kısmı sosyal güvenlik primlerinden ibarettir. O halde %6,8’si gelir vergisinden oluşmaktadır. Doğrudan vergilerin payı %18,8 olduğuna göre, doğrudan vergilerin %36,2’si ücret üzerindeki gelir vergisidir. Fransa için aynı hesaplama yapıldığında, doğrudan vergilerin %52,3’ünün ücret üzerindeki gelir vergisi ve diğer vergilerden oluştuğu görülmektedir.

Tablo 3.3’de ise, AB ülkelerinde toplam vergi gelirlerinin GSYİH’ye oranları, emek vergilerinin GSYİH’ye oranları ile karşılaştırılmaktadır. Danimarka, toplam vergi yükünün en yüksek olduğu AB üyesi ülke olmasına rağmen, emek üzerindeki vergi yükü dolayısıyla daha alt sıralardadır. Bunun temel sebebi, sosyal güvenlik sisteminin prim katkıları yerine büyük ölçüde vergiler yoluyla finanse edilmesidir (MISSOC Database, 2012). Kuzey Avrupa ülkelerinde ve Almanya, Fransa, Avusturya gibi gelişmiş ülkelerde daha önceki tablolarda gösterildiği gibi emek üzerindeki vergi yükü fazladır.

Tablo 3.3: AB’de Genel ve Emek Üzerindeki Vergi Yüğü (GSYİH) (2010)

Ülkeler	Toplam Vergiler/GSYİH	Emek Vergileri/GSYİH
Belçika	43,9	21,9
Bulgaristan	27,4	8,9
Çek Cumhuriyeti	33,8	16,3
Danimarka	47,6	19,5
Almanya	38,1	19,1
Estonya	34,2	17,8
İrlanda	28,2	11,6
Yunanistan	31,0	11,3
İspanya	31,9	15,9
Fransa	42,5	22,4
İtalya	42,3	19,3
Kıbrıs	35,7	12,6
Letonya	27,3	13,9
Litvanya	27,1	13,1
Lüksemburg	37,1	14,7
Macaristan	37,7	17,4
Malta	33,3	9,7
Hollanda	38,8	18,9
Avusturya	42,0	21,3
Polonya	31,8	11,3
Portekiz	31,5	12,0
Romanya	27,2	11,1
Slovenya	38,0	18,8
Slovakya	28,1	12,2
Finlandiya	42,1	20,1
İsveç	45,8	22,4
İngiltere	35,6	14,1
AB-27	35,6	15,8
Avro Alanı-17	36,4	16,4

Kaynak: EUROSTAT, 2012, s. 180, 226’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 3.3, toplum kesimleri arasında emek sahiplerinin daha yüksek vergi yüküne tabi olduklarını göstermektedir. Ancak, emek vergileri içinde sosyal güvenlik primlerinde dahil olduğu unutulmamalıdır. Vergiler hizmet karşılığı olmayan kamusal yükümlülük olduğu halde, sosyal güvenlik primleri karşılığında sosyal yardım ve menfaatlerden yararlanılmaktadır. Bu sebeple, yapılacak değerlendirmelerde sosyal güvenlik primleri sebebiyle emek üzerindeki kamusal yüklerin görüldüğünden daha hafif olduğu gerçeği göz önünde bulundurulmalıdır.

3.1.2. AB’de Dolaysız Vergiler, Gelir Vergisi ve Ücretler Alanında Vergi Uyumlaştırması

AB, ortak pazar temeli üzerine gelişmiş ve dünyadaki ekonomik entegrasyonlar içerisinde iktisadi ve siyasi birlik aşamalarına ulaşmış yegane örnektir. Birliğe üye ülkeler arasında mal ve hizmetlerin, sermayenin, bireylerin serbest dolaşımı, bireylerin ve firmaların istedikleri üye ülkede yerleşme özgürlüğünün sağlanmış olması, iktisadi ve siyasi birlik olmanın gereğidir.

Vergi politikası açısından bakıldığında, mal ve hizmetlerin serbest dolaşımı maksadıyla üye ülkeler arasında dolaylı vergilerin uyumlaştırılması konusunda başarılı olduğu ortadadır. Vergi uyumlaştırılması ile kastedilen, ülkelerin serbest rekabeti bozan, malların, sermayenin ve şahısların özgürce dolaşımına engel olan mevzuatlarındaki mali hükümlerin, değiştirilmesi veya yürürlükten kaldırılmasıdır (Bilici, 2005, s. 153). Burada önemli olan husus, ülkelerin serbest rekabet ortamını bozmak için vergiyi bir araç olarak kullanmalarını engellemektir. Aksi takdirde, vergilerin saptırıcı etkileri ortaya çıkarak üretim faktörlerinin ve mali kaynakların en etkin şekilde kullanımı engellenmiş olacaktır (Bilici, 2005, s. 155).

Ortak pazarın diğer önemli bileşeni, bireylerin istedikleri ülkede yerleşme ve çalışma özgürlüğüdür. Dolayısıyla vergilerin bu tür kararlar üzerinde saptırıcı etkiler yaratmaması veya bu etkinin en aza indirilmesi arzulanan politikadır. Sayılan özgürlükler vergi politikası açısından dolaysız vergiler alanına girdiğinden bu alanda da ülkelerin vergi mevzuatlarını birbirine yakınlaştırmaları beklenmektedir.

AB’de ortak pazarın işlerliği için (mal ve hizmet akışlarına hız vermek, ticaret önündeki engelleri kaldırmak gibi) dolaylı vergiler alanındaki vergi uyumlaştırmasının yeterli olduğu düşüncesi yaygın iken, dolaysız vergilerin uyumlaştırılmamasının ortak pazar üzerinde önemli etkileri olabileceği düşünülmüyordu. Ancak Birlik büyüyüp ilerledikçe, vatandaşların göç etmeye başlaması, çok uluslu şirketlerin boyutu ve kapsamının büyümesi, merkez ile bağlı şirketler arasında kar ve sermaye transferlerinin yoğunlaşması; AB üyesi ülkelere dolaysız vergiler alanında da uyumlaştırmanın önemini göstermiş oldu (Wolowiec ve Susel, 2010, s. 760).

Dolaysız vergiler alanında vergi uyumlaştırmasına yönelik düzenlemelerin sınırlı olduğu, birtakım engel ve zorluklar sebebiyle üye ülkelerin karşı çıkmasından

çekinilerek gelir vergisine yönelik düzenlemelerin geri planda kaldığı görülmektedir. Gelir vergisine yönelik düzenlemelere daha az önem verilmesi, kişilerin serbest dolaşımının vergiye duyarlılığının, sermayeye (ticari işletmelere) göre daha az olmasından kaynaklandığı düşünülmektedir (Bilici, 2005, s. 266).

Dolaysız vergilerin uyumlaştırılması ve üye ülkeler arası işbirliği çalışmaları, hukuki, ekonomik, siyasi sebeplerden veya ülkelerin vergi yapılarındaki farklardan (Erkan, 2009, s. 37) ötürü yavaş ilerlemektedir. Bir başka deyişle, dolaysız vergilerin uyumlaştırılması konusu Birlik düzeyinde bir gereklilik olmasına rağmen, üye ülkeler, vergilendirme yetkilerine kısıtlama getireceğinden dolayı (Tokathoğlu, 2004, s. 102) gerekli siyasi iradeyi gösterememektedir. Vergilendirme yetkisi, ulusal egemenliğin vazgeçilmez bir unsuru olduğundan üye devletler, bu yetkilerini Birlik organlarına devretmek istemezler. Çünkü vergilendirme yetkisi, devletlerin en büyük gelir kaynağını oluşturmaktadır ve ekonomik, sosyal hayata özellikle doğrudan vergiler yoluyla kolaylıkla müdahale edebilmektedirler (Tokathoğlu, 2004, s. 92). Ayrıca hükümetler vergiler yoluyla seçmenler üzerinde de bir güce sahip olmaktadır (Erkan, 2009, s. 37).

Roma Anlaşması gereğince, bütün vergi direktiflerinin Konseyde oybirliğiyle kararı üzerine kabul edilmesi, Birlik içerisinde vergi uyumlaştırmasından yana olmayan bir görüş olsa dahi vergi uyumlaştırmasının önüne bir engel olarak çıkmakta ve gerekli düzenlemeler yapılamamaktadır (Kılıçarslan, 2005, s. 84, 85).

Önemli bir hukuki engeli temsil eden Konseydeki oybirliği kuralı, AB'ye tam üye olan ülkelerin katılımı ile daha büyük bir sorun haline dönüşmüştür. Üye sayısının artması hem oybirliği açmazını artırmakta hem de yeni üye ülkelerin katılımı ile farklı vergi yapıları ortaya çıkmakta ve uyumlaştırma daha zor bir hal almaktadır. AB'nin eski üyelerinin gelişmiş ülke niteliklerini taşıması sebebiyle vergi sistemlerinin birbirlerine daha yakın olabileceği düşünülebilir. Oysa yeni üye ülkelerin vergi oranları benzerlik göstereceği uygulamaya dair yasal mevzuatın çok farklı olabileceği de bir gerçektir.

AB'de vergi uyumlaştırması konusunda en başarısız olunan alan gelir vergisidir (Yüce ve Yücel, 2006, s. 116). Gelir vergisinin serbest rekabete fazla zarar vermediği ve ortak pazara engel olmadığı, gelir vergisi yükünü azaltmak için ikametgâh değiştiren çalışan sayısının fazla olmadığı düşünülmektedir (İpek, 2006, s. 129).

Roma Anlaşması'nın dolaysız vergilerin uyumlaştırılması hususunda doğrudan madde içermemesi gelir vergisinin uyumlaştırılması konusundaki taslak ve önerilerin sınırlı kalmasına neden olmuştur. Sadece birkaç rapor AB vergilendirmesinin bu yönüne dikkat çekmiştir (Erkan, 2009, s. 102). Birlik mevzuatına bakıldığında, gelir vergisi alanında kabul edilen tek düzenlemenin bireysel tasarruflara ödenen faizin vergilendirilmesine ilişkin 2003/48/EC sayılı direktifi olduğu görülmektedir (Erkan, 2009, s. 86).

Roma Anlaşması'nın emeğin serbest dolaşımına ilişkin 48/1'nci maddesinde, Topluluk içinde işçilerin arasında, istihdam, ücret ve diğer çalışma koşulları bakımından vatandaşlığa dayalı her türlü ayrımcılığın ortadan kaldırılması öngörülmektedir (Roma Anlaşması, 1957, md. 48/1) Yerleşme hakkı özgürlüğüne ilişkin olarak ise, Antlaşma'nın 53'ncü maddesinde, bir üye ülkenin vatandaşlarının diğer üye ülkede yerleşme özgürlükleri üzerine yeni kısıtlamalar konulamayacağı belirtilmektedir.

3.1.3. AB Ülkelerinde Ücretlerin Vergilendirilmesine Toplu Bakış

Gelir vergisi alanında Birlik düzeyinde üye ülke mevzuatlarını uyumlaştırmaya yönelik düzenlemeler neredeyse bulunmamaktadır. Dolayısıyla gelir vergisi kapsamında vergilendirilen ücret gelirleri açısından, üye ülkelerin birbirlerinden bağımsız olarak politika geliştirdiği ve uyguladığı görülmektedir. Ancak, ücretlerin vergilendirilmesi hususunda üye ülkelerin birbirinden çok farklı politikalar izlediği ve bu politikaların tek pazarın vazgeçilmez unsuru olan serbest rekabeti bozucu nitelikte olduğu söylenemez.

Çalışmanın bu kısmında ilk olarak üye ülkelerde ücret geliri eldenler açısından tam ve dar mükellefiyet esasları ele alınmaktadır. Sonrasında vergilendirilebilir ücret gelirine, bir başka deyişle, gerçek ücrete ulaşabilmek için brüt ücret gelirinden yapılmakta olan sosyal güvenlik kesintileri, sendika kesintileri, asgari geçim indirimi, aile indirimi gibi kalemler üye ülkeler bazında incelenmektedir. Son olarak, üye ülkelerde uygulanmakta olan gelir vergisi (esaslar, en düşük oran, en yüksek oran, gelir dilimleri), sosyal güvenlik prim kesintileri ve ücret gelirleri üzerindeki diğer kamusal yükümlülükler (bordro vergileri, ek vergiler, diğer vergiler) hakkında değerlendirilmeler yapılarak, EUROSTAT, OECD gibi kurumlar tarafından hazırlanmış vergi yükü değerlendirmeleri verilmektedir.

3.1.3.1. Tam Mükellefiyet-Dar Mükellefiyet

Belirli bir kaynaktan aynı türde tek bir vergi alınması temel kuraldır. Ancak uluslar arası vergilendirme açısından ülkelerin vergilendirme yetkilerinin çakışması durumu ortaya çıkarak çifte vergilendirme sorunu, yani aynı gelir kaynağı üzerinden aynı dönemde birden fazla ülkenin gerçek veya tüzel kişileri vergilendirmesi söz konusu olabilir. Ortaya çıkan sorun, ülkeler arasındaki çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları veya tek taraflı olarak ülkelerin vergi mevzuatlarında yaptıkları mahsup düzenlemeleri yoluyla aşmaya çalışılmaktadır.

AB üyesi ülkelerin tamamı ikamet yani yerleşik olma ilkesini benimsemişlerdir. Yani konumuz açısından ücret geliri elde edenler ikamet ettikleri ülkede veya diğer üye ülkelerde elde ettikleri ücretler için ikamet ettikleri ülkede vergilendirilmektedir. Yerleşik olunmayan ülkede elde edilen ücretler ise o ülkenin gelir vergisi mevzuatına göre vergilendirilmektedir. Ücretle çalışanların genellikle çalıştıkları ülkede yerleşmiş oldukları gerçeğinden hareket edilerek, aslında dar mükellefiyet uygulamasının veya kaynak-ikamet ilkesi seçiminin önemli bir sorun yaratmayacağı ifade edilebilir (Cnossen, 2002, s. 12).

Dolaysız vergiler üzerindeki yetki, üye ülkelere aittir. Ancak AB Mahkemesi, prensip olarak, üye ülkelerin bu yetkiyi, AB hukukunun genel prensipleri ile uyumlu olmasını önemsemektedir. Bu sebeple Mahkeme, verdiği kararlarda vatandaşlığa dayalı ayrımcılık yasağını temel kriterlerden birisi olarak benimsemiştir (Erkan, 2009, s. 141). Dolayısıyla AB düzeyinde tam ve dar mükellefiyet bu bağlamda değerlendirilmelidir. İkamet ettikleri ülke dışında ücret geliri elde eden dar mükelleflere ayrımcı vergi uygulamalarının ve daha ağır yükünün geçerli olmaması, o ülkede tam mükelleflerin yararlanabildiği vergi indirimleri ve sosyal transferlerden yararlanıyor olması önem arz etmektedir.

AB ülkelerinde yerleşik sayılma kriterlerinin büyük ölçüde benzer olduğu görülmektedir. Genel olarak bir takvim yılı içerisinde 183 günden (6 ay) fazla ikamet edenler veya ikameti bulunanlar, o ülkede yerleşmiş sayılmaktadır. Bazı ülkelerde ilave olarak ekonomik anlamda yerleşik olma kriteri de uygulanabilmektedir. Örneğin, İspanya'da bir iş veya faaliyet ile ilgili kazançların yoğunlaştığı yerde yerleşilmiş sayılmaktadır. Yine aksine bir kanıt olmadıkça, evli bir bireyin eşinin ve bakmakla

yükümlü olduğu çocuklarının yaşadığı yer İspanya'da ise, birey de İspanya'da yerleşmiş kabul edilmektedir (IBFD, 2009, s. 759). Değişik kriterlere bir örnekte İngiltere'dir. Bir takvim yılında en az 183 gün İngiltere'de olanlar veya ard arda 4 yıl boyunca, her vergileme yılında 91 gün veya daha fazla ziyaret eden mutlak ziyaretçiler beşinci yıldan itibaren yerleşmiş kabul edilmektedirler (IBFD, 2009, s. 881).

3.1.3.2. Vergilendirilebilir Ücret Geliri

AB ülkelerinin tamamına yakını artan oranlı gelir vergisi tarifesine göre ücretleri vergilendirmektedir. Ancak bilindiği üzere vergilemede, vergi tarifesini yanı sıra tarifenin uygulanacağı vergi matrahının belirlenmesi, yani oranın hangi miktarda gelire tatbik edileceği önem arz etmektedir.

Ücret gelirleri açısından vergiye tabi gelire ulaşabilmek maksadıyla brüt ücret gelirinden birtakım indirimler yapılmaktadır. Bu indirimlerin başında ise sosyal güvenlik primleri, en az geçim indirimi, aile indirimi, çocuk indirimi gibi indirimler ile gelirin elde edilmesi için yapılan giderler yer almaktadır. Üye ülkelerin gelir vergisi sistemleri incelendiğinde, hemen her ülkede bu indirimlerden birkaçına rastlanmaktadır. Fransa'da gelirin elde edilmesi ve sürdürülmesi için yapılan masraflar vergi matrahından düşülebilmektedir. Ücret gelirleri açısından düşünüldüğünde, çalışanlar tercihe göre, kanıtlanmış mesleki giderlerini veya elde ettikleri ücretin %10'unu vergi matrahından düşebilmektedir (IBFD, 2010, s. 274).

Polonya'da ücret geliri elde eden özürü veya bakmakla yükümlü olduğu kişiler arasında özürü bulunanlar için rehabilitasyon giderleri gelirden indirilebilmektedir. İndirimlere ilginç bir örnek ise, Polonya'da internet kullanımı ve yeni teknolojinin edinilmesi amacıyla yapılan giderlerin indirilebilmesine izin verilmesidir (IBFD, 2010, s. 665).

İndirimlerin yanı sıra bazı gelirlerin vergiden muaf olduğu da görülmektedir. Örneğin, Fransa'da fazla mesai tazminatları ve 25 yaşından küçük öğrencilerin elde ettiği ücret gelirleri (yasal asgari ücretin üç katını aşmamak koşulu ile) vergiden muaf tutulmaktadır (IBFD, 2010, s. 274).

Ücret gelirlerinden yapılacak indirimler dışında ücretlilere yapılan yardım ve gelir transferlerinin gelir vergisine tabi olup olmayacağı konusu önem arz etmektedir. AB

ülkelerinde sosyal yardım ve transferlerin önemli bir politika aracı olmasından dolayı, özellikle aile ve çocuk yardımlarına ağırlık veren bir anlayış söz konusudur. Sosyal yardım ve transferlerin vergiye tabi olup olmayacağı hususu tartışmaya açıktır (Tablo 3.4).

Tablo 3.4: AB Ülkelerinde Vergiye Tabi Sosyal Yardım ve Transferler

Ülke	Aile	İşsizlik	Hastalık-Nakdi	Annelik-Babalık	Sakatlık	Yaşlılık	İş Kazaları, Mesleki Hastalıklar	Dul, Yetim Yardımları
Lüksemburg	Kısmen	√	√	√	√	√	Kısmen	√
Kıbrıs	-	-	-	-	√	√	√	-
Slovakya	-	-	-	-	-	-	-	-
Slovenya	Kısmen	√	√	√	Kısmen	√	Kısmen	√
İsveç	-	√	√	√	Kısmen	Kısmen	√	Kısmen
Portekiz	-	-	-	-	√	√	-	√
Polonya	-	√	√	√	Kısmen	√	√	Kısmen
Hollanda	-	√	√	√	√	√	√	√
Malta	-	√	√	-	√	√	√	√
Letonya	Na	Na	Na	Na	Na	Na	Na	Na
Litvanya	-	-	√	Kısmen	-	-	-	-
İtalya	-	√	√	√	√	√	Kısmen	√
İrlanda	-	Kısmen	Kısmen	-	√	√	Kısmen	√
Macaristan	Kısmen	Kısmen	√	Kısmen	√	√	√	√
Finlandiya	Kısmen	√	√	√	Kısmen	√	√	√
Yunanistan	√	√	√	√	√	√	√	√
Estonya	√	√	√	√	Kısmen	Kısmen	-	Kısmen
Danimarka	-	√	√	√	Kısmen	√	-	√
Çek Cumh.	-	-	-	-	√	√	√	√
Bulgaristan	-	-	-	-	-	-	-	-
Belçika	-	√	Kısmen	Kısmen	Kısmen	√	Kısmen	√
Avusturya	-	-	√	-	√	√	√	√
Almanya	-	Kısmen	Kısmen	Kısmen	Kısmen	Kısmen	-	√
Fransa	-	√	√	√	Kısmen	√	-	Kısmen
İspanya	-	√	√	√	Kısmen	√	Kısmen	Kısmen
İngiltere	Kısmen	Kısmen	Kısmen	Kısmen	Kısmen	√	Kısmen	√
Romanya	-	-	-	-	√	√	√	√

Kaynak: MISSOC Database, 2012 verilerinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

Devletler sosyal yardım ve transferler alanında bir ikilemle karşı karşıya kalmaktadırlar. Sosyal politikanın bir gereği olarak yapılan bu yardımların vergilendirilmemesi gerektiği görüşü kabul edilebileceği gibi; ücret geliri elde edenler açısından ücretin (gelirin) bir parçası olması niteliğinden ötürü (özellikle nakit ödeme şeklinde ise) vergilendirilmesi gerektiği görüşü de kabul edilebilir (Çevik, 2005, s. 144).

Sosyal yardım ve transferler aile yardımları ve diğer sosyal yardımlar şeklinde iki ayrı kategoride değerlendirilmiş olsa, AB ülkelerinde aile yardımlarının gelir vergisi dışında,

diğer sosyal yardım ve transferlerin ise vergiye tabi olduğu genellemesi yapılabilmektedir.

Aile yardımları Yunanistan ve Estonya’da diğer ülkelerden farklı olarak tamamen vergiye tabi gelir kapsamında değerlendirilmektedir. İngiltere, Macaristan, Finlandiya, Slovenya ve Lüksemburg gibi ülkelerde ise belli istisna ve muafiyetler ile sınırlı çerçevede kısmi olarak aile yardımları, vergilendirilebilir gelirin bir parçası olarak görülmektedir. Diğer Birlik üyesi ülkelerde ise, aile yardımları vergiye tabi tutulmamaktadır.

Aile yardımları dışındaki işsizlik, sakatlık, hastalık durumunda ödenen nakit transferler, analık, babalık ödemeleri, iş kazaları ve mesleki hastalıklar, yaşlılık, dul ve yetim aylıklarının ise genel olarak vergiye tabi olduğu söylenebilir.

Dikkat çeken hususlardan birisi, AB’ye tam üyelikleri yakın zamanda gerçekleşen Bulgaristan, Slovakya ve hatta Litvanya’da sosyal yardım ve transferlerin tamamının vergi dışında bırakılmış olduğudur.

Söz konusu yardım ve transfer haricinde, işverenlerce çalışanlarına sağlanmakta olan aynı yardımların ise büyük ölçüde gelir vergisi kapsamına girdiği ifade edilebilir. İşverenler tarafından çalışanlara sağlanan bu tür aynı yardımların vergilendirilmesi ile ilgili temel sorun, söz konusu faydaların değerinin tespitidir. Ülkeler genellikle faydaların piyasa değerlerinden hareket ederek, söz konusu faydaları vergilendirme eğilimindedirler.

Tablo 3.5’te AB ülkelerinde işverenler tarafından çalışanlara sağlanan aynı yardımların vergiye tabi olup olmadığı hususu yer almaktadır.

Tablo 3.5: AB Ülkelerinde Vergiye Tabi Ayni Yardımlar (Şirket Menfaatleri)

Ülke	Otomobil	Konaklama	Hisse Senedi Opsiyonları	Mobil Telefon	Yemek-Otel
Lüksemburg	√	√	√	-	-
Kıbrıs	√	√	√	√	-
İsveç	√	√	√	-	-
Portekiz	√	√	√	√	√
Polonya	-	√	√	-	-
Hollanda	√	√	√	-	-
Malta	√	√	√	√	-
İtalya	√	√	√	√	√
İrlanda	√	√	√	-	-
Macaristan	-	-	-	√	-
Finlandiya	√	√	√	√	-
Yunanistan	-	√	-	-	√
Estonya	√	√	√	√	√
Danimarka	√	√	√	√	√
Çek Cumh.	√	-	√	√	-
Bulgaristan	√	√	√	-	√
Belçika	√	√	√	√	-
Avusturya	√	√	-	-	-
Almanya	√	√	√	-	√
Fransa	√	√	√	√	-
İspanya	√	√	√	-	-
İngiltere	√	√	√	-	√
Romanya	√	-	-	-	√

Kaynak: AGN, 2012, s. 2 verilerinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

Tablo’da görüleceği üzere, otomobil, konaklama, hisse senedi opsiyonları ve mobil telefon gibi şirket menfaatleri ülkelerin tamamına yakın bir kısmında vergiye tabidir. Otel ve yemek masrafları için yapılan giderler ise belli istisnalar çerçevesinde vergilendirilmektedir. Bilgisayar ve internet giderleri ise, genellikle ayni yardım kapsamında değerlendirilmemektedir. Ancak bazı ülkelerde (örneğin, Romanya) internet ve yeni teknolojilerin edinilmesi ile ilgili giderler vergileme dışında tutulmaktadır.

3.1.3.3. Gelir Vergisi Oranları

AB ülkelerinde ücretlerden üzerinden alınan gelir vergisi genel olarak artan oranlı bir yapıya sahiptir. AB’ye sonraki yıllarda üye olmuş eski merkezi ve doğu Avrupa ülkeleri ise sabit oranlı vergilemeyi tercih etmektedirler. Bu ülkelerde gelir vergisi oranlarının, diğer Birlik ülkelerine göre nispi olarak daha düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 3.6: AB Ülkelerinde Gelir Vergisi Oranları

Ülke	En Düşük Oran	En Yüksek Oran	Dilim Sayısı ¹	%0 Uygulanan İlk Gelir Dilimi	En Az Geçim İndirimi (Bireysel)
Lüksemburg	%8	%39	18	11.265 avro	
Kıbrıs	%20	%35	5	19.500 avro	
Slovakya	%19	%19	Sabit Oran	-	3.644,74 avro
Slovenya	%16	%41	3	-	3.228,45 avro ²
İsveç	%20	%25	3	401.000 kron	12.900-33.900 kron ³
Portekiz	%11,5	%49 ⁴	7		
Polonya	%18	%32	3	3.091 zloty	
Hollanda	%33,10	%52	4	-	
Malta	%15	%35	4	8.500 avro	
Letonya	%25	%25	Sabit Oran		768 avro
Litvanya	%15	%15	Sabit Oran	-	9.600 avro
İtalya	%23	%43	5	-	
İrlanda	%20	%41	2	-	
Macaristan	%16	%16	Sabit Oran	-	
Finlandiya	%6,5	%29,75	5	16.100 avro	
Yunanistan	%18	%45	9	12.000 avro	
Estonya	%21	%21	Sabit Oran		1.728 avro
Danimarka	Merkezi idareye ait gelir vergisi ve oranları bölgeden bölgeye değişen yerel gelir vergisi ile ortalama gelir vergisi yükü %51,5'i aşmaktadır.				
Çek Cumhuriyeti	%15	%15	Sabit Oran	-	
Bulgaristan	%10	%10	Sabit Oran	-	
Belçika	%25	%50	5	-	6.570 avro
Avusturya	%36,5	%50	4	11.000 avro	
Almanya	%14	%45	5	8.004/16.008 avro (Bekar/Evli)	
Fransa	%5,50	%41	5	5.962 avro	
İspanya	%24,75	%52	7	-	5.151 avro
İngiltere	%20	%50	3	-	8.105 sterlin
Romanya	%16	%16	Sabit Oran	-	3.000 leu

1 Dilim sayılarında %0 oranının geçerli olduğu dilim de rakama dahil edilmiştir.

2 Slovenya'da indirim tutarı gelire bağlı olarak değişmektedir. Gelir yükseldikçe indirim miktarı azalmaktadır. Yıllık geliri 12.228,26 avrodan fazla olanlar için 3.228,45 avro, geliri 10.622,06 avro ile 12.228,26 avro arasında ise 4.319,30 avro, geliri 10.622,06 avroya kadar olanlar için 6.373,24 avrodur.

3 İsveç'te yıllık gelire bağlı olarak indirim miktarları 12.900 ile 33.900 İsveç kronu arasında değişmektedir.

4 Portekiz'de sadece 2012 ve 2013 yılları için son orana %2,5'luk ekleme yapılmıştır. Daha sonra %46,5'a düşecektir.

Kaynak: European Taxation Database, 2012 verilerinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 3.6'da AB ülkelerinin ücret gelirlerine uygulamış olduğu gelir vergisi alt ve üst oranları, gelir dilimi sayıları ve hangi gelir sınırına kadar ücretlerin vergi dışı bırakıldığı görülmektedir. Buna göre üye ülkeler arasında oran bant genişliği (veya tarife uzunluğu) en yüksek olan ülkeler Portekiz, Fransa, Almanya, Lüksemburg ve İngiltere'dir.

Gelirin belli bir kısmına kadar %0 vergi oranının uygulandığı durumlar ihmal edilecek olursa en düşük marjinal oran %5,5 ile Fransa iken, en yüksek marjinal oran %52 ile

Hollanda ve İspanya'dır. İngiltere, Belçika ve Avusturya gibi ülkeler ise ücretlilerin elde ettiği son marjinal gelirin %50'sini gelir vergisi olarak almaktadır.

Tablo'da ayrıca, hangi ülkelerin ne kadarlık başlangıç geliri üzerinden vergi almadığı görülmektedir. En az geçim indirimi veya kişisel indirim niteliğindeki bu tutarlar vergi istisnası veya vergi indirimi olarak değerlendirilebilir. Bu anlamda son 2 sütun birlikte değerlendirilebilir. Kıbrıs, Lüksemburg, İsveç, Malta, Finlandiya, Yunanistan, Avusturya ve Almanya gibi ülkeler önemli miktardaki gelir üzerinden vergi almamaktadır.

Gelir vergisi kapsamında emek gelirleri ile diğer sermaye gelirlerinin vergilendirilmesi konusunda ülkelerin farklı uygulamaları mevcuttur. Vergi kuramında emek gelirleri ile sermaye gelirlerinin birbirinden ayrılarak, emek gelirlerinin daha düşük oranda vergilendirilmesi hususu yer almaktadır. AB ülkelerine bakıldığında, bu gelirlerin ayrıştırıldığı ikili gelir vergisi sistemlerinin olduğu, ancak bazı ülkelerde teorisinin aksine emek gelirlerinin genellikle daha ağır (artan oranlı tarife) vergilemeye tabi tutulurken, sermaye gelirlerinin ise daha düşük ve sabit oranda vergilendirildiği görülmektedir.

Lüksemburg ikili gelir vergisi sisteminin uygulandığı ülkelerden birisidir. Bu ülkede hane halklarının temettü, kar payı olarak elde ettikleri sermaye gelirleri sabit %15 oranında kaynaktan kesinti yoluyla vergilendirilmektedir. Emek gelirleri ise Tablo'da görüldüğü gibi, %8'den %39'a varan artan oranlı gelir vergisine tabi tutulmaktadır.

Kıbrıs kendi ülkesinde bulunan taşınmaz malların ve hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan sermaye kazançları ve karları için sabit %20 oranında vergilemeye gitmektedir. Ücretlilere uygulanan tarifede ise, son marjinal gelirin %35'i oranında vergileme yapılmaktadır.

Romanya'da yatırım gelirleri üzerinden alınan gelir vergisi ile bireylerin bazı yatırım gelirlerine %1'lik sabit bir oran uygulanmaktadır. Yine gelir vergisi kapsamında ödüller ve kumar kazançları emek gelirlerinden farklı oranlarda vergilendirilmektedir. Yarışma sonucu kazanılan ödül gelirleri için stopaj yoluyla %16 oranında vergileme yapılırken, 10.000 leu düzeyini geçmeyen kumar kazançları için %20, bu tutarı geçen kumar kazançları için ise %25 oranında vergileme yapılmaktadır.

Finlandiya'da da emek gelirleri ile sermaye gelirleri farklı oranlarda gelir vergisine tabi tutulmuştur. Faiz ve kira gelirleri, temettüleri, sigorta gelirleri, ormancılık gelirleri, gönüllü emeklilik sigortaları çerçevesinde elde edilen gelir gibi sermaye gelirleri %28

oranından vergilendirilmektedir. Emek gelirleri ise, %6,5'den %29,75'e varan oranlarda vergiye tabidir. Dolayısıyla bu ülkede, ayırma kuramı gereğince emek gelirlerinin artan oranlı bir şekilde ancak daha düşük marjinal oranlarda vergilendirildiği görülmektedir. Tablo'daki oranlar merkezi idarenin tasarrufunda bulunan gelir vergilerine ilişkindir. Ancak Birlik ülkelerinin bazılarında merkezi idarenin yanı sıra yerel idarelere ait olan gelir vergileri de eş zamanlı olarak uygulanabilmektedir. Yerel gelir vergileri de ilave edildiğinde ücretler üzerindeki gelir vergisi yükü daha da ağırlaşmaktadır. Alışılmış yapının dışında niteliklere sahip gelir vergisi sistemlerine örnek olarak, İsveç gelir vergisi sistemi verilebilir. Ülkede hem merkezi idareye ait, hem de yerel idarelere ait gelir vergisi bulunmaktadır. Tablo'da verilmiş olan oran ve sınırlar merkezi idareye ait olan gelir vergisine ilişkindir. 2000-2005 yılları arasında genel emeklilik primleri ve söz konusu gelir vergisini ilgilendiren reform çalışmaları neticesinde vergi kredileri (tax credits) uygulamasının artması bu verginin devlete gelir getirmek yerine devletin mükelleflere net katkısı ile sonuçlanmıştır.

Yerel gelir vergisi ise, İsveç'teki yerel idarelerin (belediye, il, eyalet) burada yerleşmiş olan veya mutat konutu olan bireylerden aldığı bir diğer gelir vergisidir. Ücret, maaş, emekli aylığı, diğer benzer ödemeler oluşan emek gelirlerinden ve adi şirketlerin gelirlerinden oluşmaktadır. Hastalık ödenekleri, işsizlik yardımları gibi ödemeler de yerel gelir vergisine tabidir. Gelirin elde edilmesi için yapılan harcamalar ve diğer indirimler yapıldıktan sonra vergiye tabi gelire ulaşılmaktadır. Yerel vergi oranı her bir belediye veya eyalete göre değişmektedir. 2010 yılı için ortalama vergi oranı %31,56 olarak gerçekleşmiştir.

3.1.3.4. Sosyal Güvenlik Primleri

Emek üzerindeki vergilerin daha büyük kısmı sosyal güvenlik primlerinden oluşmaktadır. Sosyal güvenlik katkı payları, çalışanlardan ve işverenlerden devletin zorunlu olarak tahsil ettiği bir ödeme olması niteliği sebebiyle, ücretler üzerinde devletin tek taraflı irade beyanıyla teşkil ettiği bir kamusal yükümlülüktür.

Bazı kaynaklarda sosyal güvenlik katkı paylarının zorunluluk niteliği ve devletin egemenlik yetkisine dayalı olarak tahsil ettiği bir gelir olmasından dolayı vergiye benzetilmektedir. Ancak vergi ve sosyal güvenlik primleri nitelikleri itibariyle

karşılaştırılacak olursa, iki kamusal yük arasında önemli farklılıklar olduğu bir gerçektir.

Vergiler, kamu giderlerinin karşılanması amacıyla devletin gerçek ve tüzel kişilerden, karşılıksız ve zorla tahsil ettiği parasal değerlerdir. Bir parafiskal gelir niteliğindeki sosyal güvenlik primlerinin vergilerden ayrıldığı en önemli iki nokta, vergilerin kamu giderlerini karşılama amacı ve karşılıksız olmasıdır. Halbuki sosyal güvenlik primleri, devlete ait parafiskal kuruluşların bazı hizmetlerin (emeklilik, sağlık, işsizlik, vb) finansmanı için üyelerinden topladığı ve karşılığında hizmetlerinden sadece o üyelerin faydalandığı bir sistemi finanse etmek tahsil edilmektedir. Bir başka deyişle, çalışanlar ve işverenler ödemiş oldukları primler karşılığında, bazı sosyal güvenlik hizmetlerinden faydalanmaktadır. Ancak sosyal güvenlik primleri işveren payının vergiye daha çok yaklaştığı ifade edilebilir.

Tablo 3.7: AB Ülkelerinde Ücretler Üzerindeki Sosyal Güvenlik Katkı Payları

Ülke	Çalışan	İşveren	Toplam
Lüksemburg	%12,2- %14,55	%12,68- %14,69	-
Kıbrıs ¹	%6,8	%8,5 + %2,0	-
Slovakya	-	-	%35,2
Slovenya	%22,1	%16,1	-
İsveç ²	%7	%31,42	-
Portekiz	%11	%23,75	-
Polonya	-	-	%28,37- %36,09
Malta ³	%10	%10	%20
Letonya	%9	%24,9	%33,9
Litvanya	%9	%30,98- %31,7	%39,98- %40,7
İtalya	%9,2	%23,5	%32,7
Macaristan	%17,5	%28,5	-
Finlandiya ⁴	%6,71	%21,17- %23,57	-
Yunanistan	%16	%28	-
Estonya	-	-	%33
Danimarka ⁵	%8 + aylık sabit 90 kron	-	-
Çek Cumhuriyeti ⁶	%11	%34	-
Bulgaristan	%12,9	%17,8- %18,5	%30,7- %31,4
Belçika ⁷	%0,05- %13,07	%34,58- %40,58	-
Avusturya	%17,8- %18,07	%21,70- %21,83	-
Almanya	%20,725	%18,6	%39,325
Fransa ⁸	%13,6	%38,76	-
İspanya	%4,7	%23,6	%28,3
İngiltere	%12	%13,8	-
Romanya ⁹	%16,5	%27,75	-

Kaynak: European Taxation Database, MISSOC Database verilerinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

1. Kıbrıs: İşverenler %8,5'lik sosyal sigorta primine ilave olarak %2 oranında Sosyal Uyum Fonu'na prim katkısında bulunurlar.

2. İsveç: %31,42'lik işveren payına dahil olanlar (%10,21: yaşlılık aylığı sigortası, %5,95: sağlık sigortası primi, %0,68: iş kazası primi, %4,65: işgücü piyasası primi, %1,70: sağ kalanlar aylığı primi, %2,20: ebeveyn sigorta primi, %6,03: genel ücret vergisi)

Çalışanlar bu primlere ilave olarak %7'lik emeklilik katkı primi ödemek zorundadırlar.

3. Malta: Çalışanların elde ettikleri ücret düzeylerine bağlı olarak onların ve işverenlerin ödemek zorunda olduğu sosyal güvenlik primleri bir tarifeye göre belirlenmektedir. Bu tarifeye göre, çalışan ve işverenlerin toplam katkısı %30,46 olabileceği gibi, %65,82'de olabilmektedir. Ancak genel olarak işçi ve işverenlerin %10'ar prim ödedikleri söylenebilir.

4. Finlandiya: İşverenlerin üzerindeki sosyal primlerinin dağılımı şöyledir: Sosyal güvenlik ücreti olarak %2,2, ortalama emeklilik sigortası primi %17,1, İşsizlik sigortası katkısı %0,8 ile %3,2 arasında, grup hayat sigortası %0,07, ortalama kaza sigortası primi %1'dir.

Çalışanlardan toplamda kesilen %6,71'lik prim kesintisinin, %4,7'si emeklilik ve işsizlik sigortası primleri iken, %2,01'i sağlık sigortası primidir.

5. Danimarka: 2009 yılında tam zamanlı bir sigortalı için işsizlik sigortası primi 3.480 kron, erken emeklilik katkı primi 5.076 kron iken, yarı zamanlı sigortalılar için işsizlik sigortası primi 2.316 kron, erken emeklilik katkı primi ise 3.384 krondur.

6. Çek Cumhuriyeti: %11'lik işçi payının %4,5'i sağlık sigortası, geri kalan %6,5'i emeklilik katkısı şeklindedir.

7. Belçika: İşveren payı mavi yakalı çalışanlar için yaklaşık olarak %40,58, iken beyaz yakalı çalışanlar için yaklaşık %34,58'dir. 20'den fazla çalışanı olan işverenler için bu pay düşmektedir.

Belçika'da diğer AB üyesi ülkelerden farklı olarak maaşın bileşenlerine bağlı olarak özel primler de belirlenebilmektedir. Örneğin, özel kullanıma tahsis edilen şirket araçları maaşın bir unsuru olarak kabul edilmekte ve işverenin grup sigorta priminin %8,86'sı oranında karbondioksit salınımı primi alınmaktadır.

8. Fransa: Söz konusu oranlar aylık ücret geliri belli bir tutarın altında olan ve mavi yakalı olarak tabir edilen işçiler içindir. İşverenlerin %38,76'lık prim oranının dağılımı şu şekildedir: Hastalık primi %12,80, İş kazası ve mesleki hastalık primi %2,30, emeklilik katkısı primi %8,40, aile sigortası %5,4, tamamlayıcı prim %5,70, işsizlik sigortası %4,15'dir. Bu primlerin dışında işverenin katlanmak zorunda olduğu diğer sigortalar (konut, maaş garanti, ulaşım, hayat boyu öğrenme vb) ile birlikte oran %45'ler civarına yükselmektedir.

9. Romanya: %16,5'lik çalışan payının %10,5'i sosyal güvenlik primi (%2,5'i özel emeklilik planları primleri), %5,5'i sağlık sigortası primi, %0,5'i ise işsizlik sigortası primidir. %27,75'lik işveren payının %20,8'i sosyal güvenlik primi, %5,2'si sağlık fonu katkı primi, %0,85'i mesleki hastalık primi, %0,5'i işsizlik sigortası primi, %0,15'i iş kazası sigortası (riske göre %0,15-%0,85) ve %0,25'i ücret garanti fonu için ödenen primlerdir.

AB ülkelerinde çalışanların sosyal güvenlik ile ilgili ihtiyaçları çalışan ve işverenlerin prim katılımı ile finanse edilen sosyal güvenlik sistemi aracılığıyla sunulmaktadır. Ancak bazı üye ülkelerde sosyal güvenlik ile hizmetler çalışanlar ve işverenlerden tahsil edilen primler yanı sıra vergilerle de finanse edilmektedir. Örneğin, Almanya, Avusturya, Portekiz, Danimarka gibi üye ülkelerde hastalık ve analık, sakatlık, yaşlılık, işsizlik, iş kazaları ve meslek hastalıkları ile ilgili hizmetler prim katkıları yanı sıra vergilerle de finanse edilmektedir.

Tablo 3.7'de görüldüğü gibi, AB ülkelerinde sosyal güvenlik prim oranları birbirinden oldukça farklı, ancak genel olarak yüksektir. Bunun sebebi, AB ülkelerinin refah devleti anlayışının ayrılmaz bir parçası olan sosyal güvenlik meselesine verdikleri önemdir. Sosyal güvenlik kapsamında hizmet çeşitliliğinin fazla olması, oranların yükselmesine neden olmaktadır.

Bazı ülkelerde bütün sosyal güvenlik hizmetleri bir bütün olarak ele alınmakta ve çalışanlar ile işverenlerden bir defa kesinti yapılmaktadır. Belçika'da sosyal güvenlik

hizmetleri bir bütün olarak yönetilmektedir. Estonya’da sabit oranlı bir sosyal vergi yoluyla finansman söz konusudur. %33 oranındaki verginin %13’ü sağlık bakımı ve hastalık sigortası, geri kalan %20’lik kısmı ise emeklilik sigortası için kullanılmaktadır. Bunun dışında çalışan ve işverenlerden prim katkısı alınmamaktadır⁴⁹.

Bazı ülkelerde ise her bir sosyal güvenlik hizmeti için ayrı ayrı prim tahsilatı yapılmaktadır. Yunanistan’da hastalık ve analık hizmetleri (aynı yardım şeklinde ise) için %6,45 (%2,15’i çalışana, %4,30’u işverene), hastalık ve analık hizmetleri (nakit yardım şeklinde ise) için %1,2 (%0,4’ü çalışana, %0,8’i işverene), yaşlılık yardımları için %20 (%6,67’si çalışan, %13,33’ü işveren), işsizlik sigortası için %4 (%1,33’ü çalışan, %2,67’si işveren) prim tahsilatı yapılmaktadır. (Bunların dışında prim tahsilatları da söz konusudur.)

3.1.3.5. Ücretler Üzerindeki Diğer Vergisel Yükümlülükler

AB ülkelerinde ücret gelirleri üzerinden alınmakta olan gelir vergisi ve sosyal güvenlik katkıları dışında, tüm üye ülkelere atfedilemesinde bazı ülkelerde alınmakta bordro vergileri (payroll taxes) ve ek vergiler (surcharges) bulunmaktadır. Yine bireysel gelir vergisi kapsamında farklı gayelerle toplanmakta olan ve vergi konusu olarak ücret gelirlerini belirleyen başka vergiler de söz konusudur. Oranları ve toplam vergi gelirleri içindeki ağırlığı genel olarak düşük olmasına rağmen, ücretler üzerine devletin yüklemiş olduğu mali yükümlülükleri yükseltmesi bakımından incelenmeye değerdir.

3.1.3.5.1. Bordro Vergileri

Fransa uygulanmakta olan bordro vergisi, Katma Değer Vergisi yükümlülüğü olmayan⁵⁰ işverenler üzerine tarh olunmaktadır. Bu sebeple sınırlı sayıda işveren üzerinde bordro vergisi mükellefiyeti söz konusudur. Vergiye tabi temel kuruluşlar; bankalar ve sigorta şirketleri, genel sigorta acenteleri, medikal ve paramedikal

⁴⁹ İşsizlik ödenekleri de vergiyle finanse edilmektedir. Ancak işsizlik sigortası yardımları için brüt ücretin %4,2’si oranında prim tahsil edilmektedir. (%2,8’i çalışana, %1,4’ü işverene aittir.)

⁵⁰ Bordro vergisi, bir önceki yıl cirolarının en az 90’ı üzerinden KDV yükümlülüğü bulunmayan işverenler üzerine tarh olunmaktadır.

mesleklerin üyeleri, hastane ve klinikler, sosyal refah kurumları, dernekler ve diğer kar amacı gütmeyen kuruluşlardır. (European Taxation Database, 2012).

Bordro vergisi brüt ücret paketinin tamamı (aynı yardımlar dahil) üzerinden alınmaktadır. Yapılan ödemenin miktarına göre oranı (%4,25, %8,50 ve %13,60) değişen bordro vergisinin GSYİH içindeki payı 2010 yılında %0,59 iken, toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %1,39'dur. Oranı yüksek olmasına rağmen, toplam vergi gelirleri ve milli gelir içindeki düşük payı, bordro vergisinin az sayıda işveren grubunu vergileme kapsamına almasından kaynaklanmaktadır (European Taxation Database, 2012).

Slovenya'da uygulanmakta olan ve merkezi idareye ait vergi olan bordo vergisi, tüm maaş/ücret ödemeleri üzerinden alınmaktadır. Çalışanlara maaş ödemesi yapıldıktan sonraki en geç altı gün içinde işverenlerin bu vergiyi ödemesi zorunludur. Sadece özürlü işçi çalıştıran şirketler, diplomatik görevler ve konsolosluk görevleri için yapılan ödemeler bordro vergisinden muaftır. Aylık brüt ücret gelirin büyüklüğüne göre, %0 ile %4,4 arasında değişmektedir. Slovenya'da bu verginin toplam vergi gelirleri içindeki payı 2008 yılında %1,65 olarak gerçekleşmiştir (European Taxation Database, 2010).

İsveç'te uygulanan bordro vergisi sosyal güvenlik yardımları için temel oluşturmeyen ücret ve diğer ek ödemelerden alınmaktadır. 65 yaş üstü kişilerin çalışmaktan dolayı elde ettikleri ücretler, pasif iş etkinlikleri neticesinde kazandıkları gelir üzerinden bordro vergisi hesaplanmamaktadır. İsveç'te bu verginin toplam vergi gelirleri içindeki oranı %2,19'dur (European Taxation Database, 2012).

3.1.3.5.2. Ek Vergiler

Lüksemburg, işsizlik fonuna kaynak yaratmak amacıyla bireysel gelir vergisi miktarı üzerinden %2,5 oranında dayanışma vergisi almaktadır (European Taxation Database, 2010).

Almanya'da ücretliler ödedikleri bireysel gelir vergine ilave olarak gelir vergisi tutarı üzerinden %5,5 oranında dayanışma vergisi (solidarity charges) almaktadır. Bu vergi, Batı ve Doğu Almanya'nın 1990 yılında birleşmesinden sonra kabul edilen Doğu Almanya'nın imarını finanse etmek için getirilmiş bir vergidir (AILO, 2011, s. 1).

Belçika’da yerel idareler gelir vergisi miktarı üzerinden ilave olarak yerel ek vergi almaktadır. Verginin oranı yerel idareler tarafından en az %0, en fazla %9 olacak şekilde belirlenmektedir. 2009 yılında ortalama yerel ek vergi oranı %7,4 olarak gerçekleşmiştir (European Taxation Database, 2010).

3.1.3.5.3. Ücretler Üzerinden Alınan Diğer Vergiler

AB’ye üye ülkelerde vergi konusunu ücret gelirinin oluşturduğu başka vergiler de bulunmaktadır. Örneğin, Fransa’da bireysel gelir vergisi kapsamında alınmakta olan vergilerden biri sosyal refah borç geri ödeme vergisidir (Welfare Debt Repayment Levy). Sosyal refah borçlarının fonlanması ve borçların geri ödemelerini yapmak için kurulan fona finansman kaynağı yaratılması amacıyla 1 Ocak 1996 tarihinde getirilmiştir. Fransız sosyal güvenlik sistemine dahil, Fransa’da yerleşik olan ve ücret, maaş, ikramiye, ayni yardımlar, parasal yardımlar, tazminat ödemeleri gibi adlar altında gelir elde edenler bu verginin mükellefi arasında sayılmaktadır. Sosyal refah borç geri ödeme vergisinin oranı %0,50’dir. 2008 yılında GSYH içindeki payı %0,31 iken, toplam vergi gelirleri içindeki payı 0,72’dir. Fransa’da ücret gelirlerinin vergi konusunu oluşturduğu diğer vergi ise, Genel Sosyal Refah Katkı Payıdır (General Social Welfare Contribution) (European Taxation Database, 2010).

Macaristan’da, ücret geliri üzerinden alınan bir diğer vergi türü 1989 yılından bugüne kadar uygulanmakta olan eğitim vergisidir (training levy). İşverenlerden alınan eğitim vergisinin matrahı, sosyal güvenlik primine esas kazançlardır. İşverenlerin kendilerinin mesleki eğitim programı düzenlemeleri halinde, işverenler eğitim programının giderlerini vergiden indirebilirler. İşverenin bu program için mesleki bir okul ile sözleşme yapması zorunluluğu bulunmaktadır. Oranı %1,5 olan verginin toplam vergi gelirleri içindeki payı, 2008 yılında %0,39 seviyelerinde gerçekleşmiştir (European Taxation Database, 2010).

Danimarka, ücretler üzerinde kamu kaynaklı yükümlüklerin fazla olduğu ülkelere birisidir. Bu kamusal yükümlülüklerden birisi ücret/maaş, serbest meslek geliri elde edenler ile işverenlerden alınmakta olan işgücü piyasası katılım payıdır (Labour Market Contribution). Katılım payı işverenler ve emekli aylığı ödemesi yapan kurumlar tarafından kaynakta kesinti yoluyla tahsil edilmektedir. 2010 yılı için ücret ve serbest

meslek geliri elde edenler %8 oranında katılım payı ödeme zorunluluğu altındadır. Oranın yüksekliğine ve mükellef grubunun yoğunluğuna bağlı olarak sağladığı vergi hasılatı oldukça yüksektir. 2008 yılında toplam vergi gelirlerinin %9,57'lik kısmı bu katılım payından ibarettir (European Taxation Database, 2010).

Avusturya'da ise, geliri yerel idarelere ait olan ve bireylerin ücret geliri toplamı üzerinden alınan Yerel Yönetim Vergisi (Local Authority Tax) bulunmaktadır. Maaş ve ücretlerin ödenmesinden itibaren 15 gün içinde brüt ücret toplamı üzerinden alınan vergiden sosyal güvenlik, eğitim, sağlık hizmetleri muaf tutulmaktadır. Ayrıca aylık ücretin belli bir kısmı brüt ücretten düşülebilmektedir. Aylık ücretin %3'ü nispetinde alınan verginin toplam vergi gelirleri içindeki payı, 2008 yılında %1,95 dolayındadır (European Taxation Database, 2012).

3.1.3.6. Ücretler Üzerindeki Vergi Yüğü

Ücretler üzerindeki vergi yükü ülkeden ülkeye değişebildiği gibi, ülke içerisinde sektörlere ve aile yapılarına ve ücret düzeylerine göre değişebilmektedir. Birlik ülkeleri düzeyinde ücret geliri elde edenlerin karşılaştıkları vergi yükü, mükellefin evli olup olmamasına, eşin gelir elde edip etmemesine veya bakmakla yükümlü olunan çocuk veya diğer aile fertlerinin sayısına bağlı olarak değişebilmektedir. Bazı ülkelerde evli, eşi çalışmayan ve 2 çocuk sahibi bir ücretlinin karşılaştığı vergi yükü, bekar bir ücretliye göre 1/3 veya 1/2 gibi oranlarda düşebilmektedir.

Bunun dışında ücret seviyeleri de vergi yükünü doğrudan etkilemektedir. Düşük ücret geliri elde edenlerin vergi indirimlerinden ve diğer sosyal yardım ve teşviklerden daha fazla faydalanması ve gelir tarifesinin genellikle en düşük oranından, belki de %0'lık orandan vergilendirilmesi vergi yükünü azaltabilmekte, hatta bu süreç devletin ücretliye net katkısıyla bile sonuçlanabilmektedir.

3.1.3.6.1. AB Ülkelerinde Ücretler Üzerindeki Vergi Yükünün Gelişimi

Devletin ücret gelirleri üzerinden topladığı gelir vergisi, Türkiye’de olduğu gibi AB ülkelerinde de toplam vergi hasılatının önemli bir kısmını oluşturmakta ve fonksiyonel olarak emek geliri üzerindeki vergi yükünü ağırlaştırmaktadır. Ancak bu ağırlığın nispetinin özellikle uluslararası alanda objektif olarak değerlendirilebilmesi önem arz etmektedir.

AB, bir bütün olarak yüksek vergi yükünün söz konusu olduğu bir bölgedir. Sosyal güvenlik primleri dahil vergi yükünün ABD, Japonya ve AB üyesi olmayan bir çok ülkeden yüksek olduğu görülmektedir. 2008 yılında AB-27 ortalaması GSYİH’ye göre ağırlıklandırılmış oranla %39,3 olarak gerçekleşmiştir. Bu oran ABD (%24,8) ve Japonya (%26,9) gibi ülkelerdeki düzeyin üçte biri oranında daha üstündedir (Eurostat, 2012, s. 19).

AB-27 düzeyinde ortalama vergi yükü yüksek olmasına rağmen 11 üye ülkeye ait vergi yükü %35’in altındadır. Bu durum Birlik ülkeleri arasında vergileme düzeyi açısından belirgin bir fark olduğunu da göstermektedir. AB üyesi ülkelere en düşük vergi yükü %27.1 ile Litvanya’ya ait iken, en yüksek vergi yükü %47,6 ile Danimarka’dadır. Bir başka deyişle, vergi yükünün en yüksek olduğu Danimarka’da vergi yükü Litvanya’daki vergi yükünün %75 fazlasıdır (Taxation Trends in EU, 2012, s. 20).

AB düzeyindeki vergi yükündeki bu farklılıklar yaşlılık aylığı, sağlık sigortası, eğitim, kamu istihdamı ve devlet faaliyetlerine bağımlıdır. Teknik bir faktör olarak, devletin doğrudan harcama yapmak yerine vergi indirimleri yolunu tercih etmek yoluyla bazı kesimlere ekonomik ve sosyal yardım sağlayabilmektedir. Bazı üye ülkelerde sosyal transferler vergi ve sosyal sigorta priminden muaf tutulurken bazılarında muaf değildir. Ayrıca vergi yükü hesabının paydasını teşkil eden GSYİH rakamının gerçekliğinin gri veya siyah ekonomi olarak da tabir edilen kayıtdışılığın boyutuna bağlı olması üye ülkeler arasındaki vergi yükü farklılıklarını anlamada yardımcı olmaktadır (Taxation Trends in EU, 2012, s. 21).

AB’de emek üzerinden alınan vergilerin yüküne bakıldığında, emek gücü üzerinden daha düşük vergi alınması yönünde geniş bir konsensüs olmasına rağmen, bu konuda gerekli ilerleme sağlanamamaktadır (Taxation Trends in EU, 2010, s. 22). 1970’lerin başında AB’de emek üzerindeki vergi ve prim yükü güçlü bir şekilde artmaya

başlamıştır. 1970’li yıllardaki bu artış oldukça belirgindir. 1980’li yıllarda da artış hızı biraz yavaşlayarak 1990’lı yılların ortalarına kadar emek üzerindeki toplam vergi yükü artmaya devam etmiştir. 1970 yılında emek üzerindeki vergi yükü %28’lerde iken 1977’de %35’lere yaklaşmış, 1987’de %39’a ve 1997’de %42’ye yükselmiştir. Emek vergileri üzerindeki yükün güçlü bir şekilde artışında, sosyal ve politik talepler karşısında devletin ilave harcamalarının finansmanında gerekli finansmanın sağlanması ve tüketim vergilerinin aksine teknik olarak artan oranlı vergilemeye izin vermesi başta gelen sebeplerdir. Ekonomik durgunlukların yol açtığı işsizlik sorunu ve parasal birliğin beraberinde getirdiği bütçe kısıtlamaları diğer bazı sebeplerdir. 1990’ların sonlarından itibaren aşırı emek maliyetleri endişeleri artırarak, emek talebini yükseltmek için emek geliri üzerindeki vergi yükünü azaltma yönünde girişimlerde bulunulmaya başlanmıştır (Taxation Trends in EU, 2010, s. 105, 106).

3.1.3.6.2. AB Ülkelerinde Aile Yapılarına Göre Vergi Yüğü

Dünyada, emek ve sermaye gelirlerinin vergi öncesi dağılımları çarpık ve adaletsiz olabilmektedir. Ancak modern refah devletlerinde vergi sistemlerinin dizaynı ve kamunun transfer harcamaları neticesinde özellikle aile geliri açısından bu çarpıklık azalabilmektedir (OECD, 2005, s. 16). Gelirin yeniden dağıtılmasına yönelik olarak bireylerin medeni durumlarına ve çocuk sayılarına bağlı olarak standart ve standart olmayan indirimler sunulmakta, çalışma hayatından evde çocuğunu yetiştirmek amacıyla ayrılanlar için ilave indirimler sağlanabilmektedir. AB ülkelerinde sosyal refah devleti anlayışı gereği aile yapılarına göre, vergi oranları, indirimleri ve diğer muafiyet ve istisnalar şekillenebilmektedir.

Toplum içerisinde aile biriminin öneminden yola çıkan AB ülkelerinde vergileme rejiminde aile birimini dikkate alarak, vergi yükümlüğüne esas birim olarak birey yerine aileyi seçebilmektedir. Aile geliri vergilemeye tabi tutulurken farklı tarifeler veya vergi yükünü azaltacak yöntemler uygulanmaktadır. Bu yöntemlerden birisi “quotient familial” ve “splitting method” olarak adlandırılan bölme yöntemleridir (Çevik, 2005, s. 122). Aralarında bazı küçük farkların bulunduğu bu yöntemlerden ilki, Fransa, Lüksemburg gibi ülkelerde uygulanan “quotient familial” yöntemidir. Katsayı yöntemi olarak ifade edilebilecek bu yöntemde, bireyin medeni hali ve bakmakla yükümlü

olduğu kişilere bağlı olarak, ailedeki her bir ferde bir katsayı verilmektedir. Örneğin, eşlere 1'er katsayı, ilk 2 çocuğa 0,5 katsayı, 3'ncü çocuğa 1 katsayı, engelli aile fertleri için ilave 0,5 katsayı verilebilir. Vergileme otoritesinin takdirine bağlı olarak bu katsayılar artırılabilir veya azaltılabilir. Daha sonra, toplam aile geliri katsayıya bölünerek vergilendirme yapılmaktadır.

Almanya ve İrlanda gibi ülkelerde “splitting method” adı verilen ve aile gelirinin daha düşük vergilendirilmesini sağlayan bölme yöntemi uygulanmaktadır. Yani medeni duruma göre vergi tarifesini uygulanmaktadır. Örneğin, Almanya'daki gelir bölme yönteminde evli çiftlerin gelirleri toplanmakta ve bekarlar için geçerli olan tarifiedeki gelir dilimleri iki katına çıkarılmaktadır.

Her iki yöntemde de aile geliri daha düşük gelir dilimlerinden vergilendirilme fırsatı bularak, yüksek marjinal oranlardan vergilendirilmekten kurtulacaklar ve artan oranlı tarifenin etkisini daha az hissedeceklerdir. İrlanda uygulamasında da evli mükellefler ve çocuk sahibi aileler için daha geniş gelir dilimleri tespit edilmektedir.

Gelirin yeniden dağıtılması sürecinde aile geliri için vergi hesaplama yöntemlerinin yanı sıra bakmakla yükümlü olunan aile bireyleri için verilen ilave indirim ve mahsuplar etkili olduğu gibi, eş ve çocuklar için sağlanan nakit desteklerde bekar ücretli ile aile gelirinin farklı vergi yükü ile karşılaşmasına sebep olmaktadır (Çevik, 2005, s. 123).

Ücretler üzerindeki vergi yükünün OECD'nin ücretlerin vergilendirilmesi ile ilgili çalışmasından faydalanarak çalışanların medeni durumu, evli ise eşlerinin gelir sahibi olup olmamasına ve çocuk sayılarına bağlı olarak değerlendirilmesi halinde çarpıcı sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

Ücretlerin vergilendirilmesi ile ilgili OECD raporundan faydalanılarak hazırlanan bu tablodaki veriler ortalama ücret gelirinin yüzdesi olarak verilmektedir. Ortalama ücret, sanayi kesiminde tam zamanlı olarak kol gücüne dayalı olarak ve olmayarak çalışan yetişkin işçilerin yıllık ortalama brüt ücret kazanç anlamına gelmektedir⁵¹.

Çalışanların medeni durumu ve çocuk sayılarına bağlı olarak, toplumdaki değişik çalışan kesimlerinin hangi oranda vergilendirildiğini göstermesi bakımından anlamlıdır.

⁵¹ İrlanda ve Türkiye için veriler, imalat sektöründe kol gücüne dayalı olarak çalışan işçilere dayanmaktadır.

Tablo 3.8: AB Ülkelerinde Medeni Durum, Çalışan ve Çocuk Sayısına Göre Ücretler Üzerindeki Gelir Vergisi ve Sigorta Primleri Yükü

Toplam Vergi Oranı					Toplam V.O.- Nakit Transferler		
Ülkeler	Bekar		Evli Çift Tek Gelir Elde Eden Taraf		Bekar 2 Çocuklu	Evli Çift Tek Gelir Elde Eden Taraf	
	Çocuksuz	İki Çocuk	Çocuksuz	İki Çocuk		Çocuksuz	İki Çocuk
Avusturya	33,1	30,8	32,1	30,8	17,9	32,1	17,9
Belçika	42,1	38,4	32,9	30,3	29,7	32,9	21,6
Çek Cumhuriyeti	22,5	14,4	13,9	5,8	4,9	13,9	-5,5
Danimarka	38,6	38,6	34,4	34,4	21,2	33,7	27,1
Estonya	19,4	15,6	15,6	11,9	6,0	15,6	7,1
Finlandiya	29,1	29,1	29,1	29,1	19,6	29,1	22,5
Fransa	27,8	22,5	23,9	21,9	18,1	23,9	17,5
Almanya	39,2	26,8	31,0	19,6	26,8	31,0	19,6
Yunanistan	18,8	17,2	20,0	18,8	17,2	20,0	18,8
Macaristan	31,2	31,2	31,2	31,2	16,7	31,2	18,1
İrlanda	21,8	15,5	15,5	13,2	6,4	15,5	4,1
İtalya	29,8	25,1	27,3	22,9	19,3	27,3	17,1
Lüksemburg	26,4	22,1	16,5	16,5	6,6	16,5	1,0
Hollanda	31,9	22,3	28,1	28,1	18,1	28,1	23,8
Polonya	24,6	17,8	23,1	17,8	17,8	23,1	17,8
Portekiz	22,9	20,1	17,1	14,9	13,7	17,1	9,5
Slovakya	21,5	16,2	13,4	8,2	10,5	13,4	2,4
Slovenya	33,1	27,0	29,4	24,7	17,0	29,4	9,9
İspanya	21,6	15,3	17,8	14,0	15,3	17,8	14,0
İsveç	24,7	24,7	24,7	24,7	17,3	24,7	17,3
Türkiye	27,1	26,0	26,4	25,4	26,0	26,4	25,4
İngiltere	25,5	24,0	25,5	24,0	19,0	25,5	19,0

Kaynak: OECD-a, 05.08.2012

Tablo 3.8’de iki tür vergi oranından söz edilmektedir. Bunlardan ilki olan toplam vergi oranı, merkezi ve yerel idarelerce, brüt ücretin bir yüzdesi olarak toplanan gelir vergisine çalışanların sosyal güvenlik katkılarının ilave edilmesi suretiyle ortaya çıkmış birleştirilmiş bir orandır. İkincisi ise, brüt ücretin bir yüzdesi olarak hesaplanmış olan birleştirilmiş vergi oranından, devlet tarafından ödenen aile yardımı gibi bakmakla yükümlü oldukları eş ve çocukları dikkate alan evrensel nakit transferlerin çıkarılması sonucu bulunan orandır.

Sonuçlar, temel/standart gelir vergisi indirimlerini ve vergi kredilerini ve merkezi ve diğer alt idareler tarafından yapılan aile nakit transferlerini dikkate almaktadır. Çocuk

ifadesi ile okul çağında bulunan beş ve on iki yaş arasındaki ebeveynlerine bağımlı çocuklar kastedilmektedir.

Tablo 3.8, AB ülkelerinde sosyal yardım ve transfer politikalarının boyutunu sergilemesi açısından da önem arz etmektedir. Bekar ve çocuk sahibi olmayanlar için Belçika’da ücretler üzerindeki toplam vergi oranı %42,1 gibi çok yüksek bir orana sahip iken, eşi çalışmayan evli ve iki çocuklu ailelerde sosyal amaçlı nakit transferlerin yapılmasının ardından yaklaşık yarısı oranında düşerek %21,6 olmaktadır. Lüksemburg, Slovakya, İrlanda ve Estonya gibi ülkelerde eşi çalışmayan ve 2 çocuklu ücretliler üzerindeki vergi yükü azalmakta, hatta nakit transferlerin çıkarılması ile tek haneli vergi yüklerine ulaşılmaktadır. En çarpıcı sonuç Çek Cumhuriyeti’nde görülmektedir. Bu ülkede bekar bir ücretli için %22,5 olan vergi yükü, eş ve çocuklar ile ilgili indirimler ve nakit transferlerin etkisiyle sıfırlanmakta ve ilave olarak devlet bu konumdaki ücretliyi destekleyerek negatif gelir vergisinin örneği görülmektedir.

3.1.3.6.3. AB Ülkelerinde Ücret Düzeylerine Göre Vergi Yükü

AB ülkelerinde evli ve çocuk sahibi çalışanlara sağlanan vergi indirimleri, aile yardımları gibi uygulamalar neticesinde vergi yükü azaldığı gibi ücret seviyelerine bağlı olarak da düşük ücret geliri elde edenler açısından vergi yükünün, işveren sosyal güvenlik kesintilerinin, dolayısıyla vergi makasının küçüldüğü görülmektedir. Vergi makası, toplam emek maliyetinin (brüt ücret + işveren sosyal güvenlik katkı payları) yüzdesi olarak, gelir vergisi ile çalışan-işveren sosyal güvenlik katkı payları ve varsa bordro vergilerinin toplamından transferlerin çıkarılması sonucu oluşmaktadır (OECD-b, 05.08.2012).

Tablo 3.9 incelendiğinde, her bir ülkede geçerli olan ortalama ücret seviyelerinin %67’si, %100’ü, %133’ü ve %167’si seviyelerinde vergi yükünün, giderek artma eğiliminde olduğu görülmektedir. Vergi yükü ile kastedilen, brüt ücretin yüzdesi olarak çalışanların sigorta payları ile gelir vergisinin toplamıdır.

Tablo 3.9: AB Ülkelerinde Ücret Düzeylerine Göre Vergi Makası¹

Ülkeler	Tanım	67%	100%	133%	167%	Ülkeler	Tanım	67%	100%	133%	167%
Avusturya	VY	26,8	32,7	36,6	37,2	İtalya	VY	25,5	29,8	33,8	36,8
	İSGK	29,1	29,1	29,1	26,2		İSGK	32,1	32,1	32,1	32,1
	VM	43,3	47,9	50,9	50,4		VM	43,6	46,9	49,8	52,1
Belçika	VY	35,4	42,1	46,3	49,0	Lüksemburg	VY	19,1	26,4	31,6	34,7
	İSGK	27,9	29,8	30,0	29,5		İSGK	11,5	11,5	11,5	11,5
	VM	49,5	55,4	58,7	60,6		VM	27,5	34,0	38,6	41,4
Çek Cumh.	VY	18,2	22,5	24,6	25,9	Hollanda	VY	27,2	31,9	35,1	38,1
	İSGK	34,0	34,0	34,0	34,0		İSGK	9,8	10,5	8,9	7,1
	VM	38,9	42,2	43,8	44,7		VM	33,7	38,4	40,4	42,3
Danimarka	VY	37,2	38,6	41,6	44,5	Polonya	VY	23,5	24,6	25,1	25,4
	İSGK	0	0	0	0		İSGK	14,8	14,8	14,8	14,8
	VM	37,2	38,6	41,6	44,5		VM	33,3	34,3	34,7	35,0
Estonya	VY	17,4	19,4	20,3	20,9	Slovenya	VY	28,5	33,1	35,6	38,8
	İSGK	34,4	34,4	34,4	34,4		İSGK	16,1	16,1	16,1	16,1
	VM	38,6	40,0	40,7	41,2		VM	38,5	42,4	44,5	47,3
Finlandiya	VY	22,1	29,1	33,6	36,3	Portekiz	VY	16,9	22,9	26,6	30,4
	İSGK	22,3	22,3	22,3	22,3		İSGK	23,8	23,8	23,8	23,8
	VM	36,3	42,0	45,7	47,9		VM	32,8	37,7	40,7	43,8
Fransa	VY	25,9	27,8	31,0	33,3	Slovakya	VY	17,3	21,5	23,6	24,7
	İSGK	36,1	42,3	42,5	42,6		İSGK	26,2	26,2	26,2	26,0
	VM	45,5	49,3	51,6	53,2		VM	34,5	37,8	39,4	40,2
Almanya	VY	34,2	39,2	41,9	43,8	İspanya	VY	17,3	21,6	24,3	26,3
	İSGK	19,3	19,3	17,8	15,9		İSGK	29,9	29,9	29,9	28,2
	VM	44,9	49,1	50,7	51,5		VM	36,4	39,6	41,7	42,5
Yunanistan	VY	16,0	18,8	22,8	25,7	İsveç	VY	21,9	24,7	30,6	35,3
	İSGK	28,1	28,1	28,1	28,1		İSGK	31,4	31,4	31,4	31,4
	VM	34,4	36,6	39,7	41,9		VM	40,6	42,7	47,2	50,8
Macaristan	VY	27,5	31,2	36,5	39,2	İngiltere	VY	22,8	25,5	27,6	30,2
	İSGK	28,5	28,5	28,5	28,5		İSGK	9,7	10,7	11,2	11,6
	VM	43,6	46,4	50,6	52,7		VM	29,6	32,7	34,9	37,5
İrlanda	VY	15,1	21,8	29,1	33,5						
	İSGK	10,8	10,8	10,8	10,8						
	VM	23,4	29,3	36,0	39,9						

VY: Merkezi idare ve alt düzey kamu idareleri tarafından ücret gelirleri üzerinden aldıkları gelir vergisi ve çalışanların sosyal güvenlik katkı payları toplamının brüt ücrete oranı

İSGK: İşverenlerin sosyal güvenlik katkı payları

VM: Vergi Makası, emek maliyetinin (brüt ücret + işveren sosyal güvenlik katkı payları) yüzdesi olarak, gelir vergisi ile çalışan-işveren sosyal güvenlik katkı payları ve varsa bordro vergilerinden oluşmaktadır. Bu oran nakit transferlerin çıkarılması sonucu oluşmuştur.

1. Bu tablo, bakmakla yükümlü kimsesi bulunmayan bekar bir ücretlinin elde ettiği ücret üzerinden hesaplanan ortalama gelir vergisi ve sosyal güvenlik katkı payları oranlarına göre hazırlanmıştır. Standart vergi indirimleri, vergi mahsupları ve ailelere yapılan nakit transferler dikkate alınmıştır. Hesaplamalar ortalama ücret geliri (%100) ve ortalama ücret gelirinin %67'si, %133'ü, %167'si dikkate alınarak yapılmıştır. Her ülkeye ait ortalama ücret seviyeleri ulusal para cinsinden şu şekildedir: Avusturya; 39.828 avro, Belçika; 41.407 avro, Çek Cumhuriyeti; 288.492 koruna, Danimarka; 374.625 kron, Estonya; 9.433 kroon, Finlandiya; 38.425 avro, Fransa; 33.871 avro, Almanya; 41.750 avro, Yunanistan; 17.524 avro, Macaristan; 2.445.172 forint, İrlanda; 39.555 avro, İtalya; 27.827 avro, Lüksemburg; 48.564 avro, Hollanda; 44.858 avro, Polonya; 35.468 zloty, Slovenya; 16.551 avro, Portekiz; 17.556 avro, Slovakya; 9.148 koruna, İspanya; 24.421 avro, İsveç; 365.930 kron, İngiltere; 35.212 sterlin.

Kaynak: OECD-c, 05.08.2012.

Vergi yükünün düşük ücret seviyelerinde (ortalama ücretin %67'si) en düşük olduğu ülkeler, İrlanda (%15,1), Yunanistan (%16), Portekiz (%16,9), İspanya (%17,3) ve Slovakya (%17,3) 'dır. En yüksek vergi yükünün olduğu ülke ise, Almanya, Danimarka ve Belçika gibi ülkelerdir.

İşverenlerin sosyal güvenlik katkı payları için aynı eğilim söz konusu değildir. Çoğu üye ülkede ücret seviyelerinin artışına bağlı olarak prim katkısı oranı değişmemektedir. Bir başka deyişle, üye ülkelerin sosyal güvenlik mevzuatlarında ücret seviyelerine duyarlı bir politika izlemediğini göstermektedir. Ücret seviyelerinin artışına paralel olarak işveren prim katkılarının artma eğiliminde olduğu bazı ülkeler bulunduğu gibi, tam tersine ücret geliri arttıkça daha düşük oranda prim katkısı talep eden ülkelerde bulunmaktadır. Örneğin, Fransa'da en düşük ücret seviyesinde prim katkısı nispi olarak düşük iken, ortalama ücret seviyesi ve üstü gelir seviyelerinde birbirine çok yakındır. Almanya'da ise ücret seviyeleri yükseldikçe buna ters olarak işveren prim katkısı oranları azalmaktadır.

Ücret gelirindeki artışa paralel olarak vergi makasının da genel olarak azalma eğiliminde olduğu görülmektedir. Vergi Makası, emek maliyetinin yüzdesi olarak, gelir vergisi ile çalışan-işveren sosyal güvenlik katkı payları ve varsa bordro vergilerinden oluşmaktadır. Emek maliyeti ise çalışana ödenen brüt ücret ile işveren sosyal güvenlik katkı paylarının toplamından oluşmaktadır.

Ücretler üzerindeki vergi makasının en düşük olduğu ülkeler İrlanda ve Lüksemburg gibi ülkeler iken, en yüksek olduğu ülkeler Belçika, Almanya, Fransa ve Avusturya gibi ülkelerdir. En düşük ücret seviyesi (ortalama ücretin %67'si) ile en yüksek ücret seviyesi (ortalama ücretin %167'si) arasındaki vergi makası farkı en çok İrlanda ve Lüksemburg'ta gözlenmektedir. Bu ülkeler, özellikle düşük gelir seviyelerinde ücretli kesimin korunması politikasını başarılı bir şekilde uygulamaktadır.

3.2. SEÇİLMİŞ BAZI AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ KAMUSAL YÜKLERİN İNCELENMESİ

Bu kısımda AB'ye üye ülkeler arasında bazı ülkeler seçilerek, bu ülkelerde ücretler üzerinde kanunkoyucu tarafından belirlenmiş gelir vergisi, sosyal güvenlik prim yükleri ve diğer ek vergi ve yükümlülükler inceleme altına alınacaktır. Ülke seçimleri konusunda üye ülkelerde ekonomik gelişmişlik ve sosyal refah düzeyi, yönetim yapıları ve yönetim gelenekleri, vergi ve sosyal güvenlik yapıları etkili olmuştur. Bu kriterler çerçevesinde İngiltere, Almanya, İspanya ve Romanya'da ücretleri vergilendirme esasları, zorunlu sosyal güvenlik prim sistemleri ve diğer yükümlülükler ele alınmaktadır.

Çalışmanın hazırlanma gayelerinden birisi de Türkiye'de kamu personeli ücretleri ile ilgili imtiyazlı vergi düzeninin ele alınan ülkelerde de varlığının sorgulanmasıdır. Bu bağlamda sözü edilen ülkelerde kamu personeli ücret bileşenleri, ücret düzeyleri ve vergilendirme esasları değerlendirilmeye çalışılmaktadır.

3.2.1. İngiltere

Vergilendirme yetkisi alanında önemli gelişmelere (Büyük Özgürlük Fermanı, Haklar Kanunu) beşiklik yapan İngiltere'de vergilendirme ve sosyal güvenlik alanında geçerli olan hükümlerin son derece karmaşık olduğu görülmektedir.

İngiltere'de vergilendirme merkezi hükümet düzeyinde yapılabildiği gibi, yerel idareler tarafından da yapılabilmektedir. Merkezi hükümet gelirleri Kraliyet Gelir ve Gümrükler İdaresi (HMRC⁵²) tarafından yönetilmektedir. Merkezi hükümet gelirlerinin başında gelir vergisi, kurumlar vergisi, sosyal güvenlik katkı payları, katma değer vergisi ve özel tüketim vergileri gelmektedir. Yerel idarelerin gelirlerini ise merkezi hükümetten ayrılan fonlar, belediye vergisi, park vergisi gibi gelirler oluşturmaktadır.

İngiltere Hazinesi'nin verilerine 2010/2011 bütçe yılı gerçekleştirmelerine göre, vergi gelirlerinden en büyük payı gelir vergisi ve sosyal güvenlik katkı payları almaktadır. İki

⁵² Her Majesty's Revenue and Customs

vergi türünün merkezi hükümet vergi gelirleri içindeki payı %47,5 ile çok yüksek bir ağırlıktadır (HM Treasury, 2012, s. 106) .

3.2.1.1. Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi

İngiltere’de bireysel vergilendirme kapsamında, gerçek kişiler gelir vergisi ve sermaye kazançları vergisi mükellefidirler. Bireylerin elde ettikleri maaş ve ücret gelirleri gelir vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Sosyal güvenlik katkı payı ödeme zorunluluğu da yine bireysel vergilendirmenin bir ayağını oluşturmaktadır.

İngiltere’de bir vergileme yılında en az 183 gün olanlar veya ardı ardına 4 yıl boyunca, her vergileme yılında 91 gün veya daha fazla ziyaret eden mutat ziyaretçiler beşinci yıldan itibaren yerleşmiş kabul edilir. Yerleşik olmayan bireyler ise sadece İngiltere kaynaklı gelirleri için vergileri ödemektedirler. Bu anlamda ülkemizdeki uygulama ile karşılaştırılacak olursa, İngiltere’de tam mükellefiyetin kapsamının daha fazla genişletilmesine yönelik bir politikanın uygulandığı söylenebilir.

Yerleşik bireyler, tüm dünya ülkelerinde elde ettiği gelirleri üzerinden vergi ödemek durumundadır. Elde edilen gelirin kaynağına göre (yatırım geliri, kar payı, taşınmaz malvarlığı gelirleri, ücret geliri gibi) farklı kurallar işletilmektedir.

Evli olanlar açısından eşlerin her biri ayrı ayrı vergilendirilmektedir ve eşlerin her birinin kendi vergi işleriyle ilgili sorumluluğu bulunmaktadır. Çocukların ailelerinden bağımsız olarak elde ettikleri gelirler var ise, bir başka deyişle çocuklara ait gelir kaynakları aileleri tarafından karşılanmıyorsa, çocuklar da ayrı olarak vergilendirilmektedir. Vergi indirimleri konusu ile ilgili olarak kişisel vergi indiriminden her eş ayrı ayrı yararlanabilmektedir. Vergilenebilir gelire ulaşabilmek için öncelikle mükellefin toplam geliri tespit edilmektedir. Her bir gelir kaynağına ilişkin izin verilen indirimler yapıldıktan sonra, toplam gelir üzerinden vergilenebilir gelire ulaşabilmek için kişisel vergi indirimi yapılmaktadır (IBFD, 2009, s. 881).

Vergilenebilir gelirin tespitinde, sadece iş veya hizmetin yerine getirilmesi için yapılan giderlerin indirilmesine izin verilmektedir. Hizmet erbabının ulaşımına ait maliyetler, çalışanların görevlerini ifa etmeleri için katlanılan gider olmadığından indirilebilir bir gider olarak düşünülmemektedir. Belli taşınma giderleri karşılığında işveren tarafından çalışanlara yönelik olarak yapılan geri ödemeler gelir vergisinden muaftır. Ancak

taşınma masraflarına katlanan çalışan, söz konusu masraflarını işverenden geri alamadığında indirim hakkına sahip olamamaktadır (IBFD, 2009, s. 882).

Yönetim kurulu üyelerine ve diğer yönetici müdürlere yapılan ücret ödemeleri ve diğer ek menfaatler de ücret gelirleri gibi değerlendirilmekte ve gelir vergisine tabi tutulmaktadır.

Ücret gelirlerinin vergisi, ödemeyi yapan kurum tarafından kaynakta kesilerek tahsil edilmektedir. Söz konusu kaynakta tevkifat (stopaj) yöntemine İngiltere’de “Kazandıkça Öde” anlamında “PAYE (Pay As You Earn)” ismi verilmektedir (IBFD, 2009, s. 883).

Vergilenebilir gerçek ücrete ulaşabilmek için yapılan belli başlı kesinti veya indirimler şu şekildedir:

Emeklilik planı için ödenen primleri yasal limitler dahilinde brüt ücretten indirme imkanı bulunmaktadır. Ancak hayat sigortaları için ödenen primler genellikle indirilememektedir. Çalışanın mevcut ve gelecekteki görevlerine yönelik aldıkları eğitimler için işverenlerin yapmış oldukları katkılar gelir vergisinden muaf tutulmaktadır (IBFD, 2009, s. 883).

Vergi tarifesine göre yapılacak vergi hesaplaması öncesinde her vergilendirme dönemi için yeniden belirlenen temel kişisel indirim miktarı brüt ücretten indirilmekte ve bu tutar üzerinden gelir vergisi hesaplanmamaktadır. 2011-2012 mali yılında 7.475 sterlin⁵³ olarak kabul edilen kişisel indirim miktarı, 2012-2013 mali yılı için geçerli olmak üzere 2012 yılı Nisan ayında 8.105 sterline yükseltilmiştir (HM Treasury, 2012, s. 29). En az geçim indirimi olarak da adlandırılabilen bu indirimin, İngiltere’de amacı doğrultusunda kullanıldığı ifade edilebilir. Geçim indirimi uygulamasının düşük ve orta gelirli mükellefler için daha büyük önemi sebebiyle 2010-2011 mali döneminde itibaren 100.000 sterlin üzerindeki gelir elde edenler için en az geçim indirimi tutarı kademeli olarak azaltılarak sıfırlanmakta ve 116.210 sterlinin üzerindeki kazançlar için kişisel indirim uygulanmamaktadır (HMRC-a, 2012).

En az geçim indirimi sadece bir tutar olarak belirlenip bırakılmamış, çalışma gücünün kaybedilmesine ve bakıma muhtaçlığın artmasına paralel olarak ileri yaşlardaki mükellefler için ilave tutarlar tespit edilmiştir. İngiltere’de uygulanmakta olan bu indirim ise “yaş indirimi” denilmektedir. Mükellefin yaşına bağlı olarak ileri yaşlarda

⁵³ 22 Kasım 2012 tarihi itibarıyla 1 sterlin 1,23891 avro, 1,59568 dolardır.

bulunanların daha az vergi ödemesi sağlanmaktadır. 65-74 yaş aralığındaki kişilere sağlanan indirim miktarı 10.500 sterlin, 75 yaş ve üzerinelere sağlanan indirim miktarı ise 10.660'dır. Ancak 2012-2013 vergilendirme yılında toplam gelirleri 25.400 sterlini aşanlar için yaş indirimi yarı yarıya düşürülmektedir (HMRC-a, 2012).

Ücretler üzerindeki kamusal yükün iki büyük bileşeni olan gelir vergisi ve sosyal güvenlik katkıları, daha önce ifade edildiği üzere, kaynakta kesinti yoluyla tahsil edilmektedir. Ancak bu stopaj şeklindeki vergiler, vergi ile ilgili yükümlülüğün sona erdiği anlamına gelmemektedir. Vergi beyannamesi ile ortaya çıkacak gelirden mahsup edilmektedir.

2012-2013 mali yılı için ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde kullanılan gelir vergisi tarifesi aşağıdaki gibidir.

Tablo 3.10: İngiltere’de 2012-2013 Gelir Vergisi (PAYE) Tarifesi

Matrah (sterlin)	Oran (%)
0-34.370	20 (standart oran)
34.371-150.000	40 (daha yüksek oran)
150.001- üzeri	50 (ek oran)

Kaynak: HMRC-c, 2012

Üç dilimden oluşan tarifeye göre, İngiltere’de ücretler üzerindeki gelir vergisi yükünün oransal olarak yüksekliği göze çarpmaktadır. Önceki yıllarda, ücret geliri, emekli aylığı gibi tasarruf-dışı (non-savings) gelirlere uygulanan başlangıç oranı %10 iken, 2008-2009 mali yılından itibaren söz konusu oran %20’ye çıkarılmıştır. Kar payları ve tasarruf gelirleri içinse başlangıç oranı hala %10 düzeyindedir. Ayırma ilkesi gereğince gelirin kalitatif (niteliksel) yönü ön plana alınarak ücret gelirlerine daha düşük oran uygulanması beklenirken, ücret gelirleri daha ağır vergilendirilmektedir.

Tarife ile ilgili bir başka husus ise, tarifenin yüksekliği ve uzunluk farkının genişliğidir. Marjinal gelire tatbik edilecek oranının %50’leri bulması ve en düşük oran ile aradaki %30’luk fark, İngiltere’de vergi yükünün ağırlığı konusunda işaret vermektedir. %50’lik oranın oldukça yüksek belirlenmiş matrah dilimi için geçerli olduğu gerçeği de göz ardı edilmemelidir.

Son yılların gelir vergisi tarifeleri incelendiğinde, üst matrah sınırı 150.000 sterlin seviyesinde sabit olduğu halde başlangıç matrahının kademeli olarak azaldığı görülmektedir. 2010-2011 mali yılında başlangıç matrahı 37.400 sterlin, 2011-2012

mali yılında 35.000 sterlin iken 2012-2013 mali döneminde yukarıda söz edildiği gibi 34.370 sterline düşürülmüştür.

3.2.1.2. Gelir Vergisi Dışındaki Diğer Kamusal Yükler

Bordro, kaynakta kesinti yöntemi (PAYE) çerçevesinde çalışanlara yapılan ödemeleri ve kesintileri gösteren belge veya elektronik kayıttır. Bordro çalışanlara ödenen maaş, ücret, fazla çalışma ücreti, puanlar, tatil ödenekleri ve yasal ödemeleri (hastalık, analık, babalık, evlat edinme ödemeleri) kapsamaktadır. Bordro işverene ait olan sosyal güvenlik katkı payları (NICs-National Insurance Contributions) ve maaş harici ödenen ikramiye, ek ödeme ve yardımları da içermektedir (HMRC-b, 2012).

Bordro vergisi (payroll tax) esasında çalışanların bir hizmet ilişkisi çerçevesinde bordroya dayalı olarak ödediği vergi ve sosyal güvenlik primlerini kapsayan bir üst bir kavram niteliğindedir. Ancak bordro vergisini birbirine benzer iki farklı anlamda kullanıldığı görülmektedir. Bunlardan birincisi, çalışanların ücretlerinden işveren tarafından kaynakta kesilerek tahsil edilen ve stopaj vergisi veya kazandıkça öde (PAYE) olarak adlandırılan türdür. İkincisi ise, işverenlerin işçilerin istihdamı ile ilgili olarak kendi kaynaklarından sabit miktarda veya oransal olarak ödediği vergilerdir. Bu anlamda İngiltere’de gelir vergisi (PAYE) ve çalışanlardan kesilen sosyal güvenlik katkıları (NICs) bordro vergisinin birinci anlamına örnek olarak verilebilirken, işverenlerin ödediği sosyal güvenlik katkıları (NICs) ikinci anlamına örnek gösterilebilir. Bunların dışında damga vergisine benzer anlamda bordroda yazılı değer üzerinden alınan bir vergi söz konusu değildir.

Ülkemizde ücretler üzerindeki kamusal yüklerden birisini oluşturan damga vergisi, İngiltere’de de yazılı hukuki dokümanlar üzerinden alınmakta olan bir vergi türüdür. Ancak söz konusu verginin konusu daha farklıdır. Damga vergisi 1 Aralık 2003 tarihinden itibaren İngiltere’de büyük ölçüde yürürlükten kaldırılmıştır. Halihazırda genellikle konut alım satım faaliyetlerinden %4’e varan oranlarda tahsil edilmektedir. Dolayısıyla ücret gelirleri üzerinde sosyal güvenlik katkı payı dışında herhangi bir mali yükümlülük bulunmamaktadır.

Sosyal güvenlik katkıları devlet tarafından vergilemenin bir şekli olarak tanımlanabilmektedir. Ancak bu iki ödeme arasında önemli farklar bulunmaktadır.

Sosyal güvenlik katkılarının tabanı daha dardır ve sadece kazançlar (emek geliri, serbest meslek geliri) üzerinden alınmaktadır. Buna karşılık gelir vergisi bütün gelir unsurları (yatırım, tasarruf, emekli maaşları vb.) üzerinden alınmaktadır. Gelir vergisi bir yıllık gelir üzerinden değerlendirilirken, sosyal güvenlik katkıları hafta, ay gibi daha dar bir zaman aralığını ilgilendirmektedir. Gelir vergisi matrahı ile sosyal güvenlik katkısına esas matrah da birbirinden oldukça farklıdır. Gelir vergisinde istisna ve indirimlerin etkisi daha önemli iken, sosyal güvenlik katkısına esas matrah tüm gelir sahipleri standarttır ve elde ettikleri gelirdir (House Of Commons, 2000).

İngiltere’de ulusal sigorta ilk zamanlar hastalık ve işsizliğe yönelik sigortaları içermekte iken, daha sonraları emeklilik ve diğer faydaları da kapsamına almıştır (House Of Commons, 2000).

İngiltere’de 16 yaşından büyük herkes devletin belirlediği emeklilik yaşına kadar sosyal güvenlik prim katkısında bulunmak zorundadır. Günümüzde kadınlar için 60, erkekler için 65 olan emeklilik yaşının 2018 yılında kadınlar için 65’e yükseltilmesi, 2020 yılında ise hem kadın hem de erkekler için 66 olması hedeflenmektedir (HMRC-d, 2012).

Son derece karmaşık düzenlemelere yer verilen sosyal güvenliğin finansmanında dört sınıf belirlenmiştir. Bağımlı çalışanların geliri çalışma konusu olduğundan, bu dört sınıf içerisinde çalışanları ve işverenleri ilgilendiren 1’nci sınıfı incelemekte fayda bulunmaktadır. Sosyal güvenlik katkısı, işveren ve çalışanlardan tahsil edilmekte ve çalışanın elde ettiği gelir (Sınıf 1) ve işverence sağlanan diğer aynı yardımlar (Sınıf 1A) üzerinden hesaplanmaktadır.

Bu sınıfta çalışanların katkısı, kendilerinin hiçbir işlemine gerek kalmadan, işveren tarafından brüt ücretten kesilmekte ve sonrasında işveren tarafından kendi katkısı da eklenerek gelir vergisi ile birlikte vergi idaresine ödenmektedir. Çalışanların ve işverenlerin oransal olan sosyal güvenlik katkıları; haftalık, aylık, yıllık bazda düzeyde gelir limitlerine göre belirlenmiştir. 2012-2013 mali yılına ilişkin İngiltere’de uygulanan söz konusu limitler aşağıdaki Tablo 3.11’de yer almaktadır.

Tablo 3.11: İngiltere’de 2012-2013 Mali Yılında Ulusal Sigorta (NI) Oran ve İndirimleri

Gelir Eşikleri ve Limitleri, Oranlar	Haftalık	Yıllık
Düşük Gelir Limiti	107	5.564
Üst Gelir Limiti	817	42.484
Birincil Eşik	146	7.592
İkincil Eşik	144	7.488
Çalışanların Birincil Eşik ile Üst Gelir Limiti Arasındaki Oranı	%12	
Üst Gelir Limitinin Üzeri İçin Ek Oran	%2	
İşverenlerin NI Oranı	%13,8	

Kaynak: HMRC-e, 2012 verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Çalışanların haftalık ve yıllık elde ettikleri ücret geliri düzeylerine göre ne oranda bir sosyal güvenlik kesintisi ile karşılaşacakları ortaya çıkmaktadır. Örneğin, çalışanın 2012-2013 mali yılında kazandığı ücret geliri haftalık 107, yıllık 5.564 sterlinin altında ise, sosyal güvenlik katkısında bulunmayacaklardır. Ücret geliri haftalık 107-146 sterlin veya yıllık 5.564-7.592 sterlin arasında ise %0 kesinti yapılacaktır. Haftalık 146-817 sterlin veya yıllık 7.592-42.484 sterlin arası gelirler için çalışanların katkısı %12’dir. İşverenlerin katkısı ise %13,8’dir. Ancak işveren katkısı ikincil eşik üzerindeki ücret gelirleri için yapılmaktadır. Ücret geliri üst gelir limiti olan yıllık 42.484 sterlinin üzerine çıktığında çalışanların ek olarak %2 oranında ulusal sigorta katkısında bulunma zorunluluğu bulunmaktadır.

İngiltere’de sigorta kolları itibariyle sağlanan nakit yardım ve diğer faydaların finansmanı sosyal güvenlik katkıları ve vergiler yoluyla yapılabilmektedir.

Tablo 3.12: İngiltere’de Sosyal Güvenlik Sisteminin Finansmanı

Sosyal Güvenlik Sigorta Kolları	Finansmanı
Sağlık ve Analık Yardımları	Sosyal Güvenlik Primleri ve Vergiler
Uzun Süreli Bakım	Yerel Yönetimler, Özel Kuruluşlar, Vakıflar
Sakatlık, Yaşlılık ve Dul Yetim Aylıkları	Sosyal Güvenlik Primleri
İş Kazası ve Meslek Hastalıkları	Vergiler
İşsizlik	Çalışan ve işverenlerin sağladıkları “Prime Dayalı İşsizlik Ödeneği” (Contribution-based Jobseeker’s Allowance-JSA), Vergiler ile finanse edilen “Gelire Dayalı İşsizlik Ödeneği” (Income-Based Jobseeker’s Allowance)
Aile Yardımları	Vergiler

Kaynak: MISSOC Database, 2012

Tablo 3.12’de görüldüğü gibi, hastalık (sağlık), analık, sakatlık, yaşlılık, dul ve yetim yardımları ve işsizlik yardımları sosyal güvenlik prim katkıları ile finanse edilmektedir. Ancak bu sayılan sigorta kollarının tümünü kapsayan bir prim katkısı sistemi vardır. Mevcut olan sigorta kollarının her biri için ayrı ayrı prim katkısı oranları belirlenmemiştir. İş kazası ve meslek hastalıkları halinde çalışanlara sağlanan menfaatler ile aile yardımları için prim katkısı yoktur. Bu tür yardımlar, daha öncede ifade edildiği gibi, tamamıyla vergi gelirleri ile finanse edilmektedir. Bu bilgiler ışığında İngiltere’de devletin sosyal güvenlik sisteminin finansmanına büyük ölçüde bir katılımının olduğu söylenebilir.

Sosyal güvenliği ilgilendiren alanlardaki ödenek ve yardımların türü, miktarı ve vergilendirme esasları ise aşağıdaki Tablo 3.13’te yer almaktadır. Ücretin bir parçası olarak değerlendirilebilecek sosyal ödenek ve yardımlar çalışanların çeşitli risk durumlarında gelir seviyelerini korumaya yönelik uygulamalardır. Ayrıca özellikle ücretliler üzerindeki kamusal yüklerin hafifletilmesine dönük ödemelerdir.

Tablo 3.13: İngiltere’de Sosyal Ödenek ve Yardımlar, Tutarları ve Vergilendirme Durumu

Sosyal Ödenek ve Yardımlar	Tutarı (sterlin)	Vergilendirme Durumu
Yasal Hastalık Ödeneği ¹	81,60 (haftalık)	Vergiye Tabi
Geçici İş Göremezlik Yardımı ²	71,10 (ilk 28 hafta) 84,15 (sonraki haftalar)	Vergiye Tabi Değil
İstihdam ve Destek Ödeneği ³	İlk 13 hafta: 53,45 (25 yaş altı), 67,50 (25 yaş üstü) 14. haftadan sonra: İlave ödenekler	Vergiye Tabi
Yasal Annelik Ödemesi ⁴	128,73 veya ortalama kazancının %90’ı	Vergiye Tabi
Yasal Babalık Ödemesi ⁵	128,73 veya ortalama kazancının %90’ı	Vergiye Tabi
Evlat Edinme Ödemesi ⁶	128,73 veya ortalama kazancının %90’ı	Vergiye Tabi
Annelik Ödeneği ⁷	128,73 veya ortalama kazancının %90’ı	Vergiye Tabi Değil
Uzun Vadeli İş Göremezlik Yardımı ⁸	94,25	Vergiye Tabi
Bakım Ödeneği ⁹	51,85-77,45	Vergiye Tabi Değil
Engelli Bakım Ödeneği ¹⁰	Değişken	Vergiye Tabi Değil
Bakıcı Ödeneği ¹¹	58,45	Vergiye Tabi
Emekli Aylığı	Değişken	Vergiye Tabi
Ölüm Ödemesi ¹²	2.000	Vergiye Tabi Değil
Ölüm Ödeneği ¹³	Yaşa bağlı olarak 31,79-105,95	Vergiye Tabi
Dul Ebeveyn Ödeneği ¹⁴	105,95	Vergiye Tabi
İş Kazası Maluliyet Yardımları ¹⁵	Maluliyet derecesi ve yaşa bağlı olarak değişken	Vergiye Tabi Değil

1 Statutory Sick Pay. Çalışanın en az 4 gün (arka arkaya), en fazla 28 hafta süren hastalık halinde işverenleri tarafından ödenmektedir.

2 Short-Term Incapacity Benefits. Süreye bağlı olarak iki farklı tutarda ödenmektedir

3 Employment And Support Allowance. İş arayan gençleri desteklemek amaçlı bir ödenektir. Tutarı ilk 13 haftalık devrenin ardından artmaktadır. 14. Haftadan itibaren 26,75 sterlin ve 32,35 sterlin kadar ilave destekler de sunulmaktadır.

4 Statutory Maternity Pay.

5 Statutory Paternity Pay

6 Statutory Adoption Pay

7 Maternity Allowance. “Yasal Annelik Ödemesi” hakkına sahip olmayan yeni işe başlamış veya serbest meslek erbabı kadınlar için getirilmiş bir düzenlemedir.

8 Long-Term Incapacity Benefits.

9 Attendance Allowance. 65 yaş ve üstünde fiziksel veya zihinsel olarak engeli bulunanların kişisel bakımı için getirilmiştir.

10 Disability Living Allowance. 65 yaşın altında, ancak fiziksel veya zihinsel engeli olanların bakımı için düzenlenmiştir.

11 Carer’s Allowance.

12 Bereavement Payment Eşlerden biri öldüğünde bir defalık yapılan ödemedir.

13 Bereavement Allowance. Eşlerden biri öldüğünde 52 hafta boyunca yapılan haftalık ödemedir.

14 Widowed Parent’s Allowance. Ölüm halinde geride kalan dul kadın, dul erkek veya hayat arkadaşına, eğer ki 16 yaşından küçük çocuklar varsa, haftalık olarak verilmekte olan bir aylıktır.

15 Industrial Injuries Disablement Benefit. Bunun dışındaki Geçici sakatlık tazminatları ise geçici iş göremezlik yardımları ile aynı vergileme esasına tabidir. Yani düşük düzeyde ise vergiye tabi değil iken, yüksek düzeydeki yardımları vergiye tabidir.

Kaynak: DIRECTGOV-a, 2012 ve MISSOC Database verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Bu sayılanların dışında aile yardımları tamamıyla vergi gelirleri ile finanse edilmekte, çalışan ve işverenlerden bu amaçla prim tahsilatı yapılmamaktadır. Aile yardımları kapsamında çocuk yardımı (parası) ve çocuk vergi kredisi (child tax credit) iki önemli yardım türüdür. Her ikisinden de çocuğun yetiştirilmesinden sorumlu olan kişi faydalanmaktadır. Ve çocuğun muhakkak İngiltere’de yerleşik olması zorunluluğu bulunmaktadır. Bir başka koşul ise, çocuğun 16 yaşından küçük olmasıdır. Yaş sınırı sadece eğitim vb sebepler dolayısıyla artabilmektedir. Çocuk yardımı bir çiftin en büyük çocukları için 87,97 sterlin iken, diğer her bir çocuk için 58,07 sterlindir. Vergi kredisi uygulamasında ise, çocuğun bebek olması, engelli olması veya ciddi engeli olması miktarı etkilemektedir.

Doğum ve evlat edinme hibeleri (Sosyal Fon’dan 500 sterlin) yanısıra ciddi engeli olan çocukların kişisel bakımı ve hareket kabiliyetinin artırılması için 3 yaşından büyük çocuklara engelli yaşam ödeneği sağlanmaktadır. Vasi ödeneği (Guardian’s Allowance) ise, çocukları baz alan bir başka aile yardımı türüdür. Devletin yaptığı bu ödemeden vasiler yararlanmaktadır. Burada vasi ile kastedilen çocuğun yasal vasisi, anne ve babası ya da evlat edinenler değildir. Bir başkasının çocuğunu büyütüp, yetiştirenlerdir. Bu ödenekten vasinin faydalanabilmesi için çocuğun anne veya babasından birisinin veya her ikisinin de ölmüş olması gereklidir (DIRECTGOV-b, 2012).

Diğer bazı önemli ödenekler ise “çalışan vergi kredisi”, “konut kira yardımı” ve “eğitime devam bursu”dur. Çalışan vergi kredisi, çocuk sahibi olmayan düşük gelirli çalışanların gelirlerini artırmak için yapılan bir ödemedir. Eğer evinde bir engelli var ise, ilave tutarlar söz konusudur. Konut kira yardımı, bir işte çalışan veya çalışmayan herkesin kira sorumluluklarını azaltabilen bir yardım türüdür. Miktarı ise ihtiyaçlar ve kaynaklara göre belirlenmektedir. Eğitime devam bursu, düşük gelirli ailelerin 16 ile 19 yaş arası çocuklarının tam zamanlı eğitim veya mesleki eğitim kurslarına katılımlarının sağlanması ve devamı yapılan ödemelerdir. Ailenin gelir düzeyine bağlı olarak haftalık 30 sterline kadar söz konusu burs verilebilmektedir.

Bu sayılan aile yardımı ve ödenekleri içerisinde çocuk parası (yardımı), vasi ödeneği ve çocuk vergi kredisi vergi konusu dışında bırakılmıştır.

Başka bir sosyal yardım türü ise işsizlik yardımlarıdır. Prim bazlı iş arama ödeneği veya gelir bazlı iş arama ödeneği ile bu yardımların finanse edildiği belirtilmişti. Prim bazlı işsizlik ödeneğinin şartları; gönülsüz işsiz olmak, haftada 16 saat veya daha üstü çalışmamak, çalışma yeteneğine sahip olmak, çalışmaya hazır olmak, emeklilik yaşının altında olmak, iş arayanlar sözleşmesine taraf olmak, aktif olarak iş aramak, Büyük Britanya’da olmak ve tam zamanlı öğrenci olmamak şeklinde sayılabilir. Gelir bazlı iş arama ödeneğinde ise bu şartlara ilave olarak, kişinin 16.000 sterlini aşan tasarrufunun olmaması ve partnerinin haftada 24 saatten fazla çalışıyor olmaması gerekmektedir.

Bu sağlanan iş arama ödenekleri belli süreler için geçerlidir. Prim bazlı ödenekler iş arama döneminin sadece 182 günü ile yani altı ay ile sınırlıdır. Gelir destekli ödenekler ise süre sınırı yoktur. İş bulununcaya kadar haklardan yararlanılabilmektedir. Vergileme açısından bakıldığında ise, her iki iş arama ödeneğinin de belli miktardaki kısmı üzerinden vergi alındığı görülmektedir.

Bu bilgiler çerçevesinde, İngiltere’deki sosyal yardım ve ödeneklerin çok yaygın (kapsama alanı itibariyle) ve sayıca fazla olduğu görülmektedir. Söz konusu yardım ve ödeneklerin büyük kısmı vergiye tabidir. Sosyal amaçlı bu türden harcamaların dahi vergiye tabi olması, İngiltere’de vergi tabanının geniş olduğunu ve genellik ilkesine riayet edildiğinin bir göstergesidir. Kanımızca sosyal yardım ve ödenekler, ücretlilerin çalışma hayatı boyunca katlanmış oldukları sosyal güvenlik kaynaklı kamusal yükü bir ölçüde telafi etmektedir. Hizmet karşılığının elde edilmesi psikolojik olarak kamusal yük algısını hafifletmektedir.

3.2.1.3. Kamu Kesiminde İstihdamın Payı, Ücretlerin Oluşumu, Düzeyi ve Vergilendirilmesi

Yönetim yapısı üniter olmanın yanı sıra aşırı merkeziyetçi olarak değerlendirilmektedir (Greenwood, 2002, s. 26) İdari yapılanmaları ve düzenlemeleri, alışlagelmiş diğer ülke uygulamalarından oldukça farklı ve çok karmaşık bir yapı arz etmektedir. Yakın zamana kadar, memurların durumunu düzenleyen kurallar dahi geleneğe dayalı olarak yürütülmekte idi. Dolayısıyla gerçek bir kamu hizmeti kanunu yoktu. Ancak kamu hizmetinde çalışma koşulları ve insan kaynakları yönetimi ile ilgili kurallar 1996 yılında Kamu Hizmeti Yönetimi Kanunu kabul edilmiştir (Ministère Du Budget, 2009).

İngiltere’de işgücünün özel kesim ve kamu kesimi arasında dağılımına bakıldığında, ülke genelindeki yaklaşık 29 milyonluk işgücünün yaklaşık 6 milyonu kamu sektöründe istihdam edilmektedir. Bunlar merkezi hizmet birimleri yanı sıra yerel yönetimlerde ve diğer kamu idarelerinde çalışmaktadırlar. Söz konusu bu kamu personelinin ise %10’undan daha azlık bir kısmı devlet memuru olarak kabul edilmektedir. 2012 yılının Mart ayı itibariyle toplam memur sayısı 490 bin civarındadır. Yani kamu personelinin yaklaşık %8’lik kısmını memurlar oluşturmaktadır (<http://www.civilservant.org.uk>, 2012).

Kamu personeli 3 grupta ele alınırsa bunlardan ilki memurlardır. Devlet memurları Kraliçe’nin kendisi tarafından istihdam edilenler hariç olmak üzere kraliyet tarafından istihdam edilenlere denilmektedir. Resmi kaynaklara göre ise, memurlar Taht’ın gücünü kullanan, kadro karşılığı çalışan ve maaşını kamu personel ödeneğinden alan adli ve siyasi kadrolar dışındaki kamu personeli olarak geçmektedir (Cabinet Office, 1999). Parlamento tarafından istihdam edilenler ile diğer kamu idarelerinde çalışan kamu personeli memur olarak kabul edilmemektedir. Başka bir deyişle, bakanların, hakimlerin, silahlı kuvvetler personelinin, yerel yönetimlerde çalışan kamu görevlilerinin, resmi sağlık kuruluşları ve yarı kamusal örgütlerde (quango-Quasi Non-Governmental Organization) istihdam edilen kamu personelinin memur olmadıkları anlaşılmaktadır (Greenwood, 2002, s. 74)

İngiltere’de bakanlıklara bağlı kamu idarelerinde, yürütme ajansları⁵⁴ için çalışan kamu personeli olan memurların toplam kamu personeli içindeki ağırlığı yaklaşık %8 civarındadır. Bakanlık departmanları ve yürütme ajansları dışında bakanlık dışı bazı kamu idarelerinde de memurların istihdam edildiği görülmektedir (<http://www.civilservant.org.uk>, 2012).

İkinci kamu personeli grubu parlamento tarafından istihdam edilenlerdir. Parlamantonun kendisinde ve parlamentoya raporlama yapan Ulusal Denetim Ofisi, Parlamento Ombudsmanlığı ve Seçim Komisyonu için çalışanlar bu kategoride yer almaktadırlar (<http://www.civilservant.org.uk>, 2012).

Üçüncü grup ise, diğer kamu idarelerinde çalışan personeldir. Bunlardan ilki quango olarak tabir edilen hükümet dışı kuruluşları (yarı kamusal kuruluşlar) ya da sivil toplum kuruluşlarıdır. Sayıları 1000’i bulan bu türden kuruluşlarda çalışanlar memur olarak kabul edilmemektedirler. Ulusal Sağlık Servisi (The National Health Service) büyük ölçüde bağımsızlığı olan ve kendi başına büyük bir merkezi hükümet kuruluşu olarak bir başka kategoriye oluşturmaktadır. Ancak anayasal olarak hükümet dışı kuruluşlara benzemektedir ve çalışanları memur kategorisinde değerlendirilmemektedir. Silahlı kuvvetlerde kendi başına büyük merkezi hükümet kuruluşudur ve önemli miktarda kamu personeli istihdam etmektedir. Memur statüsü dışında kamu personeli istihdam eden BBC, İngiltere Merkez Bankası, iletişim düzenleyicisi OFCOM, Kraliyet Posta İdaresi, İngiliz Nükleer Yakıtlar Kurulu ve İngiliz Şu Şebekeleri Kurulu gibi kamu işletmeleri bulunmaktadır. Yerel idareler için (örneğin, öğretmen, polis) ve mali hizmetler idaresi için çalışan kamu personeli de memur olarak değerlendirilmemektedir (<http://www.civilservant.org.uk>, 2012).

2012 yılı verilerine göre, kamu kesimindeki 6 milyon çalışanın yaklaşık olarak 1,16 milyonu merkezi idareye bağlı kuruluşlarda (Ulusal Sağlık Ofisi hariç), 4,35 milyonu yerel idarelere bağlı olarak (öğretmen, polis ve Ulusal Sağlık Ofisi çalışanları dahil), 580 bini ise kamu işletmelerinde istihdam edilmektedir (<http://www.civilservant.org.uk>, 2012). Yerel idarelerde kamu personeli olarak çalışan en büyük kitle öğretmenlerdir. Daha sonra ise polisler gelmektedir (National Personal Authority, t.y.).

⁵⁴ Bazı bakanlıklara ait kamu idareleri yürütme ajansları şeklinde alt bölümlere ayrılmıştır. Yürütme ajansları ana kamu idarelerini tamamlayıcı bir rol üstlenmektedir. Bağlı oldukları kamu idarelerinden yarı bağımsız olarak, bakanlık departmanları tarafından belirlenen politikaları yürütme görevleri bulunmaktadır. Örneğin, Patent Ofisi yürütme ajanslarına örnek olarak verilebilir (<http://www.civilservant.org.uk>, 2012).

Memur olarak istihdam edilen kamu personelinin sorumluluk düzeylerine göre dağılımı aşağıdaki Tablo 3.14’te verilmektedir.

Tablo 3.14: İngiltere’de Sorumluluk ve Kazanç Düzeylerine Göre Memur Dağılımı

	Memur Sayısı	Yıllık Ort. Kazançları (sterlin)
Üst Düzey Yönetim		
Üst Düzey Yönetici (SCS-Senior Civil Service)	5.071	75.100
Diğer Yönetim Sınıfları		
6’ncı ve 7’nci Derece Memurlar	36.625	51.220
Kıdemli ve Üst Düzey Yönetici Memurlar (Senior and Higher Executive Officers)	103.218	31.310
Yönetici Memurlar (Executive Officers)	133.979	24.000
İdari Memurlar ve Yardımcıları (Administrative Officers and Assistants)	245.785	17.580
Bilinmeyenler	2.806	
TOPLAM	527.484	

Kaynak: Office Of National Statistics, 2010, s. 13, 19.

Üst düzey kamu görevlileri müsteşar, direktör, direktör yardımcısı gibi unvanlardan oluşmaktadır. Toplam memurların yaklaşık %1’ini oluşturmaktadır. 6’ncı ve 7’nci derece kadrolardaki ve diğer yönetim sınıflarında görevli olanların ağırlığı %52 iken, diğer idari sınıflardaki memurların oranı yaklaşık %47 dolayındadır.

Söz konusu memurların çeşitli departmanlar arasında dağılımı ise şöyledir: Merkezi idareye bağlı olarak çalışan memurların %17,7’si Kraliyet Gelir ve Gümrükler İdaresi’nde, %15,8’i savunma departmanlarında, %17,1’i adalet departmanlarında, %21,8’i ise çalışma ve emeklilik departmanlarında istihdam edilmektedir (<http://www.civilservant.org.uk>, 2012)

Ücretlendirme sistemi ile ilgili olarak İngiltere’de, memur ücret ödemelerinin kıdeme bağlı olarak değil de, sorumluluk düzeyleri ve performanslarına dayalı olarak gerçekleştiği söylenebilir. Bakanlıklar ve yürütme ajansları Kamu Hizmeti Yönetimi Kanunu çerçevesinde belirlenen ücret bantlarına (skalalarına) uygun olarak memur ücretlerini belirlemektedir. Bu durum her bir bakanlık ve yürütme ajansının kendi faaliyetleri doğrultusunda kendi personelinin ihtiyaçlarını karşılayacak ücretleri belirlemesine olanak sağlamaktadır. Memurlar içerisindeki üst düzey kamu görevlilerinin ücretleri ise daha farklı belirlenmektedir. Üst düzey kamu görevlileri için 1996 yılında çıkarılmış olan yeni ödeme sistemi oluşturulmuştur. Farklı bakanlıklarda bulunan üst düzey kamu görevlileri için tek bir ücret bandı ve ortak bir performans

değerlendirme sistemi bulunmaktadır. Hükümet her yıl ücretleri gözden geçirirken bağımsız bir kurul olan “Üst Düzey Kamu Görevlisi Ücretlerini Değerlendirme Kurulu”nun tavsiye ve görüşlerini dikkate almaktadır (Ministère Du Budget, 2009).

İngiltere’de memurların aldıkları ücretler ise aşağıdaki Tablo 3.16’de sınıflandırılmaktadır. Buna göre memurların yaklaşık %57’si yıllık 15.000 sterlin ile 25.000 sterlin arasında ücret geliri elde etmektedir.

Tablo 3.15: İngiltere’de Memurların Aldıkları Ücretler İtibariyle Dağılımı

Maaş Bantları (sterlin)	Memur Sayısı
15.000’e Kadar	19.000
15.001 - 20.000	182.740
20.001 - 25.000	118.090
25.001 - 30.000	86.380
30.001 - 35.000	45.180
35.001 - 40.000	22.000
40.001 - 45.000	12.810
45.001 - 50.000	11.940
50.001 - 55.000	9.590
55.001 - 60.000	6.140
60.001 - 65.000	4.400
65.001 - 70.000	3.080
70.001 - 75.000	1.900
75.001 - 100.000	2.680
100.001 - 125.000	550
125.001 - 150.000	230
150.001 +	130
Bilinmeyen	650

Kaynak: Office Of National Statistics, 2010, s. 18.

Memurlar dışındaki diğer kamu sektörü çalışanları veya "kamu personeli" sözleşmeli olarak istihdam edilmektedir ve genel iş kanunu mevzuatına tabidir. İstihdam koşulları kamu işverenleri arasında önemli farklılıklar göstermektedir (Ministère Du Budget, 2009).

İngiltere’de ortalama ücret seviyelerinin kamu sektöründe özel sektöre nazaran daha yüksek olduğu görülmektedir. Bunun sebeplerinden en önemlisi, kamu kesiminde daha profesyonel ve uzmanlaşmış (doktor, öğretmen gibi) çalışanların, özel sektörde ise vasıfsız nitelikte çalışanların daha yoğun olmasıdır. Özel sektörde vasıfsız işçilerin düşük ücretle istihdam edilmeleri durumu özel sektörde ortalama ücret seviyesini düşürmektedir. Bu sebeple kamuda ücretlerin daha yüksek olması olağan karşılanmalıdır (Stanley, 2009).

Kamu bankaları da dahil olmak üzere en yüksek ücret paketine İskoç Kraliyet Bankası yöneticisi yıllık 1.388.000 sterlin ile ilk sırada bulunmaktadır. Kamu görevlileri zenginleri listesinde yıllık 1.000.000 sterlin ve üzerinde yıllık ücret gelirine sahip olan 8 kamu görevlisi bulunmaktadır. Kamu sektöründe bankacılık dışındaki alanlarda en yüksek ücret paketine 1.309.000 sterlin ile Kraliyet Posta İdaresi yöneticisi gelmektedir. İngiltere başbakanı ise en yüksek ücret alan kamu görevlileri arasında 324'ncü sırada yer almaktadır. Başbakan yıllık 64.766 sterlin parlamento maaşına ek olarak, 132.923 sterlin Başbakan ücreti ile toplam yıllık 197.689 sterlin ücret geliri elde etmektedir (House Of Commons, 2009, s. 14).

İngiltere'de kamu personeli veya memur statüsünde çalışan ücretlilerin vergilendirilmesi ile ilgili genel vergilendirme esasları dışında farklı bir durumla karşılaşılmamıştır. Gelir vergisi mevzuatı ve kamu personeli ile ilgili mevzuat incelendiğinde, ücretlerde genel muafiyet ve istisnalar yer almasına karşılık (örneğin, konsolosluk çalışanları gibi) kamu personelinin ücret unsurlarının farklı vergilendirilmesine yol açacak vergi istisnaları bulunmamaktadır. Memurların ücret paketi bileşenleri özel sektörde hizmet veren ücretliden farklı özellikler taşımasına rağmen, memurların eline geçen tüm yan ödeme, tazminat, bonus, ödenek gibi ödemelerin gelir vergisine tabi olduğu görülmektedir.

3.2.2. Almanya

Almanya, OECD ülkeleri arasında işgücü üzerindeki en yüksek vergi ve sosyal güvenlik yükü ile ilk sıralarda yer almaktadır. Ücretler üzerindeki kamusal yük oranı, bir başka deyişle, gelir vergisi ile işçi ve işveren sosyal güvenlik primlerinden çalışana yapılan net ücretin çıkarılması ile elde edilen oranın yüksek olduğu söylenebilir.

3.2.2.1. Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi

Almanya'da yerleşik olan bireyler hangi ülkede kazanmış olurlarsa olsunlar gelir vergisi mükellefidirler. Yerleşik olmayan dar mükellefler ise sadece Almanya kaynaklı gelirler için bu verginin yükümlüsüdürler.

Bir kişinin yasal ikametgâhı veya alışlagelmiş yaşam yeri Almanya ise uyrukluğuna bakılmaksızın yerleşik sayılmaktadır. Alışlagelmiş yaşam yeri ile kastedilen, fiziksel olarak kişinin bir takvim yılında 6 aydan daha uzun süre yaşadığı yerdir. Tamamen Türkiye’deki uygulamaya benzer şekilde, yıl içindeki kısa süreli kesinti ve ayrılmalar süreyi bozmamaktadır (IBFD, 2009, s. 289).

Alman gelir vergisi sistemi yedi gelir unsurundan oluşmaktadır (IBFD, 2009, s. 289).

- 1) Tarım ve ormancılık geliri
- 2) Ticari kazançlar
- 3) Serbest meslek kazancı
- 4) Ücret geliri
- 5) Sermaye yatırımı gelirleri
- 6) Gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve kar payları
- 7) Diğer gelirler (nafaka, tahvil faizleri)

Genel olarak sağlık sigortası, kaza sigortası, özürlülük ve yaşlılık sigortasından alınan ödemeler, bazı sosyal yardımlar, kanuna dayalı emeklilik kapsamında yapılan toplu emeklilik ödemeleri, araştırma faaliyetleri, bilimsel veya sanatsal eğitim için verilen burslar gelir vergisinden muaftır (IBFD, 2009, s. 289).

Ücret gelirleri üzerinden alınan vergi, bazı kaynaklarda ücret vergisi (wage tax) olarak geçmesine rağmen, ücret vergisinin kendi başına bir vergi türü olmadığını ve gelir vergisi kapsamında düşünülmesi gerektiğini vurgulamak gerekmektedir. Ücretlerin vergilendirilmesi amacıyla ilgili kanun hükümlerini tamamlamak üzere çıkarılmış olan “Ücret Vergisi Uygulama Yönetmeliği” bulunmaktadır. Bu yönetmelik, ücretlerin stopaj usulüyle tahsil edilmesine dair ek kurallar içermekte ve belirsiz hükümleri netleştirme ve yorumlama amacını taşımaktadır (European Taxation Database, 2012).

Ücret vergisi olarak elde edilen hasılatın %85’i federasyon ve eyaletler arasında eşit bir şekilde paylaştırılmakta (her birine %42,5’lik pay), geri kalan %15’lik pay ise belediyelere ait olmaktadır (European Taxation Database, 2012).

Ücretler üzerinden alınan gelir vergisi ve sosyal sigorta primleri Almanya’da da kaynakta kesinti yöntemiyle işverenlerce toplanarak vergi dairesine transfer edilmektedir. İşveren, beyan süresinin sona ermesinden itibaren 10 gün içerisinde ücret vergisini yatırmak zorundadır. Beyan dönemleri ise bir önceki yıl ödenen ücret vergisine bağlı olarak değişmektedir. Bir önceki yılın ücret vergisi 4.000 avro’dan fazla

ise bir aylık dönemler itibariyle, 1.000 ila 4.000 avro arasında ise üçer aylık dönemler itibariyle, 1.000 avro'dan daha az ise yıllık dönemler itibariyle ücret vergisini beyan ederek ödemektedir. Bu süreçte vergi yükümlülüğü kuşkusuz çalışana aittir. Ancak verginin indirimler dikkate alınarak doğru bir şekilde hesaplanması ve tahsil edilerek vergi idaresine gönderilmesi işverenin sorumluluğu altındadır (European Taxation Database, 2012).

Almanya'da ücret vergisine tabi olan ve olmayan gelirler şu şekilde sıralanabilir (IBFD, 2009, s. 290): Fazla çalışma ücretleri genel olarak vergiye tabidir. Bununla birlikte, pazar günü, resmi tatil günlerinde ve akşamları yapılan fazla çalışma karşılığında temel ücrete ek olarak bir ödeme yapılıyor ise ve bu hususta belli yüzdeler aşılmıyorsa bu ödeme vergiye tabi değildir.

Belli masraf ödenekleri; hukuken belirlenen sınırlar dahilinde vergiden muaftır. Çalışanlar ücret gelirini elde etmek ve sürdürebilmek için yaptıkları bütün harcamaları indirebilirler (bazı hallerde üst sınır bulunmaktadır). Eğer çalışanın işle ilgili masrafları 920 avroyu geçmiyor ise, çalışan 920 avroluk toplam indirim hakkına sahiptir. Ev ve iş arasında ulaşım için, standardize edilmiş indirim miktarı kilometre başına 0,30 avrodur. Herhangi bir ulaşım aracı kullanılması veya harcamanın gerçek olup olmamasının önemi yoktur. Ulaşım ile ilgili en yüksek indirim miktarı 4500 avro olabilmektedir.

Ulaşım ile ilgili masrafları azaltmak, seyahat süresini kısaltmak amacıyla yapılan ev taşımalarında yapılan masrafların belli bir kısmı (üst sınır aynı sebeple kamu personeline ödenen miktardır) vergiden muaftır.

Ayrıca mesleki ve ticari birliklere yapılan aidat katkıları, işle ilgili araçlar ve çalışma kıyafetleri ile ilgili masraflar (vergiye tabi olmayan gelirler ile ilgili masraflar hariç) brüt ücret gelirinden indirilebilmektedir.

Aynı yardımların vergilendirilmesi hususunda götürü vergilemeden de yararlanılabilmektedir. Bazı aynı yardımlarda işveren, götürü bir oran üzerinden gelir vergisi ödeme yükümlülüğünü üzerine alarak, çalışanın vergilendirilebilir geliri arasından aynı yardımları kapsamından çıkarmış olmaktadır (IBFD, 2009, s. 290).

Yönetim kademesindekiler aldıkları ücretlerin ve diğer yan ödemelerin tamamı (all remuneration), istihdam (çalışma) sonucu elde edilen gelir yani ücret geliri olarak değerlendirilerek vergiye tabi tutulmaktadır. Çünkü Almanya'da yöneticiler de (yönetici

müdür ve yönetim kurulu üyesi) çalışan olarak düşünülmektedir. Eğer kişi denetim kurulu üyesi ise ve hiçbir yöneticilik görevi mevcut değilse, ücret olarak değilde mesleki hizmetlerden elde edilen gelir yani serbest meslek geliri olarak düşünülmektedir (IBFD, 2009, s. 291).

Alman gelir vergisi sisteminde gerçek ücrete ulaşabilmek maksadıyla yapılan kişisel kesintiler (sigorta primleri, bağışlar vb) ve vergiye tabi tutulmayan kişisel indirim (en az geçim indirimi) tutarları ise aşağıdaki gibidir.

1) Kişisel Kesintiler: Özel giderler (masraflar) ve olağandışı giderler vergi matrahının belirlenmesinde indirilebilir. Bu özel giderler (special expenses) şu şekilde sıralanabilir;

a) Sigorta katkıları

2009 yılında yasal emeklilik planları ve belli özel emeklilik planları için yapılan sigorta katkılarının %70'i indirilebilir. Yine, zorunlu sağlık sigortası, kaza sigortası, mesleki sorumluluk sigortası, özel sigortalar ve işsizlik sigortası için yapılan prim ödemeleri indirilebilir. Bunların ötesinde ömür boyu gelir sigortası primleri ve sermaye hayat sigortası (capital life insurance) primlerinin %88'i en az 12 yıllık dönem itibariyle indirilebilir. Tüm bu prim katkılarının yıllık toplamı 2.800 avro ile sınırlıdır (IBFD, 2010, s. 315).

b) Bağışlar

Kar amacı bulunmayan faaliyetlere yapılan bağışlar toplam gelirin %20'sini aşmamak kaydıyla indirilebilir (IBFD, 2010, s. 315).

c) Muhtelif (Müteferrik) İndirimler

- Boşanmış veya evlerini ayırmış eşler için ödenen nafakalar belirli bir tutara kadar indirilebilir.

- İlk mesleki eğitim veya okul, üniversite ücretleri, kitap harcamaları gibi eğitim harcamalarının yıllık 4.000 avroluk kısmı indirilebilir.

- Kilise vergisi ödemeleri

Matrahtan indirilebilecek olağandışı giderlerden (Extraordinary Expenses) önemli olanlarına örnek olarak, hastalık maliyetleri, çocukların eğitim harcamaları, evde yaşlı ve hasta birine bakma durumu verilebilir.

2) Kişisel indirimler (En az geçim indirimi): Geçim indirimi Almanya'da yerleşik bir mükellefin vergi matrahından indirilmektedir. Bekârlar için indirim miktarı 8.004 avro

iken, birlikte değerlendirilen eşler için iki katı yani 16.008 avrodur (European Taxation Database, 2012).

- Çalışanlar, milliyetine bakılmaksızın Almanya’da yaşayan 25 yaşını aşmamış çocukları için vergi indiriminden yararlanmaktadırlar. 2010 yılından bugüne birinci ve ikinci çocuk için 2.208 avro, üçüncü çocuk için 2.280 avro, dördüncü ve sonraki çocukların her biri için 2.580 avro olarak uygulanmaktadır (European Taxation Database, 2012).

-Çocuk bakımı, yetiştirilmesi için 2084 avro ve eğitimi amacıyla 1.320 avro olmak üzere toplam tanınan indirim miktarı 3.504 avrodur. Birlikte değerlendirilen eşler söz konusu indirim miktarı 2 katına çıkarılarak, 7.008 avro olmaktadır (European Taxation Database, 2012).

Çocuk indirimi dışında yıl boyunca aylık olarak ödenen çocuk yardımı mevcuttur. Bu yardım, 1’nci ve 2’nci çocuğun her biri için aylık 184 avrodur. 3’ncü çocuk için ise 190 avrodur. 4’üncü ve sonraki her bir çocuk için ise 215 avrodur. Çocuk yardımından yararlanabilmesi için çocuğun Almanya’da, bir başka AB üyesi ülkede veya İsviçre’de yerleşik olması zorunludur (MISSOC Database, 2012).

İşverenlerin vergiyi hesaplamalarını kolaylaştırmak için, çalışanlar aile durumlarına göre altı kategoriye ayrılmıştır. Bu sınıflar çalışanların medeni durumuna, eşlerin çalışıp çalışmamasına ve çocuk sahibi olup olmamalarına göre şekillenmektedir. Vergi indirimleri ve uygulanacak vergi tarifesinin seçiminde bu sınıflardan faydalanılmaktadır.

Almanya’da temel gelir vergisi tarife yapısının çok aşamalı ve doğrusal-artan oranlı (linear-progressive), bir başka deyişle düz artan oranlı bir yapıda olduğu söylenebilir. Bekar, boşanmış ve dul (eşini kaybetmiş) çalışanlar aşağıdaki temel gelir vergisine göre elde ettikleri ücretlerin vergisini ödemektedirler.

Tablo 3.16: Almanya’da Gelir Vergisi Tarifesi (2012)

Yıllık Vergilendirilebilir Gelir (avro) (Bekar)	Yıllık Vergilendirilebilir Gelir (avro) (Birlikte Değerlendirilen Eşler)	Marjinal Oran
....- 8.004	- 16.008	0
8.005-52.881	16.009-105.762	14-42
52.882- 250.730	105.763- 501.460	42
251.731 ve üzeri	501.461 üzeri	45

Kaynak: European Taxation Database, 2012

Tablo 3.16’da görüldüğü gibi, gelir vergisi tarifesi dört dilimden oluşmaktadır. İstisna veya en az geçim indirimi tutarının yer aldığı birinci dilimde, 2012 yılı için yıllık 8.004 avroya kadar olan ücret gelirleri için vergi oranı sıfırdır. İkinci dilim doğrusal (lineer) artan oranlı bölge olarak adlandırılmakta ve bu dilimde marjinal vergi oranı %14’den başlayarak %42’ye kadar doğrusal olarak artmaktadır. Bu dilime tekabül eden matrahlar için %14 ile %42 arasındaki vergi oranları uygulanmakta ve hangi oranda vergileme yapılacağı matematiksel bir formül yardımı ile hesaplanmaktadır⁵⁵. Bu hesaplamalar çerçevesinde ikinci dilimin aslında iki alt dilimin birleşiminden ibaret olduğu görülmektedir. Bekar mükellefler için 8.005 avro ile 13.469 avro arası gelirlerde %14 ile %23,97 arasında oranlar çıkarken, 13.470 avro ile 52.881 avro arası gelirlerde %23,97 ile %42 arası oranlar çıkmaktadır. Bir başka deyişle, bu dilime isabet eden matrahlar için hiç bir zaman düz bir oran ortaya çıkmamaktadır. Sözgelimi, 13.469 avro’nun gelir vergisi hesaplanmak istendiğinde, 8.004 avro’luk kısmı istisnadır. Kalan 5.465 avro için tatbik edilecek oran ne olmalıdır? Bu dilimde doğrusal artan oranlılık geçerli olduğundan %14 ile %23,97’nin ortalaması olan %18,985’lik oran tatbik edilmelidir.

Üçüncü ve dördüncü dilimler ise sabit oranlı bölge olarak adlandırılmakta ve ilk sabit oranlı bölgede 52.882 avrodan 250.730 avroya kadar gelire uygulanan azami vergi oranı %42 iken, son sabit oranlı bölgede 250.731 avrodan fazla gelir için üç puan arttırılmak suretiyle azami vergi oranı %45’e çıkmaktadır

Almanya’da eğer bir aile söz konusu ise, bireysel vergilendirme yerine eşlerin gelirleri birlikte değerlendirilerek vergi hesaplaması yapılmaktadır. Eşler birlikte değerlendirildiğinde, gelir dilimleri yukarıdaki tarife tablosundaki dilimlerin iki katına çıkmış olduğundan, artan oranlı tarife yapısında eşlerin daha yüksek marjinal oranlardan vergilendirilmesinin önüne geçilmektedir.

3.2.2.2. Gelir Vergisi Dışındaki Diğer Kamusal Yükler

Gelir vergisi tutarı üzerinden alınan ve ücretler üzerindeki bir diğer kamusal yükü oluşturan vergi türü, dayanışma vergisidir (Solidarity Surcharge). Dayanışma vergisi,

⁵⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz. [http://de.wikipedia.org/wiki/Einkommensteuer_\(Deutschland\)](http://de.wikipedia.org/wiki/Einkommensteuer_(Deutschland))

Batı ve Doğu Almanya'nın 1990 yılında birleşmesinden sonra kabul edilen ve Doğu Almanya'nın yeniden imarını finanse etmek için getirilmiş bir vergidir (AILO, 2011, s. 1). Söz konusu verginin oranı %5,5'dir. Ve hesaplanan gelir vergisi tutarı üzerinden alınmaktadır (IBFD, 2009, s. 296). Örneğin, tarifeye göre hesaplanan yıllık gelir vergisi 10.000 avro çıkan bir mükellefin ödeyeceği dayanışma vergisi 550 avro olacaktır. Bir başka deyişle, mükellef vergi dairesine 10.550 avro ödemek zorundadır.

Dayanışma vergisi içinde istisna tutarı belirlenmiştir. Bekârlar için yıllık gelir vergisi tutarı 972 avroyu (evliler için 1.994 avro) geçmediğinde dayanışma vergisi hesaplanmamaktadır. Bu dilimin üzerine çıkıldığında vergi oranı sürekli artarak, yıllık gelir vergisi tutarı bekârlar için 1.340,69 avroya (evliler için 2.681,38 avro) ulaştığında oran da %5,5 olmaktadır.

Ücretler üzerinden alınan gelir vergisi ve dayanışma vergisi işveren tarafından kaynakta kesilmektedir. Bu stopaj vergisi, çalışanın nihai gelir vergisi için bir ön ödeme niteliğindedir. Almanya'da kural olarak tüm gelir vergisi mükellefleri, yıl boyunca elde ettikleri gelirler için vergi beyannamesi doldurmak ve izleyen yılın Mayıs ayının 31'ine kadar vermek zorundadırlar.

Tam mükelleflerin ücret gelirleri ya re'sen ya da talep üzerine değerlendirilir. Re'sen değerlendirmeler, vergi eksik olduğu zamanlarda yapılmaktadır. Mükellefin talebi üzerine yapılan değerlendirme ise, mükellefin fazla vergi ödemiş olma ihtimaline karşılık yapılmaktadır.

Birlikte yaşayan eşler ayrı ayrı değerlendirilmeyi tercih etmedikleri sürece birlikte değerlendirilir. Eşlerin gelirlerinin birlikte değerlendirilmesi halinde tarifede bekar mükellefler için belirlenmiş dilimler iki kat olarak uygulandığından artan oranlı vergi yapısını yumuşatıcı etki ortaya çıkararak, eşlerin daha yüksek vergi oranlarından vergilendirilmesi önlenmektedir (IBFD, 2009, s. 295).

Ücretler üzerindeki diğer vergi türü kilise vergisidir. Ücretler üzerinde doğrudan bir vergi niteliğinde olmasada ödenen gelir vergisi tutarı üzerinden hesaplandığı için sadece ücret geliri elde eden vatandaşlar açısından dolaylı bir yük teşkil etmektedir.

Kilise vergisi, kilise üyelerinin ödemekle yükümlü olduğu ve vergi otoritelerinin tahsil ettiği bir vergi türüdür. Üyeler ödedikleri gelir vergisi tutarı üzerinden %8 veya %9 oranında söz konusu vergiyi ödemektedirler (IBFD, 2009, s. 296).

Almanya’da ücret üzerindeki kamusal yükün bileşenleri içinde sosyal güvenlik kesintileri daha büyük ağırlığı oluşturmaktadır. Sigorta kollarının yaygın ve prim oranlarının daha yüksek olduğu göze çarpmaktadır. Sosyal güvenlik primi çalışan katkısı toplam %20,475, işveren katkısı ise yaklaşık %19,575 (ilave olarak iş kazaları ile ilgili sigorta primi)’dir. Katkı paylarının çalışan ve işveren arasında eşit dağılıma sahip olduğu görülmektedir. Ancak İngiltere ile karşılaştırıldığında sosyal yardım ve ödeneklerin kapsamının düşük olduğu görülmektedir. İngiltere’de bu tür yardım ve ödeneklerin bir kısmı vergiler ile finanse edildiğinden, Almanya’ya nazaran çalışan ve işveren prim oranları daha düşüktü.

Tablo 3.17: Almanya’da Sigorta Kollarına Göre Prim Oranları

Sigorta Türü	Çalışan Katkısı	İşveren Katkısı
Hastalık ve Analık (Ayni)	%8,2	%7,3
Hastalık ve Analık (Nakdi)		
Uzun Süreli Bakım	%0,975	%0,975
Sakatlık		
Yaşlılık	%9,80	%9,80
Dul ve Yetim		
İş Kazaları ve Mesleki Hastalıklar		Riske bağlı değişen oranlar*
İşsizlik	%1,5	%1,5

*Oranı, “İşveren Sigorta Birliği” değişik sektörlerdeki risk düzeylerine göre belirlenmektedir. Sadece işverenlerce ödenmektedir.

Kaynak: MISSOC Database, 2012

Almanya’da sosyal güvenlik sistemi çalışan ve işverenlerin prim katkıları ve vergilere dayalı olarak finanse edilmektedir. Sosyal güvenlik sisteminin finansmanı için getirilmiş ayrı bir vergi yoktur. Hastalık, analık, sakatlık, yaşlılık, dul ve yetim yardımları, iş kazaları ve mesleki hastalıklar ve işsizlik gibi konuların tümünü kapsayan bir prim katkısı sistemi yoktur. Mevcut olan sigorta kollarının her biri için çalışanların ve işverenlerin prim katkısı oranları belirlenmiştir. Aile yardımları için prim katkısı yoktur. Bu tür yardımlar tamamıyla vergi gelirleri ile finanse edilmektedir (MISSOC Database, 2012).

Sağlık sigortası kapsamında işveren tarafından yapılan ödemeler vergiye tabidir. Kaza sigortası ödemeleri, analık ödemeleri ve işsizlik yardımları ise artan oranlı vergilemeye tabidir.

Emekli aylıklarının vergilendirilmesi hususunda her yıl belirlenen tutarda istisna uygulaması mevcuttur. 2011 yılı için emekli aylıklarının bekarlar için başka bir geliri

bulunmuyorsa yıllık yaklaşık 15.703 avro'luk kısmı vergiye tabi değildir. Evli olanlar için miktar ikiye katlanmaktadır. Ülkede emekli aylıklarının 35 yıllık bir dönemin sonunda (2005-2040) tamamen vergi dışına çıkarılması planlanmaktadır. 2005 yılı sonu itibariyle emekli aylığının vergilenebilir kısmı, aylığın %50'si oranında iken, 2020 yılına kadar ikişer puan, 2021-2040 yılları arasında ise birer puan indirilerek sürecin tamamlanması öngörülmüştür (MISSOC Database, 2012).

Aile yardımları kapsamında çocuk yardımından Almanya'da yerleşik olan vergiye tabi kişiler veya gelir vergisi mükellefi olan kişiler kendi çocukları, evlat edindikleri çocukları veya bakmakla yükümlü olduğu çocukları için faydalanabilirler. Buna göre, normal şartlarda 18 yaşına kadar çocuk yardımı hakkı bulunmaktadır. Yaş sınırı, çocuk iş arama sürecinde ve istihdam ofisine kayıtlı ise 21 yaşına kadar, yükseköğrenim ve mesleki eğitime devam edenler açısından 25'e kadar yükselebilmektedir. Çocuk yardımının aylık miktarı, birinci ve ikinci çocuğun her biri için 184 avro, üçüncü çocuk için 190 avro, dördüncü ve sonraki çocukların her biri için 215 avrodur (MISSOC Database, 2012).

Çocuk yardımı dışında, çalışmayan veya kısmi zamanlı çalışan ebeveynlerin çocuklarına kendi evlerine bakabilmeleri için 14 aylık bir süre boyunca ebeveyn yardımı (parental allowance) hakkı tanınmaktadır. Nakit yardım niteliğindeki ebeveyn yardımlarının aylık miktarı 300 avro ile 1.800 avro arasında değişmektedir. Söz konusu yardımlar vergi kapsamında değildir (MISSOC Database, 2012).

3.2.2.3. Kamu Kesiminde İstihdamın Payı, Ücretlerin Oluşumu, Düzeyi ve Vergilendirilmesi

Alman Anayasası federasyon, eyaletler veya belediyeler düzeyinde nerede hizmet ettiklerinin önemi olmaksızın memur birliği ilkesine yer vermektedir. Alman kamu idaresinde üç tür kamu personelinden söz edilebilir; Bunlar memurlar, kamu çalışanları ve işçilerdir.

Geleneksel kamu idarelerinde (yönetim, polis, eğitim) genellikle bir kadroya bağlı olarak ve kariyer sistemine dayalı olarak çalışanlar memur olarak ifade edilmektedir. Kamu çalışanı ve işçiler ise, kadroya dayalı bir sistem altında, iş hukuku sözleşmelerine

bağlı olarak, ancak statüleri gereği fiili olarak memurlar ile aynı güvenceye sahip olarak çalışanlardır.

Memurların küçük bir oranı federal düzeyde istihdam edilmektedir. Eyaletlerin sorumluluğundaki yerel görevlerde çoğunlukla memurlar eli ile giderilmektedir. Memurlar, kamu çalışanları ile karşılaştırıldığında daha küçük bir azınlığı temsil etmektedir. Tarihsel gelişim sürecinde memurların yasal statüsü ve çalışma koşulları, onların kamu çalışanları karşısında daha elit görüldüğünü ve sembolik bir üstünlükleri olduğunu göstermektedir (Ministère Du Budget, 2009).

Memurların hak ve görevleri federal kanunlar tarafından belirlenmektedir. Bunun anlamı, hak ve görevleri parlamento tarafından belirlendiği gibi ücretleri ve emekli aylıkları da yine kanunlar gereğince olmaktadır. Yargı elemanları ve askeri personelin hizmetleri de tıpkı memurlar gibi kamu hukuku tarafından belirlenmektedir.

Buna karşılık kamu çalışanları özel hukuk sözleşmeleri altında istihdam edilmektedirler. Bir başka deyişle, Almanya'nın tamamında tüm çalışanlar için geçerli olan iş kanunu hükümleri uygulanmaktadır. Bununla birlikte özel çalışma koşullarının varlığı, kamu işverenleri (federasyon, eyaletler, yerel idareler) ile toplu pazarlık sürecini işletebilmeleri, sendikalarının daha güçlü olabilmesi, kamu çalışanlarının diğer çalışanlardan farkını göstermektedir (Bundesministeriums Des Innern, 2002, s. 28).

Federasyon, eyaletler ve belediyelere ait kamu idarelerinde hizmet veren yaklaşık 4,6 milyon çalışanın 1,6 milyonu memurlardan oluşmaktadır. Federal hükümet üyesi olan şansölye ve federal bakanlar memur olarak değerlendirilmemektedir. Bu yapılar, kamu hukukuna göre idare edilen, hükümet politikalarını gerçekleştirmek için vardır (Otto, 2006, s. 2).

Bütün memurların temel ücretleri federal kanunlar yoluyla belirlenmektedir. İşveren ve memur temsilcileri arasında yapılan görüşmelere dayalı olarak temel ücretin üzerine ilave edilecek ödenekler tespit olunmaktadır. Terfiler ise derecelendirme sistemine bağlı olarak liyakat, kıdem ve bütçe sınırlamaları çerçevesinde belirlenmektedir (Ministère Du Budget, 2009).

Almanya'daki kamu personel sistemine ilişkin bu genel bilgilerden sonra memurların ücret (remuneration) sistemi incelenecek olursa, bütün memurların, hakim, savcı ve askeri personelin (profesyonel askerler ve belli dönemler için askerlik yapanlar) ücretlerinin, Devlet Memurları Ücret Yasası (Civil Servant's Remuneration Act)

çerçevesinde belirlendiği söylenebilir. Halen federasyon, eyaletler, yerel idareler, bu idarelere bağlı birlikler ve diğer bütün kamu idarelerinde çalışan memurların ücretleri herhangi bir farklılık olmadan tek düze bir şekilde uygulanmaktadır (Bundesministeriums Des Innern, 2002, s. 74).

Kamu ücret sisteminin temelinde Anayasa'nın 33/5'nci maddesi uyarınca garanti altına alınan profesyonel kamu hizmeti ilkesi yatmaktadır. İşveren olarak devletin, kamu hizmetlerinin layığıyla yerine getirilmesi amacıyla halen çalışmakta olan memurların, engelli ve emekli olan memurların uygun, sürdürülebilir bir yaşam standardının sağlanmasını amaçlarından birisi olarak kabul etmelidir. Ücret düzeyi ile memurun kendini tamamıyla işine adanması sağlanmalıdır.

Diğer kamu çalışanlarının (iş sözleşmesine dayalı) aksine, ücretler memurların yaptıkları bireysel iş dolayısıyla yapılan bir ödeme değil, mevcut olan tüm çalışma kapasitelerini kullanarak kamuya en iyi hizmeti vermenin bir karşılığı olmalıdır (Bundesministeriums Des Innern, 2002: 74).

Aylık peşin olarak ödenen ücret, ilk ve esas olarak temel ücretten (base salary) oluşmaktadır. Temel ücret ise derecelere bağlı bir gösterge sistemine dayanmaktadır. Ücret dereceleri federal ücret tablolarına dayanmaktadır. Dört çeşit ücret tablosu bulunmaktadır. A ve B tabloları memurların ve askeri personelin ücretlerini, W tablosu yükseköğretim kurumlarındaki profesör ve okutmanların ücretlerini, R tablosu ise hakim ve savcıların ücretlerini göstermektedir (Otto, 2006, s. 6).

Temel ücret ise aile yardımları ve ilave olarak özel durumlara has ödenekler yoluyla desteklenmektedir. Performans ikramiyesi ve performans ödenekleri yanı sıra, iş piyasası koşullarına bağlı olarak özel birtakım ödeneklerde ilave olunabilmektedir. Yine yurtdışı görevler için özel ödenekler söz konusu olabilmektedir. Bunlara ilave olarak memurlar, yıllık özel ödemeler ve sermaye-teşekkül yardımları alabilmektedir (Bundesministeriums Des Innern, 2002: 75).

ABD, İngiltere gibi ülkelerde uygulanan yüksek kamu görevlileri memuriyet sistemi Almanya'da da uygulanmaktadır. Kamu idarelerinin başındaki yöneticiler, müsteşarlar gibi siyasetin kıyısında olan üst düzey kamu görevlileri için ayrı bir ücretlendirme sistemi bulunmaktadır. Bu üst düzey kamu görevlileri genellikle bürokrasinin içinden politik tercihlere bağlı olarak seçilmiş görevlilerdir (Ministère Du Budget, 2009).

1 Ocak 2007 tarihinde, memur ücretleri ile ilgili yasa Alman kamu hizmetinde performansa dayalı ücret sistemi getirdi. Bu yasa kamu sektörü çalışanları için teşvik edici unsurun sadece terfiler olmaması gerektiği anlayışına dayanmaktadır. Performans ve iş yüküne göre çalışanlara ödeme yapılmasını amaçlayan bir dizi önlemler yasa ile birlikte yürürlüğe girmiştir. Ücretler ile ilgili olarak getirilen yeniliklerden birisi kıdem ilkesinin (yani maaşların hizmet süresine dayalı olarak otomatik artması) değiştirilmesidir. Hizmet süresinin yanı sıra, çalışanların bireysel performansı da bir ücret skalasından daha yüksek bir skalasına hareket hızını belirler hale gelmiştir. Ancak hiçbir hak veya performans ödemeleri çalışanların ücretlerinin %10'unu ve çalışanın kendi maaş kategorisi için ücret ödemeleri toplamının %7'sini aşamamaktadır.

Kamu çalışanı veya memur statüsünde çalışan ücretlilerin vergilendirilmesi ile ilgili Almanya'da genel vergilendirme esasları dışında farklı bir durumla karşılaşılmamıştır. Kamu çalışanı ve memurların ücretlerinin belirlenmesi, ücret paketi bileşenleri özel sektörde hizmet veren ücretliden farklı özellikler taşımasına rağmen, memurların eline geçen tüm yan ödeme, tazminat, bonus, ödenek gibi ödemelerin gelir vergisine tabi olduğu görülmektedir.

3.2.3. İspanya

İspanya'da ve özerk (otonom) topluluklarda⁵⁶ gerçek kişiler elde ettikleri ücret ve diğer bazı gelirler için gelir vergisi mükellefidir. Ayrıca bir sermaye kazançları vergisi yoktur, fakat sermaye kazançları da gelir vergisi kapsamında vergiye tabidirler. Ücretliler ve serbest meslek erbabı olanlar ayrıca sosyal güvenlik katkısı primi ödemektedirler (IBFD, 2009, s. 759).

Gelir vergisi, doğrudan, artan oranlı ve kişisel bir vergidir. Her bir mükellefin kişisel koşullarını dikkate alan subjektif bir vergi niteliğindedir. Mükelleflerin bir takvim yılında kazandıkları net gelir üzerinden alınmaktadır. 2006 yılındaki reformunun ardından gelir vergisi diğer ülkelerden farklı olarak ikili-dual bir yapı arz etmeye başlamıştır. Buna göre, çeşitli gelir kaynaklarından elde edilen gelirler tasarruf gelirleri

⁵⁶ İspanya'daki özerk topluluklar; Aragona, Asturias, Balear Adaları, Bask Bölgesi, Endülüs, Ekstremadura, Galiçya, Kanarya Adaları, Kantabria, Kastilya-La Mancha, Kastilya ve Leon, Katalonya, La Rioja, Madrid, Murcia, Navarra, Valensiya'dır. Özerk iller ise Ceuta ve Melilla'dır.

ve diğer gelirler şeklinde ikiye ayrılmakta ve bu iki gelir türüne farklı vergi muameleleri uygulanmaktadır (Generalitat De Catalunya, 2008, s. 2).

Temettü, faiz, hayat sigortası poliçesi gelirleri gibi tasarruf gelirleri düz oranlı vergilemeye tabi iken, son yıllarda küçük bir oran farklılaştırması yapılarak artan oranlı yapıya kavuşturulmuştur. Bir takvim yılında 6.000 avro'yu geçmeyen tasarruf gelirleri %19, söz konusu sınırı geçen tasarruf gelirleri ise %21 oranında gelir vergisine tabi iken, 2012 ve 2013 mali yılları için oranlar %21 ve %27'ye yükseltilmiştir. Ücret gelirlerini de içinde barındıran tasarruf dışı gelirler ise, aşağıda ayrıntılı olarak verileceği üzere, %24,75'den %52'ye varan oranlarda gelir vergisine tabidir (Deloitte, 2012, s. 2).

Gelir vergisi uygulamaları İspanya'nın tamamında, ülkenin belirli bölgelerinde uygulanmakta olan özel vergi rejimlerine zarar vermeden ve uluslararası bütün antlaşma ve sözleşmeler için geçerlidir (Generalitat De Catalunya, 2008, s. 3).

Gelir vergisi mükellefiyeti bağlamında kişisel yerleşiklik ve ekonomik yerleşiklikten söz edilebilir. Buna göre ikametgâhı İspanya'da bulunan bir kişi yerleşik sayılmaktadır. Bu mükellefler kazancın hangi ülkede elde edildiğine ve kişinin İspanya vatandaşı olup olmamasına bakılmaksızın bütün gelirleri üzerinden İspanya'da vergi mükellefi olmaktadır. Bir gerçek kişi bir takvim yılı içerisinde 183 günden fazla İspanya'da kalmışsa kişisel yerleşiktir. Buna karşılık bir iş veya faaliyetin önemli düzeyde yoğunlaştığı, kazançların yoğunlaştığı yer İspanya ise ekonomik yerleşiklik söz konusudur. Bunların dışında, aksine bir kanıt olmadıkça, evli bir bireyin eşinin veya küçük çocuklarının yaşadığı yer İspanya'da ise, bireyde İspanya'da yerleşik sayılmaktadır (IBFD, 2009, s. 759). Bu düzenlemeler mükellefin ikametgâhını vergi cennetlerine taşıma girişimlerini bertaraf etmek için önemli ölçüde sıkı tutulmaktadır (Generalitat De Catalunya, 2008: 3).

İspanya'da yerleşik olmayan ancak ülkede bir gelir veya kazanç elde edenler dar mükellefiyet kapsamında vergilerini ödemektedirler. İkametgâhını İspanya'ya taşıyan bireyler, taşındıkları takvim yılında tam mükellef veya dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilmeye karar verebilirler. Buna ek olarak ikametgâhını vergi cenneti olarak adlandırılan bir ülkeye taşıyan İspanya vatandaşı, taşıdığı yıl ve sonraki 4 yıl boyunca vergilendirilmeye devam edilmektedir (IBFD, 2009, s. 759).

Gelir vergisine tabi gelir beş kategoride sınıflanabilir. Bunlar; ücret geliri, yatırım geliri (kar payı, faiz, sigorta poliçe geliri vb), kurum kazançları, sermaye kazançları ve emsal gelirdir⁵⁷.

Gerçek kişiler, genel kural olarak, ilgili takvim yılında gelirin elde edilmesi için yapılan giderlerini brüt gelirlerinden indirebilmektedir. Eğer eşler ayrı ayrı beyanname verilerse, gider indirimleri de her bir mükellef bazında ayrı ayrı dikkate alınmaktadır.

Mükellefin gelir vergisine tabi beş gelir türü için vergi hesaplamaları değişmektedir. A, C ve E kategorilerine ait gelirler “genel gelir” olarak nitelendirilir. Bu tür gelirlerden kabul edilen kesinti ve indirimler düşüldükten sonra kalan matraha artan oranlı vergi oranları uygulanır. B ve D kategorilerine ait gelirler ise “tasarruf geliri” olarak ayrıştırılmakta (IBFD, 2009, s. 759) yukarıda değinildiği gibi %21 ve %27 gibi artan oranlı vergilemeye tabi tutulmaktadır.

3.2.3.1. Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi

İspanya’da ücretlerin vergilendirilmesine geçmeden önce, gelir vergisinden muaf tutulan ve işgücü ile ilişkilendirilebilecek bazı gelir türleri olduğunu belirtmek gerekmektedir. Buna göre;

- Bedeni ve zihinsel zararları tazmin etmek için, kanunlar, mahkeme kararları veya bir sigorta sözleşmesi gereğince ödenen tazminatlar (yasal üst sınır dahilinde.)
- Kıdem tazminatı, işten çıkarma tazminatı veya işin kaybedilmesi veya çalışmanın son bulması sebebiyle yapılan zorunlu tazminat ödemeleri (yasal üst sınır dahilinde)
- Sosyal güvenlik sistemi tarafından ciddi sakatlığı bulunan mükelleflere ödenen aylıklar
- Yabancı bir ülkede çalışma karşılığında elde edilen ücretler için ödenen gelir vergisi, İspanya’da geçerli gelir vergisi ile karşılaştırılarak 60.100 avroya kadarlık kısmı muaf tutulmaktadır (IBFD, 2009, s. 760).

Belli şartlar altında işverenler tarafından seyahat, taşınma ve benzeri bazı masrafların tazmini için çalışanlara yapılan ödemeler belli kısıtlar altında indirim konusu yapılabilmektedir.

⁵⁷ İspanya’da, örneğin, mükellefin esas konutu dışında başka diğer konutlarından, vergi cennetleri listesindeki kolektif yatırım kuruluşlarından elde edilen gelir, emsal gelir çerçevesinde gelir vergisine tabi tutulmuştur.

İspanya’da verginin hesaplanmasına esas teşkil edecek olan gerçek ücret gelirin e ulaşabilmek amacıyla brüt ücret gelirinden; soysal güvenlik katkıları, sendika aidatları ve belli bir tutara kadar meslek birliklerine yapılan zorunlu aidatlar ile istihdamın sona ermesi ile alakalı olarak yapılan yargılama giderleri indirilebilmektedir.

Ücret gelirleri birçok ülkede olduğu gibi kaynaktan kesinti yöntemi yoluyla, işverenler tarafından çalışanın ücret geliri içinden tevkif edilmekte ve vergi otoritesine gönderilmektedir. Ücretler aylık olarak stopaja tabidir.

Net ücret gelirin e bağı olarak 2.653 avro ve 4.080 avro arasında değişik tutarlarda istihdam yardımı (employment allowance) uygulanmaktadır. Ancak bu istihdam yardımı çalışanın net ücret gelirini aşmamaktadır. Yardım miktarı farklı bir şehirde çalışmayı kabul edenlere veya 65 yaş üzeri çalışanlara daha yüksek düzeyde uygulanabilmektedir.

Çalışanlara yapılan aynı yardımlarda vergiye tabidir. İşverene maliyeti veya piyasa değerleri esas alınarak söz konusu aynı yardımların değerlemesi yapılmaktadır (IBFD, 2009, s. 760).

Emekli aylıkları da genel olarak ücret geliri şeklinde düşünülerek vergiye tabi kılınmıştır. Ancak özür lülük derecesi yüksek olanlara sosyal güvenlik sisteminde ödenen aylıklar vergiden muaftır.

Yönetim kurulu veya diğ er yönetim yapılarında yer alan üyelerin aldıkları ücretler ve ek ödemeler ücret geliri gibidir ve %35 oranında stopaja tabidir. Bu stopaj nihai gelir vergisidir. Yönetici vasfıyla tam zamanlı olarak çalışanlar ise diğ er çalışanlar gibi genel stopaj oranlarına tabidirler (IBFD, 2009, s. 760). Kurs, seminer, konferans ve benzeri aktivitelerde konuşmacı olanlar veya ders verenlerin aldıkları ücretler de %15 stopaja tabidir (Generalitat De Catalunya, 2008: 11).

Matrahtan çalışanın işsizlik yardımları ve bireysel emeklilik planları için yaptığı katkıları da indirilebilmektedir. İşverence yapılan katkıları da ayrıca mükellef tarafından indirilebilir. Bireysel emeklilik için yapılan toplam katkı en fazla ücret gelirinin %30’u kadardır. 50 yaş üstünde olanlar için bu oran %50’ye çıkarılmıştır (IBFD, 2009, s. 761, 762).

Kişisel indirim ve aile yardımı indirimleri de nihai vergi yükümlülüğünü azaltan önemli indirim kalemlerinden birisini oluşturmaktadır. Kişisel indirimin yıllık tutarı 5.151 avrodur. İleri yaşlarda olanlar için ilave indirim tutarları kişisel indirim tutarına

eklenmektedir. 65 yaşından büyükler için ise indirim tutarı 6.069 avro, 75 yaşından büyükler için 7.191 avroya yükselmektedir.

Aile yardımı indirimi (family allowance) ise ailede yaşayanların sayısına, yaşlarına ve gelirlerine bağlıdır. İlave indirim tutarları, aynı evde yaşayan 25 yaş altındaki ilk çocuk için 1.836 avro, ikinci çocuk için 2.040 avro, üçüncü çocuk için 3.672 avro, sonraki her bir çocuk için 4.182 avrodur. Ek olarak 3 yaşından küçük her bir çocuk için 2.244 avrodur. Bu indirim evlat edinilen çocuklar içinde geçerlidir. Yukarıda ifade edildiği üzere, aynı evde yaşayan 65 yaşından büyükler için ilave indirim oranı 918 avro, 75 yaşından büyükler içinse 2040 avrodur.

Bu indirimlerin yanı sıra, engelli mükellefler kendisi ile birlikte aynı evde bakmakla yükümlü oldukları büyüklerin ve çocukların her biri için 2.316 avro indirim hakkına sahiptir. Engellilik derecesi %65 ve üzerinde olanların her biri için bu tutar artarak 7.038 avroya yükselmektedir. Eğer hareket kabiliyetini yitirmiş bir mükellef veya aile ferdi var ise, 2.316 avro ilave indirim hakkı tanınmaktadır (European Taxation Database, 2012).

Ücret geliri 7 tarife diliminin bulunduğu %27,25'lik yükseklik farkına 282.293 avro uzunluk farkına sahip bir tarifeye göre vergilendirilmektedir. İspanya'da söz konusu oranların sadece 2012 ve 2013 yıllarına ilişkin olarak geçici olduğunu belirtmek gerekir. Dilim usulü artan oranlılık uygulaması geçerlidir. Yani, marjinal gelir arttıkça, bu marjinal gelire uygulanacak vergi oranları da yükselmektedir.

Tablo 3.18: İspanya'da Gelir Vergisi Tarifesi (2012)

Vergiye Tabi Gelir (avro)	Oran
... - 17.707,20	24,75
17.707,20 – 33.007,20	30
33.007,20 – 53.407,20	40
53.407,20 – 120.000,20	47
120.000,20-175.000,20	49
175.000,20-300.000,20	51
300.000,20- üzeri	52

Kaynak: Deloitte-b, 2012, s. 2.

Daha önce de ifade edildiği gibi, İspanya kaynaklı ücret geliri kaynakta kesinti yoluyla tahsil edilmektedir. Kaynakta kesinti yöntemiyle tevkif edilen vergi peşin ödeme niteliğindedir ve ortaya çıkacak nihai vergiden mahsup edilmektedir. Emekli aylıkları

da dâhil olmak üzere ücret gelirleri, mükellefin kişisel ve ailevi koşullarını dikkate alan bir yaklaşım çerçevesinde genel stopaj vergisine tabidir (IBFD, 2009, s. 763).

İspanya’da yerleşik olmayanların bu ülkede elde ettikleri ücret gelirinin tamamı %24 oranında sabit bir vergiye tabidir. Bununla birlikte, geçici işler sonucu elde edilen (örneğin, yaz sezonu çalışan garson) ücret gelirinden sadece %2 oranında vergi alınmaktadır. Yerleşik olmayanlar, yukarıda sayılan indirimlerden yararlanma hakkına sahip değildirler.

3.2.3.2. Gelir Vergisi Dışındaki Diğer Kamusal Yükler

İspanya’da yerleşik tüm çalışanlar ve işverenler ücret geliri üzerinden sosyal güvenlik sistemine aylık olarak prim katkısında bulunmak zorundadır. Prim katkısı genel olabileceği gibi, tarım işçileri, deniz adamları, hizmetçiler için özel sosyal güvenlik sistemleri de olabilir. Söz konusu zorunlu prim ödemeleri bireysel gelir vergisi tespitinde matrahtan indirilebilmektedir (IBFD, 2009, s. 766).

İspanyol zorunlu sosyal güvenlik sistemi, diğer AB ülkelerinde olduğu gibi “Pay As You Go” ilkesi yani konumuz açısından “önce öde sonra yararlan” diye ifade edilebilen prim sistemi ile finanse edilmektedir. Ancak çalışan ve işverenlerin prim katkılarının yanı sıra devlet bütçesinden yapılan transferler, yani vergiler ile finanse edilmektedir. İspanyol sosyal güvenlik sistemi çerçevesinde aynı sağlık yardımları, uzun dönem bakım yardımları, aile ve çocuk yardımlarının vergiler yoluyla finanse edildiği görülmektedir. Hastalık (nakit olanlar), analık, sakatlık, yaşlılık, dul ve yetim yardımları, iş kazaları ve mesleki hastalıklar ve işsizlik ile ilgili ödenek ve yardımlar ise prim katkıları ile finanse edilmektedir (MISSOC Database, 2012).

Tablo 3.19: İspanya’da Sosyal Güvenlik Prim Oranları (2012)

	Çalışan	İşveren
Genel Katkı Payı	4,70	23,6
İşsizlik Sigortası	1,55	5,5
Maaş Garanti Fonu	-	0,2
Mesleki Eğitim	0,1	0,6
TOPLAM	6,35	29,9

Kaynak: MISSOC Database, 2012; IBFD, 2009, s. 766.

Tüm sigorta kollarını kapsayan prim katkısı sistemi yerine, birçoğunu kapsayan bir prim sistemi bulunmaktadır. 2012 yılı için çalışanların ve işverenleri sosyal güvenlik katkı prim oranları aşağıdaki Tablo 3.19’da verilmektedir.

İşverenler ayrıca iş kazası sigortası içinde prim ödemek zorundadır. Prim oranı ise işin niteliğine göre değişmektedir. Örnek vermek gerekirse, büro işlerinde %2,15 iken, inşaat işlerinde %7, havayollarında ise %3,9’dur.

Çalışanların sosyal güvenlik primlerinin uygulanacağı matrahı tespit etmek amacıyla, ücretliler mesleki kategorilere ayrılmaktadırlar. Her bir kategorinin prim katkısının en az ve en yüksek düzeyleri her yıl yeniden belirlenmektedir. 2012 yılı için en yüksek düzeyi aylık 3.230,10 avro, en az tutarı ise işin türüne göre değişmektedir. Örneğin, idari görevliler için 748,20 avro, mühendisler için 867 avrodur (<http://www.irpf.eu>, 2012).

Sigorta kolları bağlamında çalışanlara sağlanan faydalar ve bu faydaların vergileme durumu karşısındaki durumuna bakıldığında, genel olarak yapılan ödemelerin vergiye tabi olduğu görülmektedir. Hastalığın 4’ncü gününden 15’nci gününe kadar süren hastalık izinleri için işverenlerce verilen geçici iş göremezlik ödenekleri vergiye tabidir. Bunların dışında analık yardımları, sakatlık yardımları, emekli, dul ve yetim aylıkları, iş kazası ve mesleki hastalıklar ile işsizlik neticesinde sağlanan yardımlarda bir iki istisna dışında vergiye tabidir. Örneğin, sürekli (kalıcı) iş görememeye yol açan sakatlık, iş kazası veya mesleki hastalık neticesinde yapılan yardımlar ile öksüz-yetim çocuklara sağlanan faydalar vergi konusu dışında tutulmuştur (MISSOC Database, 2012).

Vergi gelirleri ile finanse edilen aile yardımlarının çocuklar üzerine yoğunlaştığı, özellikle de çocukların yaşlarına ve sakatlık derecelerine bağlı olduğu görülmektedir. Sakat olmayan 5 yaşından küçük çocuklar için yardım miktarı aylık 41,67 avro iken, 18 yaşından küçük çocuklar için aylık 24,25 avrodur. Sakatlığı bulunan çocuklar ise, sakatlık derecesi ve yaşlarına bağlı olarak yardımdan yararlanmaktadırlar. 18 yaşından küçük ve sakatlık derecesi en az %33 olanlar aylık 83,33 avro, 18 yaşından büyük ve sakatlık derecesi en az %65 olanlar aylık 357,70 avro, 18 yaşından büyük ve sakatlık derecesi en az %75 olanlar aylık 536,6 avro çocuk yardımı almaktadır (MISSOC Database, 2012).

Çocuk yardımları dışında, çocuklarını yetiştirmek için ilk 2 yıl izne ayrılan ebeveynler için aynı yardımlar ve doğum yardımları diğer aile yardımı türlerini oluşturmaktadır ve

söz konusu aile yardımı ödemelerinin tamamı vergi dışında tutulmuştur (MISSOC Database, 2012).

3.2.3.3. Kamu Kesiminde İstihdamın Payı, Ücretlerin Oluşumu, Düzeyi ve Vergilendirilmesi

1978 İspanyol Anayasasına göre, devlet bölgesel olarak dört yönetim düzeyinde organize olmuştur. Bunlar; belediye, il, otonom bölgeler ve merkezi kamu idareleridir. Otonom bölgelerde yasama gücü ve öz yönetim unsurları dahil olmak üzere büyük ölçüde bir bağımsızlıktan söz edilebilir. Yerel yönetim düzeyindeki belediyeler ve illerin her ikisinde bu tür güçleri bulunmamaktadır, bir başka deyişle, kanunlar tarafından belirlenen sınırlar içinde düzenleme yetkisine sahiptir (Natera-Peral ve Ruiz Martinez, 2007, s. 51).

Yönetim yapısına bağlı olarak kamu personelinin kamu idareleri arasındaki dağılımı şekillenmektedir. Otonom bölge idareleri toplam kamu personelinin yaklaşık yarısını oluşturmaktadır.

Tablo 3.20: İspanya’da Kamu Personeli İstihdamı

	Kamu Personeli Sayısı	%
MERKEZİ İDARE	542.125	22,5
Merkezi Kamu İdaresi	233.364	9,7
Emniyet Teşkilatı	113.583	4,7
Silahlı Kuvvetler	115.905	4,8
Yargı Kuruluşları	23.681	1,0
Kamu İşletmeleri	55.592	2,3
OTONOM TOPLULUKLARIN İDARESİ	1.196.223	49,9
ÜNİVERSİTELER	94.704	3,9
YEREL İDARELER	568.127	23,7
Kasaba/Şehir Binaları	488.534	20,4
Belediye İdaresi	79.593	3,3
TOPLAM	2.401.179	100

Kaynak: Natera-Peral ve Ruiz Martinez, 2007, s. 55.

Tablo 3.20’de görüldüğü üzere, İspanya’da kamu personeli yoğunluğu oldukça fazladır. Yaklaşık 46 milyon nüfusa sahip ülkede, Türkiye’dekine yakın kamu personeli bulunmaktadır. Bir başka deyişle, Türkiye’ye göre kamu personeli yoğunluğu daha fazladır.

30/84 sayılı Ücret Sistemi Kanunu'nun 23'ncü maddesi göre kamu personeli ücretlerinin bileşenlerini temel ücret ve diğer ek ödemeler şeklinde tanımlamakta ve tasnif etmektedir. Buna göre memurların toplam ücret paketinin bileşenleri aşağıda verilmektedir.

1) Temel ücret: Temel ücret 3 kalem ödemeden oluşmaktadır. Bunlar; maaş (sueldo), kıdem (triennial) ve olağandışı ödemelerden (extraordinary payments) oluşmaktadır.

Kamu personeli ücretler bakımından beş gruba (A, B, C, D, E) ayrılmaktadır. Maaş ise, yıllık bütçe kanunlarında bu beş grubun her biri için belirlenen ücret düzeyidir. 30/84 sayılı Ücret Sistemi Kanunu, ücret düzeyleri ile ilgili belli sınırlamalar içermektedir. Örneğin, Kanun'da, A grubu memurların maaşlarının, E grubu memurların maaşının üç katını aşamayacağı öngörülmektedir. Var olan 5 grup içerisindeki yıllık maaş miktarları A grubuna ait 13.354 avro (en yüksek) ile E grubuna ait 6.306 avro (en düşük) arasında dalgalanmaktadır. Bir başka deyişle, en yüksek maaş miktarı en düşük maaş miktarının yaklaşık 2,1 katıdır. Yani Kanun'un belirtmiş olduğu 3 kat sınırının oldukça altında bir oran geçerlidir.

Kamu kurumlarında çalışan memurlar her üç hizmet yıllarını tamamladıklarında kıdem aylığı almaya hak kazanmaktadırlar. Miktarı her bir grupta olan memur için aynıdır ve bu miktar her yıl bütçe kanunları ile yeniden belirlenmektedir. Her üç yıllık hizmet için E grubu memurlar için 180 avro/yıl ile A grubu memurlar için 598 avro/yıl arasında dalgalanmaktadır. Yani en yüksek kıdem ödemesi en düşük kıdem ödemesinin 3,3 katıdır. Ödemeler yıllık olarak yapılmaktadır.

Olağandışı ödemeler ise, yılda iki kez Haziran ve Aralık aylarında yapılmaktadır. Bu olağandışı ödemelerin her biri aylık maaş ve aylık kıdem ödemesinin toplamı kadardır. Yılda iki defa yapılan bu ödemelerin miktarında son yıllarda artışlar görülmektedir.

2. Ek Ödemeler: Bir memur için derece ek ödemesi (level or grade supplement), kadro ek ödemesi (job position supplement), performansa dayalı ek ödeme (performance-related pay supplement) ve ikramiye ödemesi (gratifications) bulunmaktadır.

Derece ek ödemesi, kamu personeli tarafından işgal edilen kadronun derecesi ile ilgilidir. A Grubu 30-22 arası, B Grubu 26-18 arası, C Grubu 22-14 arası, D Grubu 18-12 ve E Grubu ise 14-10 arası dereceleri kapsamaktadır. 10'uncu derece altı için bir iş tanımı yapılmamıştır. Memur söz konusu bu derecelere göre ek ödeme almaktadır. Uygulamada dereceye bağlı ek ödeme tutarları, en düşük 10'ncü derece için 2.604 avro,

30'ncu derece için 11.726 avrodur. Yani iş tanımlarına bağlı olarak (21 derece için) ek ödeme tutarı bu rakamlar arasında değişmektedir. Bunun anlamı 30'ncu derecedeki bir memur, 10'ncu derecedeki bir memurun 4,5 katı oranında fazla ek ödeme almaktadır.

Kadro ek ödemesi, teknik zorluk içeren, daha fazla özveri ve sorumluluk gerektiren, riskli bazı iş pozisyonlarını ödüllendirmek amacıyla getirilmiştir. Söz konusu ek ödemenin yıllık tutarları 1.007 avro ile 27.735 avro arasında değişmektedir. Yani normal durumlarda, 27,5 katlık bir farktan söz edilmektedir.

Performansa dayalı ek ödeme çalışanın görevine yönelik ilgi ve bağlılığını artırmak amaçlı getirilmiştir. Kamu çalışanlarına özel performans ve olağanüstü etkinlik göstermeleri halinde ödül niteliğinde yapılan bir ek ödemedir. Her birimin genel müdürü, memurunun hak ettiği ek ödeme miktarını belirlemektedir. Performansa dayalı ek ödemenin miktarı, kullanılan performans kriterlerine bağlı olarak bir bakanlıktan diğerine farklılık gösterebilmektedir. Ancak 30'ncu derece bir memurun yıllık performans ödemesi en fazla 12.000 avro iken, E grubundaki bir iş pozisyonu için yıllık 1.000-1.200 avro arasındadır.

İkramiye ödemesi ise, üstün hizmetler için veya normal çalışma saatleri dışındaki fazla mesai için ödenmektedir. Bu ödemeler ne miktarı açısından ne de verildiği dönemler açısından düzenli ödemeler değildirler. Yasa, özel durumlarda bu ödemeyi kısıtlayabilmektedir. Çok istisnai ve nadir olan bu ödemelerin yıllık miktarı konusunda bir rakam ileri sürülememektedir (Sanchez-Motos, 2007, s. 3, 4, 6, 7).

İspanya'da ücretlerde genel muafiyet ve istisnalar yer almasına karşılık kamu personelinin ücret unsurlarının farklı vergilendirilmesine yol açacak vergi istisnaları bulunmamaktadır. Memurların eline geçen tüm yan ödeme, tazminat, bonus, ödenek gibi ödemelerin gelir vergisine tabi olduğu görülmektedir.

3.2.4. Romanya

1 Ocak 2007'de AB'ye üye olan ve AB vergi sistemini kendi vergi sistemi ile harmonize eden Romanya'da diğer ülkelerden farklı olarak gelir üzerinden sabit %16 oranında gelir vergisi alınmaktadır. Diğer ülkelere göre ekonomik gelişmişlik düzeyi bakımından geride olan eski doğu bloku ülkesi olan Romanya'da ücret gelirleri ile ilgili

vergilendirme esaslarını, gelir vergisi yükünü ve sosyal güvenlik prim yüklerini incelemek faydalı olacaktır.

3.2.4.1. Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi

Ücret geliri bir gerçek kişinin bireysel iş sözleşmesi karşılığında çalışması, yasaların verdiği özel bir statü gereği kazandıkları para veya para ile temsil edilebilecek ayni yardımlardır. Geçici iş göremezlik raporları karşılığında verilen ödenekler, ücretlerden sağlanan gelir hüviyetindedir. Vergilenebilir ücret geliri ücretsiz konut, özel kullanıma tahsis edilmiş şirket araçları veya mobil telefon gibi ayni yardımları da içermektedir (IBFD, 2009, s. 685). Ek ödemeler (remunerations), yemek biletleri, hediye çekleri, tatil çekleri, tazminat ödemeleri, ayrıca yönetici tazminatları, genel kurul, yönetim kurulu ve denetleme kurulu üyelerine yapılan ödemeler ücret gibi değerlendirilir ve aynı şekilde vergilendirilir (PWC, 2012, s. 9).

Romanya şirketleri ve yabancı şirketlerin Romanya'daki şube ve temsilciliklerinde çalışanlar için işverenler aylık bazda ücret vergisini hesaplamak, kaynakta tahsil etmek ve vergi idaresine transfer etmekle yükümlüdürler. Ücret ödemesi yapanlar, kesinti yoluyla tahsil ettikleri vergileri izleyen ayın 25'inden önce vergi idaresine bildirmek ve ödemek zorunluluğu altındadırlar.

Romanya'da yabancı işçi sözleşmelerine dayalı olarak çalışan yabancılar ise, bu ülkede elde ettikleri ücretler için aylık olarak vergi beyannamesi verip gelir vergisini ödemekle yükümlüdür. Gelir vergisi mükellefleri değişik kaynaklarda bir yıl içinde elde ettikleri gelirleri için 15 Mayıs'a kadar gelir vergisi beyannamesi verirlerken sadece ücret geliri elde eden mükelleflerin ayrıca beyanname doldurmalarına gerek bulunmamaktadır.

Bireylerin elde ettikleri bazı gelirler ise ücret geliri kapsamında değerlendirilmemekte, dolayısıyla gelir vergisi dışında tutulmaktadır. Kadın çalışanlara verilen hediyeler, doğal afetler, ciddi ve tedavi edilemez hastalıklar için sunulan yardımlar, cenaze yardımı, insanların evlerinde ve bahçelerinde ortaya çıkan zararlar için yardımlar, işyeri ile ev arasındaki gidiş-geliş masrafları için yapılan ödemeler, tedavi ve istirahat maliyetleri, işverenlerin çalışanları ve onların aileleri için iş sözleşmesi gereği yaptığı yardımlar, belli limitler dâhilinde geçici görevlendirmeye konu olan seyahat, konaklama ve diğer masraflar için yapılan ödemeler gelir vergisi yükümlülüğü dışındadır.

Ayrıca, belli gerekçeler dolayısıyla işveren tarafından verilen ve vaka başına 150 leu⁵⁸ seviyesini geçmeyen bağış ve ödüller, ağır bir engeli bulunan özürllülere ödenen maaşlar, yazılım geliştirme faaliyetiyle uğraşan çalışanların ücret gelirleri gelir vergisinden muaf tutulmaktadır. Yemek biletleri, çocuk bakımı için ailelere verilen yardımlar, doğum izni, gebelik analık riski ve çocuk bakımı için işten ayrılmalarda (en fazla 2 yıl) sağlık fonundan verilen ödeneklerde vergi dışında tutulmuştur (IBFD, 2009, s. 685).

Emekli maaşları aylık sabit bir tutarı aştığında, aşan kısım gelir vergisine tabidir. Halen bu tutar 1.000 leudur (PWC, 2012, s. 10). Türkiye'deki uygulamaya benzer şekilde emekli maaşlarının belli bir düzeyi aşan kısmı vergiye tabi kılınmıştır. Ancak Türkiye'de bu sınırın en yüksek devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarı olduğu düşünülürse, istisna tutarının Türkiye'ye göre hayli düşük olduğu sonucu çıkarılabilir.

Yönetici (idareci) sınıfa yapılan ücret ödemeler de gelir vergisine tabidir. Yönetim kurulu üyeleri ve hissedarlar genel kurulu üyelerinin aldıkları ücretler de vergiye tabidir (IBFD, 2009, s. 686).

Ücretin vergisi, mükellefin brüt gelirinden aylık zorunlu katkıların düşülmesi suretiyle oluşan vergilendirilebilir gelire %16'lık vergi oranı tatbik edilmesi suretiyle bulunmaktadır.

Vergilendirme işlemi gerçek ücret geliri üzerinden yapılmaktadır. Gerçek ücrete ulaşabilmek için en az geçim indirimi tutarı, sendika aidatları, yıl içinde miktarı 400 avroyu aşmayan isteğe bağlı emeklilik fonlarına katkılar ve sosyal güvenlik katkıları vergiye tabi gelirden düşülebilir (Romanian Ministry Of Public Finance, 2010).

Kişisel indirim, Türkiye'deki asgari geçim indirimi uygulaması gibi sadece bu ülkede yaşayan ve Romanya vatandaşı olup, ücret geliri elde edenler için uygulanmaktadır (PWC, 2011, s. 7). İndirim miktarı gelir düzeyine bağlı olmakla birlikte halen 250 leu tutarında sınır bulunmaktadır. 3.000 leu seviyesinden fazla gelir elde edenler ise indirimden yararlanamamaktadırlar.

Ücretlilerin bakmakla yükümlü olduğu eş ve çocukların her biri için ek bir indirim imkanı bulunmaktadır. Eş ve çocukların her biri için belirlenen indirim tutarı kişisel

⁵⁸ 22 Kasım 2012 tarihi itibarıyla 1 yeni leu 0,220729 avro, 0,284231 dolardır.

indirim miktarının yarısı kadardır. Kişisel ve ilave indirim miktarının toplamı 650 leuyu aşmamaktadır. Aşan miktar için indirimden yararlanılamaz.

3.2.4.2. Gelir Vergisi Dışındaki Diğer Kamusal Yükler

Romanya’da ücretler üzerinde gelir vergisi yükü dışında herhangi bir özel vergi bulunmamaktadır. İşçi ve işverenler açısından bakıldığında ise, herhangi bir bordro vergisi bulunmadığını söylemek gerekir. Ele alınan her ülkede olduğu gibi sosyal güvenlik kurumlarına ödenen primler ücretler üzerindeki diğer kamusal yükü oluşturmaktadır.

Romanya’da sosyal güvenlik sistemi, çalışan ve işverenlerin prim katkılarına dayalı olarak finanse edilmektedir. Sosyal güvenlik sisteminin finansmanı amacıyla konulmuş ayrı bir vergiden söz edilemez. Hastalık, analık, sakatlık, yaşlılık, dul ve yetim yardımları, iş kazaları ve mesleki hastalıklar ve işsizlik gibi konuların tümünü kapsayan bir prim katkısı sistemi yoktur. Mevcut olan sigorta kollarının her biri için çalışanların ve işverenlerin prim katkısı oranları belirlenmiştir. Aile yardımları için prim katkısı yoktur. Bu tür yardımlar devlet bütçesinden karşılanmaktadır (MISSOC Database, 2012).

Tablo 3.21: Romanya’da Sigorta Kollarına Göre Prim Oranları

Sigorta Türü	Çalışan Katkısı	İşveren Katkısı
Hastalık ve Analık (Ayni)	5,50	5,20
Hastalık ve Analık (Nakdi) ¹	-	0,85
Uzun Süreli Bakım	-	-
Sakatlık		
Yaşlılık	10,50	20,80 ²
Dul ve Yetim		
İş Kazaları ve Mesleki Hastalıklar	-	0,15-0,85 ³
İşsizlik	0,50	0,50

1. Nakdi hastalık yardımları (mesleki hastalıklar ve iş kazaları hariç), nakdi analık yardımları ve çocuk bakım yardımları

2. Çalışma şartlarına bağlı olarak prim oranı değişmektedir. Normal koşullarda %20,80, zor koşullarda %25,80, özel koşullarda %30,80’dir.

3. Risk sınıfına göre değişmektedir.

Kaynak: MISSOC Database, 2012.

Tablo 3.21’de görüldüğü gibi çalışanlar sakatlık, yaşlılık ve dul-yetim aylığı sigortası için %10,5 oranında sosyal güvenlik primi yüküyle karşı karşıyadır. Prim toplam brüt

ücret üzerinden hesaplanmaktadır. Genel nitelikteki sosyal güvenlik primlerine ek olarak, çalışanlar brüt ücret gelirinin %0,5 oranında ulusal işsizlik fonuna ve %5,5 oranında sağlık sigortası fonuna prim katkısında bulunmak zorundadır. Çalışanlar, bu prim katkılarının tamamını gelir vergisi hesaplamalarında düşebilmektedir (IBFD, 2009, s. 688).

Çalışanların payı da işverenler tarafından kesildiğinden birleştirilmiş oranının normal çalışma şartları altında toplam %31,30 (%20,80'lik işveren payı ve %10,50'lik çalışan payı) olduğu söylenebilir. Çalışma şartlarının zor olduğu alanlarda bu katkı oranı daha da yükselmektedir. Örneğin; kimya endüstrisinde bu oran %36,3 (%25,8 işveren payı ve %10,5 çalışan payı) iken, madencilik alanında %41,3'dür (%30,8 işveren payı ve %10,5 çalışan).

İşverenler, zorunlu sosyal güvenlik primlerine ek olarak brüt maaş üzerinden Ulusal Maaş (ücret) Garanti Fonuna %0,25 oranında ve Bölgesel İşgücü Teftiş Kuruluna katkı amacıyla kurulan fona brüt ücretin %0,25 ila %0,75'i oranında kesinti yapmak zorundadırlar. Tüm bu katkılar işverenler açısından düşünüldüğünde kurumlar vergisi hesaplamalarında indirilebilmektedir (IBFD, 2009, s. 688).

Sözü edilen sigortaların kapsamında hak sahibine sağlanacak menfaatler (aylık, yardım vb) ve bu menfaatlerin vergilendirilmesi konusunda Romen devletinin politikalarının değerlendirilmesi çalışma konusu açısından önemlidir.

Çalışanlara geçici iş göremezlik durumlarında işverenleri tarafından 5 gün boyunca işgöremezlik yardımı ödenmektedir. Yardımın miktarı çalışanın son 6 ay içindeki ortalama brüt ücretinin %75'idir. Ölüm yardımı sigortalının ölümü halinde 2.117 leu, aile üyelerinden birinin ölümü halinde 1.059 leudur. Çocuk yardımları çocukların yaşlarına göre yapılmaktadır. 2 yaşına kadar olan çocuklarda 0,4, 2-18 yaş arası çocuklarda 0,084, 18 yaşından büyük ancak eğitimlerine devam eden çocukların mezuniyetlerine kadar 0,084 katsayının 500 leu olan sosyal gösterge ile çarpılması sonucu bulunacak tutar kadar yardım yapılmaktadır. Çocuk yetiştirme tazminatı olarak çocuk 1 yaşına gelinceye kadar son 12 ay boyunca kazanılan net gelirin %75'i ödenmektedir. Çocuk bakım ödeneği ise aylık 97 leudur. Bunun dışında özürü çocuklar için de özel ek ödenek bulunmaktadır.

Geçici iş göremezlik tazminatları, sakatlık aylığı, dul ve yetim aylığı, yaşlılık aylığı vergiye tabidir. İşsizlik tazminatları, aile yardımları ve sigortalar kapsamında sunulacak olan diğer menfaatler vergileme dışında tutulmuştur (MISSOC Database, 2012).

Bu bilgiler çerçevesinde Romanya’da sosyal yardım ve ödeneklerin sayıca az ve miktarlarının düşük olduğu söylenebilir. Söz konusu yardım ve ödenekler çalışanlar açısından ücretin bir parçası olarak değerlendirilirse, ücretler üzerindeki sosyal güvenlik yüklerinin fazlalığından söz edilebilir.

3.2.4.3. Kamu Kesiminde İstihdamın Payı, Ücretlerin Oluşumu, Düzeyi ve Vergilendirilmesi

Romanya’da kamu idarelerinde çalışanlar, üç kategoride değerlendirilebilir. Bunlardan ilki, memurlardır. Memurluk statüsü, Devlet Memurları Ulusal Ajansı çerçevesinde yönetilmektedir. Bir kısmı Ulusal Ajans tarafından, diğer kısmı ise ilgili bakanlıklar tarafından yönetilen özel statülü memurlar ikinci kategoriyi teşkil etmektedir. Son kategori ise iş kanunu gereğince statüleri belirlenen sözleşmeli personeldir. Sağlık ve eğitim alanlarında genel iş kanunu hükümlerine tabi kamu çalışanlarının varlığı söz konusudur (Ministère Du Budget, 2009).

Kamu çalışanları için ücret skalası her yıl bir tebliğ aracılığıyla tanımlanmaktadır. Kariyere dayalı memurların otomatik terfi etme imkanları bulunmamaktadır. Boş bir üst pozisyona terfi bir test veya yarışma sınavı başarılararak elde edilmektedir (Ministère Du Budget, 2009).

Her bir çalışan için yapılan yıllık performans değerlendirmesi, çalışanların daha yüksek bir ücret seviyesine yükselmelerine olanak sağlamaktadır. Değerlendirme aynı zamanda çalışanların eğitim ihtiyaçlarını yerine getirmek için de kullanılmaktadır. Performans değerlendirme sonuçları zayıf olan çalışanlar kamu hizmetinden çıkarılabilmektedir (Ministère Du Budget, 2009).

Üst düzey kamu görevlileri için Romanya’da da farklı bir statü oluşturulmuştur. Üst düzey kamu görevlileri ile vali, kaymakam, merkezi kamu idarelerinin müsteşar ve yöneticileri kastedilmektedir. Söz konusu kamu görevlilerinin doktora derecesine sahip olmaları zorunluluğu bulunmaktadır. Bu görevlilerin işe alımı kamu idaresince belirlenen beş kişilik uzman kadrosunun yapacağı yarışma usulü sınav sonucuna göre,

ilgili bakanların imzaları ile başbakan tarafından atanmaları ile olmaktadır (Ministère Du Budget, 2009).

Romanya’da 2004 yılının sonlarından itibaren kamu kesiminde çalışanlara yapılan ücret artışları, özel kesimdeki ücret artışlarını geride bırakmıştır. Bununla birlikte son yıllarda Romanya’nın AB’ye tam üyeliği sürecinde ortaya çıkan ihtiyaç dolayısıyla kamu personeli istihdamı da genişlemiştir.

Kamu personelinin aldıkları maaşlarda birden çok defa keskin artışlar yapılması neticesinde, kamu kesiminde ücretler ekonominin geri kalan sektörlerinin önüne geçmiştir. Kamu sektöründe çalışanların ücretleri 1998 yılından sonra sürekli olarak ortalama ücretin üzerinde yer almış ve yıllar geçtikçe ortalama ücret ile arasındaki fark açılmıştır. Kamu sektörü çalışanlarının ekonomide birçok önemli sektörde çalışanlardan daha fazla ücret aldıkları ifade edilebilir (IMF, 2007, s. 39).

Toplam tazminat paketinin bileşeni olan taban maaşın toplam içerisindeki oranı kamu kurumları arasında değişmektedir. Karmaşık yasal mevzuat ve çeşitli yönetmelikler, devlet kurumları arasında ücret yapısını önemli ölçüde değiştirmektedir.

Tablo 3.22: Romanya’da Kamu Personelinin Ücret Bileşenleri

Ücret Paketinin Bileşenleri	A	B	C	D
Taban Maaş (Base Salary)	60	52	52	67
İdari İkramiye (Managerial Bonus)	4	3	2	2
Performans Ücreti (Performance Salary)	2	2	2	2
Kıdem Ödeneği (Seniority Allowance)	13	11	10	13
“Dispozitiv” Ödeneği (Dispozitiv Allowance)	0	2	0	0
Bağlılık Ödeneği (Loyalty Allowance)	8	0	0	0
Fazla Çalışma (Overtime)	5	4	1	7
Teşvik (Incentive)	0	21	29	0
Diğer Çeşitli İkramiyeler	8	5	4	9

A, merkezi hükümete bağlı kamu kuruluşları, B, bakanlıkları, C, bakanlıklara bağlı kamu kuruluşlarını, D, yerel kamu kuruluşlarını ifade etmektedir.

Kaynak: World Bank (2006). “Wages And Wage Policy In The Public Sector,” In Romania: Public Expenditure and Institutional Review, vol. 2.’den Aktaran: IMF, 2007, s. 45.

Toplam ücret paketi içerisinde en önemli unsur olması gereken taban maaşın toplam içindeki oranı %52 ile %67 arasında değişmektedir (Tablo 3.22). Toplam ücret paketinin taban maaş dışında kalan kısmı ise çeşitli tazminat, ödenek ve ikramiyelerden oluşmaktadır. Taban maaş dışındaki ödemelerin kamu kurumları bazında objektif ve subjektif kriterler temelinde belirlendiği söylenebilir. Söz konusu tazminat yapısı ve toplam tazminat paketi içerisinde ikramiye büyüklüğü ücret hesaplarının şeffaflığı,

denetlenmesi ve ödüllerin nesnelliği konularında soru işaretleri doğurmaktadır (IMF, 2007, s. 45).

Kamu personeli ücret yapıları konusunda Türkiye ile benzerlik taşımasına rağmen bu ülkede de kamu personeline yapılan ek ödeme ve tazminatların vergiden istisna edilmesine dair bir hüküm ile karşılaşılmamıştır.

3.3. TÜRKİYE VE SEÇİLMİŞ AVRUPA BİRLİĞİ ÜYESİ ÜLKELERDE ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ KAMUSAL YÜKLERİN KARŞILAŞTIRILMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışmanın ikinci bölümünde Türkiye’de, bu bölümde ise seçilmiş AB üyesi dört ülkede ücretler üzerindeki kamusal yükler yukarıda detaylı olarak ele alınmıştır. Çalışmanın bu kısmında ise, seçilmiş ülkelerde ve Türkiye’de kamu sektöründeki ortalama ücret seviyeleri, ardından ise ücret karşılığı çalışan bir hizmet erbabının bu ülkelerde asgari ve ortalama ücret seviyelerinde gelir elde etmesi varsayımı altında ne kadarlık vergi ve sosyal güvenlik primi yükü ile karşılaşacağı somut olarak ortaya konulacaktır. Asgari ücret ve ortalama ücret seviyelerindeki toplam kesintiler ve net ele geçen ücretler oluşturulacak şekiller yoluyla karşılaştırılacaktır.

3.3.1. Seçilmiş Ülkeler ve Türkiye’de Ücret Seviyelerinin Karşılaştırılması

Kamusal yük algısında, ücret geliri üzerindeki yasal kesintilerin oransal ağırlığının yanı sıra ücret seviyeleri de etkili olmaktadır. Sözelimi, devlet tarafından yapılan kesintilerin oranı yüksek, ancak kesinti sonrası kalan gelir miktarı, çalışanın kendisi ve ailesini refah içinde geçindirecek düzeyde ise, yapılan kesintiler tepki çekmeyebilir. Buna karşılık, kesinti oranı düşük, ancak kesinti sonrası kalan gelir miktarı geçim düzeyinin altında ise tepki ortaya çıkabilir ve kamusal yük olduğundan daha fazla algılanabilir. Bu sebeple, seçilmiş AB üyesi ülkeler ve Türkiye’de kamu sektörü ve özel sektörde geçerli ücret seviyeleri ortaya konulacaktır. Ancak bu konunun öncesinde kamu kesimi personel istihdamının toplam istihdam içindeki payına yer verilecektir.

Tablo 3.23: Seçilmiş AB Ülkeleri ve Türkiye’de Kamu Personeli İstihdamının Ağırlığı

Ülkeler	Toplam İstihdam (1)	Kamu Sektörü (2)	Kamu Sektörü İstihdamının Payı (2/1)
İngiltere	29.560,0	5.664,0	%19,2
Almanya	39.768,0	5.699,0	%14,3
İspanya	18.104,6	3.190,0	%17,6
Romanya	9.369,1	1.723,4	%18,4
Türkiye	24.630,0	3.111,7	%12,7

Veriler Almanya için 2007, Romanya için 2008, İspanya için 2011, İngiltere ve Türkiye için 2012 yılına aittir.

Kaynak: UNECE, Office For National Statistics (2012-a), TÜİK-a, 2012 ve TÜİK-b, 2012 verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 3.23’de görüldüğü gibi, ele alınan ülkeler arasında kamu personeli istihdamının oransal olarak en düşük olduğu ülke Türkiye’dir. Kamu personelinin toplam istihdam içindeki paylarına bakıldığında, %19,2 ile İngiltere’nin ilk sırada olduğu görülmektedir. Söz konusu pay, Romanya’da %18,4, İspanya’da %17,6, Almanya’da %14,3 ve Türkiye’de %12,7’dir.

Kamu kesiminde geçerli ücret seviyeleri, yaş, kıdem, sahip olunan nitelikler, çalışılan bölge veya vilayete göre değişiklik göstermektedir. Örneğin, Londra’da öğretmen maaşı deneyim ve diğer ölçütlere göre yıllık 27.000 sterlin ile 36.387 sterlin arasında değişmektedir. Londra’nın sınır bölgelerinde öğretmenler için ücret bandı değişirken, Londra ve sınırları haricindeki İngiltere’de 21.588 sterlin ile 31.552 sterlin arasındadır. Gelişmiş becerileri olan öğretmenlerin ücretleri ise Londra’da 64.036 sterline kadar yükselmektedir. Başöğretmenler ise, Londra’da en düşük 49.466 sterlin, en yüksek 112.181 sterlin gelir elde etmektedir (UK, Department for Education, 2012). Bu sebeple, kamu kesiminde geçerli ortalama ücret seviyeleri için EUROSTAT’ın kamu yönetimi ve milli savunma alanında geçerli ortalama brüt ücret gelirlerinden yararlanılmıştır. Ayrıca bir ülkede kamu görevlilerine ödenen yüksek ücretleri temsil etmesi ve yaş, deneyim, bölge, niteliklere göre değişkenlik göstermemesi açısından milletvekili maaşlarına yer verilmiştir.

Tablo 3.24: Seçilmiş AB Ülkeleri ve Türkiye’de Ortalama Brüt Kamu Personeli Ücretleri ile Milletvekili Ücretleri (Yıllık)

Ülkeler	Ortalama Brüt Kamu Personeli Ücreti (avro)	Milletvekili Ücretleri (avro)	Kişi Başına GSYİH* (avro)
İngiltere	37.246	81.370	30.709
Almanya	38.746	95.520	34.546
İspanya	29.762	61.200	25.822
Romanya	6.342	-	6.721
Türkiye**	8.857	58.024	8.202
AB-27	30.131	-	-
Avro Bölgesi	33.105	-	-

* IMF, 2011’e göre, kişi başına düşen GSYİH rakamları İngiltere için 39.604, Almanya için 44.556, İspanya için 33.298, Romanya için 8.666, Türkiye için 10.576 dolardır. 28 Kasım 2012 tarihi itibarı ile 1 avronun karşılığı 1,29 dolar kabul edilerek kur dönüşümü yapılmıştır.

** Türkiye verileri kamu personeline (aile yardımı hariç) ve milletvekillerine yapılan net ücret ödemesini göstermektedir.

Kaynak: EUROSTAT Earnings Database, 2012;UK Parliament, 2012;German Bundestag, 2012;EU Business, 2012;Maliye Bakanlığı, 2012;IMF, 2011 verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 3.24’de, kamu personelinin ortalama brüt gelirinin seviyesi, söz konusu ülkelerdeki kişi başına düşen GSYİH rakamlarına göre değerlendirilebilir. Romanya haricindeki ülkelerde kamu personelinin brüt ücretleri kişi başına GSYİH rakamlarının üzerinde seyretmektedir. Kamu personeli ortalama olarak kişi başına GSYİH’nin İngiltere’de %121’ini, İspanya’da %115’ini, Türkiye’de %108’ini ve Almanya’da %112’sini brüt olarak elde etmektedir. Romanya’da ise kamu personelinin ortalama brüt ücret seviyesi kişi başına GSYİH’nin %94’üne tekabül etmektedir.

Herhangi bir ülkede en yüksek ücret elde eden kamu görevlilerinin politikacılar olduğu inancı hakimdir. Genel olarak doğru kabul edilebilecek bu önerme doğrultusunda politikacıların gelirleri mukayese edildiğinde, İngiltere’de, Almanya’da ve İspanya’da parlamenterlerin yıllık ortalama ücret gelirlerinin o ülkelerin kişi başına GSYİH rakamlarının %237’si ile %277’si arasında olduğu görülmektedir. Çarpıcı olan husus, Türkiye’de milletvekillerinin kişi başına düşen GSYİH’nin %710’u (7,1 kat) tutarında net ücret geliri elde etmeleridir. Bir başka bakış açısıyla, Türkiye’de milletvekilleri ortalama kamu personeli gelirinin 6,2 katı gelir elde etmektedirler. Diğer ülkeler ile karşılaştırıldığında kamu personeli ücret geliri ile kişi başına GSYİH arasında bir ahenk olduğu söylenebilir. Ancak milletvekillerinin diğer ülkelerdeki meslektaşlarına göre yüksek ücret aldığı görülmektedir.

Kamu personeli ücretlerinin ülkede geçerli asgari ve ortalama ücret seviyelerine göre değerlendirilmesi yerinde olacaktır. Çalışmada, Eurostat tarafından 2012 yılının Ocak ayında yayınlanan asgari ücret tutarları kullanılmaktadır. Buna göre, ele alınan ülkeler içerisinde aylık brüt asgari ücret İngiltere’de 1.202 avro, İspanya’da 748 avro, Romanya’da 162 avro, Türkiye’de 363 avrodur (EC EUROSTAT, 2012). Almanya’da ise resmi olarak asgari ücret uygulaması bulunmamaktadır. Batı eyaletlerinde taşeron sektörde uygulanan 7.89 avro saat ücreti (Stettes, 2012) esas alınır, aylık ortalama çalışma saatinin de 160 olduğu varsayılarak, Almanya’daki aylık brüt asgari ücret düzeyi 1.262 avro kabul edilmiştir.

Siyasi iktidarın sosyal politikasının bir uzantısı olan asgari ücret seviyesi, farklı ve birçok amacın karşılanmasına yönelik olarak belirlenmesine rağmen, ortalama ücret seviyeleri o ülkelerde yapılan kazanç anketi sonuçlarına göre ortaya çıktığından nisbi olarak daha sağlıklı değerlendirme yapmaya uygundur. İngiltere’de 2011 yılı itibariyle aylık ortalama brüt ücret 2.183 sterlin, yıllık ise 26.200 sterlin (Evans, 2011), Almanya’da 2011 yılında aylık 3.311 avro (Destatis, 2012). İspanya’da ise 2012 yılı itibariyle aylık 2.515 avrodur (Instituto Nacional de Estadística, 2012). Romanya’da Ulusal İstatistik Kurumu verilerine göre, 2012 yılı Mayıs ayı itibariyle aylık ortalama brüt ücret 2.109 leudur (National Institute Of Statistics, 2012, s. 1). Türkiye’de ise kazanç yapısı anketi sonuçlarına göre 2010 yılında aylık ortalama brüt ücret 1.512 liradır (TÜİK-d, 2012, s. 2).

Tablo 3.25: Seçilmiş AB Ülkeleri ve Türkiye’de Brüt Asgari ve Ortalama Ücret Seviyeleri (Yıllık)

Ülkeler	Asgari Ücret (avro)	Ortalama Ücret (avro)	Kişi Başına GSYİH* (avro)
İngiltere	14.424	32.426	30.709
Almanya	15.144*	39.756	34.546
İspanya	8.976	30.180	25.822
Romanya	1.944	5.612	6.721
Türkiye	4.356	7.828	8.202

* Almanya’da tüm ülke düzeyinde geçerli bir asgari ücret uygulanmamasına rağmen 900 bin kişinin çalıştığı taşeron sektöründe 31 Ekim 2013 tarihine kadar asgari ücret uygulaması geçerli olması yönünde düzenleme yapılmıştır. Buna göre taşeron firmalar üzerinden piyasaya kiralanılan çalışanların alacakları asgari saat ücretleri batı eyaletlerinde 7,89 avro ve Berlin, Brandenburg, Mecklenburg Vorpommern, Sachsen, Thüringen gibi doğu eyaletlerinde ise 7,01 avro olacak. 1 Kasım 2012’den itibaren asgari ücret doğuda 7,50 avroya ve batıdaki eyaletlerde ise 8,19 avroya yükseltilecektir (Stettes, 2012).

Kaynak: EC EUROSTAT, 2012; Evans, 2011; Destatis, 2012; Instituto Nacional de Estadística, 2012; National Institute Of Statistics, 2012, s. 1; TÜİK-d, 2012, s. 2 verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 3.25’de, İngiltere, Almanya, İspanya, Romanya ve ülkemizdeki yıllık brüt asgari ve ortalama ücret seviyeleri ile kişi başına GSYİH rakamlarına yer verilmektedir. Asgari ücretin kişi başına GSYİH’ye oranları, İngiltere’de %47, Almanya’da %43,8, İspanya’da %34,8, Romanya’da %28,9, Türkiye’de ise %53,3’dür. Dolayısıyla Türkiye’de kişi başına GSYİH’ye göre, brüt asgari ücret tutarının nisbi olarak yüksek olduğu görülmektedir. Romanya’da ise söz konusu oran oldukça düşüktür. Bunun sebepleri Romanya’ya doğrudan yabancı yatırımların gelebilmesi için hükümet tarafından rekabetçi ücret politikasının izlenmesi ve özel sektör ücretlerinin yetersizliği yer almaktadır.

Brüt ortalama ücretin kişi başına GSYİH’ye oranları, İngiltere’de %106, Almanya’da %115, İspanya’da %117, Romanya’da %84, Türkiye’de ise %95’dir. Bu sonuçlar Romanya ve Türkiye’de ücretli çalışanların milli gelirden yeterli payı alamadığını göstermektedir.

Brüt ortalama ücret ile brüt ortalama kamu personeli ücretinin karşılaştırılması da kanımızca önemlidir. İngiltere’de brüt ortalama ücretin brüt ortalama kamu personeli ücretine oranı %87’dir. Bu durum İngiltere’de kamu personeli ücretlerinin özel sektör çalışanlarının ücretlerine göre daha yüksek olduğunu göstermektedir. Kamu kesiminde ortalama brüt ücret geliri ilgili olarak EUROSTAT verisinden farklı olarak İngiltere’de Ulusal İstatistik Ofisi verilerine göre, tam zamanlı çalışan bir kamu personelinin ortalama yıllık maaşı 28.802 sterlindir (yaklaşık 35.650 avro). Özel sektörde çalışanların yıllık ortalama maaşı ise 25.000 sterlindir. Bir başka deyişle, İngiltere’de öğretmen, hemşire, memur gibi bir kamu personeli, tipik bir özel sektör çalışanına nazaran yılda 3.802 sterlin daha fazla kazanmaktadır (Barrow, 2012). Kamu kesiminde çalışanların eğitim düzeyi ve vasıflarının özel sektörde çalışanlara göre daha yüksek olması, kamu kesiminde çalışanların yaş ortalamasının özel sektöre göre daha yüksek olmasının kıdem veya deneyime göre maaş düzeylerini yükseltmesi, kamudaki ücret yüksekliğinin nedenleri olarak söylenebilir (Rogers, 2012).

Romanya ve Türkiye’de de brüt ortalama ücretin brüt ortalama kamu personeli ücretine oranı sırasıyla %88 ve %88,4’dür. Bir başka deyişle, bu ülkelerde de kamu kesimindeki ortalama ücretlerin özel sektördeki ortalama ücretlere göre yüksek olduğu söylenebilir. Romanya’da 2006 yılı sonunda kamu kesimindeki ücretlerin özel sektördeki ücretlerin yaklaşık iki katı olduğu, özellikle son yıllarda kamu çalışanlarının maaş unsurlarındaki

iyileştirmelerin özel sektör maaşlarının da yükselmesi yönünde baskı yarattığı belirtilmektedir (Lupu, 2012, s. 1,2). Türkiye’de ise özel sektörde işverenlerin kamusal yüklerden kaçınmak (veya azaltmak) için çalışanları asgari ücret seviyesinden kayıt altına almalarının, özel kesimin güçlü ve kurumsal yapıda olmamasının, paternalistik devlet anlayışının vb faktörlerin de etkisiyle kamu kesimindeki maaş seviyeleri daha yüksektir.

Almanya ve İspanya’da brüt ortalama ücretin brüt ortalama kamu personeli ücretine oranı sırasıyla %103 ve %101’dir. Bu ülkelerde kamu kesimi ücretleri ile özel kesim ücretlerinin birbirine yakın olduğu söylenebilir.

3.3.2. Asgari ve Ortalama Ücret Seviyesinde Kamusal Yüklerin Karşılaştırılması

Asgari ücret tutarı bir ülkede genellikle tüm çalışanları veya en azından ülkede çalışanların önemli bir kısmını ilgilendirmektedir. Bu sebeple çalışmanın bu kısmında ele alınan ülkelerde asgari ücret ve sonrasında ortalama ücret üzerindeki kamusal yükler karşılaştırılacaktır. Çalışmanın bu başlığında, yukarıda ifade edilen asgari ücret tutarları ile ortalama ücret tutarları kullanılmaktadır. Söz konusu tutarlar brüt tutarlar olup, ulusal düzeyde gerçekleştirilen düzenlemeler yoluyla net asgari ücrete (veya ortalama ücrete), işverene toplam maliyete ve vergi takozuna ulaşılmaktadır. Ayrıca, yapılan hesaplarda hizmet erbabının bekar, çocuksuz, 30 yaşında ve sağlıklı olduğu varsayılmaktadır.

3.3.2.1. İngiltere’de Asgari ve Ortalama Ücret Üzerindeki Kamusal Yüklerin Hesaplanması

İngiltere’de 2012-2013 mali dönemi için kişisel indirim miktarları 65 yaşın altında olanlar için 100.000 sterline kadar olan kazançlar için 8.105 sterlin iken, 100.000 ile 116.210 sterlin arasında indirim miktarı sıfıra doğru yaklaşmakta ve 116.210 sterlinin üzerindeki kazançlar için kişisel indirim uygulanmamaktadır. 65-74 yaş aralığında kişisel indirim miktarı 10.500 sterlinden, 75 yaş ve üzerinde ise 10.660 sterlinden başlayarak kademeli olarak azalmakta ve yine 116.210 sterlinin üzeri kazançlarda

uygulanmamaktadır. Görme engelliler için ise kişisel indirim miktarına 2.100 sterlin ilave olunmaktadır.

Gelir vergisi oranlarına bakıldığında, kişisel indirim miktarının altında elde edilen kazançlar için vergi alınmadığını söylemek gerekir. Kişisel indirim miktarının üzerindeki ilk 34.370 sterlin kadarlık kazanç için %20'lik temel oran geçerlidir. 34.370 sterlin ile 150.000 sterlin arasındaki gelir dilimi için “daha yüksek oran” olarak adlandırılan %40'lık oran, 150.000 sterlinin üzerindeki gelir dilimi içinse %50'lik ek oran tatbik edilmektedir.

Gelir vergisi tarifesinde matrah aralıklarının nisbeten yüksek olduğu söylenebilir. Kişisel indirimden sonraki 34.370 sterlin gibi hayli uzun bir matrah aralığı için %20 oranı geçerlidir. Tablo'da görüldüğü üzere, İngiltere'de ortalama ücret seviyelerinde standart oran geçerlidir. Bir ücretlinin %40 oranından vergilendirilebilmesi için yıllık ücretinin 42.475 sterlini aşması gereklidir. Birkaç örnek vermek gerekirse, İngiltere'de şehir planlamacıları 35.112 sterlin, bilimsel araştırmacılar 34.004 sterlin, eğitim uzmanları 33.134 sterlin, finans ve yatırım analistleri 32.747 sterlin, psikologlar 32.442, eczacılar 36.211, mimarlar 36.375 sterlin, inşaat mühendisleri 35.009 sterlin, polis memurları 38.918 sterlin, yükseköğretim görevlileri 42.263 sterlin yıllık ortalama brüt ücret elde etmektedirler (Evans, 2011).

Ücret geliri sahipleri ve onların işverenlerinin katlanmak zorunda olduğu bir başka kamusal yükümlülük ise ulusal sigorta kesintileridir. Çalışanlar, devletin erkeklerde 65, kadınlarda 60 olarak belirlediği, emeklilik yaşına kadar Ulusal Sigorta katkı payı yatırmak zorundadır. Diğer ülkelerden farklı olarak İngiltere'de aynı gelir vergisinde olduğu gibi artan oranlı bir sosyal güvenlik tarifesinden söz etmek mümkündür. Yıllık 7.592 sterlinin altında olan kazançlar için katkı payı yatırılmamaktadır. 7.592 sterlin ile 42.484 sterline kadar olan kazançlar için %12'lik katkı payı yatırma zorunluluğu bulunmaktadır. 42.484 sterlinin üzerindeki fazla kazanç kısmı içinse ilave olarak %2 katkı payı yükümlülüğü getirilmiştir.

Bu bilgiler çerçevesinde İngiltere'de asgari ve ortalama brüt ücret seviyelerinde vergi ve ulusal sigorta yükümlükleri aşağıdaki Tablo 3.26'daki gibi hesaplanmaktadır.

Tablo 3.26: İngiltere’de Yıllık Asgari ve Ortalama Ücret Üzerindeki Vergi ve Prim Yükü

Gelir ve Kesintiler	Açıklama	Asgari Ücret*	Ortalama Ücret*
1. Brüt Ücret		11.251,44**	26.200,00
2. Kişisel İndirim		8.105,00	8.105,00
3. Matrah	(1)-(2)	3.146,44	18.095,00
4. Gelir Vergisi	(3)*Tarife	629,29	3.619,00
5. Ulusal Sigorta (Çalışan)		439,13	2.232,96
6. Toplam Kesintiler	(4)+(5)	1.068,42	5.851,96
7. Net Ücret	(1)-(6)	10.183,02	20.348,04
8. Ulusal Sigorta (İşveren)		519,35	2.582,26
9. İşverene Maliyet	(1)+(8)	11.770,79	28.782,26
10. Gelir Vergisi Yükü (%)	(4)/(1)	5,6	13,8
11. Kamusal Yük (Ücretli) (%)	(6)/(1)	9,5	22,3
12. Kamusal Yük (Ücret) (%)	[(9)-(7)]/(9)	13,5	29,3

*Asgari ve ortalama ücret rakamları ulusal para cinsinden (sterlin) dikkate alınmıştır.

**30 Temmuz 2012 itibariyle aylık asgari ücret tutarı olan 1.202 Eur, 937,62 sterline eşittir. Yıllık olarak ise, 11.251,44 sterlin bulunmaktadır.

Kaynak: “UK PAYE Income Tax Calculator 2012” vergi ve prim hesaplama programından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo incelendiğinde, kişisel indirim miktarının İngiltere’de geçerli asgari ücretin %72’si gibi oldukça yüksek bir seviyede olduğu dikkat çekmektedir. En az geçim indirimi yöntemi olarak matrahtan indirim yönteminin belirlenmiş olmasının özellikle yüksek gelir sahipleri açısından vergi yükünü azaltıcı etki yarattığı söylenebilir. Çünkü bu yöntemde gelir sahiplerinin, indirim tutarı matrahtan yapıldığı için, daha yüksek vergi oranlarına tabi olma olasılığı azalmaktadır. Buna karşılık Türkiye’de uygulanan vergiden indirim yönteminde gelir sahiplerinin öncelikle gelir vergisi hesaplandığı için yüksek oranlara tabi olma olasılığı daha yüksek olmaktadır. Dolayısıyla İngiltere’de uygulanmakta olan matrahtan indirim yönteminin mükellefler açısından daha avantajlı bir yöntem olduğunu ve daha düşük vergi yüküne maruz kaldıklarını söylemek yanlış olmayacaktır.

Ücretliler üzerindeki gelir vergisi yükü ve kamusal yükler değerlendirildiğinde, kişisel indirim sebebiyle asgari ücret düzeyinde gerçek gelir vergisi yükünün %5,6, gerçek kamusal yükün %9,5 olduğu görülmektedir. Ortalama ücret düzeyinde ise %40’lık gelir vergisi oranına ve %2’lik ek ulusal sigorta katkı payına maruz kalınmasada, gerçek gelir vergisi yükü ve kamusal yükün ücret seviyesindeki artışla orantılı olarak yükseldiği izlenmektedir. Ortalama ücret seviyesinde gerçek gelir vergisi yükü %13,8, gerçek kamusal yükün ise %22,3 olarak gerçekleşmiştir.

3.3.2.2. Almanya’da Asgari ve Ortalama Ücret Üzerindeki Kamusal Yüklerin Hesaplanması

Almanya, artan oranlı gelir vergisinin daha etkin işlediği ülkeler arasında olduğu söylenebilir. Tarife yapısının diğer ülkelerden farklı olarak çok aşamalı ve doğrusal artan oranlı olması gelir vergisi yükünün daha yüksek olmasını sağlamaktadır. Bir başka deyişle, bir tarife basamağı içinde matrahın büyüklüğüne bağlı olarak tek bir oran değil, sürekli artan oran uygulanmaktadır.

Tablo 3.27’de asgari ve ortalama ücret düzeylerinde gelir vergisi yüküne bakıldığında asgari ücret üzerindeki gerçek gelir vergisi yükü %4 iken, ortalama ücret düzeyinde %16,8’e yükselmektedir. Ortalama ücret, asgari ücretin 2,6 katı iken, ortalama ücret düzeyindeki gelir vergisi yükü asgari ücret düzeyindeki gelir vergisi yükünün 4,2 katıdır. Bu sonuç Alman gelir vergisi tarifesinin gelir düzeyine son derece duyarlı olduğunu göstermektedir.

Tablo 3.27: Almanya’da Yıllık Asgari ve Ortalama Ücret Üzerindeki Vergi ve Prim Yükü

Gelir ve Kesintiler	Açıklama	Asgari Ücret**	Ortalama Ücret**
1. Brüt Ücret		15.144,00	39.732,00
2. İndirimler*		3.649,00	6.531,00
3. Matrah	(1)-(2)	11.495,00	33.201,00
4. Gelir Vergisi	(3)*Tarife	599,00	6.658,00
5. Dayanışma Vergisi		-	366,19
6. Sosyal Güvenlik Kesintileri (Çalışan)		3.138,59	8.234,46
-Zorunlu Emeklilik Katkı Payı (%9,8)			
-İşsizlik Sigortası (%1,5)			
-Sağlık Sigortası (%8,2)			
-Sakatlık Sigortası (%1,225)			
7. Toplam Kesintiler	(4)+(5)+(6)	3.737,59	15.258,65
8. Net Ücret	(1)-(7)	11.406,41	24.473,35
9. Sosyal Güvenlik Kesintileri (İşveren)		2.816,78	7390,16
-Zorunlu Emeklilik Katkı Payı (%9,8)			
-İşsizlik Sigortası (%1,5)			
-Sağlık Sigortası (%7,3)			
10. İşverene Maliyet	(1)+(9)	17.960,78	47.122,16
11. Gelir Vergisi Yüğü (%)	(4)/(1)	4,0	16,8
12. Kamusal Yük (Ücretli) (%)	(6)/(1)	24,7	38,4
13. Kamusal Yük (Ücret) (%)	[(10)-(8)]/(10)	36,5	48,1

* Sağlık sigortası ve emeklilik katkı payı ile Vergi Kategorisi I için belirlenmiş sabit kesintinin toplamını ifade etmektedir.

** Para birimi avrodur.

Kaynak: “German Tax Wage Calculator 2012” programından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Gelir vergisinin hesaplanması ile ilgili olarak, 2012 yılı için miktarı 8.004 avro olan en az geçim indirimi tutarının vergi tarifesinin bir parçası olduğunu belirtmek gerekir. Bir başka deyişle, bu tutar için %0'lık oran geçerli bulunmakta, dolayısıyla matrahtan indirim yöntemi uygulanmaktadır.

Ücretler üzerinde gelir vergisi dışında yük oluşturan diğer vergi dayanışma vergisidir. Tablo'da görüldüğü üzere, söz konusu vergi asgari ücret düzeyinde hesaplanmaz iken, ortalama ücret düzeyinde hesaplanmıştır. Bunun sebebi, dayanışma vergisi için düşük gelir düzeyleri için istisna tutarının belirlenmiş olmasıdır.

Hizmet erbabı olarak çalışan gerçek kişi, Katolik, Protestan veya diğer kiliselere üye ise kilise vergisi ödemek zorundadır. Miktarı ise hesaplanan gelir vergisi tutarının %9'udur. Örnek hesaplamada, kilise vergisi dikkate alınmamıştır.

Almanya'da hizmet erbabının medeni durumu, eşinin çalışıp çalışmaması, kendisinin ilave işlerde çalışıp çalışmaması ve çocuk sayısına bağlı olarak çeşitli vergi kategorileri tasarımı olduğundan çalışanın hangi vergi kategorisinde yer aldığı önem arz etmektedir. Verilen örnek hesaplamada, çalışanın bekar ve çocuksuz olduğu kabul edildiğinden vergi kategorisi I olarak dikkate alınmıştır. Sözgelimi, hizmet erbabının eş zamanlı olarak başka işverenlerden de ücret aldığı düşünülürse, vergi kategorisi VI olarak kabul edilecektir. Bu durumda ortalama ücret düzeyinde gerçek gelir vergisi yükü %16,8'den %28,2'ye, gerçek kamusal yük ise, %38,4'den %50,3'e yükselmektedir.

Çalışanların yaş düzeyi de gelir vergisi yükü ile kamusal yükler üzerinde belirleyici olmaktadır. 65 yaş ve üzerindeki için matrahı azaltıcı yaşlılık indiriminin devreye girmesiyle kamusal yükler azalmaktadır. Örnek hesaplamadaki çalışanın yaşı 67 olarak kabul edilirse, ortalama ücret düzeyinde gerçek gelir vergisi yükü %16,8'den %15,7'ye, gerçek kamusal yük ise, %38,4'den %37,3'e düşmektedir.

Çalışanlara yıl içinde verilen 13'ncü maaş, yılbaşı ikramiyeleri veya diğer ek ödemelerin tamamı brüt ücrete ilave olunarak gelir vergisi matrahını ve sosgal güvenlik primleri matrahını o ölçüde artırmaktadır.

Almanya'da ücret üzerindeki kamusal yükün bileşenleri içinde sosyal güvenlik kesintileri daha büyük ağırlığı oluşturmaktadır. Sigorta kollarının daha yaygın ve prim oranlarının daha yüksek olduğu göze çarpmaktadır. Katkı paylarının çalışan ve işveren arasında eşit dağılıma sahip olduğu görülmektedir.

3.3.2.3. İspanya’da Asgari ve Ortalama Ücret Üzerindeki Kamusal Yüklerin Hesaplanması

İspanya’da vergilenebilir ücret gelirine ulaşmak için brüt ücretten bütün ücretlileri ilgilendiren genel bazı indirimlerin yapılması gerekmektedir. Bunlardan ilki “Rendimientos del Trabajo” adıyla sabit 2.652 avro tutarındaki indirimdir. İkincisi ise, sosyal güvenlik katkı payı indirimleridir. Ücretlilere ait olan sosyal güvenlik katkı payı oranı %6,35’dir. Bunun %4,70’i genel katkı payı, %1,55’i işsizlik sigortası prim oranı, %0,1’i ise mesleki eğitim prim oranıdır. Ancak sosyal güvenlik indiriminin miktarı belirlenirken, yıllık 12.542,4 avro taban matrahı, yıllık 38.761,2 avro tavan matrahı ifade etmektedir. Örnek’te asgari ücret düzeyi taban matrahının altında bulunduğu için %6,35’lik oran taban matraha uygulanmıştır. Sosyal güvenlik indiriminin belirlenmesinde bazı sektörlerdeki çalışanlar için tavan matrah aynı olmasına karşılık, farklı taban matrahlar da belirlenmiştir. Örneğin, idari memur ve görevliler için taban matrah genel tutardan daha düşük miktarda, 8.978,4 avro olarak belirlenmiştir.

Tablo 3.28: İspanya’da Yıllık Asgari ve Ortalama Ücret Üzerindeki Vergi ve Prim Yüğü

Gelir ve Kesintiler	Açıklama	Asgari Ücret	Ortalama Ücret
1. Brüt Ücret		8.976,00	30.180,00
2. İndirimler	(3)+(4)	3.448,44	4.568,43
3. İş Performansı (RTOS Trabajo)*		2.652,00	2.652,00
4. Sosyal Güvenlik İndirimi (Seguridad Social)		796,44	1.916,43
5. Matrah	(1)-(2)	5.527,56	25.611,57
6. Hesaplanan Gelir Vergisi	(5)*Tarife	1.368,07	6.753,84
7. En Az Geçim İndirimi	5.150*Tarife	1.274,87	1.274,87
8. Ödenecek Gelir Vergisi	(6)-(7)	93,20	5.478,97
9. Sosyal Güvenlik Kesintisi (Çalışan)	(1)*%6,35	569,98	1.916,43
10. Toplam Kesintiler	(8)+(9)	663,18	7.395,40
11. Net Ücret	(1)-(10)	8.312,82	22.784,60
12. Sosyal Güvenlik Kesintisi (İşveren)	(1)*%29,9	2.683,83	9.023,82
13. İşverene Maliyet	(1)+(12)	11.659,83	39.203,82
14. Gelir Vergisi Yüğü (%)	(8)/(1)	1	18,2
15. Kamusal Yüğü (Ücretli) (%)	(10)/(1)	7,4	24,5
16. Kamusal Yüğü (Ücret) (%)	[(13-11)]/(13)	28,7	41,9

* “Rendimientos del Trabajo” adıyla brüt ücretten yapılan 2.652 avro tutarındaki indirim yapılmasına izin verilmektedir (Sanchez Blazquez, 2011).

Kaynak: <http://www.irpf.eu/> adresindeki “Tabla de Retenciones del IRPF”, “Nominas-Hoja de Calculo” excel dosyadan yararlanılarak hazırlanmıştır.

İspanya’da en az geçim indirim yöntemi olarak Türkiye’de olduğu gibi vergiden indirim yöntemi uygulanmaktadır. Bu yönteme göre, öncelikle brüt ücretten yapılan indirimler sonrası kalan matraha (vergiye tabi gelir) gelir vergisi tarifesine uygulanmaktadır. Sonrasında ise İspanya’da miktarı 5.150 avro olan belirlenmiş olan en az geçim indirimi tutarının gelir vergisi tarifesine göre vergisi bulunarak hesaplanan gelir vergisinden düşülmekte ve aradaki fark gelir vergisi olarak ödenmektedir. Bu yöntemin yüksek gelir sahipleri için dezavantajlı bir yöntem olduğu İspanya’da da görülmektedir. Tablo’da yer verilen örnek yük hesaplamasında, ortalama ücret düzeyi, asgari ücret düzeyinin 3,4 katı olmasına rağmen, ortalama ücret düzeyindeki gerçek gelir vergisi yükü, asgari ücret düzeyindeki gerçek gelir vergisi yükünün 18,2 katıdır.

Sosyal güvenlik prim oranlarının çalışanlar ve işverenler açısından çok farklı dağılım gösterdiği ifade edilebilir. Çalışanların katlanmak zorunda olduğu sosyal güvenlik prim oranı toplam %6,35 iken, işverenlerin sosyal güvenlik prim oranı toplam %29,9’dur. Bunun %23,6’sını genel katkı payı, %5,5’ini işsizlik sigortası, %0,2’sini maaş garanti fonu kesintisi ve %0,6’sını mesleki eğitim oranı oluşturmaktadır.

İspanya’da ücretler üzerindeki kamusal yüklerin düşük gelir düzeylerinde ağırlıklı kısmını sosyal güvenlik kesintileri oluşturmaktadır. Buna karşılık, ücret düzeyi yükseldikçe, gelir vergisi tarifesinin artan oranlı yapısı sebebiyle gelir vergisi yükünün arttığı görülmektedir. Asgari ücret düzeyinde gerçek gelir vergisi yükü %1 iken, ortalama ücret düzeyinde %18,2’dir. Ücretli açısından kamusal yükün ağırlığına bakıldığında, asgari ücret düzeyinde yükün %7,4, ortalama ücret seviyesinde %24,5 olduğu görülmektedir.

3.3.2.4. Romanya’da Asgari ve Ortalama Ücret Üzerindeki Kamusal Yüklerin Hesaplanması

Romanya’da yerleşik olan ücretlilerin çeşitli giderlerine istinaden bir kişisel ödenek miktarı belirlenmiştir. Kişisel ödenek tutarı, vergi hesaplanmadan önceki brüt gelirden düşülmektedir. Mevcut kişisel ödenek miktarı aylık 250 leu tutarındadır. Ancak 3.000 leudan fazla gelir elde edenler indirimden yararlanamamaktadır (ACCA, 2012, s. 2). Gelir elde edenin bakmakla yükümlü olduğu eş ve çocukların her biri için 100 leu ek indirim hakkı bulunmaktadır. Böyle durumlarda kişisel ödenek miktarının üst sınırı 650

leu düzeyine yükselmektedir. Bakmakla yükümlü olduğu eş ve çocukların toplamı 4 ve üzerinde ise en fazla 650 leu indirimden yararlanılmaktadır.

Tablo 3.29: Romanya’da Yıllık Asgari ve Ortalama Ücret Üzerindeki Vergi ve Prim Yükü

Gelir ve Kesintiler	Açıklama	Asgari Ücret	Ortalama Ücret
1. Brüt Ücret		8.924,00	25.308,00
2. İndirimler	(3)+(4)	4.472,46	5.512,32
3. Kişisel İndirim		3.000,00	1.336,50
4. Sosyal Güvenlik Kesintileri (Çalışan)		1.472,46	4.175,82
4.1. Emeklilik (%10,5)		937,02	2.657,34
4.2. İşsizlik (%0,5)		44,62	126,54
4.3. Sağlık Sigortası (%5,5)		490,82	1.391,94
5. Matrah	(1)-(2)	4.451,54	19.795,68
6. Gelir Vergisi	(4)*%16	712,25	3.167,31
7. Toplam Kesintiler	(4)+(6)	2.184,71	7.343,13
8. Net Ücret	(1)-(6)	6.739,29	17.964,87
9. Sosyal Güvenlik Kesintileri (İşveren)		2.476,41	7.022,97
9.1. Emeklilik (%20,8)		1.856,19	5.264,06
9.2. Sağlık Sigortası (%5,2)		464,05	1.316,02
9.3. Mesleki Hastalık (%0,85)		75,85	215,12
9.4. İşsizlik (%0,5)		44,62	126,54
9.5. Dayanışma Fonu Sigortası*		-	-
9.6. İş Kazası Sigortası (%0,15, varsayılan)		13,39	37,96
9.7. Bölgesel İşgücü Teftiş Kurulu (%0,25)		22,31	63,27
10. İşverene Maliyet	(1)+(9)	11.400,41	32.330,97
11. Gelir Vergisi Yüğü (%)	(6)/(1)	8,0	12,5
12. Kamusal Yüğü (Ücretli) (%)	(7)/(1)	24,5	29,0
13. Kamusal Yüğü (Ücret) (%)	[(10)-(8)]/(10)	40,9	44,4

* 50 ve üzerinde işçi çalıştıran işyerleri için işverenlerin sosyal güvenlik yükümlülükleri arasındadır.

Kaynak: PWC, 2011, s. 29;ACCA, 2012, s. 4 verilerinden istifade edilerek hazırlanmıştır.

Aylık brüt ücret geliri 1.000 leu ile 3.000 leu arasında olanlar için kişisel indirim (ödenek) miktarı aylık 250 leudan aşağı düşmektedir. Romanya Ekonomi ve Maliye Bakanlığının düzenlemesi ile 250 leudan daha düşük bir kişisel indirim miktarı belirlenmektedir (Srinivasan, 2009). Buna göre, $250*[1-(\text{Aylık Brüt Gelir}-1.000)/2.000]$ formülü ile yararlanılabilecek kişisel indirim miktarı ortaya çıkmaktadır (ACCA, 2012, s. 2). Tablo’da ortalama ücret düzeyi için yapılan tipik hesaplamada yukarıdaki formül uygulandığında kişisel indirim miktarı yıllık 1.336,50 leu olarak hesaplanmaktadır.

Kişisel indirim dışında sendika aidatları ve ihtiyari olarak özel emeklilik şirketlerine yaptığı katkı payları vergilenebilir ücret gelirine ulaşmak için brüt ücretten indirilebilir (European Taxation Database, 2012).

Romanya için yapılan tipik vergi ve kamusal yüğü hesaplamasında asgari ücret düzeyindeki gerçek gelir vergisi vergi yükünün ele alınan diğer ülkeler ile

karşılaştırıldığında yüksek olduğu görülmektedir. Seçilmiş diğer ülkelerde gelir vergisi tarifesi başlangıç oranlarına göre gerçek gelir vergisi yükünde daha büyük düşüşler gerçekleşmektedir. Tipik hesaplamadaki varsayımın ötesine geçerek, asgari ücret ile çalışan hizmet erbabının sözgelimi evli, eşinin çalışmadığını ve 2 küçük çocuğu olduğu düşünüldüğünde, aylık kişisel indirim tutarı 550 leuya yükselecektir. Vergilenebilir ücret gelirindeki düşüşe paralel olarak gerçek gelir vergisi yükü %1,5'lar seviyesinde gerçekleşecektir.

Asgari ücret düzeyinde, gerçek gelir vergisi yükü %8 iken, ücretli üzerindeki prim dahil kamusal yükün gerçek ağırlığı %24,5'dir. Ortalama ücret düzeyinde ise düz oranlı vergilemenin etkisiyle gerçek gelir vergisi yükünün fazla yükselmediği ortaya çıkmaktadır. Ortalama ücret düzeyinde gerçek gelir vergisi yükü %12,5 iken, kamusal yük oranı %29'dur.

Sosyal güvenlik kesintileri bağlamında Romanya'da, sigorta kollarının yaygın ve prim oranlarında özellikle işveren paylarının yüksekliğinden söz edilebilir. Sosyal güvenlik primleri çalışan payı %16,5 iken, işveren payı %27,75 düzeyindedir.

3.3.2.5. Türkiye'de Asgari ve Ortalama Ücret Üzerindeki Kamusal Yüklerin Hesaplanması

Ücretler üzerindeki vergi (gelir ve damga vergileri) ve sosyal güvenlik primi yüklerini asgari ücret örneğinde incelemek, yapılacak değerlendirmenin sağlıklı olmasını sağlayacaktır. Türkiye'de İş Kanunu hükümlerine göre çalışmakta olan ücretlilerin büyük kısmı, ağır yükler sebebiyle, resmi olarak kayıtlarda asgari ücret veya az üzerinde olan bir değerle gösterilmektedir.

Asgari ücretin düzeyi yanında, asgari ücret üzerindeki kamusal yükler de sürekli tartışma konusudur. Çünkü bu kamusal yükler dolayısıyla işçi, brüt ücretinin bir kısmından vazgeçmek durumunda kalmaktadır. İşveren ise katlandığı mali yüklerin fazlalaşması sebebiyle durumdan memnun değildir. Bu sebeple her iki kesimde asgari ücret üzerindeki vergi, sigorta ve fon kesintilerinin azaltılmasını her platformda savunmaktadır. Asgari ücretin getiriliş gayesi, çalışanlara ve ailelerine insan onuruna yakışır bir yaşam standardı oluşturmak ise, doğaldır ki sosyal devlet anlayışı gereği

asgari ücret üzerindeki bu yükler tamamen kaldırılmalı veya en azından daha makul seviyelere çekilmelidir.

Tablo 3.30: Türkiye’de Yıllık Asgari ve Ortalama Ücret Üzerindeki Vergi ve Prim Yüğü

Gelir ve Kesintiler	Açıklama	Asgari Ücret	Ortalama Ücret
1. Brüt Ücret^a		10.638,00	18.144,00
2. SGK Primi (İşçi Payı) (%14)	(1)*0,14	1.489,32	2.540,16
3. İşsizlik Sigortası Primi (İşçi Payı) (%1)	(1)*0,01	106,44	181,44
4. Gelir Vergisi Matrahı	(1)-(2)-(3)	9.042,24	15.422,40
5. Hesaplanan Gelir Vergisi Tutarı	(4)*Tarife	1.356,34	2.584,48
6. Asgari Geçim İndirimi ^b	(1)*0,50*0,15	797,85	797,85
7. Ödenecek Gelir Vergisi Tutarı	(5)-(6)	558,49	1.786,63
8. Damga Vergisi (%0,66)	(1)*0,0066	70,21	119,75
9. Kesintiler Toplamı	(2)+(3)+(7)+(8)	2.224,46	4.627,98
10. Net Ücret	(1)-(9)	8.413,54	13.516,02
11. SSK Primi (İşveren Payı) (%19,5)	(1)*0,195	2.074,41	3.538,08
12. İşsizlik Sigortası Primi (İşveren Payı) (%2)	(1)*0,02	212,76	362,88
13. İşverene Maliyeti	(1)+(11)+(12)	12.925,17	22.044,96
14. Gelir Vergisi Yüğü (%)	(7)/(1)	5,2	9,8
15. Kamusal Yüğü (Ücretli)	(9)/(1)	20,9	25,5
16. Kamusal Yüğü (Ücret) (%)	[(13)-(10)]/(13)	34,9	38,7

a. Brüt asgari ücret tutarı, 2012 yılının ilk altı aylık dönemi için 16 yaşından büyükler için belirlenmiş olan tutardır.

b. Hizmet erbabının bekar ve çocuksuz olduğu kabul edildiği için yararlanabilecek asgari geçim indirimi oranı %50’dir.

2012 yılının ilk yarısında bekar bir asgari ücretli, brüt ücretinin yaklaşık %79,1’ini net olarak elde etmektedir. İşçi açısından brüt ücret ile net ücret arasındaki farkın son yıllarda azalma eğilimine girdiği söylenebilir. Asgari ücretli, 1995 yılında brüt ücretinin %65,6’sını, 2000 yılında %75,4’ünü (Bağdadioğlu, 2000), 2005 yılında ise %71,6’sını (Türk-İş, 2006, s. 10) net olarak elde etmekteydi. Son yıllarda brüt ücret ile net ücret arasındaki makasın azalma nedenlerinden en önemlisi asgari geçim indirimi uygulamasıdır. Örnekteki asgari ücretlinin evli ve eşinin çalışmadığı kabul edilip, çocuklarının olduğu varsayılrsa idi, brüt ile net ücret arasındaki fark daha az olacaktı. Asgari ücretlinin evli, eşinin çalışmadığı ve 2 çocuk sahibi olduğu varsayımı ile hareket edilmiş olsa, asgari geçim indirimi oranı %75’e yükseleceğinden, net ücret brüt ücretin %83’ü seviyelerinde olacaktır.

Asgari ücret üzerindeki kamusal yükler ile ilgili ikinci boyut, işverenin katlandığı maliyetlerdir. Gerçek hayatta çalışanların işverenler ile net ücret üzerinden anlaşması sonucu, işçiye ait mali yükümlülüklerinde işveren tarafından karşılanması gerçeği göz önüne alınırsa, işveren her 100 liranın yaklaşık 65 lirasını çalışana net ücret olarak

vermekte, 35 lirasını ise vergi, sigorta ve diğer mali yükümlülükler dolayısıyla devlete ödemektedir. Bir başka bakış açısıyla, çalışana ödediği 100 lira net ücret yanında devlete 54 lira ödemektedir. Bu rakamsal analizden anlaşılmaktadır ki çalışana ödediği net ücretin yaklaşık yarısı kadar devlete vergi ve prim ödeme yükümlülüğü ve sorumluluğu altına girmektedir.

Asgari ücretlinin brüt ücretinden yapılan kesintilerin dağılımına bakıldığında, SGK primi, işsizlik sigortası primi ve damga vergisinin brüt ücret içindeki payları aynı zamanda bu prim ve vergilerin oranlarını vermektedir. Bu durum söz konusu prim ve vergilerin matrahlarının brüt ücret olduğunu göstermektedir. Halbuki gelir vergisi yükü, matrahtan (brüt ücretten) yapılan indirimlerin ve asgari geçim indiriminin etkisiyle %5,2'ler düzeyinde kalmıştır. Yani indirimlerin matrahı oldukça aşındırdığı ve asgari ücretlinin mümkün olduğunca gelir vergisi dışında tutulduğu görülmektedir. Asgari ücretli açısından kamusal yüklerin ağırlığı ise %20,9 seviyesindedir.

Türkiye'de ortalama ücret seviyesinde ise, gelir vergisi yükü ve kamusal yükün arttığı görülmektedir. Ortalama ücret elde eden bir çalışanın gelir vergisi tarifesinde ikinci dilime yükselmesi ile gelir vergisi yükü %9,8'e ulaşmaktadır. Sosyal güvenlik katkı payı, işsizlik sigortası primi ve damga vergisi de eklendiğinde ücretlinin kamusal yükünün brüt ücrete göre ağırlığı %25,5'e yükselmektedir.

3.3.3. Seçilmiş Ülkeler ve Türkiye'de Kamusal Yüklerin Karşılaştırılması

İngiltere, Almanya, İspanya, Romanya ve Türkiye'de ücretler üzerindeki kamusal yükün belirleyicileri faktörleri arasında en az geçim indirimi önem arz etmektedir. En az veya asgari geçim indirimi uygulamalarının amacı gelir sahiplerinin geçimlerini sürdürebilecekleri düzeydeki gelir miktarının vergi dışı bırakılmasıdır. Söz konusu ülkelerde en az geçim indirimi tutarları o ülkelerdeki asgari ve ortalama ücret seviyeleri ile kıyaslandığında aşağıdaki gibi bir tablo ortaya çıkmaktadır.

Tablo 3.31: Seçilmiş Ülkeler ve Türkiye’de Geçim İndirimi Miktarlarının Asgari ve Ortalama Ücrete Oranları

	Tutar*	Asgari Ücrete Oranı	Ortalama Ücrete Oranı
İngiltere	8.105 sterlin	72,0	30,9
Almanya	8.004 avro	52,9	20,1
İspanya	5.151 avro	57,4	26,5
Romanya	3.000 leu	33,6	11,9
Türkiye	5.319 lira	50,0	29,3

* Geçim indirimi tutarları şahsi ve ailevi durumdan bağımsız olarak, sadece mükellefin kendisi için belirlenen tutarlardır.

Tablo 3.31’de geçim indiriminin asgari ücrete oranından ziyade, ortalama ücrete oranına göre değerlendirme yapmak daha doğru sonuçlar verebilecektir. Zira, siyasi iktidarın politikasının bir uzantısı kabul edilebilecek olan asgari ücret seviyesi, farklı ve birçok amacın karşılanmasına yönelik olarak belirlenmektedir. Ancak, ortalama ücret seviyeleri o ülkelerde yapılan kazanç anketi sonuçlarına göre ortaya çıktığından nisbi olarak daha sağlıklı değerlendirme yapmaya uygundur. Özellikle Romanya’da en az geçim indirimi miktarının sembolik olduğu ortaya çıkmaktadır. İngiltere, Almanya ve İspanya’da medeni durum, çocuk sayısı, sakatlık durumu, yaş, bakmakla yükümlü olunan ileri yaştaki büyükler gibi faktörler dikkate alınarak ilave geçim indirimi tutarlarının sağlanması en az geçim indirimi uygulamasını amacına yaklaştırmaktadır.

Uygulama yöntemi olarak ele alındığında İspanya ve Türkiye’de⁵⁹ vergiden indirim (dekot) yöntemi uygulanırken, diğerlerinde matrahtan indirim yöntemi uygulanmaktadır. Hatta Almanya’da bir indirim olarak değil, artan oranlı gelir vergisi tarifesinde %0’lık dilim olarak değerlendirilmektedir. Daha önce ifade edildiği üzere, vergiden indirim yöntemi özellikle yüksek gelir seviyelerinde bulunanlar için vergi yükünün daha fazla olmasını sağlayan dezavantajlı bir yöntemdir.

Kamusal yükün bileşenleri arasında ilki gelir vergisidir. Gelir vergisi tarifeleri, Türkiye ve AB üyelerinin büyük bir kısmında artan oranlı bir yapıdadır. Ele alınan ülkeler arasında Romanya’da ise düz oranlı bir gelir vergisi tarifesi bulunmaktadır. Ücret karşılığı çalışan hizmet erbabı genellikle tarifelerin üst basamaklarındaki oranlara maruz kalmadıklarından özellikle başlangıç oranları ve matrah uzunlukları önem arz etmektedir.

⁵⁹ Türkiye ve İspanya için verilen geçim indirimi tutarları, diğer ülkeler ile uyum sağlaması açısından matrah olarak verilmektedir. Bütün ülkelerde geçim indirimi tutarlarının vergi karşılığı kadar bir menfaat elde edildiği açıktır.

Tablo 3.32: Seçilmiş Ülkeler ve Türkiye’de Ortalama Ücret Düzeyindeki Çalışanın Karşılaşabileceği Gelir Vergisi Oranları

	Gelir Vergisi Tarifesi (Başlangıç Kısmı)	Ortalama Ücret (Yıllık)	Ortalama Ücretlinin Karşılaşabileceği Oranlar
İngiltere	34.370 sterline kadar %20	26.200 sterlin	%20
Almanya	52.882 avroya kadar %14-%42	39.732 avro	%14-%42
İspanya	17.707,20 avroya kadar %24,75 17.707,20-33.007,20 avro arası %30	30.180 avro	%24,75 ve %30
Romanya	%16	25.308 leu	%16
Türkiye	10.000 liraya kadar %15 25.000 liraya kadar %20	18.144 lira	%15 ve %20

Tablo 3.32, ortalama ücret düzeyindeki bir çalışanın en yüksek oranlar ile karşılaşma ihtimalinin İspanya’da olduğunu göstermektedir. Ancak çalışmanın temel argümanlardan birisi mutlak gelir vergisi oranlarının her zaman gerçek gelir vergisi yükü hakkında fikir vermediği ve gerçek yükü doğru yansıtmadığıdır. Önemli olan husus ülkede geçerli gelir vergisi mevzuatı ile gelirin ne ölçüde kişiselleştirildiğine bağlı olarak ortaya çıkan gerçek gelir vergisi yüküdür.

Kamusal yükler arasında gelir vergisi dışında, vergi yükümlülüğü olarak önemli bir yük oluşturan vergi bulunmamaktadır. Almanya’daki dayanışma vergisi ile kilise vergisi ve Türkiye’deki damga vergisi söz konusu vergilerdendir.

Kamusal yükün bileşenleri arasında gelir vergisinden daha büyük ağırlığı ise sosyal güvenlik primleri oluşturmaktadır. Mutlak olarak düşünüldüğünde gelir vergisi oranları yüksek olmasına rağmen, gelir vergisi matrahını aşındıran birçok unsur bulunduğu için sosyal güvenlik primleri daha büyük mali külfet yaratmaktadır. Lakin uluslararası değerlendirmelerde ücret üzerindeki dolaysız bir vergi olarak değerlendirilmesine karşılık, sosyal güvenlik primlerinin karşılığında bir kamu hizmeti karşılığı olduğu gözden uzak tutulmamalıdır.

Tablo 3.33: Seçilmiş Ülkeler ve Türkiye’de Sosyal Güvenlik Katkı Payları

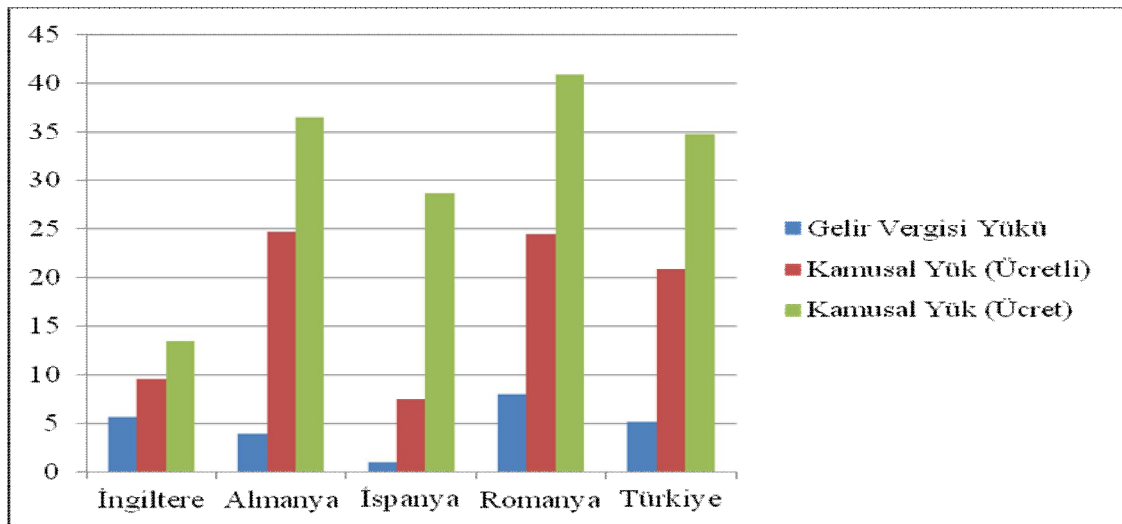
	Çalışan Payı	İşveren Payı
İngiltere	7.592 sterline kadar %0 7.592 sterlin ile 42.484 sterlin arası %12	7.592 sterline kadar %0 7.592 sterlin ile 42.484 sterlin arası %13,8
Almanya	%20,725	%18,6
İspanya	%6,35	%29,9
Romanya	%16,5	%27,75
Türkiye	%15	%21,5

Tablo’da, Almanya’da sosyal refah devleti anlayışının bir parçası olarak sosyal güvenlik sistemine daha büyük önem verildiği ve daha fazla finansmana ihtiyaç duyulduğu açıktır. Çalışan ve işverenlerin toplam katkıları brüt ücretin yaklaşık %40’ını teşkil etmektedir. Bu ülkede çalışanlar ve işverenler, sosyal güvenlik sisteminin finansmanına katkıda bulunduğu gibi, vergiler ile de bazı sigorta kollarının finanse edilmesine katkı sağlamaktadır. İngiltere ve İspanya’da da Almanya’ya göre daha az olmakla birlikte yine bazı sigorta kolları için vergiler ile finansman yoluna gidilmektedir. Romanya’da ise, sosyal güvenlik sistemi tamamıyla çalışan ve işverenlerin prim katkıları ile finanse edilmektedir (MISSOC Database, 2012).

İngiltere ve Almanya’da sosyal güvenlik katkı paylarının çalışanlar ve işverenler arasında dengeli dağılım gösterdiği izlenmektedir. İspanya’da ise sosyal güvenlik sisteminin finansmanı büyük ölçüde işverenlerin üzerine bırakılmıştır. Mali anestezi özelliği sebebiyle görünürde yükün tamamı zaten işverenlere aitmiş gibi algılandıysa söz konusu prim yükünün net ücretleri aşağıya doğru baskıladığı bir gerçektir.

Seçilmiş AB ülkeleri ve Türkiye’de asgari ücret düzeyinde ücretler üzerindeki gerçek gelir vergisi yükü, çalışan üzerindeki gerçek kamusal yük ve ücret üzerindeki gerçek kamusal yük aşağıdaki Şekil’de karşılaştırmalı olarak yer almaktadır.

Şekil 3.1: Asgari Ücret Düzeyinde Seçilmiş AB Ülkeleri ve Türkiye’de Kamusal Yüklerin Karşılaştırılması



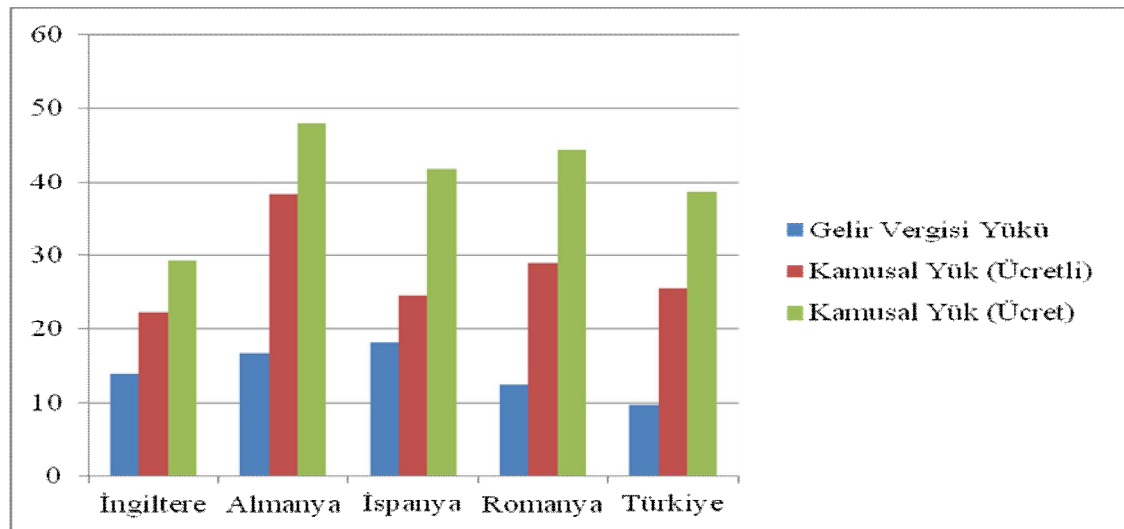
Kaynak: Çalışmada kullanılan veriler ışığında hazırlanmıştır.

Buna göre, asgari ücret düzeyinde gelir vergisinin gerçek yükünün en düşük olduğu ülke, mutlak gelir vergisi oranlarının en yüksek olduğu İspanya'dır. Türkiye %5,2'lik oranla ele alınan ülkeler arasında ortalama bir konumda olup, düz oranlı gelir vergisine sahip Romanya gelir vergisi yükünün en yüksek olduğu ülkedir.

Ücretliler üzerindeki gelir vergisi ve çalışana ait sosyal güvenlik katkı payı toplamının brüt ücrete oranını gösteren kamusal yük bağlamında Almanya, Romanya ve Türkiye'nin %20 ile %25 arası yükler ile ilk sıralarda olduğu görülmektedir. İngiltere ve İspanya'da ise ücretliler %5 ile %10 arası kamusal yüke sahiptir. Bunun temel sebeplerinden birisi, bu iki ülkede de sosyal güvenlik sisteminin vergiler ile de finanse edilmesi ve özellikle İspanya'da sosyal güvenlik yükünün büyük ölçüde işverenler üzerinde yoğunlaşmasıdır.

Ücret üzerindeki kamusal yük ile ücretler üzerinden yapılan çalışana ait gelir vergisi ve sosyal güvenlik primleri ile işverene ait sosyal güvenlik primleri toplamının işveren maliyetine oranı kastedilmektedir. Değerlendirilen ülkeler arasında Romanya ücretler üzerindeki kamusal yükün en fazla olduğu ülkedir. Bu ülkede asgari ücret düzeyinde işveren her 100 leunun yaklaşık 59 leu kadarını çalışana net ücret olarak vermekte, 41 leuyu ise vergi, sigorta ve diğer mali yükümlülükler dolayısıyla devlete ödemektedir. Bir başka bakış açısıyla, çalışana ödediği 100 leu net ücret yanında devlete yaklaşık olarak 70 leu ödemektedir.

Şekil 3.2: Ortalama Ücret Düzeyinde Seçilmiş AB Ülkeleri ve Türkiye'de Kamusal Yüklerin Karşılaştırılması



Kaynak: Çalışmada kullanılan veriler ışığında hazırlanmıştır.

Seçilmiş AB ülkeleri ve Türkiye’de ortalama ücret düzeyinde ücretler üzerindeki gerçek gelir vergisi yükü, çalışan üzerindeki gerçek kamusal yük ve ücret üzerindeki gerçek kamusal yük ise aşağıdaki Şekil 3.2’de karşılaştırmalı olarak yer almaktadır.

Buna göre, ortalama ücret düzeyinde gelir vergisi yükü ve diğer kamusal yüklerde bir artış yaşanmaktadır. Gelir vergisinin gerçek yükünün en düşük olduğu ülke Türkiye’dir. İspanya ise ortalama ücret düzeyinde gelir vergisi yükünün en yüksek olduğu ülkedir. Bu sonuç, İspanya’nın düşük ücret seviyelerinde çalışanlarını koruduğunu göstermektedir.

Ücretliler üzerindeki kamusal yükler bağlamında Almanya’nın ilk sırada olduğu görülmektedir. Doğrusal artan oranlılığın ve çalışanlar üzerindeki yüksek sosyal güvenlik primleri bu durumu açıklamaktadır. Ortalama ücret düzeyinde ücretler üzerindeki kamusal yükler bağlamında, Almanya kamusal yükün en fazla olduğu ülkedir.

Tablo 3.34: Seçilmiş Ülkeler ve Türkiye’de Her 100 Birim Net Ücret Üzerindeki Kamusal Yük

	Asgari Ücret	Ortalama Ücret
İngiltere	15,6	41,4
Almanya	57,5	92,7
İspanya	40,3	72,1
Romanya	69,5	79,9
Türkiye	54	63,1

Yukarıdaki Tablo 3.34’de asgari ve ortalama ücret düzeylerinde işverenin cebinden çıkan her 100 birim net ücret için devletin ne kadar kesinti yaptığı görülmektedir. Özellikle ortalama ücret seviyelerinde kesinti oranının oldukça yükseldiği söylenebilir. Örneğin, Almanya’da çalışanına 100 avro net ücret ödeyen bir işveren devlete yükümlü ve sorumlu olarak toplam 92,7 avro ödemektedir.

Ücret geliri üzerindeki kamusal yükün ücret seviyelerine duyarlılığını değerlendirmek için, asgari ücretten ortalama ücrete geçiş yaşandığında kamusal yükün artma oranını dikkate almak gereklidir. Söz konusu artma oranı İngiltere’de %165, Almanya’da %61, İspanya’da %79, Romanya’da % 15 ve Türkiye’de %17’dir. Dolayısıyla İngiltere’de ücret geliri üzerindeki kamusal yüklerin gelir düzeyine son derece duyarlı olduğu görülmektedir. Bunun temel sebebi İngiltere devletinin, özellikle alt gelir grubundaki

ücretlilerin kamusal yüklerini azaltıcı ve onları koruyucu önlemler almalarıdır. Romanya ve Türkiye’de ise kamusal yük artışı gelir seviyesine fazla duyarlı değildir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Ücret, emek sahibi bireyler, faktör talebinde bulunanlar, devlet ve toplum açısından önem arz eden, psikolojik, sosyolojik, ekonomik, siyasi ve mali yönleri ön plana çıkmış önemli bir gelir kaynağıdır. Ücretler “gelir” tanımına dahil olduğundan devletin temel vergi kaynaklarından birisini de oluşturmaktadır. Ancak, devlet vergi politikasını oluştururken ücret gelirinin vergi getirisi yanında ücretler arasındaki dengeyi, ücretli çalışanların durumunu ve işverenler için bir maliyet unsuru olduğunu da gözönünde bulundurmalıdır. Ücretli kesimin aktif nüfus içindeki payının yüksek olması ve yakınları ile birlikte toplumda daha büyük bir kesimi oluşturduğu gerçeğinden hareketle ücret geliri üzerinde devletin oluşturmuş olduğu kamusal yükümlülüklerin doğru değerlendirilmesi son derece önemlidir.

Ücretler üzerindeki kamusal yükümlülükler ülkemizde çalışanlar açısından gelir vergisi, damga vergisi ve sosyal güvenlik primleri, işverenler açısından ise sadece sosyal güvenlik primleridir. Bazı ülkelerde ücret geliri üzerinde ilave olarak bordro vergileri, ek vergiler veya ek mali yükümlülükler de bulunabilmektedir. Söz konusu yükümlülükler ile ilgili değerlendirmelere geçmeden önce bu yükümlülüklerin varlığı ve sahipleri bağlamında hatalı sayılabilecek birkaç hususun altının çizilmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bunlardan ilki kanımızca sadece bir kamusal yükümlülük olan sosyal güvenlik primlerinin vergiler arasına katılarak, vergi olarak algılanması yanılgısıdır. Ulusal veya uluslar arası vergi yükü hesaplamalarında sosyal güvenlik primlerinin vergi yükü hesaplamasına dahil edilmesi, özellikle sosyal güvenliğe daha fazla önem veren veya sosyal güvenlik sisteminin iyi yönetilemediği ülkelerde ücretler üzerindeki vergi yükünün yüksek olması sonucunu doğurmaktadır. Halbuki bilinmektedir ki, sosyal güvenlik primleri parafiskal bir yükümlülüktür. Devlete ait sosyal güvenlik kurumlarının sunmuş oldukları hizmetlerden sadece prim ödeyenlerin faydalanması, bu primlerin bir hizmet karşılığının bulunduğunu veya bireysel faydanın ön planda tutulduğunu göstermektedir. Bu sebeple sosyal güvenlik sistemi devlet bütçesi dışında kendi aktüeryal dengelerine göre yönetilmektedir. Vergiye benzetilebilecek tek yönü ise, kamu hukuku kurallarına göre devlet tarafından zorla alınmasıdır. Ancak bu durum primleri, vergi kategorisine dahil etmenin gerekçesi olmamalıdır. Çünkü vergi ve prim

yükümlülükleri arasındaki farkı belirleyen temel faktör, hizmet karşılığı veya bireysel faydanın olup olmamasıdır.

Sosyal güvenlik primlerinin yükümlüsü, hizmetten yararlanan çalışanlar ve işverenlerdir. Çalışanlar bakımından hizmet karşılığı olması sebebiyle vergiye çok benzemeyen primler, işverenler açısından vergiye benzer bir nitelik taşıyabilmektedir. Çünkü işveren kendine ait olan prim yükümlülüğü karşılığında çalışana göre daha az ve dolaylı fayda elde etmektedir. Örneğin bir işveren, kendi işyerinde hastalanan veya sakatlanan çalışanların sosyal güvenceleri olmasaydı, kendisi en azından vicdani olarak sorumluluk üstlenebilecek ve çalışanın sözkonusu masraflarını karşılayabilecektir. Ancak bilinmektedir ki, Türkiye’de ve dünyada birçok ülkede işverenlerin prim oranları çalışanların prim oranlarının üzerinde belirlenmektedir. Dolayısıyla işverenlerin prim yüklerinin bir kısmının faydasının elde edilmediği ve bu kısmın vergiye yaklaştığı söylenebilir. İşverenlerin ödedikleri primlerin fayda karşılığı olmayan kısmı bir istihdam vergisi niteliğindedir. Ancak bu kısım, ücret üzerindeki vergi yükünden sayılabilir.

Bu değerlendirmeler ışığında kanımızca sosyal güvenlik primi işveren katkısının daha düşük belirlenmesi gerekmektedir. Aksi halde yukarıda değinildiği gibi, parafiskaliteden sapılmış, yeni bir vergi türü ihdas edilmiş sayılmalıdır. Gerek çalışan gerekse işverenler tarafından düşünüldüğünde, prim karşılığında elde edilen fayda ile bu primin ödenmeyerek aynı faydanın piyasadan karşılanması durumunda ödenecek bedel primin üst sınırını oluşturmmalıdır. Aksi halde fazla ödenen primler, hizmet bağlantısı koptuğu için vergi olarak değerlendirilmelidir. O halde sosyal güvenlik primleri bir vergi değil, sadece ücret üzerindeki bir kamusal yükümlülüktür. Böyle bir durumda, yani bireylerin daha kaliteli bir sosyal güvenlik hizmetini daha düşük prim ödemeleri ile piyasadan karşılayabilmeleri halinde zorunlu sosyal güvenlik prim sisteminin tasfiye olması beklenmelidir.

İkinci yanılğı ise, bir kamusal yükümlülük olan sosyal güvenlik primlerinin ve vergilerin, vergi idaresine veya sosyal güvenlik kurumlarına işveren tarafından yatırılması sebebiyle söz konusu kamusal yükümlülüklerin tamamının işveren üzerinde bir yük olduğudur. Mali anestezi, vergi stopajı ve vergi sorumluluğu kavramları bağlamında değerlendirilirse, bu iddianın da tam olarak doğru olmadığı görülmektedir.

Çalışanların işverenleri ile net ücret pazarlığı yapması veya ödenilen vergi ve primlerin çalışan tarafından hissedilmemesi kanımızca böyle bir iddiaya gerekçe olmamalıdır. Sözgelimi, bir müşterinin bankaya yatırdığı mevduat karşılığında elde ettiği faiz geliri üzerindeki vergi yükü bankaya ait olmadığı gibi ücret geliri için de gelir vergisi, damga vergisi gibi yükler ile sosyal güvenlik primlerinin çalışanlara ait olan kısmı, tabiidir ki işveren üzerindeki yükler değildir. Brüt ücretin tamamı aslında çalışana ait menfaatlerdir. Stopaj usulünün uygulanmadığı ve brüt ücretin tamamının işveren tarafından çalışana ödendiği varsayımı altında, çalışan, kendi yükümlüsü olduğu vergi ve primleri ilgili kamu idarelerine bizzat ödeyecektir. Böyle bir durumda ise söz konusu yüklerin işveren üzerinde olmadığı görülecektir. Bundan dolayı sadece sosyal güvenlik primlerinin işverene ait olan kısımları, bu kişiler üzerinde yük oluşturmaktadır denilebilir.

Türkiye’de ücret üzerindeki kamusal yükümlülüklerden ilki çalışana ait gelir vergisidir. Gelir vergisi ile ilgili altı çizilmesi gereken hususlardan ilki vergi tahsil tekniği ile ilgilidir. Tüm gelir unsurları için stopaj tekniği yaygın olarak kullanılmasına rağmen, özellikle ücret gelirlerinin tamamına yakını bu yöntem ile tahsil edilmektedir. Oysa bazı gelir unsurlarını elde edenlerin, vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra birkaç ay sonra (örneğin, geçici vergi uygulaması), bazılarının ise izleyen yıl (örneğin, kira geliri, bazı arızı ve değer artışı kazançları) vergilerini ödediği bilinmektedir. Ücret gelirini elde edenlerin vergileri ise henüz ücret ele geçmeden kesilmektedir. Böyle bir durumda ücret geliri ile diğer gelir unsurlarını elde edenler arasında haksız ve adaletsiz bir yük dağılımı olmakta, ücretlilerin katlandığı yük doğal olarak diğerlerinden fazla olmaktadır. Çünkü ücret geliri elde edenler diğer gelir edenler gibi daha sonraki zamanlarda vergilerini ödeyemedikleri için, ödeyecekleri vergi tutarı üzerinden faiz gelirinden yoksun kalmaktadırlar.

Verginin tahsili ile ilgili bir başka adaletsiz durum stopaj oranlarından kaynaklanmaktadır. Stopaj tekniği gelir vergisi açısından yaygın bir yöntem olmasına karşılık, ücret dışındaki diğer tüm gelir unsurları için sabit stopaj oranı belirlenmiştir. Bir başka deyişle, artan oranlı tarifeye göre vergilendirme izleyen yıla bırakılmaktadır. Oysa ücret gelirini elde edenler için stopaj, gelir vergisi tarifesindeki artan oranlara göre yapılmaktadır. Bu durum ücretlinin bugünden fazla ödemiş olduğu vergi dolayısıyla faiz kaybı anlamına gelmektedir.

Söz konusu adaletsiz durum stopajın safi ücret geliri üzerinden yapılması ile telafi edilmeye çalışılmaktadır. Çünkü diğer gelir unsurlarında stopaj gayrisafi gelir üzerinden yapılmakta ve brüt gelirden yapılacak indirimler beyanname verme zamanına bırakılmaktadır. Ücretlilerin lehine olan bu uygulama faiz kaybının bir miktarını telafi edebilmektedir. Ancak bir başka sorun hala varlığını korumaktadır. Ücretlilerin stopaj yoluyla ödediği vergilerin nihai vergileme niteliğinde olması ve izleyen yıl gelir vergisi beyanname vermemeleri, beyanname üzerinden bazı indirimlerin yapılması olanağını da ortadan kaldırmaktadır.

Gerçek usulün hayata geçirilebilmesi için çalışmada ele alınan ülke örneklerinde olduğu gibi Türkiye’de de, ücretlinin işyerine ulaşımı giderleri, mesleki yayın giderleri, taşınma giderleri, giyim masrafları gibi kalemler gelirden indirilebilmelidir. Ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyet yoluyla gelir elde edenler için gider indirimi hakkı tanınırken, ücretlilerin bu imkandan yararlanamaması eşitlik ilkesini zedelemektedir. Türkiye’deki asgari geçim indirimi uygulaması ücretlileri bir nevi koruma altına almasına karşılık, belge düzeninin yerleşmesi adına giderlerin indirilebilmesine izin verilmesi yerinde bir uygulama olabilecektir. Bu sebeple tüm ücretlilerin beyanname vermeleri sağlanmalı, beyanname gösterilen gelirden hem giderlerin hemde diğer indirimlerin yapılabilmesine imkan tanınmalıdır.

Gelir vergisi yükü ile ilgili hususlardan diğeri, vergilendirme yöntemleri ile ilgilidir. Ücretlilerin çok önemli bir kısmı vergi stopajı yöntemine göre vergilendirilirken, bir kısmı vergi karnesi üzerinden vergilendirilmekte, bir kısmı da stopaj usulüne göre vergilendirilmekle birlikte beyanname vermek zorundadır.

Diğer ücretlerin matrahı götürü olarak, yani kanunen belirlenmiş bir tutar olarak tespit edilmekte ve bu matrah üzerinden vergileme yapılmaktadır. Bu tür ücret geliri elde eden hizmet erbabının safi ücretleri takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25’i olarak belirlenmiştir. İlginçtir ki, devlet asgari ücret uygulamasının olduğu bir ülkede, bu ücret seviyesini koruması gerekir iken, %25 olarak yaptığı ön kabul ile asgari ücretin de altında ücret verilebileceğini onaylamış olmaktadır.

Diğer ücret geliri elde edenler için kanunen belli olan vergi matrahının oldukça düşük belirlendiği izlenimi doğmaktadır. Ancak bu görüş de çok doğru değildir. Çünkü gerçek usuldeki ücretliler için brüt asgari ücret üzerinden öncelikle sigorta primlerinin

indirilmesi ve hesaplanan vergiden asgari geçim indirimi yapılması ile ödenecek gelir vergisi ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla gerçek usulde vergiye tabi bir asgari ücretlinin bile, diğer ücretlilerden tutar olarak çok fazla bir vergi ödemediği ortaya çıkmaktadır. Ancak diğer ücretlinin fiilen belki asgari ücretin üzerinde gelir elde edebileceği ihtimali de unutulmamalıdır. Dolayısıyla götürü vergilemenin adaleti zedeleyen bu yapısı nedeniyle, ücretliler arasında vergi yükü farklılıklarına sebebiyet veren “diğer ücretli” kategorisinin kaldırılması ve bu ücretlilerin de gerçek usulde vergilendirilmesinin yolları araştırılmalıdır.

Stopaj oranlarının artan oranlı olarak uygulanması birden fazla işverenden ücret elde eden ücretliler arasında yatay eşitliğe zarar vermektedir. Çünkü bir yıl içinde brüt olarak aynı miktarda ücret elde eden iki ücretliden, birisi iki ayrı işverenden yüksek tutarda ücret elde ettiği için daha yüksek stopaj oranlarına maruz kalabilirken, diğeri daha fazla sayıda işverenden, düşük tutarlarda ücret elde ettiği için düşük stopaj oranlarına maruz kalabilmektedir.

Stopaj usulüne göre vergilendirilmekle birlikte ertesi yıl beyanname vermek zorunda olan ücretliler ile beyanname vermeyecek olan ücretliler arasında da gelir vergisi yükünde bir farklılık yaşanmakta ve adaletsiz bir durum ortaya çıkmaktadır. Buna göre yıl içinde toplamda aynı miktarda ücret geliri elde etmiş mükelleflerin beyanname verip vermeme durumlarına göre vergi yükü farklılaşabilmektedir. Beyanname vermek zorunda kalan ücretlinin beyanname üzerinden ilave indirimler (bağış ve yardımlar ile eğitim, sağlık harcamaları) yapabilmesi beyanname veren veya vermeyen mükelleflerin vergi yükünü daha da farklılaştırabilmektedir. Bu adaletsiz durumun önlenmesi vergileme tekniği açısından son derece kolaydır. Stopaj oranının sabit olması ve tüm ücretlilerin yıllık beyanname vererek, toplam vergilenebilir ücret gelirine artan oranlı tarifenin uygulanmasıdır.

Gelir vergisi yükü ile ilgili hususlardan üçüncüsü asgari geçim indirimi uygulamasıdır. Asgari geçim indirimi konusunda dünyada bir görüş birliği bulunmasına rağmen, diğer ülkelerden farklı olarak Türkiye’de sadece ücret gelirine uygulanmaktadır. Bir başka deyişle, Türkiye’de ücretlileri koruyan, ücretli üzerindeki gerçek gelir vergisi yükünü azaltan bir uygulamadır. Her ne kadar tutarı gerçek geçim düzeyinin altında belirlense de, medeni durum ve çocuklar ilgili düzenlemelerin gerçek hayatla çok fazla

bağdaştığı söylenemesede, Türkiye'deki asgari geçim indirimi uygulaması, teorideki ayırma kuramını hayata geçirmiş bir uygulamadır.

Türkiye'de yine çoğu ülkeden farklı olarak, genel uygulama yöntemi olan matrahtan indirim yöntemi değil, vergiden indirim yöntemi uygulanmaktadır. Artan oranlı vergi tarifesi ile anlamlı hale gelen bu iki yöntem arasında ilk yöntem mükellef lehine, ikinci yöntem ise vergi idaresi lehinedir. Vergiden indirim yöntemi, özellikle yüksek ücret geliri sahipleri için dezavantajlı bir yöntemdir. Çünkü, yılın ilerleyen aylarında %27'lik dilime giren bir ücretlinin, geliri üzerinden %27 oranında gelir vergisi hesaplanırken, gelir vergisinden mahsup edilecek asgari geçim indirimi tutarının vergisi %15'lik oran üzerinden hesaplanmaktadır. Bir başka deyişle, gelir düzeyleri ne olursa olsun tüm ücretlilerin hesaplanan gelir vergisinden aynı miktarda vergi indirimi yapılmaktadır. Böyle bir durumda mükellefler arasında, teoride gizli artan oranlılık şeklinde ifade edilen durum ortaya çıkmaktadır. Gelir vergisi tarifesinin de artan oranlı olduğu düşünüldüğünde, aslında çift artan oranlılığın ortaya çıktığı söylenebilir. Konumuz bağlamında, devletin bu uygulama ile, ücretliler arasında vergi yükü farklılığı yarattığı söylenebilir. Türkiye'deki uygulamanın da matrahtan indirim yöntemine dönüştürülmesi, söz konusu vergi yükü farklılıklarını ortadan kaldıracaktır.

Asgari geçim indirimi ile haksız uygulamalardan ikincisi, ilgili ay için hesaplanan gelir vergisinden, mahsup edilecek olan asgari geçim indiriminin fazla olması halinde ücretliye iade yapılmaması ve ücretli lehine olan bu fazlalığın sonraki aylarda değerlendirilememesidir. Bu adaletsiz durumun çözümlenebilmesi için söz konusu hükmü değiştirilmesi ve devletin ücretliye mahsup edilemeyen kısmı iade etmesi yerinde olacaktır. Mahsup edilemeyen kısmın gelecek dönemlere aktarılması alternatifi ise, asgari ücretlilerin durumunu etkilememekte, orta ve yüksek gelir sahibi ücretlilerin durumunu etkilemektedir. En az geçim indirimi uygulamasının amacına hizmet etmesi ve özellikle asgari ücretlinin sosyal bakımdan korunması için mahsup edilemeyen kısmın iadesine imkan sağlanmalıdır.

Gelir vergisi yükü ile ilgili hususlardan dördüncüsü, gelir vergisi tarifesi ile ilgilidir. Günümüzde uygulanmakta olan gelir vergisi tarifesinin, tarihsel süreç içinde en makul seviyelerde olduğu söylenebilir. Gelişmiş ülkelerin gelir vergisi oranları, sanıldığından aksine Türkiye'den daha yüksektir.

Ücret geliri açısından tarife değerlendirildiğinde, Anayasa Mahkemesinin kararı sonrasında, %35 oranının geçerli olacağı matrah sınırının diğer gelir unsurlarından farklı olarak yükseltilmesi ile, marjinal ücret gelirlerinin %35 oranından vergilendirilmesi imkanı kısıtlanmıştır. Bu düzenleme, ücret gelirleri için ayırma kuramı ilkesinin, asgari geçim indirimi ile birlikte, daha da kuvvetlenmesini sağlamıştır. Her ne kadar bu yeni düzenlemeden Türkiye’deki yüksek ücret geliri sahiplerinin yararlanacağı düşünülse de yine de önem arz etmektedir. Ancak kanun koyucunun ilk dilimdeki matrah sınırını yükseltmesi, emek gücünün korunması açısından daha önemli bir düzenleme olabilirdi. Çünkü tarifenin yükseklik farkı düşük olmasına karşılık, özellikle ilk gelir diliminin dar tutulması ücretlilerin kolaylıkla ikinci ve üçüncü dilimdeki oranlardan vergilendirilmesi sonucunu doğurabilmektedir.

Gelir vergisi yükü ile ilgili hususlardan diğeri ise, Gelir Vergisi Kanunu dışındaki bazı kanunlarda düzenlenmiş olan gelir vergisi istisnalarıdır. Devlet Memurları Kanunu (DMK), Yüksek Öğretim Personel Kanunu, Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu, 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu ve kamu personelinin mali ve özlük haklarını ilgilendiren diğer kanun ve kanun hükmünde kararnamele ile kamu personeline yapılan bazı ücret ödemeleri gelir vergisi dışında tutulmaktadır. Daimi veya geçici işçiler zaten İş Kanunu hükümlerine tabidirler ve özel kesimde çalışan ücretliler ile aralarında bir farklılık yoktur.

Çalışmanın temel hazırlanma amaçlarından birisini de, aynı tutarda ücret elde eden kamu personelinin hem kendi aralarında (memur, sözleşmeli personel ve diğer kamu görevlileri arasında) hem de İş Kanunu hükümlerine tabi olarak çalışan işçilere göre farklı vergi yükleri ile karşı karşıya kalmaları oluşturmaktadır.

Kamu kesiminde işin güçlüğü ve riski, eleman temininde güçlük yaşanması, görevin zorluğu, çalışılan bölge, fazla çalışma, tabi olduğu kurumun niteliği, yapılan işin vasfı, makam, devleti temsil, ilave görevler ve sorumluluklar üstlenme, ek nitelikler ve başka sebepler ile çeşitli hukuki düzenlemeler yoluyla getirilen tazminat, zam, ödenek, yan ödeme, ek ödeme gibi ilave ödemeler kamu personelinin aylık sistemine eklenmiştir.

Söz konusu ek ödemeler ücret sistemini tamamlayıcı ve düzenleyici araçlar olarak birer birer ortaya çıkmış, ancak bu ödemelerden bazıları kamu personelinin öğrenim düzeyi, kıdemi ve işin önemine göre esas olması gereken aylığın çok üzerine çıkmıştır.

Günümüzde çeşitli kanun, kanun hükmünde kararname ve diğer hukuki mevzuatta söz konusu tazminat, ödenek veya ek ödemelerin toplam sayısının 100'e yakın olduğu söylenebilir. Aylıklar dışındaki bu ödemeler çoğu zaman objektif ölçülere göre tespit edilmediğinden kamu görevlileri arasındaki ücret dengesi de giderek bozulmuştur. Konumuz açısından asıl tartışma konusu yapılan durum; bu ödemelerin birkaçı dışında gelir vergisi dışında tutulmasıdır.

Özellikle üst düzey memurların, öğretim üyelerinin, subayların, hâkim ve savcılarının zam, tazminat ve ödeneklerinin sayıca fazla olduğu ve brüt gelirlerinin çok büyük bir kısmının bu ödemelerden oluştuğu görülmektedir. Dolayısıyla bu kamu personeli ile diğer kamu personeli arasında belirgin bir vergi yükü farklılığından söz edilebilir. İş Kanunu hükümlerine tabi olarak çalışan işçiler ile kıyaslandığında ise farkın daha belirgin olduğu ortaya çıkmaktadır.

Çalışma kapsamında kamu kesimindeki memurların belirlenen kriterler çerçevesinde birbirlerinden farklı tazminat, ödenek gibi ek ödemelere sahip olmaları normal karşılanabilmektedir. Ancak bu ek ödemelerin gelir vergisi dışında tutulması, bir vergi harcaması olarak nitelendirilmesinin gerekçesi tartışmalıdır. Bu durum ücretliler arasındaki vergi adaletini bozduğu gibi, net ele geçen ücretleri etkileyerek ücret adaletini daha da bozuk bir yapıya sürüklemektedir.

Çalışmada yapılan tipik kamusal yük hesaplamalarında, devlet memurlarının brüt gelirleri içerisinde gelir vergisine tabi gelirin payı şu şekildedir: Tamamı 1'nci derecenin 4'ncü kademesindeki bulunan memurlar içinde, bir bakanlık müsteşarının brüt gelirinin yalnızca %17,3'ü, ek ders alan bir sınıf öğretmeninin brüt gelirinin %53,8'i, döner sermaye almayıp ek ödeme alan pratisyen doktorun brüt gelirinin %27,7'si, genel idare hizmetleri sınıfındaki bir veri hazırlama ve kontrol işletmeninin brüt gelirinin %42,9'u gelir vergisine tabi olmaktadır. Bir başka deyişle, müsteşarın gelir vergisi dışında kalan gelirlerinin, gelir vergisine tabi gelirlerinin yaklaşık 5 katı olduğu görülmektedir. Diğer personel kanunlarına tabi kamu personeli için yapılan tipik hesaplamalar da benzer sonuçlar alınmıştır. Ek ders ücreti alan profesör için bu oranın %40, araştırma görevlisi (7/1) için %48,7, albay için %32,7, 1.sınıf hakim için %15,2 olduğu görülmektedir. Üst düzey kamu personeli için vergiye tabi gelir oranı genel olarak düşük olmasına rağmen, müsteşar ve en yüksek devlet memuru aylığına (EYDMA) endeksli olduğu için 1'nci sınıf hakim açısından oran daha da düşüktür.

Memur ile sözleşmeli personel karşılaştırmasında, sözleşmelilerin brüt gelirlerinin daha büyük kısmının gelir vergisine tabi olduğu görülmektedir. DMK'nin 4/B maddesine göre istihdam edilen sözleşmeli bir personel için oran %59'dur. İş Kanunu hükümlerine tabi olarak asgari veya ortalama ücret seviyesindeki çalışanlar için ise oran %85 dolayındadır. Bir başka deyişle, hukuki mevzuat çerçevesinde yapılan değerlendirmeler, tipik kamusal yük hesaplamaları çerçevesinde de doğrulanmaktadır.

Gelir vergisine tabi gelirin brüt ücrete oranına paralel olarak gerçek gelir vergisi yükleri de kamu personelinin kendi arasında ve kamu personeli ile özel kesimde çalışanlar arasında değişiklik göstermektedir. Müsteşar veya 1'nci sınıf hakim brüt ücretlerine kıyasla katlanmış oldukları gerçek gelir vergisi yükü %1,7 ve %1,3 gibi çok düşük seviyelerdedir. Gelir vergisi tarifesi başlangıç oranının %15 olduğu düşünülürse, son derece dramatik bir tablo ortaya çıktığı söylenebilir. Ele alınan diğer kamu personelinin gerçek gelir vergisi yükü %3 - %5 aralığında⁶⁰ iken, sözleşmeli personel için %4,4, 666 sayılı Kanun Hükmünde Kararname öncesi kadro karşılığı sözleşmeli personel olup, yeni düzenlemeye göre ücret hesaplamaları değişmiş olan maliye uzman yardımcısı için %6,6'dır. İş Kanunu hükümlerine göre istihdam edilen ücretliler arasında gerçek gelir vergisi yükünün, asgari ücret seviyesinde %5,2, ortalama ücret seviyesinde ise tarifedeki ikinci dilime girmenin etkisiyle %9,8 olduğu görülmektedir. Özel kesimde çalışıp, kamu personeli ile aynı brüt ücrete sahip olanların gelir vergisi yükleri düşünüldüğünde, vergi yükünün ücretliler arasında adaletli ve dengeli dağılmadığı çok açık ortaya çıkmaktadır. Örneğin, ek ders alan bir profesörün hak ettiği brüt ücret ile aynı miktarda brüt ücrete sahip vakıf üniversitesindeki bir profesör karşılaştırıldığında, devlet üniversitesindeki profesörün katlandığı gerçek gelir vergisi yükü %4,9 iken, vakıf üniversitesindeki profesörün gerçek gelir vergisi yükü %18,7 olmaktadır.

Türkiye'de ücret üzerindeki kamusal yükümlülüklerden ikincisi, çalışana ait damga vergisi yükümlülüğüdür. Damga vergisi matrahına aile yardımı ödeneği hariç tüm gelir unsurlarının dahil olması nedeniyle vergi adaletinin sağlandığı görülmektedir. Özellikle bazı kamu çalışanları için gelir vergisine tabi olmayan gelir unsurlarının ağırlığı sebebiyle, ödedikleri gelir vergisi tutarının damga vergisi tutarına yaklaştığı bile ifade

⁶⁰ Brüt ücret içindeki ilave ödemelerin gelir vergisinden istisna tutulup tutulmamasına göre katlanılan gerçek vergi yükü değişebilmekte, %5'in üzerine çıkabilmektedir. Örneğin, yüksek miktardaki döner sermaye ödemeleri, ek ders ücretleri gibi.

edilebilir. Örneğin, aile yardımı ödeneği almayan 1'nci sınıf hakimın brüt ücreti üzerindeki gerçek gelir vergisi yükü %1,3 iken, damga vergisi yükü %0,66'dır.

Türkiye'de ücret üzerindeki kamusal yükümlülüklerden üçüncüsü sosyal güvenlik katkı paylarıdır. Sosyal güvenlik alanında 2006 yılında sosyal güvenliğin tek çatı altında toplanması ve 2010 yılında Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (SSGSSK) ile çalışanların statülerinin yeniden belirlenmesi önemli reformlar olarak değerlendirilmektedir. SSGSSK sonrasında konumuz açısından sigorta primlerine esas oluşturacak olan matrah unsurlarının ve prim oranlarının değiştiği görülmektedir. Özel kesimde İş Kanunu hükümlerine tabi olarak çalışanlar açısından çok fazla bir değişiklik öngörülmezken, memurlar ve sözleşmeli personel açısından matrah ve prim oranlarında bazı değişiklikler yapılmış ancak yetersiz kalmıştır.

01.10.2008 tarihinden önce memuriyete girenler Emekli Sandığı Kanunu'na tabi olmaya devam etmektedir. Emekli keseneğine tabi tutar ise, söz konusu Kanun'a göre, sadece memurların temel aylıklarını baz alan bir yaklaşım içerisinde tespit olunmaktadır. Emekli keseneğine tabi gelirin tespit edilmesi aşamasında, gelir vergisinde olduğu gibi, yine bazı gelirlerin kapsam dışı tutulması başka bir adaletsiz durumu ortaya koymaktadır. Hesaplama gösterge aylığı, ek gösterge aylığı, taban aylığı ve kıdem aylığı dikkate alınmakta diğer tüm yan ödemeler, tazminatlar ve ödenekler hesaplama dahil edilmemektedir. Yani bir müsteşarın brüt gelirinin %22,7'si hesaplama katılmaktadır. Bunu telafi etmek için EYDMA'nın ek göstergelere bağlı olarak belirlenen oranlarına göre bulunan miktar da emekli keseneği matrahına eklenmektedir. Böylece bir bakanlık müsteşarının emekli keseneğine tabi gelirinin brüt gelirin oranı %41,6 dolaylarına ulaşmaktadır. Emekli Sandığı Kanunu'na tabi olan diğer kamu personeli (DMK kapsamındakiler) için bu oran %58-62'ler civarındadır. Söz konusu oran DMK dışındaki personel kanunlarına tabi olanlar arasında profesör için %42,7, araştırma görevlisi için %76,3, albay için %55,8, 1'nci sınıf hakim için %35,8'dir. Yani, aylık ve ek göstergelere bağlı olarak yapılan bu hesaplama; yan ödeme, tazminat ve ödenekleri fazla olan çalışanların lehine sonuçlanmaktadır. Sözleşmeli personelin sigorta primi hesaplaması sözleşme ücreti üzerinden yapıldığı için SSGSSK öncesi ve sonrasında bir değişiklikten söz edilemez. Söz konusu sözleşmeli personelin tipik hesaplama göre, sigorta prim matrahının brüt gelirin oranı diğer sayılanlardan daha

yüksek bir seviyede, %68,6 seviyesinde gerçekleşmektedir. İş Kanunu hükümlerine tabi olan özel kesim çalışanlarında ise, söz konusu oran brüt ücretin %100'üne yakındır.

SSGSSK sonrasında ise sigorta primine esas kazanç tespit edilirken, EYDMA'nın ek göstergeye bağlı oran çerçevesindeki miktarı yerine, daha doğru bir yaklaşım olarak memurların bazı tazminat ve ödeneklerine yer verilmiştir. Ancak bu noktada tüm ek ödemelerin dikkate alınmaması gerek memurlar gerekse özel kesim çalışanları arasındaki adaletsiz yük dağılımı sorununu devam ettirmektedir.

SSGSSK sonrası memurlar ve işveren kamu idareleri açısından prim oranları düşmesine karşın, matrahın ne gibi bir değişikliğe uğradığı konusunda net bir beyanda bulunmak doğru olmayacaktır. Memurların hak ettikleri tazminat ve ödeneklerin miktarının EYDMA'nın ek göstergeye bağlı oran çerçevesindeki miktarı ile kıyaslanması sonucunda sigorta matrahının akıbeti konusunda yorum yapılabilir. Ancak, kamusal yük hesaplamaları çerçevesinde, tazminat ve ödenek tutarlarının yüksek olduğu kadrolar için prim yükünde, SSGSSK öncesi duruma göre artış yaşandığı görülmektedir.

Türkiye'de sosyal güvenlik katkı paylarının bir ayağını da işsizlik sigortası primleri oluşturmaktadır. Memurlar ve sözleşmeli personel işsizlik sigortası kapsamında olmadıklarından, söz konusu prim yükü sadece özel kesimde çalışan ücretlileri ve onların işverenlerini ilgilendirmektedir. Dolayısıyla işsizlik sigortası priminin sadece özel sektördeki ücret geliri açısından bir kamusal yükümlülük olduğu görülmektedir.

Tipik kamusal yük hesaplamalarımıza göre, üst düzey kamu görevlilerinin katlanmış oldukları kamusal yük (gelir vergisi, damga vergisi ve emekli keseneği/sigorta primi çalışan payı) müsteşar ve 1'nci sınıf hakim için sırasıyla %9,0 ve %7,7'dir. Diğer örnek memurlar için %12 - %15 dolaylarında olduğu söylenebilir. Sözleşmeli personel için %14,7 olan kamusal yük, ücret hesaplamaları değişen yeni göreve başlamış maliye uzman yardımcısı için %14,6 olabilmektedir. İş Kanunu hükümlerine göre istihdam edilen ücretlilerin kamusal yükünün, asgari ücret seviyesinde %20,9, ortalama ücret seviyesinde ise %25,5 olduğu görülmektedir.

Ücret geliri üzerindeki toplam kamusal yük [(İşverene Maliyet-Net Ücret)/İşverene Maliyet] incelendiğinde ise, müsteşar ve 1'nci sınıf hakim için sırasıyla %19,7 ve %17,2, diğer örnek memurlar için %23 - %29 dolaylarında olduğu söylenebilir. Sözleşmeli personel için %24,3 olan kamusal yük, ücret hesaplamaları değişen yeni

göreve başlamış maliye uzman yardımcısı için %22,1'dir. İş Kanunu hükümlerine göre istihdam edilen ücretlilerin kamusal yükünün, asgari ücret seviyesinde %34,9, ortalama ücret seviyesinde ise %38,7 olduğu görülmektedir.

Görülmektedir ki, genel olarak memurların ve sözleşmeli personelin gelir vergisi yükleri özel kesimde çalışan ücretlilere göre son derece düşüktür. Tazminat, ödenek gibi ek ödemeleri yüksek olan memurların gelir vergisi avantajına ek olarak emekli keseneği veya sigorta primi avantajının olması ve memurlar arasındaki ücret dengesini daha da bozmaktadır.

Türkiye'de durum böyle iken, AB ülkelerinde de emek vergilerinin (sosyal güvenlik primleri dahil) yoğunlukta olduğu gözlenmektedir. Özellikle AB'nin gelişmiş ülkelerinde ve kuzey Avrupa ülkelerinde emek vergilerinin yoğunluğu göze çarpmaktadır.

AB ülkelerine toplu olarak bakıldığında, sosyal yardım ve transferlerin önemli bir politika aracı olmasından dolayı, özellikle aile ve çocuk yardımlarına ağırlık veren bir anlayış söz konusudur. AB ülkelerinde aile yardımlarının gelir vergisi dışında (Yunanistan ve Estonya hariç), diğer sosyal yardım ve transferlerin ise vergiye tabi olduğu genellemesi yapılabilir. Türkiye'de ise aile yardımları da dahil olmak üzere, sosyal yardım ve transferlerin gelir vergisi dışında tutulduğu görülmektedir.

AB ülkelerinde ücretler üzerinden alınan gelir vergisi genel olarak artan oranlı bir yapıya sahiptir. AB'ye sonraki yıllarda üye olmuş eski merkezi ve doğu Avrupa ülkeleri ise sabit oranlı vergilemeyi tercih etmektedirler. Bu ülkelerde gelir vergisi oranlarının, diğer Birlik ülkelerine göre nispi olarak daha düşük olduğu da söylenebilir.

Ücretler üzerindeki kamusal yüklerden en ağırı sosyal güvenlik primleridir. Emek üzerindeki vergilerin ortalama olarak %65'i sosyal güvenlik primlerinden oluşmaktadır. Bunun sebebi, AB ülkelerinin refah devleti anlayışının ayrılmaz bir parçası olan sosyal güvenlik meselesine verdikleri önemdir. Sosyal güvenlik kapsamında hizmet çeşitliliğinin fazla olması, oranların yükselmesine neden olmaktadır.

AB ülkelerinde çalışanların sosyal güvenlik ile ilgili ihtiyaçları çalışan ve işverenlerin prim katılımı ile finanse edilen sosyal güvenlik sistemi aracılığıyla sunulmaktadır. Ancak bazı üye ülkelerde sosyal güvenlik ile ilgili hizmetler, çalışanlardan ve işverenlerden tahsil edilen primler yanı sıra vergilerle de finanse edilmektedir. Örneğin, Almanya, Avusturya, Portekiz, Danimarka gibi üye ülkelerde hastalık ve analık,

sakatlık, yaşlılık, işsizlik, iş kazaları ve meslek hastalıkları ile ilgili hizmetler prim katkıları yanı sıra vergilerle de finanse edilmektedir. Türkiye’de sosyal güvenlik sistemi prim katkıları ile finanse edilmekle birlikte, sosyal güvenlik ile ilgili idarelerin kendi gelirleri ile giderlerini karşılayamamaları neticesinde, genel bütçeden bu kurumlara transfer yapılmaktadır.

AB ülkelerinde ücret gelirleri üzerinden alınmakta olan gelir vergisi ve sosyal güvenlik katkıları dışında, tüm üye ülkelere atfedilemesinde bazı ülkelerde alınmakta olan bordro vergileri (payroll taxes) ve ek vergiler (surcharges) bulunmaktadır. Yine bireysel gelir vergisi kapsamında farklı gayelerle toplanmakta olan ve vergi konusu olarak ücret gelirlerini belirleyen başka vergiler de söz konusudur.

AB ülkelerinde aile geliri için farklı tarifeler uygulanarak veya en az geçim indirimi yoluyla çalışana ve onun eşine, çocuklarına ve bakmakla yükümlü olduğu aile büyüklerine ek indirim hakları sunularak aile geliri daha düşük gelir dilimlerinden vergilendirilme fırsatı bulmakta, artan oranlı tarifenin etkisi daha az hissedilmektedir. Eş, çocuklar ve aile büyükleri için sağlanan nakit destekler de, bekar ücretli ile aile gelirinin farklı vergi yükü ile karşılaşmasına sebep olmaktadır.

OECD’nin ücretlerin vergilendirilmesi ile ilgili çalışmasından faydalananarak, çalışanların kamusal yükleri medeni duruma, evli ise eşlerinin gelir sahibi olup olmamasına ve çocuk sayılarına bağlı olarak değerlendirildiğinde çarpıcı sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Örneğin, bekar ve çocuk sahibi olmayanlar için Belçika’da ücretler üzerindeki toplam vergi oranı (prim dahil) %41,5 gibi çok yüksek bir orana sahip iken, eşi çalışmayan evli ve iki çocuklu ailelerde sosyal amaçlı nakit transferlerin yapılmasının ardından %20,2 gibi bir orana düşmektedir. AB ülkelerinde ücret seviyelerine bağlı olarak da düşük ücret geliri elde edenler açısından kamusal yükün azaldığı görülmektedir.

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi hususunda üye ülkelerin birbirlerinden bağımsız olarak politika geliştirdiği ve uyguladığı görülmektedir. Dolayısıyla Birlik düzeyinde düzenleme bulunmadığından 4 üye ülke seçilerek, bu ülkelerde (İngiltere, Almanya, İspanya, Romanya) vergi gelirlerinin yapısı, emek gelirini vergilendirme rejimi, muafiyet, istisna ve indirimler ile ücretler üzerindeki vergi dışındaki diğer kamusal yükler incelenmiştir.

İngiltere, Almanya, İspanya, Romanya ve Türkiye’de ücretler üzerindeki kamusal yükümlülükler ile ilgili değerlendirmelerden ilki, en az geçim indirimi tutarı ile ilgilidir.

İngiltere, Almanya ve İspanya’da, ücret dışındaki gelir unsurları içinde en az geçim indirimi uygulaması geçerlidir. Buna karşılık Romanya’da ve ülkemizde sadece ücret gelirleri için bu uygulamaya yer verilmektedir. İngiltere’de en az geçim indirimi tutarının bu ülkede geçerli asgari ücrete oranı %72, ortalama ücrete oranı %31’dir. Ele alınan ülkeler ile kıyaslandığında oransal olarak en yüksek olan ülke İngiltere’dir. Amacına uygun olarak yüksek gelir seviyelerinde söz konusu indirim tutarı azalmakta ve sıfırlanmaktadır. Özellikle Romanya’da en az geçim indirimi miktarının sembolik olduğu görülmektedir. Romanya’da en az geçim indirimi tutarının bu ülkede geçerli asgari ücrete oranı %34, ortalama ücrete oranı %12’dir. İngiltere, Almanya ve İspanya’da medeni durum, çocuk sayısı, sakatlık durumu, yaş, bakmakla yükümlü olunan ileri yaştaki büyükler gibi faktörler dikkate alınarak ilave geçim indirimi tutarlarının sağlanması en az geçim indirimi uygulamasını amacına yaklaştırmaktadır. Uygulama yöntemi olarak ele alındığında İspanya ve Türkiye’de vergiden indirim yöntemi uygulanırken, diğerlerinde gelirden indirim yöntemi uygulanmaktadır.

Gelir vergisi tarifeleri, Türkiye ve AB üyelerinin büyük bir kısmında artan oranlı bir yapıdadır. Ele alınan ülkeler arasında Romanya’da ise düz oranlı bir gelir vergisi tarifesi bulunmaktadır. Başlangıç oranı ve en üst oranı en yüksek olan ülke İspanya’dır. Ancak oranlardan ziyade gelirin ne ölçüde kişiselleştirildiği daha büyük önem taşımaktadır. Çünkü, ele alınan ülkelerde asgari ücret düzeyinde gelir vergisi yükünün en düşük olduğu ülke İspanya, en yüksek olduğu ülke Romanya’dır.

Kamusal yükün bileşenleri arasında gelir vergisinden daha büyük ağırlığı ise sosyal güvenlik primleri oluşturmaktadır. Mutlak olarak düşünüldüğünde gelir vergisi oranları yüksek olmasına rağmen, gelir vergisi matrahını aşındıran birçok unsur bulunduğundan sosyal güvenlik primleri daha büyük mali külfet yaratmaktadır. Bazı sigorta kollarının vergi ile finansmanı sebebiyle özellikle İngiltere’de sosyal güvenlik prim yükünün daha düşük düzeyde olduğu görülmektedir. Romanya’da ise, sosyal güvenlik sistemi tamamıyla çalışan ve işverenlerin prim katkıları ile finanse edilmektedir. İngiltere ve Almanya’da sosyal güvenlik katkı paylarının çalışanlar ve işverenler arasında dengeli dağılım gösterdiği izlenmektedir. İspanya’da ise sosyal güvenlik sisteminin finansmanı büyük ölçüde işverenlerin üzerine bırakılmıştır.

Asgari ücret düzeyinde gelir vergisinin gerçek yükünün en düşük olduğu ülke, mutlak gelir vergisi oranlarının en yüksek olduğu İspanya’dır. Türkiye %5,2’lik oranla ele

alınan ülkeler arasında ortalama bir konumda olup, düz oranlı gelir vergisine sahip Romanya gelir vergisi yükünün en yüksek olduğu ülkedir. Bu sonuç Romanya’da geliri kişiselleştiren, alt gelir grubuna mensup ücretlileri koruyucu unsurların diğer ülkeler kadar kullanılmadığını göstermektedir. Ücretler üzerindeki gelir vergisi ve çalışana ait sosyal güvenlik katkı payı toplamının brüt ücrete oranını gösteren kamusal yük bağlamında Almanya, Romanya ve Türkiye’nin %20 ile %25 arası yükler ile ilk sıralarda olduğu görülmektedir. İngiltere ve İspanya’da ise ücretliler %5 ile %10 arası kamusal yüke sahiptir. Bunun temel sebeplerinden birisi, bu iki ülkede de sosyal güvenlik sisteminin vergiler ile de finanse edilmesi ve özellikle İspanya’da sosyal güvenlik yükünün büyük ölçüde işverenler üzerinde yoğunlaşmasıdır.

Ücret üzerindeki kamusal yük ile ücretler üzerinden yapılan çalışana ait gelir vergisi ve sosyal güvenlik primleri ile işverene ait sosyal güvenlik primleri toplamının işveren maliyetine oranı kastedilmektedir. Değerlendirilen ülkeler arasında Romanya ücretler üzerindeki kamusal yükün en fazla olduğu ülkedir. Bu ülkede asgari ücret düzeyinde işveren her 100 leunun yaklaşık 59 leusunu çalışana net ücret olarak vermekte, 41 leuyu ise vergi, sigorta ve diğer mali yükümlülükler dolayısıyla devlete ödemektedir. Bir başka bakış açısıyla işveren, çalışana ödediği 100 leu net ücret yanında devlete yaklaşık olarak 70 leu ödemektedir.

Ortalama ücret düzeyinde gelir vergisi yükü ve diğer kamusal yüklerde bir artış yaşanmasına rağmen gelir vergisinin gerçek yükünün en düşük olduğu ülke Türkiye’dir. İspanya ise ortalama ücret düzeyinde gelir vergisi yükünün en yüksek olduğu ülkedir. Bu sonuç, İspanya’nın düşük ücret seviyelerinde çalışanlarını koruduğunu, ancak yüksek ücret seviyelerinde artan oranlı tarifenin de etkisiyle gelir vergisi yükünün arttığı ortaya çıkmaktadır.

Ücretler üzerindeki kamusal yükler bağlamında ise, Almanya’nın ilk sırada olduğu görülmektedir. Doğrusal artan oranlılığın ve çalışanlar üzerindeki yüksek sosyal güvenlik primleri bu durumu açıklamaktadır. Ücretler üzerindeki kamusal yükler bağlamında da Almanya kamusal yükün en fazla olduğu ülkedir. Almanya’da çalışanına 100 avro net ücret ödeyen bir işveren devlete yükümlü ve sorumlu olarak toplam 92,7 avro ödemektedir.

Seçilmiş AB üyesi ülkelerde kamu personelinin ücret bileşenleri birbirinden farklı olabildiği gibi, ücret düzeylerinin belirlenmesi de farklı esaslara göre

yürütülebilmektedir. Kamu personel ücretleri içinde performans ödemeleri, bonuslar, kamu personel mevzuatı gereğince ülkemizdeki uygulamaya benzer gösterge ve şedüllerden istifade edilerek tespit edilen ödemeler de bulunmaktadır. Ancak söz konusu AB üyesi ülkelerde kamu personeli ve diğer ücretlilerin gelir vergisi yükümlükleri arasında bir fark görülmemektedir. Her iki çalışan grubu da aynı esaslara tabi olarak, ele geçen ücretin tamamı üzerinden gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla Türkiye’de de memurun kadro ve unvanına göre ağırlığı değişen tazminat, zam, ödenek, ek ödeme gibi maaş unsurlarının gelir vergisine tabi tutulması ve ayrımcı vergi politikasının terk edilmesi önerilmektedir. Türkiye’de kamu kesiminde çalışan memur ve sözleşmeli personel, toplam ücretli istihdamının %20,3’ünü oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu büyüklükteki bir kesim için imtiyazlı vergi uygulaması vergi hasılatını olumsuz etkilediği gibi hem diğer kesimlerin vergi yükünün artmasını sağlamakta hem de toplumda vergi yükünü daha ağır hisseden ücretli kesim arasında vergi yükünün dengeli dağılmasına engel olmaktadır. Eşitlik, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, vergi ödeme gücüne göre vergilendirme ölçütleri ile bağdaşmayan bu haksız uygulama hem ücret dengesini, hemde diğer mükellef ve ücretlilerin vergi yükünü olumsuz etkilemekte, çalışma barışını zedelemektedir.

KAYNAKÇA

- ACCA. *Taxation (Romania)*, ACCA Paper F6 (ROM), The Association of Chartered Certified Accountants, 12 June 2012.
- AGN. *Salary Taxes, Social Security and Expatriate Taxation, A European Comparison*, AGN International, 2012.
- AILO. *The Expatriate Financial Guide To Germany*, Association Of International Life Offices, January 2011.
- AKALIN, Güneri, “XXI. Yüzyılda Piyasa Uyumlu Türk Vergi Sisteminin Stratejisi Ne Olmalıdır?”, *2004 Türkiye İktisat Kongresi Tebliğ Sunuşları*, Gelişme Stratejileri ve Makroekonomik Politikalar, 5-9 Mayıs, İzmir, 2004: 113-143.
- AKDOĞAN, Abdurrahman. *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 1980.
- AKDOĞAN, Abdurrahman. *Kamu Maliyesi*, 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 1999.
- AKGÜNER, Tayfun. *Kamu Personel Yönetimi*, Der Yayınları, İstanbul, 2001.
- AKSOY, Şerafettin. *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1997.
- AKTAN, Coşkun Can. *Gelir Dağılımında Adaletin Sağlanması ve Yoksulluk Sorununun Ortadan Kaldırılması İçin Vergi Sistemi Nasıl dizayn edilmeli?, Yoksullukla Mücadele Stratejileri*, Hak-İş Konfederasyonu Yayını, Ankara, 2002.
- AKYÜZ, Yılmaz. *Emek-Değer Teorisi ve Nitelikli İşgücü Sorunu*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:441, Ankara, 1980.

- ALDEMİR, M. Ceyhan, Alpay ATAOL ve Gönül BUDAK. *İnsan Kaynakları Yönetimi*, Dördüncü Baskı, Fakülteler Kitabevi, İzmir, 2001.
- ALTAN, Ömer Zühtü (Ed.). *İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 1694, Eskişehir, 2007.
- AR, Kamil Necdet. *Küreselleşme Sürecinde Türkiye’de Ücretlerin Gelişimi*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2007.
- ASLAN, Onur Ender. *Kamu Personel Rejimi: Statü Hukukundan Esnekliğe*, TODAİE, Yayın No: 326, Ankara, 2005.
- ATCHISON, Thomas J., David W. BELCHER ve David J. THOMSEN, “Economic Theories of Compensation”, *Internet Based Benefit & Compensation Administration*, Chapter 3, ERI (Economic Research Institute), 2000, <http://www.eridlc.com/onlinetextbook/index.cfm?fuseaction=textbook.chpt03>, (25.03.2009).
- AYDIN, Zeki Cengiz ve Bülent YILDIZ, “Ücretlilere Ayn Şeklinde Sağlanan Menfaatlerin Vergilendirilmesi ve Muhasebesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 48, Aralık 1996: 75-78.
- BAĞDADIOĞLU, Enis. “Asgari Ücretten Yapılan Kesintiler”, Türk-İş Araştırma Merkezi, *Dünya Gazetesi*, 19 Aralık 2000.
- BARROW, Becky. “Average Public Sector Salary Is £3,800 A Year More Than Full-Time Average In Private Sector”
24 Kasım 2011, <http://www.thisismoney.co.uk/money/news/article-2065569/Average-public-sector-salary-3-800-year-time-average-private-sector.html#ixzz2D5OaWDNz>, (26.11.2012).

BASIN İLAN KURUMU. “Asgari Ücretten Yatan Maaşlara İnceleme”, 2 Kasım 2012, <http://www.bik.gov.tr/asgari-ucetten-yatan-maaslara-inceleme-haberi-14404/>, (02.12.2012).

BATIREL, Ömer Faruk. *Kamu Maliyesi ve Yönetimi*, İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, No: 24, İstanbul, 2007.

BATIREL, Ömer Faruk ve Adnan TEZEL. *Kamu Maliyesinde Seçme Yazılar*, Marmara Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1976.

BENLİĞİRAY, Serap. *Ücret Yönetimi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 1462, Eskişehir, 2003.

BİLİCİ, Nurettin. *Vergi Hukuku*, Yirmibirinci Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2009.

BİNGÖL, Dursun. *İnsan Kaynakları Yönetimi*, Altıncı Baskı, Arıkan Yayınevi, İstanbul, Eylül 2006.

BİYAN, Özgür, Güneş YILMAZ. “Ücretlilerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü”, *27. Türkiye Maliye Sempozyumu*, İstanbul Üniversitesi, Antalya, 20-24 Mayıs 2012.

BOZKURT, Ömer. *Memurlar, Türkiye’de Kamu Bürokrasisinin Sosyolojik Görünümü*, TODAİE, Yayın No: 187, Ankara, 1980.

BULUTOĞLU, Kenan. *Kamu Ekonomisine Giriş, Demokraside Devletin Ekonomik Bir Kuramı*, Yedinci Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.

BUNDESMINISTERIUMS DES INNERN. *The Public Service In Germany*, 1 Aralık 2002.

BÜTÇE VE MALİ KONTROL GENEL MÜDÜRLÜĞÜ. “Kamu Sektörü İstihdam Sayıları-Kamuda Bütçeleri İtibarıyla Sözleşmeli Personel Sayıları”, <http://www.bumko.gov.tr/TR,908/kadro-istatistikleri.html>, (12.12.2012).

CABINET OFFICE, “Civil Service Statistics”, Cabinet Office, London, 1999.

CNOSSEN, Sijbren. “Tax Policy in European Union: A Rewiev of Issues And Options”, *CESIFO Working Papers*, No: 758, Ağustos 2002: 1-88.

ÇAĞAN, Nami. *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

ÇATALCAM, Mustafa. *Kamu Personeline Yapılan Ödemeler*, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ağustos, 1988.

ÇETİN, Cumhur. “Bireysel Emeklilik Sisteminde Neler Değişti”, 10.07.2012, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/cumhurcetin/002/>, (15.10.2012).

ÇEVİK, Savaş. *Emek Gelirinin Vergilendirilmesi: Uluslar arası Karşılaştırmalar ve Türkiye*, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2005.

ÇOLAK, Mahmut. “Kamu Görevlileri Açısından 5510 Sayılı Yasada Prime Esas Kazançların Belirlenmesi”, *İller ve Belediyeler Dergisi*, Türkiye Belediyeler Birliği, Sayı: 722, Haziran, 2008.

DELOITTE-a. *Spain Highlights 2012*, Deloitte International Tax, 2012.

DELOITTE-b. *Spain Tax Alert*, 4 Ocak 2012, http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Alerts/dttl_tax_alert_Spain_040112.pdf, (31.07.2012).

DEMİR, Rıza. *Türkiye’de Kamu Sektöründe Ücret Yapı ve Politikaları*, İstanbul Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007.

DESTATIS (Almanya İstatistik Kurumu). “Entwicklung der Bruttoverdienste”, <https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesamtwirtschaftUmwelt/VerdiensteArbeitskosten/VerdiensteBranchen/Tabellen/LangeReiheD.html?nn=50684>, (30.07.2012).

DIRECTGOV-a. “Money, Tax And Benefits”, <http://www.direct.gov.uk/en/MoneyTaxAndBenefits/>, (02.08.2012).

DIRECTGOV-b. “Guardian’s Allowance”, http://www.direct.gov.uk/en/MoneyTaxAndBenefits/TaxCreditsandChildBenefit/Childbenefits/DG_073800, (02.08.2012)

DİNÇER, Evren. “Kamu Personel Rejiminde İstihdam Şekilleri & Kadro Sistemi Ve Norm Kadro Uygulamaları”, Devlet Personel Başkanlığı, www.dpb.gov.tr/dosyalar/sunumlar/antalya/istihdam.pps, (07.08.2012).

DPB. “Türk Kamu Personel Sistemi”, Aralık 2009, <http://tkib.gov.tr/personelrejimi.ppt>, (17.06.2010)

DPT. *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı- Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, DPT: 2597, ÖİK: 608, Ankara, 2001.

EC EUROSTAT. *Minimum Wage Statistics*, http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics_explained/index.php/Minimum_wage_statistics, (29.07.2012).

EDİZDOĞAN, Nihat. *Kamu Maliyesi*, Ekin Kitabevi, Bursa, 2007.

- EGELİ, Haluk. *Parafiskalite ve Türkiye’de Sosyal Parafiskal Kurumlar*, 1. Baskı, Altın Nokta Basım Yayın Dağıtım, İzmir, 2008.
- ERGİNAY, Akif. *Kamu Maliyesi*, 11. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1985.
- ERGUN, Turgay. *Kamu Yönetimi, Kuram Siyasa Uygulama*, TODAİE, Yayın No: 322, Birinci Baskı, Ekim 2004.
- ERKAN, Fikret. *Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması Ve Avrupa Birliği Mahkemesi’nin Bu Konudaki Rolü- Tam Üyelik Yolundaki Türkiye Açısından Bir Değerlendirme*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2009/399, Ankara, 2009.
- EROĞLU, H. Tuğba. “Türk Kamu Personel Yönetiminin Evrimi: Sorunlar ve Reform Çalışmaları”, *Kamu Yönetiminin Yapısal ve İşlevsel Sorunları-Strateji, Rekabet, Küreselleşme*, Editörler: M. Akif ÇUKURÇAYIR, Gülise GÖKÇE, Çizgi Kitabevi, 1. Baskı, Şubat 2007: 327-370.
- EROL, Ahmet. *Türk Hukukunda Ücret ve Ücretin Vergilemesi*, İstanbul Serbest Muhasebeciler, Mali Müşavirler Odası Yayınları: 147, İstanbul, 2012.
- EUBUSINESS, “Few tears for Spanish MP's 5,100-euro 'hardship' tale”, 27 Ağustos 2012, <http://www.eubusiness.com/news-eu/finance-public-debt.i37>, (26.11.2012).
- EUROPEAN TAXATION DATABASE, *“Taxes in Europe” Database*, European Commission's Taxation and Customs Union Directorate-General.
- EUROSTAT. *Structures of the Taxation Systems in the European Union*, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2006.

EUROSTAT. *Taxation Trends in The European Union*, Eurostat Statistical Books, 2010 Edition.

EUROSTAT. *Taxation Trends in The European Union*, Eurostat Statistical Books, 2012 Edition.

EUROSTAT. Earnings Database, “Mean annual earnings by sex, economic activity and collective pay agreement”,
http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/labour_market/earnings/database, (26.11.2012).

EVANS, Tara. “Best Paid Jobs 2011: Tables of Official Figures for UK Salaries”, 29 November 2011, <http://www.thisismoney.co.uk/money/news/article-2067258/Best-paid-jobs-2011-Tables-official-figures-UK-salaries.html>, (30.07.2012).

EVREN, Öcal Kemal. *İş Hukukunda Ücret ve Uygulaması*, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 2011.

FİSUNOĞLU, Mahir ve Bilge KÖKSAL TAN. “Keynes Devrimi ve Keynesyen İktisat”, *Ekonomik Yaklaşım*, Cilt: 20, Sayı: 70, 2009: 31-60.

FRIEDRICH EBERT VAKFI, *Ücretlerin Vergilendirilmesi*, Friedrich Ebert Vakfı Ekonomi Forumu, İstanbul, 1994.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, *Faaliyet Raporu 2011*, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Nisan, 2012.

GENERALITAT DE CATALUNYA. *IRPF, Personal Income Tax*, Barcelona, 2008.

GERMAN BUNDESTAG. *Members of the Bundestag Act, Members of the European Parliament Act*, 2012, s. 15,

http://www.bundestag.de/htdocs_e/documents/legal/memlaw.pdf, (26.11.2012).

GERMAN TAX WAGE CALCULATOR 2012,

<http://www.parmentier.de/steuer/steuer.htm?wagetax.htm>, (31.07.2012).

GİRİTLİ, İsmet. *Kamu Yönetimi Teşkilatı ve Personeli*, Yedinci Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1983.

GÖKBUNAR, Ali Rıza. “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Sayı:4, Manisa, 1998.

GREENWOOD, John. *New Public Administration in Britain*, Routledge, 3’nü Baskı, London, 2002.

GÜLER, Birgül Ayman. *Kamu Personeli: Sistem ve Yönetim*, İmge Kitabevi, Ankara, 2005.

GÜNDAY, Metin. “Devlet Memurları Personel Rejimi”, *Kamu Personel Rejimi ve Reform Çalışmaları Semineri*, Türkiye Ağır Sanayii ve Hizmet Sektörü Kamu İşverenleri Sendikası, Yayın No: 39, (Hazırlayan, Ali Rıza ARSLAN), Ankara, 8 Şubat 2002: 50-61.

GÜNDOĞAN, Naci ve M. Kemal BİÇERLİ. *Çalışma Ekonomisi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 1461, Eskişehir, 2007.

GÜNEY, Z. Ufuk. *657 Sayılı Kanunun Bazı İdari Hükümlerinin Uygulamada Yarattığı Sorunların Tespiti ve Personel Rejimi İle İlgili Reform Çalışmalarında Gözönünde Tutulması Gereken Hususlar*, TC Başbakanlık İdareyi Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:3, Ankara, Haziran 1996.

GÜRAN, Sait, “Anayasa’nın 128 ve 129’uncu Maddeleri Yönünden Kamu Görevlileri ile Bakanların Durumu”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt: 17, Sayı: 3, Eylül, Ankara, 1984: 28-35.

HARDING, A. “An Introduction To The Social Wage”, *Social Security Journal*, December 1982: 13-21.

HEREKMAN, Aykut. *Teoride ve Türkiye’de Parafiskal Gelirler*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No: 99/55, Sevinç Matbaası, Ankara, 1972.

HMRC-a. “Income Tax Rates and Allowances”, <http://www.hmrc.gov.uk/rates/it.htm/>, (02.08.2012).

HMRC-b. “Choosing A Payroll System”, <http://www.hmrc.gov.uk/pay/intro/payroll-system.htm>, (15.08.2010).

HMRC-c. “Income Tax-The Basics”, <http://www.hmrc.gov.uk/incometax/basics.htm#1>, (02.08.2012).

HMRC-d. “Who Pays National Insurance”, <http://www.hmrc.gov.uk/ni/intro/basics.htm>, (02.08.2012).

HMRC-e. “National Insurance contributions”, <http://www.hmrc.gov.uk/rates/nic.htm>, (02.08.2012).

HM TREASURY, *Budget 2012*, London: The Stationery Office, March 2012.

HOUSE OF COMMONS. **Top Pay in The Public Sector, Sixth Report Of Session 2009-10**, Public Administration Select Committee, 15 December 2009.

HOUSE OF COMMONS. “The Contributory Principle, The Relationship Between Tax And National Insurance”, *Social Security-Fifth Report* 7 June 2000.

<http://www.publications.parliament.uk/pa/cm199900/cmselect/cmsocsec/56/5605.htm>, (12.01.2011).

IBFD. *European Tax Handbook 2009*, Ed. Juhani KESTI, IBFD Global Tax Series, 2009.

IBFD. *European Tax Handbook 2010*, Ed. Ola van BOEIJEN-OSTASZEWSKA, IBFD Global Tax Series, 2010.

IMF. *Romania: Selected Issues*, IMF Country Report No. 07/220, June 2007.

IMF. World Economic Outlook Database, September 2011, <http://www.imf.org/external/ns/cs.aspx?id=28>, (28.11.2012).

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA (İspanya İstatistik Kurumu). http://www.ine.es/en/welcome_en.htm, (30.07.2012).

İLKMEN, Şeref Nuri. *Maliye*, İstanbul Üniversitesi, Yayın No: 1431, Orman Fakültesi, Yayın No:140, İstanbul, 1970.

İPEK, Halim. “Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırılması”, *Vergi Raporu*, Sayı:81, Nisan-Mayıs 2006: 128-130.

JAMES, Simon ve Christopher NOBES. *The Economics of Taxation*, Financial Times Publication, London, 1989.

JOHNSON, Claudia Durst. *Labor and Workplace Issues in Literature*, First Publish, Greenwood Pres, London and U.S.A., 2006.

KAHRAMAN, Abdullah. “Genel Olarak Ücret ve Ücretin Tahakkuku”, *Kamu-İş Dergisi*, Cilt 7, Sayı:2, 2003.

- KARACA, Yüksel. “Türkiye’de İstihdam Üzerindeki Vergi Yüğü”, www.geocities.ws/ceteris_tr2/y_karaca.doc, (24.02.2009).
- KAY, J. A. ve M. A. KING. *The British Tax System*, Oxford University Press, Second Edition, 1980.
- KAZGAN, Gülten. *İktisadi Düşünce veya Politik İktisadın Evrimi*, 6’ncı Baskı, Remzi Kitabevi, İstanbul, 1993.
- KESTANE, Doğan. “657 Sayılı Kanuna Tabi Devlet Memurlarının Yan Ödemeler Uygulaması”, *Bütçe Dünyası*, Yıl: 1, Sayı: 3, 2000: 2-6.
- KILIÇARSLAN, H. *Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti Ve Türkiye*, (Yüksek Lisans Tezi), İktisadi Araştırmalar Vakfı Ünsal Aysal Tez Değerlendirme Yarışma Dizisi, İstanbul, 2005.
- KOÇ, Mustafa, Hayati ŞAHİN, Serdar SEÇKİN ve İbrahim KOCABEY. “Muaflık ve İstisnalar, Vergi Konseyi”, www.vergikonseyi.org.tr/dosYayinlar/sunum25.ppt, (28.08.2010).
- LABORSTA, ILO İstatistik Ofisi, <http://laborsta.ilo.org/>, (25.07.2010).
- LUPU, Dan. *Public Sector Pay Policy In East European Countries*, Munich Personal RePEc Archive, MPRA Paper No. 37720, March 2012.
- MALİYE BAKANLIĞI. “Maliye Bakanlığı Basın Açıklaması”, 4 Ağustos 2012, <http://www.maliye.gov.tr/Sayfalar/HaberDetay.aspx?rid=58&lst=DuyurularListesi>, (26.11.2012).
- MAY, Julian, “Poverty, Social Policy and the Social Wage”, Paper to be presented at a Conference on “The Politics of Socio-Economic Rights in South Africa: 10 Years after Apartheid”, 8 to 9 June 2004, Oslo, Norway,

http://www.sarpn.org.za/documents/d0000880.old/P996-May_Poverty-SocialPolicy-Wage_200405.pdf, (10.03.2010).

MINISTÈRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA FONCTION PUBLIQUE, *Administration and the Civil Service in the EU 27 Members States*, Ocak 2009.

MISSOC Database. *Comparative Tables on Social Protection*, European Commission's Directorate-General for Employment, Social Affairs & Inclusion.

MUSGRAVE, Richard A. “Progressive Taxation, Equity And Tax Design”, *Tax Progressivity And Income Inequality*, Ed. Joel SLEMROD, Cambridge University Press, 1996: 341-356.

NADAROĞLU, Halil. *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Basım Yayım Dağıtım, 8. Baskı, İstanbul, 1992.

NATERA-PERAL, Antonio ve RUIZ-MARTINEZ, Francisco Javier. “Political Advisors and Civil Servants in European Countries”, *Sigma Papers*, No. 38, OECD Publishing, 2007: 51-63.

NATIONAL INSTITUTE OF STATISTICS, “Average Earnings”, No:156, May 2012, <http://www.insse.ro/cms/files/statistici/comunicate/castiguri/a12/cs05e12.pdf>, (30.07.2012).

NATIONAL PERSONAL AUTHORITY. “Summary And Numbers And Types Of National Public Employee”, ssl.jinji.go.jp/en/recomme/outline.pdf, (28.02.2011).

NEUMARK, Fritz. *Vergi Politikası: Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri*, (Tercüme Eden İclal Feyzioğlu CANKOREL), Filiz Kitabevi, İstanbul, 1975.

- OECD. *Public Sector Modernisation: Modernising Public Employment*, Policy Brief, July 2004.
- OECD. *Taxing Working Families, A Distributional Analysis*, No. 12, OECD Tax Policy Studies, 2005.
- OECD-a, “All-in’ Average Personal Income Tax Rates At AW By Family Type”, 2010, OECD Tax Database, <http://www.oecd.org>, (05.08.2012).
- OECD-b, “Definitions”, <http://www.oecd.org/dataoecd/61/29/50034744.pdf>, (05.08.2012).
- OECD-c. “Average Personal Income Tax And Social Security Contribution Rates On Gross Labour Income”, 2010, OECD Tax Database, <http://www.oecd.org>, (05.08.2012).
- OFFICE OF NATIONAL STATISTICS. “Statistical Bulletin: Civil Service Statistics 2010”, <http://www.statistics.gov.uk/pdftdir/cs1110.pdf>, (25.02.2011).
- OFFICE OF NATIONAL STATISTICS. “Public And Private Sector Employment; Headcount”, 2012-a, <http://www.ons.gov.uk/ons/publications/re-reference-tables.html?edition=tcm%3A77-268298>, (26.11.2012).
- OTTO, Kai-Andreas. “Civil Service Salary System in Germany and Recent Reform Trends”, *Seminar on Remuneration Systems for Civil Servants and Salary Reform*, Vilnius, 14 December 2006.
- OYAN, Oğuz. “Ücretliler Üzerindeki Vergi Baskısı”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, *Prof.Dr. Mualla ÖNCEL’e Armağan*, Ankara Üniversitesi Yayınları, No: 243, Cilt I, Ankara, 2009: 113-136.

ÖNCEL, Mualla, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN. *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 1998.

ÖNDER, İzzettin. “Kayıtdışı Ekonomi ve Vergileme”, *İstanbul Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Prof. Dr. Nazif Kuyucuklu'ya Armağan Özel Sayısı, Sayı: 23-24, Ekim 2000-Mart 2001, <http://www.siyasal.istanbul.edu.tr/dergi/sayi23-24/19.htm>, (25.08.2010).

ÖZ, Ersan. “Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 17, Sayı: 1, 2002: 11-33.

ÖZ, Ersan ve Cemil RAKICI. “Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Değerlendirilmesi”, *Çimento İşveren Dergisi*, Çimento Müstahsilleri İşverenleri Sendikası, Sayı: 5, Cilt: 18, Eylül, 2004: 24-31.

ÖZBALCI, Yılmaz. *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, 2002.

ÖZTÜRK, Ali. *Kamu Kesiminde Ücret Karmaşasının Yarattığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, TODAİE Kamu Yönetimi Lisansüstü Uzmanlık Programı Uzmanlık Tezi, Ankara, 1995.

ÖZTÜRK, Ali. “Kamu Kesiminde Personel ve Ücret Rejimi Arayışları, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 42, Temmuz-Eylül, 2001: 3-19.

PEHLİVAN, Osman. *Kamu Maliyesi*, Derya Kitabevi, Trabzon, 2005.

PWC. *The Romanian Tax Pocket Book*, Price Waterhouse Coopers, 2012.

PWC. *Expatriate's Tax Guide To Romania*, Price Waterhouse Coopers, 2011.

ROGERS, Simon. “Public v Private Sector Pay: Who Earns More?”, 27 Mart 2012, <http://www.guardian.co.uk/news/datablog/2012/mar/27/public-private-sector-pay#data>, (26.11.2012).

ROMA ANLAŞMASI. 25 Mart 1957, http://ec.europa.eu/economy_finance/emu_history/documents/treaties/rometreaty2.pdf, (25.06.2011).

ROMANIAN MINISTRY OF PUBLIC FINANCE, *Tax Treatment Of Self Employed Income Versus Wage Income*, General Directorate for Macroeconomic Analysis and Financial Policies, Sofia, 10-11 th of June, 2010.

RUTHERFORD, Donald. *Routledge Dictionary of Economics*, Second edition, 2002, Routledge, Taylor & Francis Group, London and New York.

SABUNCUOĞLU, Zeyyat. *Personel Yönetimi-Politika ve Yönetmelikler*, Üçüncü Baskı, Eskişehir, 1985.

SANCHEZ BLAZQUES, Victor M. “IRPF. Rendimientos Del Trabajo”, http://www.ulpgc.es/hege/almacen/download/7090/7090143/irpf_esquemas_2011_1_rendimientos_del_trabajo.pdf, (31.07.2012).

SANCHEZ-MOTOS, Enrique Miguel. “Civil Service Salary System in Spain and Recent Reform Trends”, *Sigma Papers*, Bucharest, 25 April 2007.

SARILI, Mustafa Ali. Ücretlerin Vergilendirilmesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 136, 2000: 78-102.

SEFTON, T. “Recent changes in the Distribution of the Social Wage”, *Centre for the Analysis of Social Exclusion*, Working Paper 62, London School of Economics, London. 2002.

SERİM, Bülent. “Sözleşmeli Personelin Hukuki Statüsü”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt: 21, Sayı:1, Mart, 1988: 135-154.

SHAIKH, A. ve A. TONAK. *Measuring the Wealth of Nations: The Political Economy of National Accounts*, Cambridge University Press, 1994.

SRINIVASAN, Venkatesh. “Taxation in Romania”, <http://rbd.doingbusiness.ro/en/3/latest-articles/15/234/taxation-in-romania>, (01.08.2012).

STANLEY, Nigel, “More About Public Versus Private Sector Pay”, 1 December 2009, <http://www.touchstoneblog.org.uk/2009/12/more-about-public-versus-private-sector-pay/>, (25.08.2010).

STETTES, Oliver. “Temporary Agency Workers Granted National Minimum Wage”, <https://eurofound.europa.eu/eiro/2012/02/articles/de1202029i.htm>, (02.08.2012).

ŞAYLAN, Gencay. *Kamu Personel Yönetiminden İnsan Kaynakları Yönetimine Geçiş*, TESEV Yayınları, İstanbul, 2000.

ŞEKER, Sakıp. *Türkiye’de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü*, Türk Harb-İş Sendikası, Ankara, 1994.

ŞENYÜZ, Doğan. *Türk Vergi Sistemi*, Ezgi Kitabevi, Sekizinci Baskı, Bursa, 2002.

TALAS, Cahit. *Sosyal Ekonomi*, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenerek Genişletilmiş 4’ncü Bası, S Yayını, No:5, Ankara, 1976.

TEKİR, Sabri. *Vergi Teorisi*, Güçbirliği Yayıncılık, İzmir, 1987.

TOKATLIOĞLU, Mircan. *Avrupa Birliği’nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme*, Alfa Basım Dağıtım, İstanbul, 2004.

- TOPÇUOĞLU, Alper. “Devlete Bağımlı Çalışanlar ve Ücretler”, *Amme İdaresi Dergisi*, C: 10, S: 4, Aralık 1977: 23-31.
- TORTOP, Nuri, Burhan AYKAÇ, Hüseyin YAYMAN ve M. Akif ÖZER. *İnsan Kaynakları Yönetimi*, İkinci Baskı, Nobel Yayınevi, Ankara, Ekim 2007.
- TOSUNER, Mehmet, Zeynep ARIKAN ve A. Burçin YERELİ. *Türk Vergi Sistemi*, Onbirinci Bası, İzmir, 2006.
- TUNCER, Selahattin. *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, C. 2, Yaklaşım Yay., Ankara 2006.
- TURHAN, Salih. *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.
- TUTUM, Cahit. *Personel Yönetimi*, TODAİE Yayınları, Ankara, 1979.
- TÜİK. *2009 yılı Türkiye İstatistik Yıllığı*, Ankara, Mayıs 2010.
- TÜİK (a). *Hanehalkı İşgücü İstatistikleri, Nisan 2012*, Haber Bülteni, Sayı: 10860, 16.07.2012.
- TÜİK (b). *Eşdeğer Hanehalkı Kullanılabilir Gelire Göre Sıralı Yüzde 20'lik Gruplar Ve Gelir Türlerine Göre Yıllık Gelirin Dağılımı*, http://www.tuik.gov.tr/VeriBilgi.do?alt_id=24, 10.08.2012.
- TÜİK (c). *Hane Halkı İşgücü İstatistikleri Şubat 2012*, Haber Bülteni, Sayı: 10817, 15.05.2012.
- TÜİK (d). *Kazanç Yapısı Araştırması 2010*, Ankara, Mart 2012.
- TÜRK, İsmail. *Kamu Maliyesi*, Turhan Kitabevi, 3. Baskı, Ankara, 1999.

TÜRK-İŞ. *Asgari Ücret 2007*, Hazırlık Dosyası, Türkiye İşçi Sendikaları Konfederasyonu, Kasım 2006.

UK, Department for Education. Teaching Agency, “Teaching salary scales”, <http://www.education.gov.uk/get-into-teaching/salary/teaching-salary-scales.aspx>, (25.11.2012).

UK PARLIAMENT. “The Contributory Principle”, <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm199900/cmselect/cmsocsec/56/5605.htm>, (12.01.2011).

UK PARLIAMENT. “Pay and expenses for MPs” <http://www.parliament.uk/about/mps-and-lords/members/pay-mps/>, (23.11.2012).

UK PAYE INCOME TAX CALCULATOR 2012, <http://listentotaxman.com/index.php>, (30.07.2012).

UNECE. United Nations Economic Commission For Europe, Statistical Database, <http://w3.unece.org/pxweb/dialog/Saveshow.asp?lang=1>, (27.11.2012).

ÜLKEN, Yüksel. *Fiyat Teorisi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1984.

ÜSTÜNEL, Besim. *Ekonominin Temelleri*, Ankara, 1988.

WILLIAMS, David. “Social Security Taxation”, *Tax Law Design and Drafting*, IMF, Ed. Victor Thuronyi, Chapter 11, Vol 1, 1996.

WOŁOWIEC, Tomasz; SUSEŁ, Aleksander. “Harmonisation Of Personal Income Taxation And The Process Of EU Integration”, *6th International Scientific Conference, Business And Management 2010*, Vilnius, Lithuania, May 13–14, 2010: 760-766.

YERÇİ, Cahit. *Vergi, Kim Ödüyor?, Kim Kaçırıyor?, Kim Yakınıyor?*, Gözlem Yayıncılık, Ankara, 2001.

YOUNG, H. Peyton. “Progressive Taxation and Equal Sacrifice”, *The American Economic Review*, Vol.8, No.1, 1990: 253-266.

YÜCE, M. ve YÜCEL, R. “AB’ye Üyelik Sürecinde Vergi Politikalarının Uyumlaştırılması”, *AB Yolunda Türkiye: Müzakere Sürecinin Ekonomik Politikası*, Ed. Mehmet Dikkaya, Alfa Aktüel Yayınları, Bursa, 2006: 99-141.

ZAİM, Sabahaddin. *Çalışma Ekonomisi*, Filiz Kitabevi, 10. Baskı, İstanbul, 1997.

<http://www.civilservant.org.uk>, (15.06.2012).

<http://www.irpf.eu/>, (31.07.2012).