



**T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YÜKSEK
LİSANS
TEZİ**

**TÜRKİYE'DE ÜCRETLİLER ÜZERİNDEKİ VERGİ
YÜKÜNÜN İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ**

ŞENNUR KARAALIOĞLU

MALİYE ANABİLİM DALI

OCAK 2021



**TÜRKİYE’DE ÜCRETLİLER ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜNÜN
İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ**

Şennur KARAALİOĞLU

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

OCAK 2021

ETİK BEYAN

Gazi Üniversitesi Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Şennur KARAALİOĞLU

28/01/2021

TÜRKİYE’DE ÜCRETLİLER ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜNÜN İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

(Yüksek Lisans Tezi)

Şennur KARAALİOĞLU

GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Ocak 2021

ÖZET

Vergi yükü, toplam vergi gelirlerinin toplam gelirler içindeki payı olarak tanımlanmaktadır. Bu çalışmanın amacı Türkiye’de ücretliler üzerindeki hesaplanabilir vergi yükünü incelemektir. Çalışmada, ücretin oluşumu ve ücretliler üzerindeki vergi yükünü oluşturan faktörler detaylı olarak incelemektedir. Türkiye’de vergi muafiyetleri ve indirimler, özel sektör ve kamu sektörü çalışanları arasındaki ücret üzerindeki vergi yükünün farklılaşmasında etkilidir. İlgili farklılığın anayasal vergileme ilkeleri ile uyumlu olduğunu söylemek zor olmaktadır. Dolayısıyla, vergi yükü dağılımında vergi adaleti açısından olumsuz bir görünüm ortaya çıkmaktadır. Ücretliler üzerindeki vergi yükü açısından Türkiye, OECD ülkelerine kıyasla daha düşük vergi yüküne sahiptir. Ancak, Türkiye’de ücret kazançları üzerinde hissedilen yüksek vergi yükü dikkat çekici olmaktadır.

Bilim Kodu : 112004
Anahtar Kelimeler : Ücretler, Vergi yükü, Bireysel vergi yükü, Vergi yükünün gelişimi, Vergi kaması
Sayfa Adedi : 101
Tez Danışmanı : Dr. Öğr. Üyesi Haydar Lütfü EJDER
Öğrenci ORCID ID :

EXAMINATION AND EVALUATION OF THE TAX BURDEN ON WAGE
EARNERS IN TURKEY

(M. Sc. Thesis)

Şennur KARAALİOĞLU

GAZİ UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES

January 2021

ABSTRACT

Tax burden is defined as the share of total tax revenue in total income. The purpose of this study is to examine the calculable tax burden on wage earners in Turkey. In the study, the factors that form the wage formation and the tax burden on the wage earners are examined in detail. Tax exemptions and discounts are effective in differentiating the tax burden on wages between private and public sector employees in Turkey. It is hard to say that this differentiation is consistent with the constitutional principles of taxation. Therefore, an adverse outlook also has appeared in terms of justice of taxation regarding tax burden distribution. In terms of tax burden on wage earners Turkey has a lower tax burden compared to OECD countries. However, the high tax burden on the wage earnings feel is noteworthy in Turkey.

Bilim Kodu : 112004
Anahtar Kelimeler : Wages, Tax burden, Individual tax burden, Development of
Tax burden, Tax wedge
Sayfa Adedi : 101
Tez Danışmanı : Assist. Prof. Dr. Haydar Lütfü EJDER
Student ORCID ID :

TEŞEKKÜR

Tez çalışmam süresince yol göstericiliği ve önerileri ile beni destekleyen danışmanım, Dr. Öğr. Üyesi Haydar Lütfü EJDER'e ve tez jürimde yer alarak tavsiyeleri ile bana yön veren değerli hocalarıma, tezime yapmış oldukları katkılardan dolayı teşekkürlerimi ifade etmek isterim. Lisansüstü eğitim hayatım boyunca beni gelecekte söz sahibi yapacak bilgilerle donatan ve bakış açımın değişmesini sağlayan Gazi Üniversitesi Maliye Bölümü'nün değerli hocalarına teşekkürü borç bilirim.

Son olarak çalışmam boyunca, hem maddi hem manevi olarak yanımda olan, tüm zorlukları benimle göğüsleyen ve hayatımın her evresinde bana destek olan değerli eşim Veysel KARAALIOĞLU'na sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
TEŞEKKÜR	vi
İÇİNDEKİLER	vii
ÇİZELGELERİN LİSTESİ	xi
ŞEKİLLERİN LİSTESİ	xiii
KISALTMALAR	xiv
1. GİRİŞ	1
2. KAVRAMSAL OLARAK ÜCRET VE VERGİ YÜKÜ	3
2.1. Ücretin Tanımı, Nitelikleri ve Kapsamı	3
2.1.1. Ücretin Tanımı	3
2.1.2. Ücretin Nitelikleri	4
2.1.3. Ücret Sayılan Diğer Ödemeler	6
2.1.4. Ücretin Diğer Gelir Unsurlarından Ayrımı	8
2.1.4.1. Ücretin serbest meslek kazancından ayrımı	8
2.1.4.2. Ücretin ticari kazançtan ayrımı	8
2.1.4.3. Ücretin menkul sermaye iradından ayrımı	9
2.2. Türkiye’de Ücretlerin Tespiti ve Vergilendirme Esasları	9
2.2.1. Ücretlerin Tespiti ve Vergilendirmesi	10
2.2.1.1. Gerçek usulde ücret tespiti (ve vergilendirilmesi)	10
2.2.1.1.1. Gayrisafi (brüt) ücret	10
2.2.1.1.2. Gayrisafi ücretten yapılacak indirimler	11
2.2.1.2. Diğer usulde ücret tespiti	15
2.2.2. Ücretlerin Vergilendirme Yöntemleri	16

	Sayfa
2.2.2.1. Stopaj yoluyla vergilendirme yöntemi	16
2.2.2.2. Bazı gelirlerin yıllık beyanname yoluyla vergilendirme yöntemi.....	17
2.2.2.3. Diğer ücretlerin vergi karnesi yoluyla vergilendirme yöntemi.....	18
2.2.3. Vergiye Tabi olmayan Ücret ve Ücretliler	20
2.2.3.1. Diplomat muaflığı	20
2.2.3.2. Elçilik ve konsolosluk çalışanlarının ücret istisnası	21
2.2.3.3. Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenen diğer vergi istisnaları	21
2.2.3.3.1. Ücretlerde İstisnalar	21
2.2.3.3.2. Gider karşılıklarındaki istisnalar.....	26
2.2.3.3.3. Tazminat ve yardımlarda istisnalar.....	27
2.2.3.3.4. Vatan hizmeti yardımlarında istisnalar.....	30
2.2.3.3.5. Teçhizat ve tayın bedellerinde istisnalar.....	30
2.2.3.3.6. Tahsil ve tatbikat ödemelerinde istisnalar...	31
2.2.3.3.7. Teşvik ikramiye ve mükafatlarında istisnalar	32
2.2.3.4. Diğer kanunlarda düzenlenen vergi istisnaları.....	33
2.2.4. Ücretliler Üzerindeki Mali Yükümlülükler	34
2.2.4.1. Gelir vergisi	35
2.2.4.2. Sosyal güvenlik primi	37
2.2.4.3. İşsizlik sigortası primleri	39
2.2.4.4. Damga vergisi	40
3. TÜRKİYEDE ÜCRETLİLER ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN OLUŞTURDUĞU YÜK.....	41
3.1. Vergi Yükü Kavramı ve Çeşitleri.....	41
3.1.1. Vergi Yükü Kavramı	41

	Sayfa
3.1.2. Vergi Yükünün Çeşitleri	42
3.2. Vergi Yükünün Önemi ve Türkiye’de Gelişimi	45
3.3. Türkiye’de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükü ve Değerlendirmesi	54
3.3.1. Türkiye’de Ücretliler Arasındaki Vergi Yükü Farklılıkları	56
3.3.2. Türkiye’de Ücretliler Arasındaki Vergi Yükü Farklılıklarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Analizi	57
4. TÜRKİYE VE OECD ÜLKELERİNDE ÜCRETLİLER ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜNÜN KARŞILAŞTIRILMASI VE TÜRKİYE İÇİN ÖNERİLER	61
4.1. Türkiye ve OECD Ülkelerinde Vergi Yükü Verilerinin Karşılaştırması ...	61
4.1.1. Türkiye ve OECD Ülkeleri Toplam Vergi Yükü Karşılaştırması ..	62
4.1.2. Türkiye ve OECD Ülkeleri Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibariyle Karşılaştırması (Dolaylı ve Dolaysız Vergiler Yönünden)	64
4.1.3. Türkiye ve OECD Ülkelerinde Kişisel Gelir Vergilerinin GSYH’ya Oranları Karşılaştırması	68
4.1.4. Türkiye ve OECD Ülkelerinde En Yüksek Yasal Kişisel Gelir Vergisi Oranı ve Çalışanlar İçin En Yüksek Marjinal Vergi Oranları Karşılaştırması	70
4.1.5. Türkiye ve OECD Ülkelerinde Aile Tiplerine Göre Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükü Oranı Karşılaştırması	72
4.2. Seçilmiş OECD Ülkelerinde Çalışan Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün İncelenmesi	76
4.2.1. Almanya’da Çalışan Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün İncelenmesi	76
4.2.2. İngiltere’de Çalışan Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün İncelenmesi	80
4.2.3. İspanya’da Çalışan Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün İncelenmesi	83
4.3. Türkiye ve Seçilmiş OECD Ülkelerinde Çalışan Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün Karşılaştırılması	85
4.4. Türkiye Vergi Yükü Verilerinin Değerlendirilmesi ve Öneriler	88

	Sayfa
5. SONUÇ	91
KAYNAKLAR	95
ÖZGEÇMİŞ	101



ÇİZELGELERİN LİSTESİ

Çizelge	Sayfa
Çizelge 2.1. Türkiye’de artan oranlı gelir vergisi tarifesi	17
Çizelge 2.2. 2020 yılı asgari ücretin brütten nete hesabı ve maliyetleri	34
Çizelge 2.3. Asgari ücretlinin 2020 yılı detaylı gelir hesaplaması ve vergi dilimi	36
Çizelge 2.4. Asgari geçim indirimi (AGİ) tutarları (01.01.2020-31.12.2020) ...	37
Çizelge 2.5. Türkiye’de sosyal güvenlik prim oranları	39
Çizelge 3.1. Başlıca vergi yükü çeşitleri ve hesaplanması	45
Çizelge 3.2. “Gelir çeşitlerine göre net vergi yükleri oranı” (2010-2019) (2009 bazlı GSYH’)	47
Çizelge 3.3. GSYH, genel bütçe vergi gelirleri ve vergi yükü (2002-2019) (Red ve iadeler hariç)	48
Çizelge 3.4. GSYH, genel bütçe vergi gelirleri ve vergi yükü (2002-2019).....	49
Çizelge 3.5. Türkiye’de yıllar itibariyle vergi yükü oranları (2000-2018)*	52
Çizelge 3.6. Merkezi yönetim gelirlerinin GSYH içindeki payları ve merkezi yönetim gelirleri tahsilatı içindeki yüzde dağılımı” (2019)	53
Çizelge 3.7. Türkiye’de aile tiplerine göre ücretliler üzerindeki vergi yükü (2010-2019)“(%).....	55
Çizelge 4.1. OECD Ülkelerinde toplam gelir vergilerinin GSYH içindeki payı (vergi yükü) (2000-2019)	63
Çizelge 4.2. OECD ülkelerinde vergi gelirlerinin ana başlıklar itibariyle GSYH içindeki payı (2018)* (%)	65
Çizelge 4.3. OECD ülkelerinde vergi gelirlerinin ana başlıklar itibariyle toplam vergi gelirleri içindeki payı (2018)* (%)	67
Çizelge 4.4. OECD ülkelerinde yıllar itibariyle kişisel gelir vergisinin GSYH’ya oranı (2010-2019) (%)	69
Çizelge 4.5. OECD ülkelerinde en yüksek yasal kişisel gelir vergisi oranı ve çalışanlar için en yüksek marjinal vergi oranları (2019) (%)	71
Çizelge 4.6. OECD ülkelerinde aile tiplerine göre ücretliler üzerindeki gelir vergisi oranları (2019) (%).....	73

Çizelge	Sayfa
Çizelge 4.7. OECD ülkelerinde aile tiplerine göre ücretliler üzerindeki vergi yükü (2019) (%).....	75
Çizelge 4.8. Almanya gelir vergisi tarifesi (2020)	76
Çizelge 4.9. Almanya sosyal güvenlik prim oranları (2020).....	77
Çizelge 4.10. Almanya'da çalışan ücretlinin maaşından yapılan kesintiler (2020).....	78
Çizelge 4.11. İngiltere gelir vergisi tarifesi (2020)	80
Çizelge 4.12. İngiltere gelir vergisi eşikleri (2020).....	81
Çizelge 4.13. İngiltere sosyal güvenlik prim oranları (2020).....	82
Çizelge 4.14. İngiltere'de çalışan ücretlinin maaşından yapılan kesintiler (2020).....	82
Çizelge 4.15. İspanya gelir vergisi tarifesi (2020).....	83
Çizelge 4.16. İspanya sosyal güvenlik prim oranları (2020).....	84
Çizelge 4.17. Seçilmiş OECD ülkelerine ait asgari ücret ve kişi başı GSYİH seviyeleri (yıllık).....	85
Çizelge 4.18. Seçilmiş OECD ülkelerine ait sosyal güvenlik sigortası prim oranları (%)	87

ŞEKİLLERİN LİSTESİ

Şekil	Sayfa
Şekil 2.1. Türkiye’de ücretlerin vergilendirilmesi.....	9
Şekil 3.1. Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı (%) (1976-2018).....	51
Şekil 4.1. OECD vergilerin sınıflandırılması prensibi.....	62



KISALTMALAR

Bu çalışmada kullanılmış kısaltmalar, açıklamaları ile birlikte aşağıda sunulmuştur.

Kısaltmalar	Açıklamalar
AGİ	Asgari Geçim İndirimi
AR-GE	Araştırma-Geliştirme
BAĞ-KUR	Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu
FOB	Free on Board
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
GSYH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GSYİH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
OECD	Organisationfor Economic Cooperationand Development
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi

1. GİRİŞ

Devletlerin kamu giderlerini karşılamak için en temel gelir kaynağı vergiler olmakla birlikte, bu vergiler farklı kaynaklardan sağlanmaktadır. Kaynağı ne olursa olsun vergi, vergiyi ödeyen mükellefler üzerinde hem maddi hem de psikolojik yük oluşturmaktadır. Bu hususta, kamu maliyesinin bir göstergesi olarak “vergi yükü” kavramı karşımıza çıkmakta ve devletlerin değişik fonksiyonlarla birçok karşılaştırma yapabileceği veriler oluşturulabilmektedir. Makro açıdan vergi yükü, hesaplamada kullanılan veriye göre ekonominin bütününde, ülkeler arası kıyaslama, makroekonomik hedefler veya gelir dağılımının yapısını görmek gibi amaçlar için hesaplanabileceği gibi, bireysel anlamda da hesaplanabilmektedir.

Türkiye’de kamu gelirleri içerisindeki gelir vergilerinin önemli bir bölümünü, ücretliler üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır. Vergilemede adaleti sağlamak ve çeşitli ücret grupları üzerindeki vergi yükünü azaltmak amacıyla, gelir vergisinde muafiyet, istisna, indirim gibi bir takım vergi yükü azaltıcı unsurlar kanunla belirlenmektedir. Buna karşın ilgili unsurlar, bütünsel anlamda vergi yükünü azaltıcı etmenler olmakla birlikte, ücret grupları arasındaki farklılaşan uygulamalar neticesinde gelir vergisinde adaleti sağlamaktan uzaklaşmaktadır.

Bu çalışmada Türkiye’de ücretliler üzerindeki vergi yükü üç bölümde incelenmektedir. Birinci bölümde, ücretin kavramsal olarak çerçevesinin çizilmesi ve ücretler üzerindeki vergilendirme prensiplerinin detaylandırılmasının yanı sıra, uygulamada olan muafiyet, istisna ve indirimler ele alınmaktadır. Ücretliler bazında, temelde özel sektör kesimi ele alınmakla birlikte, özel sektör ücretlilerinin kamu sektörü ücretlileriyle kıyaslamasına da ikinci bölümde yer verilmektedir.

İkinci bölümde, vergi yükü konusu ele alınmaktadır. Kavramsal olarak vergi yüküne değinilmekle birlikte, Türkiye’deki vergi yükü verileri incelenmekte, akabinde ücretliler üzerindeki vergi yükü hususuna ve değerlendirilmesine yer verilmektedir. Türkiye’de ücretli gruplar arasındaki vergi yükü farklılıklarına değinilerek, bu farklılığın Anayasal vergilendirme ilkeleri açısından analizi yapılmaktadır.

Üçüncü bölümde ise, Türkiye ile OECD ülkelerinin vergi yükü verileri yıllar itibariyle sayısal tablolarda incelenerek, Türkiye'nin vergi yükü bakımından ilgili ülkeler arasındaki yeri tespit edilmeye çalışılmaktadır. Türkiye'deki ücretliler üzerinde oluşan vergi yükünü daha iyi analiz etmek adına, OECD ülkelerinden Almanya, İngiltere ve İspanya seçilerek, ilgili ülkelerin gelir vergisi politikalarına ve bu ülkelerde çalışan ücretlilerin vergi yükleri incelenmektedir. İlgili ülkelerdeki vergi yükünün daha derinden analizi sonucu, Türkiye ile kıyaslama yapılarak, Türkiye'nin seçilmiş ülkelere karşı içerisinde bulunduğu durumun daha net anlaşılması amaçlanmaktadır. Bu karşılaştırmaya istinaden genel bir değerlendirme yapılarak, Türkiye'de ücretliler üzerindeki vergi yükü nezdinde önerilere yer verilmektedir.

2. KAVRAMSAL OLARAK ÜCRET VE VERGİ YÜKÜ

2.1. Ücretin Tanımı, Nitelikleri ve Kapsamı

2.1.1. Ücretin Tanımı

Ücretler, GVK'nun 2'nci maddesi içerisinde yer almakta olan gelir unsurlarından biri olarak görülmektedir. Bahsi geçmekte olan gelir unsurları; sermaye, emek ve sermaye-emek birleşimi olarak nitelendirilmekte olup, ücretler sadece emek faktörünün karşılığı olan bir gelir türü olarak izlenmektedir.¹

GVK'da düzenlenmekte olan emeğe dayanan gelir unsurları içerisinde serbest meslek kazançları da yer almaktadır. Buna karşılık, imal ücreti, aracılık ücreti, avukatlık ücreti, nakliye ücreti gibi bir takım ticaret ve sanat faaliyetlerinin sonucunda elde edilmekte olan kazançlar da ücret olarak adlandırılmakla birlikte, bu tür gelirlerin ücretin tüm unsurlarını taşımamakta olmaları sebebiyle, emek karşılığında alınan ücretler ile bağlantıları bulunmamaktadır.²

GVK'nun 61'nci maddesinde ücret; "işverene tabi ve belli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir" şeklinde tanımlanmaktadır. Yine aynı maddede;

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez,

hükmü yer almaktadır.

GVK'nun 61'nci maddesinde yer almakta olan ücret tanımı, hem özel hukuktan doğan ücretleri hem de kamu hukukundan doğan ücretleri kapsamaktadır. Kamu

1 Tosuner, M., Arıkan, Z.,(2009). Türk Vergi Sistemi, İzmir,89.

2 Kızılot, Ş.,(1996). Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması. Ankara: Yaklaşım Yayınları, C.2,1184.

hizmetlerinde süreli ve asli görevlendirmeler karşılığında hak edilen maaş ve benzeri ödemeler de ücret kapsamına girmektedir.³

2.1.2. Ücretin Nitelikleri

GVK'da yer almakta olan ücret tanımı neticesine, ücretin niteliklerini beş ana başlıkta toplamak mümkün olmaktadır.

İşverene tabi olunması

Ücretten bahsedebilmek için, ücreti elde eden hizmet erbabının, bir işverene tabi olarak çalışması gerekmektedir. GVK'nun 62'nci maddesinde işveren; *"Hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir"* şeklinde tanımlanmaktadır. Karar verme yetkisi işverene ait olmakla birlikte, işverenin emir ve talimatları doğrultusunda iş görülmesi, ücretin birinci niteliğini karşılamaktadır.⁴

Belirli bir işyerine bağlı olunması

Ücretten bahsedebilmek için, ücreti elde eden hizmet erbabının, bir işyerine bağlı olarak çalışması gerekmektedir. Burada söz edilmekte olan bağlılık fiziksel anlamda bir bağlılık olmamakla birlikte, hizmet ilişkisinin yapısı ile ilgili bir durumdan bahsedilmektedir.⁵ Dolayısıyla hizmetin belirli bir yerde ifa edilmesi gerekliliği bulunmamakla birlikte⁶, işyeri bünyesinde çalışmakta olan fakat fiili olarak işyerinde bulunmayan pazarlamacılar gibi gezici olarak faaliyet göstermekte olan çalışanların elde ettikleri gelir de ücret sayılmaktadır.

Ödemenin hizmet karşılığında yapılmış olması

Ücretten bahsedebilmek için, yapılmış veya yapılacak olan bir hizmetin karşılığı olarak elde edinim gerçekleşmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, herhangi bir hizmet

3 Yalçın, H., (1998). Ücretlerin Vergilendirilmesi, Kılavuz Yayınları, İstanbul, 21.

4 Yalçın, H., (1998)., 24.

5 Saraçoğlu F., Engin İ., Ejder, H. L., (2014). Maliye Ders Notları, Ankara: Gazi Kitabevi, 590.

6 Pehlivan, O.,(2009). Vergi Hukuku – Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Trabzon: Derya Kitabevi, 191.

karşılığı olmaksızın yapılan ödemeler ücret sayılmamakla birlikte⁷, yine ücretin söz konusu olabilmesi için yazılı veya sözlü bir hizmet akdinin varlığı gerekmektedir. İlgili hizmet akdine bağlı olan hizmetlerin yapılması da bir ücret karşılığında olmalıdır ki, aksi takdirde bu akit bir hizmet akdi sayılmamakla birlikte, ücretten de söz etmek mümkün olmamaktadır.⁸

Ödemenin para, ayın veya para ile temsil edilebilen menfaatler şeklinde yapılmış olması

Ücretten bahsedebilmek için, ücretin para, ayın veya para ile temsil edilebilecek olan bir menfaat şeklinde edinilmesi gerekmektedir. Bu hususta ücretin miktarı çeşitli ölçütlere göre değişkenlik gösterebileceği gibi, önceden belirlenmiş olan sabit bir tutar üzerinden de ödenebilmektedir.⁹ Ücret niteliğindeki ödemeler para olarak edinilebilmesinin dışında, her türlü mal, yiyecek, giyecek, konut tahsis ve benzeri parayla temsil edilebilen menfaatler şeklinde de olabilmektedir. Bu durumda hizmet erbabına sağlanan menfaatler, o günkü ve o yerdeki ortalama perakende fiyatları üzerinden değerlemeye alınacağı gibi, konut tedariki ve sair surette sağlanan menfaatler konutun emsal kirasına ve menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilmesiyle ücret sayılmaktadır.¹⁰ Niteliğin taşınması açısından önemli olan nokta, menfaatin para ile temsil edilebilmesi olmaktadır.

Ödeme, farklı isimler altında yapılsa dahi ücret niteliklerini taşıması

Ücretten bahsedebilmek için, edinimin kati suretle ücret olarak isimlendirilmesi gerekmemekle birlikte, ücret ile ilgili temel unsurları barındırmakta olan ve başka isimler altında yapılan ödemeler de ücret sayılmaktadır.¹¹ İlgili durum GVK'nun 61'nci maddesinde;

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde

⁷ Pehlivan, O.,(2009)., 191.

⁸ Uysal, A., Eroğlu, N.,(1986). Açıklamalı ve İçtihatlı Gelir Vergisi Kanunu, Ankara, C.1,365.

⁹ Saraçoğlu, F., Engin, İ., Ejder, H. L., (2014)., 591.

¹⁰ Tosuner, M., Arıkan, Z., (2009)., 91.

¹¹ Özbacı, Y.,(1999). Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara: Oluş Yayıncılık ,519.

olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez,

ifadesiyle açıklanmaktadır.

2.1.3. Ücret Sayılan Diğer Ödemeler

GVK'nun 61'nci maddesinde yapılmakta olan ücretin tanımı dışında kalan bir takım edimlerin de ücret ödemesi olarak sayılacağı ilgili madde belirtilmektedir. Bu ödemeler aşağıda incelenmektedir.

İstisna dışındaki emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları

Emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları, temelde ödemeyi yapan ile ödemeyi alan arasında bir işveren-hizmetli ilişkisi bulunmaması sebebiyle ücret tanımına girmemekle birlikte, ilgili ödemelerin istisna tutarını aşan kısmının ücret sayılacağı GVK'nun 61'nci Maddesinde özel olarak belirtilmektedir.

Geçmiş veya gelecek hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlar ile sağlanan menfaatler

İşveren tarafından, önceden avans olarak yapılan ödemelerle, geçmişte yapılan bir hizmetin karşılığı olarak sonradan yapılan ödemeler de ücret olarak kabul edilmektedir. Yine hizmet erbabının, raporlu olduğu süre içerisinde yapılan ödemeler de devam etmekte olan hizmet akdi çerçevesinde, önceden yapılmış bir hizmet olarak sayılmaktadır.¹²

Bazı meclis üyeleri ile komisyon üyelerine yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler

GVK'nun 61'nci maddesinde; "TBMM, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu

12 Kızılot, Ş.,(1996),1240.

sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatlerin” ücret olarak sayılmakta olduğu belirtilmektedir.

Yönetim ve denetim kurulu başkan ve üyeleri ile tasfiye memurlarına ödenen para, ayın ve sağlanan menfaatler

Kurumların yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler ücret olarak sayılmaktadır. Bu hususta, yönetim kurulu başkan ve üyelerine yılsonunda verilmekte olan kar payları ücret ödemesi sıfatını taşımamaktadır. İlgili kar payları GVK’nun 75/3’ncü maddesinde menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmekle birlikte, yine ilgili kişilere aylık, tazminat ve huzur hakkı gibi isimler altında yapılan ödemeler ücret olarak sayılmaktadır.¹³

Bilirkişi, resmi arabulucu, eksper, spor hakemleri ve yarışma jürisi üyelerine ödenen para, ayın ve sağlanan menfaatler

GVK’nun 61’nci maddesinde; “Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatlerin” ücret olarak sayıldığı belirtilmektedir.

Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler

Sporculara daimi olarak ödenmekte olan aylık, prim gibi ödemeler genel anlamda ücret niteliğinde olduğu gibi,¹⁴ bunu dışında transferlerde yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatlerin de ücret kabul edilmekte olduğu GVK’nun 61’nci maddesinde açıkça belirtilmektedir.

Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra yapılan birtakım ödemeler ve yardımlar

Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu

¹³ Uysal, A., Eroğlu, N., (1986)., 382.

¹⁴ Tosuner, M., Arıkan, Z., (2009)., 94.

tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar da GVK'nun 61/7 maddesine göre ücret olarak sayılmaktadır.

2.1.4. Ücretin Diğer Gelir Unsurlarından Ayrımı

2.1.4.1. Ücretin serbest meslek kazancından ayrımı

Ücret, bir işverene ait organizasyon içerisinde verilen hizmet karşılığı edilmekle birlikte, serbest meslek kazancı hizmet erbabının kendi namına çalışması suretiyle edinilen bir kazanç olmaktadır.

Serbest meslek geliri, nitelikli emek gücü ile elde edilmesine karşılık, içerisinde sermaye unsurunu barındırması ve oluşacak riske katlanma sorumluluğunu taşıması dolayısıyla ücretten ayrılmaktadır.¹⁵

Örneğin, bir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin, büro açmak suretiyle muhasebecilik faaliyeti karşılığı elde ettiği gelir serbest meslek kazancı niteliğindeyken, söz konusu hizmet erbabının bir işyerinin personel kadrosuna dahil olmak suretiyle muhasebecilik faaliyetini yapması karşılığı aldığı aylık, ücret olarak değerlendirilmektedir.¹⁶

2.1.4.2. Ücretin ticari kazançtan ayrımı

Ticari kazanç, genellikle sermayeye dayalı bir organizasyon içerisinde yürütülmekte olan faaliyetlerden elde edilen gelir olmakla birlikte, genel çerçevede emek ve sermayenin birleşimi neticesinde meydana gelen bir organizasyondan sağlanan gelir olarak şekillenmektedir.¹⁷

Emek ve sermayenin birleştirilmesi ile faaliyetlerini yürütmekte olan bir işletmede, emek sahibinin çalışması karşılığında kar ve zarara belirli bir oranda iştiraki neticesinde elde ettiği gelir, ticari gelir olarak nitelendirilmektedir.¹⁸ Buna karşılık,

¹⁵ Çiçek, S., (2012). Ücretler Üzerindeki Kamusal Yüklerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Ankara, 2012, 12.

¹⁶ Pehlivan, O.,(2009)., 193.

¹⁷ Saraçoğlu, F., Engin, İ., Ejder, H. L., (2014)., 592.

¹⁸ Pehlivan, O.,(2009)., 193.

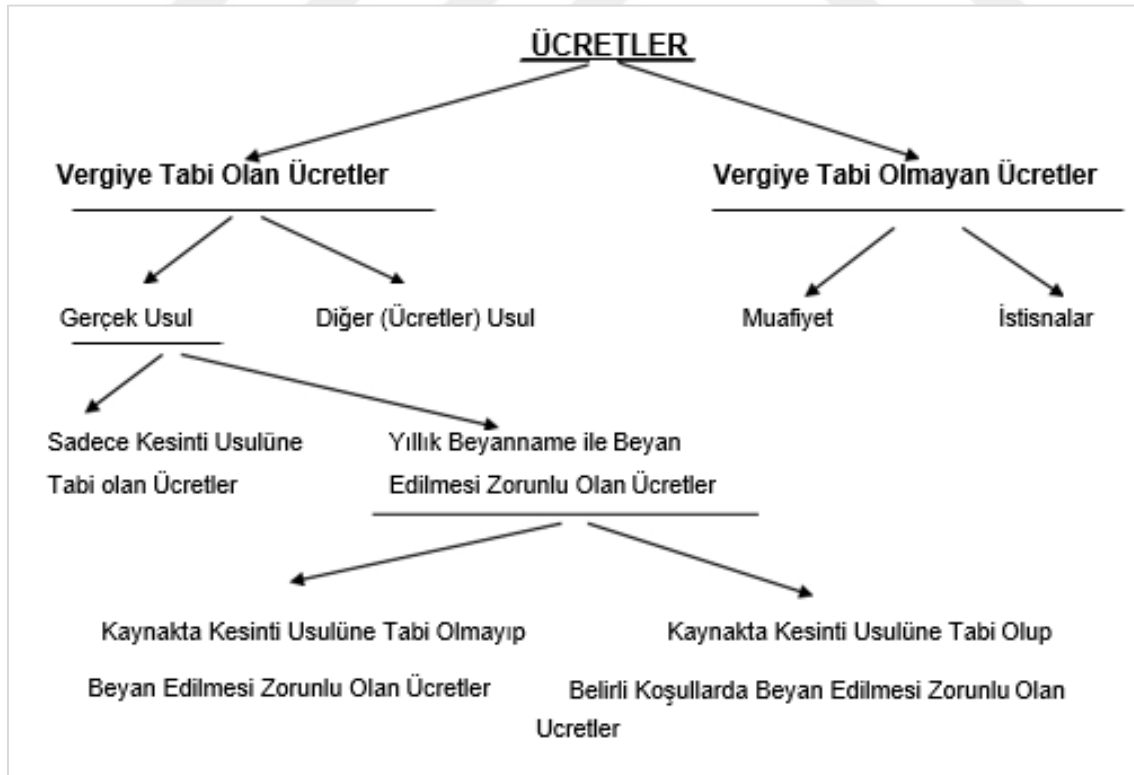
emek sahibine sabit bir ücret ile birlikte, işletmenin elde ettiği kardan belirli bir oranı şeklinde verilmekte olan kar payları şeklinde elde edilmekte olan gelirler ücret olarak nitelendirilmektedir.

2.1.4.3. Ücretin menkul sermaye iradından ayrımı

GVK'nun 61/4'ncü maddesinde ücret ve menkul sermaye iradı ayrımı ile ilişkili olarak; "Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler" ücret olarak sayılmakla birlikte, GVK'nun 75'nci maddesine ilgili kişilere ödenen kar paylarının menkul sermaye iradı olarak nitelendirildiği açıkça belirtilmektedir.

2.2. Türkiye'de Ücretlerin Tespiti ve Vergilendirme Esasları

Türkiye'de ücretlerin vergilendirilmesi hususunda genel bakış Şekil-2.1'de yer almaktadır.



Şekil 2.1. Türkiye'de ücretlerin vergilendirilmesi

Kaynak: Sarılı, M. A.(2012). Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, Ankara: Hermes, 78.

2.2.1. Ücretlerin Tespiti ve Vergilendirmesi

Ücretin vergilendirilmesinde en önemli husus, vergiye tabi ücretin tespit edilmesi olmaktadır. Bu noktada uygulanmakta olan bir takım indirimler ve istisnalar sebebiyle ücretlerin tamamı doğrudan vergilendirilmemektedir. İlgili istisna ve indirimlerin ücrete uygulanması ve akabinde varsa indirim tutarlarının düşülmesiyle gerçek ücret tutarına ulaşılmakta ancak, bu tutarın tespitinin zor veya imkansız olması durumlarında diğer usulde vergilendirme olmaktadır. Bu çerçevede ücretlerin vergilendirilmesi hususu, gerçek usul ve diğer ücretler olmak üzere iki ana başlık altında incelenebilmektedir.

2.2.1.1. Gerçek usulde ücret tespiti (ve vergilendirilmesi)

GVK'nun 63'ncü maddesine göre, vergiye tabi tutulacak olan ücret için gelirin safi tutarı esas alınmaktadır.¹⁹ Safi tutarın belirlenmesi, ücretin gayrisafi tutarından yani hizmet karşılığı işveren tarafından verilen para, ayın veya menfaat toplamından yine aynı maddede sayılan indirimlerin düşülmesi suretiyle mümkün olmaktadır. Bu hususta, gerçek usulde tespit edilen ücretin safi tutarına ulaşabilmek için, öncelikle gayrisafi tutarın çerçevesinin çizilmesi ve sonrasında ise bu tutardan yapılacak indirimlerin ele alınması gerekmektedir. İndirimler hususunda, ücretlerde zarar ortaya çıkması mümkün olmamakla birlikte, indirim fazlalığı nedeniyle, gelir vergisi matrahı belirlenirken, vergilendirilebilir bir safi tutarın bulunamaması söz konusu olabilmektedir.²⁰

2.2.1.1.1. Gayrisafi (brüt) ücret

Gerçek usulde tespit edilen ücretlerde gayrisafi tutar, hizmet erbabına hizmetleri karşılığında işveren tarafından sağlanan para, ayın ve para ile temsil edilebilen menfaatlerin toplamından oluşmaktadır. Gayrisafi tutar toplamı, bu faydaların sadece birinden oluşabileceği gibi, birkaçının toplamı veya tamamından da meydana gelebilmektedir.

¹⁹ Saraçoğlu, F., Engin, İ., Ejder, H. L., (2014).,603.

²⁰ Demiroğlu, M.,(1996). Ücret, Gayrimenkul Sermaye İradı, Menkul Sermaye İradı ve Sair Kazanç ve İratlarda Beyan, *Vergi Dünyası Dergisi, Şubat, Sayı:174*, 116.

Bu bilgilere istinaden, nakdi olarak ödenen ücretlerde, yapılan ödemenin itibari değeri ücretin gayrisafi tutarı olmakla beraber, ayın olarak ödenen ücretlerde ayınlar, hizmetin verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatları ile değerlendirilmektedir. Ayrıca GVK'nun 63'ncü maddesinde: "konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilir" hükmü yer almaktadır. Hizmet erbabına ayın olarak sağlanmakta olan menfaatlerin net ücret olarak değerlendirilmesi ve brüt ücrete ulaşılabilmesi için damga vergisi ve gelir vergisi tutarlarının, net ücretin üzerine eklenmesi gerekmektedir.²¹

2.2.1.1.2. Gayrisafi ücretten yapılacak indirimler

Safi ücrete ulaşabilmek için, gayrisafi ücretten yapılabilecek indirimler aşağıda incelenmektedir.

Kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler

GVK'nun 63/1'nci maddesi gereğince; Ordu Yardımlaşma Kurumu (OYAK) ve benzeri kamu kurumları ile 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu kapsamında yapılan kesintiler, ücretin gayrisafi tutarından indirilebilmektedir.

Emekli aidatı ve sosyal sigorta primleri

Kanunla kurulmuş olan emekli sandıkları ve 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20'nci maddesinde çerçevesinde bankalar ve sigorta şirketlerince kurulan sandıklara ödenen aidat ve primler, ücretin gayrisafi tutarından indirilebilmektedir.

Hayat sigortası ve şahıs sigorta primleri

GVK'nun 63/3'ncü maddesinde yer almakta olan,

21 Aydın, Z. C., Yıldız, B., (1996). Ücretlilere Ayın Şeklinde Sağlanan Menfaatlerin Vergilendirilmesi ve Muhasebesi, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 48, Aralık,76.

Sigortanın Türkiye' de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler,

hükmü uyarınca ilgili primler gayrisafi ücretten indirilebilmektedir. Ancak yine aynı maddede ilgili indirimde bir sınırlandırma yapılarak, indirim konusu yapılacak olan primler toplamının, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacağı belirtilmektedir. Bu hususta, mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait birikim temelli primlerin %50'si dikkate alınırken, Ölüm, kaza, analık, doğum, hastalık, sağlık, engellilik ve tahsil gibi şahıs sigorta primlerinin %100'ü dikkate alınmaktadır.

İşsizlik sigorta primleri

4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'nun 49'ncü maddesi kapsamında, ücretliler tarafından ödenmekte olan işsizlik sigortası primleri

Sendikalara ödenen aidatlar

2821 sayılı Sendikalar Kanunu hükümlerine göre, işçi sendikalarına ödenen aidatlar, ücretin gayrisafi tutarından indirilebilmektedir. İlgili aidatın işçi tarafından ödenmesi durumunda sendikadan verilecek olan makbuz ile belgelendirilmesi gerektiği gibi, işveren tarafından bordroda gösterilmek suretiyle de ödenebilmektedir. Diğer taraftan, 4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları Kanunu hükümleri uyarınca, kamu görevlileri sendikalarından birisine üye olan çalışandan kesilen sendika aidatı da ücretin gayrisafi tutarından indirilebilmektedir.

Engellilik indirimi

GVK'nun 31'nci maddesinde;

Çalışma gücünün asgari %80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece engelli, asgari %60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece engelli, asgari %40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece

engelli sayılır ve engellilik dereceleri itibariyle belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir,

hükmü yer almaktadır. İlgili madde uyarınca 310 no.lu gelir vergisi tebliğ ile 2020 yılı için engellilik derecelerine göre belirlenmiş aylık indirim tutarları; birinci derece için 1.400 TL, ikinci derece için 790 TL, üçüncü derece için 350 TL olarak belirlenmiş bulunmaktadır.

İlgili hükümler çerçevesinde, çalışma gücünde kısıtlılık söz konusu olan engelliler için belirlenmiş olan tutarlar, ücretin gayrisafi tutarından indirilebildiği gibi, yine GVK'nun 89/3'ncü maddesi uyarınca ilgili indirimlerin, bakmakla yükümlü olunan engelli kişi bulunması durumunda hizmet erbabının ücretinin gayrisafi tutarında da indirim konusu edilebileceği hükmüne bağlanmış bulunmaktadır.

Asgari geçim indirimi

Asgari geçim indirimi, ücretli kişinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürmelerini sağlamak için gerekli olan gelirin vergi dışı bırakılması hususunu ifade etmektedir.²² GVK'nun 32'nci maddesinde düzenlenmekte olan asgari geçim indirimi, ücretlerin gerçek usulde vergilendirilmesinde ücretten yapılacak indirimler arasında yer almakla birlikte, indirim tutarı eşin çalışıp çalışmaması ve çocuk sayısına göre farklılık göstermektedir.²³

İlgili kanun maddesinde:

Asgari geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için %50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için %10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için %7,5, üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için %5'idir,

hükmü yer almaktadır. Asgari geçim indiriminin uygulanması, bu hüküm çerçevesinde belirlenmekte olan tutar ile GVK'nun 103'ncü maddesinde

²² Akdoğan, A.,(2011). Kamu Maliyesi, Ankara: Gazi Kitabevi,230.

²³ Saraçoğlu, F., (2007). Asgari (En Az) Geçim İndiriminin Vergi Ödeme Gücünün Kavranması Açısından Önemi ve Türkiye'de Uygulama Açısından Gelişimi, *Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi*, Sayı:33-34, Mayıs-Haziran, 128.

bulunmakta olan gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanmakta olan oranın çarpılmasıyla elde edilen tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle yapılmaktadır. Bu hususta, hesaplanan mahsup tutarı, ücret üzerinden hesaplanan vergi tutarını aşamayacağından dolayı, asgari geçim uygulaması dolayısıyla vergi iadesi söz konusu olmamakla birlikte, bahsi geçen maddede açıkça belirtilmiş bulunmaktadır.²⁴ Ayrıca, gelirin kısmi döneme ait olması söz konusu olduğunda, ay kesirlerinin tam ay sayılması ile bu süreye isabet eden indirim tutarlarının esas alınacağı belirtilmektedir.

GVK'nun 32'nci maddesinde yer almakta olan "çocuk" ve "eş" tabirlerinin de açıklamaları detaylı bir şekilde yapılmakta olup;

İndirimin uygulamasında "çocuk" tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dahil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları, "eş" tabiri ise, aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri ifade eder,

hükmüne yer verilmektedir.

Asgari geçim indirimi ile sağlanmakta olan vergi avantajında, medeni durum ve aile durumu esas alınmakta olup, medeni durumu aynı olan tüm ücretliler için ilgili indirim tutarı aynı olmakla birlikte, tutar ücretin seviyesinden etkilenmemektedir. İndirim, ilgili maddede yer almakta olan oranlara göre hesaplanan tutarları aşmamak suretiyle, aile fertlerinden ücret geliri elde edenlerin her biri için ayrı ayrı hesaplanmakta, çocuklar için ise eşlerden sadece birisinin gelirin uygulanmaktadır. Boşanma durumlarında ise, nafakası karşılanan çocuk sayısı dikkate alınmaktadır.

Ayrıca 7103 sayılı kanunun 6'ncı maddesiyle eklenen ve 27.03.2018 tarihinde yürürlüğe giren fıkra ile GVK'nun 32'nci maddesine bir ek yapılarak:

Net ücretleri, bu Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarife nedeniyle bu maddedeki esaslara göre sadece kendisi için asgari geçim indirimi hesaplanan asgari ücretlilere, içinde bulunulan yılın Ocak ayına ilişkin ödenen net ücretin (ilgili yılda geçerli asgari ücretin dönemsel olarak farklı

²⁴ Saraçoğlu, F., Engin, İ., Ejder, H. L., (2014)., 603.

tutarlarda belirlenmiş olması halinde, yeni asgari ücretin geçerli olduğu aylar için artışın uygulandığı ilk aydaki ücret üzerinden Kanunun 103 üncü maddesinde yer alan tarifenin ilk dilimindeki oran baz alınarak hesaplanan net ücretin) altında kalanlara, bu tutar ile bu tutarın altında kalındığı aylara ilişkin olarak aylık hesaplanan net ücreti arasındaki fark tutar, ücretlinin asgari geçim indirimine ayrıca ilave edilir. Bu fıkra da geçen net ücret, yasal kesintiler sonrası ücret tutarına asgari geçim indiriminin ilavesi sonucu oluşan ücreti ifade eder,

hükmüne yer verilmektedir.

2.2.1.2. Diğer usulde ücret tespiti

Kural olarak, ücretlerin vergilendirilmesinde gerçek usul benimsenmiş olmakla birlikte, gerçek ücreti tespit etmekte güçlükler yaşanabilmektedir. Bu hususta, ücretlerin bir kısmı 'diğer ücretler' grubu içerisine alınarak, vergilendirmede daha kolay uygulanabilirlik sağlanmaktadır.²⁵

GVK 64'ncü maddesine göre bu kapsama giren ücretler;

- 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, Danıştay'ın müsbet mütalaasıyla, Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlardır.

GVK 64'ncü maddesinde belirtilmekte olan ve yukarıda bahsi geçen ücret çeşitleri, kanunen belirlenmiş bir tutar olarak, başka bir ifadeyle götürü olarak tespit edilmekte ve matrah üzerinden vergilendirilmektedir.²⁶ 4369 sayılı Kanun ile 01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, o tarihe kadar 'götürü usul' olarak tanımlanmakta olan ilgili ücretler, belirtilen tarih itibariyle isim değişikliğine gidilerek 'diğer ücretler' olarak tanımlanmaktadır.

²⁵ Akdoğan, A., (2009). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. Ankara: Gazi Kitabevi, 254.

²⁶ Çiçek, S., (2012)., 12.

Diğer ücretler kapsamında vergilendirilen hizmet erbabının ücret tutarı, takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'i olarak belirlenerek, ilgili kanunda açıkça belirtilmektedir. Hizmet erbabı pozisyonunda olan kişi, bu şekilde belirlenmekte olan tutar üzerinden hesaplanan vergiyi, vergi dairelerine ödemektedir.

Diğer ücretlerde, vergi karnesi almak ilgili kanun hükmü uyarınca zorunlu hale getirilmekle birlikte, kaynakta kesinti veya yıllık beyanname yoluyla verginin tahsili yapılmamaktadır. Diğer gelirler nedeniyle yıllık beyanname verilmesi durumunda da diğer ücret gelirleri beyannameye dahil edilmemektedir.

2.2.2. Ücretlerin Vergilendirme Yöntemleri

Türkiye’de ücretlerin vergilendirilmesinde, stopaj yoluyla vergilendirme yöntemi, yıllık beyanname yoluyla vergilendirme yöntemi ve vergi karnesi yoluyla vergilendirme yöntemi olmak üzere üç yöntem uygulanmaktadır.

2.2.2.1. Stopaj yoluyla vergilendirme yöntemi

GVK’nun 94’ncü maddesinde stopaj yoluyla ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin;

Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler...,

belirtilerek, ilgili vergi sorumlularının, yanlarında çalıştırdıkları kişiler için ücret kesintisi beyan etmeleri gerekliliği ve ilgili beyanı ödeme zorunlulukları bahsi geçen maddede açıkça belirtilmektedir. Çalışanların ücretlerinden yapılan vergi kesintisi her ay bordro üzerinden hesaplanarak, işverenler tarafından ‘vergi sorumlusu’ sıfatıyla muhtasar beyanname ile beyan edilmektedir.²⁷ İstisnai bir durum olarak GVK’nun 98’nci maddesinde belirtildiği üzere, çalıştırılan hizmet

²⁷ Pehlivan, O., (2009)., 194.

erbabı sayısı on ve daha az olanlar için, vergi dairesine önceden bildirilmek suretiyle, ilgili beyanname üç ayda bir verilebilmektedir.

Hizmet erbabına yapılan ödemelerin vergilendirilmesi, GVK'nun 103'ncü ve 104'ncü maddelerinde belirtilmekte olan tarife ve esaslar çerçevesinde hesaplanmaktadır. 310 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2020 yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere belirlenen tutarlar aşağıdaki tabloda belirtilmektedir.

Çizelge 2.1. Türkiye'de artan oranlı gelir vergisi tarifesı

22.000 TL'ye kadar	15%
49.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.300 TL, fazlası	20%
120.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL (ücret gelirlerinde 180.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL), fazlası	27%
600.000 TL'nin 120.000 TL'si için 27.870 TL (ücret gelirlerinde 600.000 TL'nin 180.000 TL'si için 44.070 TL), fazlası	35%
600.000 TL'den fazlasının 600.000 TL'si için 195.870 TL (ücret gelirlerinde 600.000 TL'den fazlasının 600.000 TL'si için 191.070 TL), fazlası	40%

Kaynak: 310 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Bu hususların yanı sıra, GVK'nun 100'ncü maddesinde belirtildiği üzere, genel bütçeye tabi idare ve müesseseler muhtasar beyanname vermemektedir.

Muhtasar beyannamenin, izleyen ayın 26'ncı günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine bildirilmesi aynı günün akşamı mesai saati bitimine kadar ödenmesi gerekmektedir.

2.2.2.2. Bazı gelirlerin yıllık beyanname yoluyla vergilendirme yöntemi

Türkiye'de bazı gelirlerde yıllık beyanname verme zorunluluğu bulunmaktadır. Bu gelirleri iki ana başlık halinde incelemek mümkün bulunmaktadır.

İlki, vergi stopajına tabi olmayan bazı ücret ödemelerini kapsamaktadır. İlgili ücretler GVK'nun 95'nci maddesinde belirtilmekle birlikte şu şekilde sıralanmaktadır,

- Yabancı bir ülkedeki işverenden doğrudan doğruya alınan ücretler,
- GVK'nun 16'ncı maddesinde belirtilen diplomat muafiyetinden yararlanamayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlilerinin ücretleri,
- Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler.

İkincisi ise, GVK'nun 86/1-c maddesi uyarınca, hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret alması durumunda Türkiye'de tevkifata tabi tutulmuş ve vergiye tabi gelir toplamının ilgili tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşanların yıllık beyanname verme zorunlulukları bulunmaktadır. Ayrıca, yine GVK'nun 86/1-b maddesinde, 7194 sayılı kanunun 15'nci maddesiyle değişen ve 1.1.2020 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 07.12.2019 tarihinde yürürlüğe giren bent ile; tek işverenden alınan ve tevkif suretiyle vergilendirilerek ilgili tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşan ücretler ile birden fazla işverenden ücret alınmakla birlikte, birinciden sonraki işverenden alınan ücretlerinin toplamı, ilgili tarifenin ikinci gelir dilimindeki tutarı ve birinci işverenden alınan dahil ücret gelirleri toplamı, ilgili tarifenin dördüncü gelir dilimindeki tutarı aşanların (tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil) yıllık beyanname verme zorunlulukları bulunmaktadır.

Yıllık beyanname, ücret gelirinin elde edildiği yılı takiben ilk Mart ayının son günü akşamına kadar verilerek, mart ve temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitle ay sonlarına kadar ödemesinin yapılması gerekmektedir.

2.2.2.3. Diğer ücretlerin vergi karnesi yoluyla vergilendirme yöntemi

Diğer ücretler olarak tanımlanan ve 'Diğer Usulde Ücret Tespiti' başlığı altında incelemiş olduğumuz, ilgili ücret grubuna giren kişilerin gelirlerinin vergilendirilmesinde, vergi karnesi yöntemi uygulanmaktadır.

GVK'nun 64'ncü maddesinde hükmedildiği üzere, vergi karnesi yoluyla vergilendirilen hizmet erbabının safi ücreti, takvim yılı başında belirlenen ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanmakta olan asgari ücretin

yıllık brüt tutarının %25'i olarak belirtilmektedir. GVK'nun 108'nci maddesine göre, diğer ücretlerde vergilendirme dönemi olarak bir takvim yılı esas alınmaktadır. Tarh işleminin ise, hizmetin ifa edildiği yılın ikinci ayında gerçekleşmesi gerekmektedir birlikte, hizmet ifasına bütçe yılı içerisinde başlanması durumunda, işe başlama tarihi esas alınarak bu tarihten itibaren bir ay içerisinde vergi tarh işleminin yapılması gerekliliği GVK'nun 109'ncü maddesinde açıkça belirtilmektedir. Bu hususta, diğer ücret sahiplerinin, ilgili tarh zamanlarında bağlı bulundukları vergi dairesine vergi karnelerini ibraz etmek suretiyle tarh ettirmeleri zorunlu bulunmaktadır.

Ayrıca GVK'nun 110'ncü Maddesinde takvim yılı içerisinde işe başlayan diğer ücret sahiplerinin vergi matrahı ve vergileri düzenlenerek;

Takvim yılı içinde işe başlayan diğer ücret sahiplerinin vergi matrahı, yıllık diğer ücret matrahından, işe başlama ayı hariç tutulmak suretiyle, o yılın sonuna kadarki aylara isabet eden miktardır. Takvim yılının birinci yarısı içinde işini bırakan sahiplerinden, keyfiyeti takvim yılının ikinci yarısı girmeden haber verenlerin ikinci taksite isabet eden vergileri terkin olunur,

hükmüne yer verilmektedir.

Diğer ücretler üzerinden tahakkuk eden gelir vergisi GVK'nun 118'nci maddesinde düzenlenmekle birlikte, ilgili kanun maddesi uyarınca önceden beri işe devam edenler ve bütçe yılının birinci yarısında işe başlayanlar için iki eşit taksitte ödeme, bütçe yılının ikinci yarısında işe başlayanlar için ise tek taksit ödemesi hükmedilmektedir. Buna göre, önceden beri işe devam edenler yılın ikinci ve sekizinci aylarında, bütçe yılının birinci yarısında işe başlayanlar verginin karneye yazıldığı ay ve sekizinci ayda, bütçe yılının ikinci yarısında işe başlayanlar ise sadece verginin karneye yazıldığı ayda ödeme yapmaktadır.

Diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabının, vergi ödemesinin mahsubunu gerektiren durum için GVK'nun 122'nci maddesinde düzenleme yapılmakta;

Diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı muhtasar beyannameye tabi işverenler nezdinde çalışmaya başladıkları takdirde, bu tarihten sonraki aylara ait olmak üzere peşin ödemiş oldukları vergiler gerçek

cretleri üzerinden hesaplanan vergilere mahsup edilir ve mahsubu yapılan miktar hizmet erbabının vergi karnesine işveren tarafından kaydolunur,

hükmüne yer verilmektedir.

2.2.3. Vergiye Tabi olmayan ücret ve cretliler

Vergilemede genellik ilkesi çerçevesine, herkesin mali gücüne göre vergi vermesi ve vergi yüküne katlanması gerekliliği bulunmakla beraber, çeşitli ekonomik, sosyal veya idari nedenlerle vergide bir takım indirim ve istisna hususlarına yer verilebilmektedir.²⁸

Türkiye’de ücretler ile ilgili vergi istisnaları esas olarak GVK’da düzenlenmekle birlikte, diğer kanunlarda da bir takım ücretler ile ilgili vergi istisnası hükümleri bulunmaktadır. İlgili istisnalar, belirli dönemlerde teşvik amaçlı olarak uygulanabildiği gibi, sürekli olarak bazı demeler ve menfaatler için de uygulanabilmektedir. Genel olarak vergi istisnalarının geçici süreyle uygulamada yer alanlarının belirli sektörleri teşvik amacıyla yer aldığı, daimi olarak uygulanmakta olanlarının ise çoğunlukla ücretlilere sağlanmakta olan menfaat ve yan ödemelerle ilişkili olduğu söylenebilmektedir.²⁹

2.2.3.1. Diplomat muaflığı

GVK’nun 15’nci maddesinde; “Yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye’de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartiyle Gelir Vergisi’nden muaftırlar.” hükmüne yer verilmektedir. İlgili muaflığın, Türkiye’de menkul sermaye iradı üzerinden tevkif suretiyle alınmakta olan vergiye etkisinin olmadığı yine aynı maddede açıkça belirtilmektedir.

Kanunda hükme bağlanan karşılı olma esasıyla, ilgili nitelikleri taşıyan yabancı diplomatların bu muafiyetten faydalanabilmeleri için, aynı nitelikleri taşımakta olan

28 Akdoğan, A.,(1996). Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Yasal Düzenlemelerin İşleyişi Açısından), *Gazi Üniversitesi İİBF Yayın No:165/54*, Ankara, 78.

29 iek, S., (2012)., 82.

Türk memurlarının da karşılığında o ülkelerde aynı mahiyette bir muafiyetten yararlanmalarına ilişkilendirilmektedir.

2.2.3.2. Elçilik ve konsolosluk çalışanlarının ücret istisnası

GVK'nun 15'nci maddesinde yer alan diplomat muafiyetinden faydalanamayan yabancı elçilik ve konsoloslukların memur ve hizmetlerinin, sadece bu işlerinden dolayı aldıkları ücretleri için gelir vergisi istisnası GVK'nun 16'ncı maddesinde hükme bağlanarak, yine karşılıklı olma şartı esas alınmaktadır.

2.2.3.3. Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenen diğer vergi istisnaları

GVK'nun 23'ncü maddesinde yer alan ücretler nezdindeki istisnaların yanı sıra, yine ilgili kanunda ücret ile ilgili olup olmadığı tartışma konusu olabilecek nitelikte istisnalar da yer almaktadır.³⁰ Bahsi geçen ve direk ücretler ile ilişkilendirilmeyen istisnalardan, ücretlilerin de faydalanabilmesi mümkün olması dolayısıyla,³¹ ilgili istisnalar araştırmamıza konu edilmektedir.

2.2.3.3.1. Ücretlerde istisnalar

Ücret istisnaları, toplum nezdinde dezavantajlı ve gelir seviyesi düşük olan çalışanları korumak amacıyla, GVK'nun 23'ncü maddesinde hüküm altına alınmaktadır.

Halı ve kilim üreten işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri

Köylerde veya belediye nüfusu son nüfus sayımı verilerine göre 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunmak şartıyla, el dokuması halı ve kilim imalatı yapan işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri gelir vergisinden istisna tutulmaktadır.

³⁰ Tosuner, M., Arıkan, Z.,(2009).,106.

³¹ Bilici, N., (2009). Vergi Hukuku, Ankara: Seçkin Yayınevi, 171.

Çiftçilerin ziraat işlerinde çalışan işçilerin ücretleri

Gerçek usulde vergilendirilmeyen veya gelir vergisinden muaf tutulan çiftçilerin çalıştırdıkları işçilerin ücretleri gelir vergisinden istisna tutulmaktadır.

Toprak altı maden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri

Toprak altı işletmesi olarak mevcudiyetini sürdüren madenlerde cevher üretimi ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların, sadece yer altında çalıştıkları zamanlara tekabül eden ücretleri gelir vergisinden istisna tutulmaktadır.

Köy bütçesinden yapılan ödemeler ve çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri

GVK'nun 23/5'nci maddesinde belirtilmekte olan; "Köy muhtarları ile köylerin katip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri..." gelir vergisinden istisna tutulmaktadır.

Hizmetçilerin ücretleri

Hizmetçilerin tanımı GVK'nun 23/6'ncı maddesinde; "Hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır." şeklinde yapılmakla birlikte, bu kişilerin ücretleri gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. İlgili kanun maddesinde mürebbiyelere ödenen ücretlerin bu istisnadan yararlanamayacağı açıkça belirtilmektedir.

Sanat okulu öğrencileri, hükümlü ve düşkünlerin ücretleri

GVK'nun 23/7'nci maddesinde; "Sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde, ceza ve ıslahevlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler..." hükmü yer alarak, ilgili çalışanlar gelir vergisinden istisna tutulmaktadır.

Hizmet erbabına verilen yemek bedelleri

İşverenlerce, hizmet erbabına yemek verilmek sureti ile sağlanmakta olan menfaatler gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. Bununla birlikte, işyeri veya müstemilatında yemek verilmemesi halinde, çalışılan günlere ilişkin bir günlük yemek ücretinin kanunla belirlenen sınırı aşmaması ve ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şartı mevcut bulunmaktadır. Bir günlük yemek bedeli, 310 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2020 yılında uygulanmak üzere 23 TL olarak belirlenmiş olmakla birlikte, bu tutarı aşması durumunda, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakten yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanmakta olan menfaatlerin tümü ücret olarak vergilendirilmektedir.

Hizmet erbabına konut tahsis edilmesi yoluyla sağlanan menfaatler

GVK'nun 23/9'ncü maddesinde yer alan;

Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m²'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler...,

hükmü uyarınca ilgili menfaatler gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. Bahsi geçmekte olan mülkiyeti işverene ait konutların brüt alanının 100 m²'yi aşması durumunda, aşan miktara isabet etmekte olan menfaat için ilgili istisna hükmü uygulanmamaktadır.

Taşıma giderleri

Hizmet erbablarının işyerlerine toplu olarak ulaşımını sağlamak amacıyla, işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri GVK'nun 23/10'ncü maddesi uyarınca gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. İlgili maddeye, 01.01.2020 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 7194 sayılı kanunun 11'nci maddesiyle eklenen hüküm uyarınca, işverenler tarafından taşıma hizmeti sağlanmaması durumunda, kanunla belirlenen günlük ulaşım tutarını aşmamak ve buna ilişkin ödemelerin

toplu taşıma kartı, toplu taşıma bileti ve bu amaçla kullanılan ödeme araçları vasıtasıyla yapılması şart oluşturmaktadır. 310 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile günlük ulaşım tutarı 2020 yılında uygulanmak üzere 12 TL olarak belirlenmekle birlikte, bu tutarın aşılması durumunda, aşan kısım ile hizmet erbabına bu amaçla yapılan nakden ödemeler ve sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilmektedir. İlgili maddede bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu hükme bağlanmaktadır.

Emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları

GVK'nun 23/11'nci maddesinde belirtilmekte olan; "Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları..." hükmü uyarınca, ilgili ödemeler gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. İlgili sandıklar tarafından ödenmekte olan aylıkların toplamı, en yüksek devlet memuruna çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla olması durumunda aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulmaktadır. Bu şarta genel, katma ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar dahil tutulmaktadır.

Çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri

GVK'nun 23/12'nci maddesi uyarınca, 3308 sayılı Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanununa tabi olan çırakların, asgari ücreti aşmayan ücretleri gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. İlgili kanuna göre çıraklık niteliklerini taşısa dahi, asgari ücretten fazla bir ücret alınması durumunda istisna geçerli olmamakla birlikte, sadece asgari ücreti aşan kısım değil, ücretin tamamı genel hükümlere göre vergiye tabi tutulmaktadır.³² Bu uygulamanın gerekçesi, asgari ücretten daha yüksek seviyede bir ücretle çalışan kişinin, ilgili iş yerinde iş veya sanat öğrenmek amacıyla çalıştığının kabul edilemeyecek olması olarak değerlendirilmektedir.³³

³² Saraçoğlu, F., Engin, İ., Ejder, H. L., (2014)., 596.

³³ Şenyüz, D., (2007). Türk Vergi Sistemi. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık,169.

Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumlarınca ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları

Yabancı ülkelerdeki sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenmekte olan emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları GVK'nun 23/13'ncü maddesi uyarınca gelir vergisinden istisna tutulmaktadır.

Dar mükellefiyete tabi işverenlerin döviz şeklindeki ücret ödemeleri

GVK'nun 23/14-a maddesi hükmü uyarınca, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler gelir vergisinden istisna tutulmakla birlikte, yine aynı nitelikteki işverenlerin, Ekonomi Bakanlığı'ndan alınmakta olan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezlerinde, sadece merkezin faaliyet izni kapsamında istihdam ettikleri hizmet erbabına döviz olarak ödediği ve Türkiye dışında elde ettiği kazançlarından kaynaklanmakta olan ücretler GVK'nun 23/14-b maddesi hükmü uyarınca gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. Bu istisnada esas olarak hizmet erbabının dar veya tam mükellef statüsünde bulunması durumu, istisna uygulaması açısından farklılık oluşturmamaktadır.³⁴

Amatör sporculara ödenen ücretler

GVK'nun 23/15'nci maddesinde belirtilmekte olan; "Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl millî müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler..." asgari ücretin iki katını aşmamak şartıyla gelir vergisinden istisna tutulmaktadır.

Kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti menfaati

27.03.2018 tarihinde yürürlüğe giren GVK'nun 23/16'ncı maddesi uyarınca, işverenler tarafından kadın hizmet erbabına özel olarak kreş ve gündüz bakımevi

34 Kızılot , Ş.,(1996)., 355.

hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. İşverenlerce bu hizmetlerin doğrudan verilmediği durumlarda, ödemenin direk bu hizmeti sağlayan mükellefe yapılması ön şartı ile, her bir çocuk için aylık asgari ücretin aylık brüt tutarının %50'sini aşmamak suretiyle bu istisnadan faydalanılabilmektedir. Ödemelerin belirlenen tutarı aşan kısmı ile hizmet erbabına bu amaçla nakden yapılan ödemeler ücret olarak vergilendirilmektedir.

Pilot ve kabin memuruna ödenen ücretler

GVK'nun 23'ncü maddesine, 7161 Sayılı Kanunun 3'ncü maddesiyle eklenen ve 01.02.2019 tarihinde yürürlüğe giren 17'nci bentte yer almakta olan;

Kamu kurum ve kuruluşları hariç Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış kabin memurlarına ödenen aylık ücretin....,

hükmü ile, ilgili ücretlerin gerçek safi değerinin %70'i gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. Bu oranı %100'e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirme yetkisi Cumhurbaşkanı'nda bulunmaktadır.

2.2.3.3.2. Gider karşılıklarındaki istisnalar

Harcırah ödemeleri

Harcırah ödemeleri, görev yerlerinden ayrılarak belirli bir süreliğine görev gereği başka bir yere giden çalışanların, ek masraflarına karşılık yapılan ödemeler olarak nitelendirilmektedir.³⁵ Bu hususta GVK'nun 24/1'nci maddesi hükmü uyarınca, ilgili Harcırah Kanunu'na tabi kurumlar tarafından harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler vergiden istisna tutulmaktadır. Harcırah Kanunu kapsamına tabi olunmayan durumlar için ise GVK'nun 24/2'nci maddesinde;

³⁵ Saraçoğlu, F., Engin, İ., Ejder, H. L., (2014).,596.

Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanunu'na tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler...,

hükmüne yer verilerek, ilgili karşılıkların vergiden istisna tutulduğu belirtilmektedir. Fakat gündeliklerin, aynı ücret seviyesinde bulunan devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla olması durumu söz konusu olduğunda veya devlet tarafından verilen gündeliklerin en yüksek haddinin aşılması durumunda, haddi aşan kısmın ücret olarak vergiye tabi tutulacağı ilgili maddede hükme bağlanmış bulunmaktadır.

Yakacak yardımı

GVK'nun 24/4'ncü maddesinde belirtildiği üzere, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na göre verilen yakacak yardımı gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. Bu istisna, memur, işçi ve Bağ-Kur emeklilerine avans olarak ödenen yardımları da kapsamaktadır. İlgili yardım ayni olarak verilebileceği gibi, para olarak verilebilmesi de mümkün bulunmaktadır.³⁶

Sayım ve seçim işleri çalışanlarına verilen zorunlu gider karşılıkları

GVK'nun 24/5'nci maddesinde yer almakta olan; "Sayım işleriyle, seçim işlerinde çalıştırılanlara özel kanunlarına göre verilen zaruri gider karşılıkları" hükmü ile ilgili ödemeler gelir vergisinden istisna tutulmaktadır.

2.2.3.3.3. Tazminat ve yardımlarda istisnalar

Ölüm, engellilik, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yardımlar

Ölüm, engellilik ve hastalık durumları sebebiyle verilmekte olan yardımlar ve tazminatlar GVK'nun 25/1'nci maddesi uyarınca vergiden istisna tutulmaktadır. Yine aynı maddede, 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu uyarınca ödenen işsizlik

³⁶ Saraçoğlu, F., Engin, İ., Ejder, H. L., (2014).,597.

ödeneği ve 4857 sayılı İş Kanununa uyarınca ödenen işe başlatmama tazminatın da gelir vergisinden istisna tutulacağı hükme bağlanmaktadır.

Muhtaç olanlara yapılan yardımlar

İlgili yardımın hizmet karşılığı olmaksızın ve herhangi bir menfaat gözetmeksizin yapılması şart olmakla birlikte, muhtaç olanlara belli bir süreliğine veya hayat kaydıyla yapılan yardımlar GVK'nun 25/2'nci maddesi uyarınca gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. Ayrıca ilgili maddede açıkça belirtildiği üzere, hayır derneklerinin ve yardım sandıklarının yardımları ile asker ailelerine yapılan yardımlar mutlak olarak bu istisna kapsamına girmektedir.

Emekli, dul, yetim, evlilik ikramiyeleri ve toptan ödenen tazminatlar

GVK'nun 25/3'nci maddesinde;

Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından, kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemeler en yüksek Devlet memuruna çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur),

ifadesine yer verilmek suretiyle, ilgili ödemeler gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. Bu hususta, çeşitli sandıklardan ve aynı sandıktan çeşitli zamanlarda yapılan ikramiye, tazminat ve toptan ödemelerin topluca dikkate alınacağı yine aynı maddede açıkça belirtilmektedir.

Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları

Hizmet erbabına verilen çocuk zamları GVK'nun 25/4'nci maddesi uyarınca gelir vergisinden istisna tutulmakla birlikte, devlet tarafından verilen çocuk zammı tutarı ile sınırlandırılarak, sınırı aşan tutarın ücretin bir unsuru olarak gelir vergisine tabi tutulacağı belirtilmektedir.

Evlenme ve doğum yardımları

GVK'nun 25/5'nci maddesi uyarınca, evlenme ve doğum sebepleriyle hizmet erbabına yapılan ödemelerin, hizmet erbabının iki aylık ücreti veya buna karşılık gelen gündeliklerinin tutarına kadar olan kısmı gelir vergisinden istisna tutulmaktadır.

Sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler

GVK'nun 25/6'nci maddesi uyarınca, sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler gelir vergisinden istisna tutulmaktadır.

Kıdem tazminatı

GVK'nun 25/7-a maddesi uyarınca, 1475 sayılı İş Kanunu ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa ödenen kıdem tazminatlarının tamamı gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. Yine 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatları da gelir vergisinden istisna tutulmakla birlikte, bahsi geçen kıdem tazminatları istisnası, hizmet erbabının 24 aylık ücretini aşmayan tutarlar ile sınırlandırılmakta ve hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat olarak sayılmamaktadır. Bu hususta, GVK'nun 25/7-b maddesinde;

Hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre bu bendin (a) alt bendinde belirtilen istisna tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar...,

ibaresine yer verilerek, ilgili ödemeler de gelir vergisinden istisna tutulmaktadır.

Nafaka ödemeleri

Nafakalar, nafakayı alanlar açısından vergilendirilebilir gelirler kapsamında yer almamakla birlikte, GVK'nun 25/8'nci maddesinde gelir vergisinden istisna tutulmakta olduğu açıkça belirtilmektedir.

Yardım sandıklarının kendi üyelerine yaptıkları yardımlar

Yardım sandıklarının kendi üyelerine ölüm, engellilik, hastalık, doğum, evlenme gibi nedenlerle yapmış oldukları yardımlar GVK'nun 25/9'ncu maddesi uyarınca gelir vergisinden istisna tutulmakla birlikte, ilgili yardımların istisna kapsamına girebilmesi için sandık statüsü gereğince yapılmış olmaları, karşılıksız yardım niteliğinde bulunmaları gerekmektedir.

Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından 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 GVK'nun 25/10'ncu maddesi uyarınca gelir vergisinden istisna tutulmaktadır.

2.2.3.3.4. Vatan hizmeti yardımlarında istisnalar

Vatan hizmeti yardımlarındaki istisnalar, GVK'nun 26'ncı maddesinde düzenlenmektedir. Bu hususta ilgili maddedeki hükümlerle, harp malullüğü zamları ve harp malullerine ve şehit, dul ve yetimlerine verilen tekel beyiyeleri ile şehitlerin dul ve yetimlerine, şehit dul ve yetimi sıfatıyla yapılan tüm ödemeler ve vatan hizmetleri tertibinden bağlanan aylıklar ile ödenen mükafatlar gelir vergisinden istisna tutulmaktadır.

2.2.3.3.5. Teçhizat ve tayın bedellerinde istisnalar

Özel kanunlara dayanarak verilen yemek ve hayvan yem bedelleri

GVK'nun 27/1'nci maddesinde, özel kanunlara dayanarak verilen yemek ve hayvan yem bedelleri ile buna benzer ödemelerin gelir vergisinden istisna tutulacağı açıkça belirtilmektedir.

Demirbaş olarak verilen giyim eşyası

Resmi ve özel daire ve işyerlerince işin gereği olarak hizmet erbabına verilerek, işten ayrılmaları durumunda geri alınmakta olan ve demirbaş niteliğini taşıyan giyim eşyası bedelleri vergiden istisna tutulmaktadır. Giyim eşyası alınması için hizmet erbabına nakden yapılan ödemeler istisna kapsamında yer almamaktadır.

Tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri

GVK'nun 27/3'ncü maddesinde belirtildiği üzere, tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri gelir vergisinden istisna tutulmakla birlikte, tahsilde bulunanların yatılı olup olmadığı hususu dikkate alınmamaktadır.

2.2.3.3.6. Tahsil ve tatbikat ödemelerinde istisnalar

- Resmi ve özel kuruluşlar veya şahıslar hesabına yurtdışında öğrenim görmekte olanlarla birlikte, stajyer olarak bulunanlara ve memurlara gider karşılığı olarak yapılan ödemeler gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. Bu hususta kanun koyucu ödemelerin miktarını yine sınırlandırmakta, GVK'nun 28/1'nci maddesinde; "...özel müesseseler tarafından yapılan ödemeler, benzeri devlet öğrenci ve memurlarına verilen miktardan fazla olduğu takdirde, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur." hükmüne yer verilmektedir. Memuriyet veya asli görev dolayısıyla alınan ücretler, istisna kapsamı dışında yer almaktadır.
- Resmi ve özel kuruluşlar veya şahıslar hesabına Türkiye'de öğrenim görmekte olan öğrenciye, beslenme, barınma ve tahsil gideri olarak yapılan ödemeler GVK'nun 28/2'nci maddesi uyarınca gelir vergisinden istisna tutulmaktadır.
- Öğrenim kuruluşları veya eğitim masraflarını karşılayanlar tarafından öğrencilere tatbikat dolayısıyla yapılan ödemeler gelir vergisinden istisna tutulmaktadır.

2.2.3.3.7. Teşvik ikramiye ve mükafatlarında istisnalar

Teşvik amacı ile verilen ikramiye ve mükafatlar

GVK'nun 29/1'nci maddesinde; "İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükafatlar...." hükmüne yer verilerek ilgili ödemeler gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. Verilen ikramiye ve mükafatların istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için, sanat eserlerinin, telif haklarının veya yetiştirilmiş olan hayvanların satın alınmasına karşılık verilen bir bedel niteliğinde olmaması esas kabul edilmektedir.³⁷

Belli hizmetler dolayısıyla verilen ikramiye, gündelik ve zamlar

GVK'nun 29/2'nci maddesi uyarınca, orduda görevli subay, astsubay, erbaş ve erler dahil olmak üzere, yine orduda görevli sivil makinistlere uçuş, dalış gibi hizmetlerinden dolayı verilmekte olan zamlar, ikramiyeler, tazminatlar ve gündelikler gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. Ayrıca kanuni merkezi veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kuruluşlardan denizaltında dalış yapanlara dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan ödemelerle birlikte, kamu kurum ve kuruluşlarında uçuş için görevlendirilen pilot ve uçuş içi hizmet personeline yapılan ödemeler de vergi istisnası dahilinde yer almaktadır.

Spor yarışmalarında istisnalar

GVK'nun 29/3'ncü maddesinde yer almakta olan hüküm çerçevesinde, amatör sporcuların, spor yarışmalarına katılmak suretiyle elde ettikleri ödül ve ikramiyeler gelir vergisi istisnası kapsamına dahil edilmektedir.

Spor hakemlerinde istisnalar

01.01.2020 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere GVK'nun 29/4'ncü maddesinde, amatör spor müsabakalarını yöneten hakemlere verilen ücretler gelir

³⁷ Özbacı, Y.,(1999)., 243.

vergisinden istisna tutulmaktadır. Bu istisnada, basketbol ve voleybol branşlarında en üst ligde görev yapan hakemler hariç tutulmaktadır.

2.2.3.4. Diğer kanunlarda düzenlenen vergi istisnaları

Serbest bölgelerde ücret geliri istisnası

Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği yılın sonuna kadar, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3-b maddesi uyarınca, serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç etme şartını karşılayan mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden istisna tutulmaktadır.

Teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışanlar için ücret istisnası

4691 sayılı Kanun'un Geçici 2'nci maddesinde hükme bağlandığı üzere, 31.12.2023 tarihine kadar AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri her türlü vergiden istisna tutulmaktadır. İlgili personelin bölgede fiilen çalışma gerekliliği bulunmaktadır.

Ar-Ge personeli için ücret geliri istisnası

5746 sayılı Kanun'un 3'ncü maddesinde;

Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknoloji girişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksanı ve diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır,

hükmüne yer verilerek, ilgili personel gelir vergisinden istisna tutulmaktadır.

Gemi adamlarına ödenen ücretlere ilişkin istisna

4490 sayılı Kanun'un 12'nci maddesine göre, Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisinden istisna tutulmaktadır.

2.2.4. Ücretliler Üzerindeki Mali Yükümlülükler

Türkiye'de ücretler üzerindeki temel mali yükümlülükler gelir vergisi, sosyal güvenlik primi, damga vergisi ve işsizlik sigortası fonu işçi payı olarak sıralanabilmektedir. İlgili yükümlülükler bu başlık altında detaylı olarak incelenmekte olup, Türkiye'de her yıl için kanunla belirlenen ve bir ücretlinin alabileceği en düşük maaşı gösteren asgari ücret rakamı, 2020 yılı baz alınarak mali yükümlülük açısından Çizelge-2.2'de incelenmektedir.

Çizelge 2.2. 2020 yılı asgari ücretin brütten nete hesabı ve maliyetleri

Asgari Ücretin Hesabı (TL/Ay)	Asgari Ücret
Asgari Ücret (Brüt)	2.943,00
SGK Primi (%14)	412,02
İşsizlik Sig. Fonu (%1)	29,43
Gelir Vergisi (%15)	375,23
Asgari Geçim İndirimi (Bekar)	220,73
Damga Vergisi (%07,59)	22,34
Kesintiler Toplamı	618,29
Net Asgari Ücret	2.324,71
İşverene Maliyeti (TL/Ay)	
SGK Primi İşveren Payı (%15.5)*	456,17
İşveren İşsizlik Sigorta Fonu (%2)	58,86
İşverene Toplam Maliyet	3.458,03
Çalışanın toplam vergi+prim yükü	618,29
Çalışanın toplam vergi+prim yükünün gelirine oranı (%)	26,60

* 5510 sayılı Kanunun 81'nci maddesinin (ı) bendine göre, bentte belirtilen şartları sağlayan işverenlere, SGK primi işveren payında 5 puanlık indirim öngörüldüğünden hesaplamalar buna göre yapılmıştır. Gerekli şartları sağlamayan işverenler için, SGK primi işveren payı %20,5'dir. 6385 sayılı kanunun 9'ncü maddesiyle yapılan düzenleme ile 01.09.2013 tarihinde itibaren geçerli olmak üzere 5510 sayılı kanunun 81'nci maddesi "Kısa vadeli sigorta kolları prim oranı, sigortalının prime esas kazancının %2"sidir.

Kaynak: Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı 2020 Yılı Asgari ücret verileri, <https://www.ailevecalisma.gov.tr/tr-tr/asgari-ucet/asgari-ucet-2020/> (Erişim:07.02.2020).

İlgili çizelge de hem ücretlinin hem de işverenin mali yükümlülükleri dikkate alınmakla birlikte, ücretlinin maaşı brütten nete hesaplanırken açıkça görülmekte olan vergi ve sosyal güvenlik primi paylarının, ücretlinin üzerinde oluşturduğu yük hesaplanmaktadır.

Yukarıda belirtilmekte olan kesintiler haricine ücretlilerin tamamını ilgilendirmemekle birlikte, belirli bir kesimin ücretlerinden yapılan kesintiler de bulunmaktadır. Bazı kurumsal kesintiler (OYAK, Kefalet Sandığı) ve sendika kesintileri bu kapsamda değerlendirilmektedir.

2.2.4.1. Gelir vergisi

Gelir vergisi, ücret ve ücret sayılan ödemeler üzerinden alınmakta olan ve GVK'nun 103'ncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye uygun şekilde, ücretin gerçek ve safi tutarı üzerinden hesaplanmakta³⁸ olan bir mali yükümlülüktür. Ücretin safi tutarı üzerinden engellilik durumu söz konusu ise önceki bölümlerde açıklanmış olan engelli indirimi düşülmekte ve vergi matrahına ulaşılmaktadır.

Gelir vergisinde, vergilendirme yöntemi olarak stopaj yoluyla vergilendirme yaygın olarak uygulanmakla birlikte, yıllık beyanname verilmesi yolu da uygulanabilmektedir.

Stopaj yoluyla vergilendirilen gelir vergisinde artan oranlı tarife, diğer gelir unsurlarında bulunmamakta olup, sadece ücretlere özel olarak uygulanmaktadır.³⁹ 2020 takvim yılı gelirlerine uygulanmakta olan ilgili artan oranlı tarife Çizelge-2.3'de gösterilmektedir. Buna göre, 2020 takvim yılında asgari ücretli çalışanın gelir vergisi oranı %15 olarak belirlenmekle birlikte, takvim yılı sonunda kümülatif toplamda tarifedeki bir üst dilime geçeceğinden dolayı, gelir vergisi oranı değişmektedir.

Çizelge-2.3' de bir asgari ücretlinin aylar bazında hangi gelir dilimine girmekte olduğu detaylı bir şekilde yer almaktadır.

38 Gök, M., Yalçın, A. Z., (2015). Türkiye'de Asgari Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün Diğer Yükümlü Grupları ile Karşılaştırılması, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Cilt:13, S:1, 231.

39 Çiçek, S.,(2012)., 87.

Çizelge 2.3. Asgari ücretlinin 2020 yılı detaylı gelir hesaplaması ve vergi dilimi

1		Brüt Ücret ₺	Yasal Kesintiler ₺					Net Ücret ₺	İlave ₺	Maaş ₺
			SGK + İşsizlik		Vergi				Asgari Geçim İndirimi (Bekar)	
			Çalışan SGK Primi	Çalışan İşsizlik Sigortası	Damga Vergisi	Gelir				
Dilim	Gelir Vergisi									
1	Ocak	2.943,00	412,02	29,43	22,34	15%	375,23	2.103,98	220,73	2.324,71
2	Şubat	2.943,00	412,02	29,43	22,34	15%	375,23	2.103,98	220,73	2.324,71
3	Mart	2.943,00	412,02	29,43	22,34	15%	375,23	2.103,98	220,73	2.324,71
4	Nisan	2.943,00	412,02	29,43	22,34	15%	375,23	2.103,98	220,73	2.324,71
5	Mayıs	2.943,00	412,02	29,43	22,34	15%	375,23	2.103,98	220,73	2.324,71
6	Haziran	2.943,00	412,02	29,43	22,34	15%	375,23	2.103,98	220,73	2.324,71
7	Temmuz	2.943,00	412,02	29,43	22,34	15%	375,23	2.103,98	220,73	2.324,71
8	Ağustos	2.943,00	412,02	29,43	22,34	15%	375,23	2.103,98	220,73	2.324,71
9	Eylül	2.943,00	412,02	29,43	22,34	15-20%	400,93	2.078,28	220,73	2.299,01
10	Ekim	2.943,00	412,02	29,43	22,34	20%	500,31	1.978,90	220,73	2.199,63
11	Kasım	2.943,00	412,02	29,43	22,34	20%	500,31	1.978,90	220,73	2.199,63
12	Aralık	2.943,00	412,02	29,43	22,34	20%	500,31	1.978,90	220,73	2.199,63
Toplam		35.316,00	4.944,24	353,16	268,08	-	4.903,70	24.846,82	2.648,76	27.495,58
Ortalama		2.943,00	412,02	29,43	22,34	-	408,64	2.070,57	220,73	2.291,30
Brüt'e Oranı		100%	14%	1%	%0.759	-	%13.89	%70.36	%7.5	%77.86
Maaş'a Oranı		%128.44	%17.98	%1.28	%0.975	-	%17.83	%90.37	%9.63	100%

Kaynak: Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı 2020 Yılı Asgari ücret verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Çizelgede de görüleceği üzere, Türkiye’de çalışan bir ücretlinin alabileceği en düşük tarife olan asgari ücret tarifesinde dahi, ödenmekte olan gelir vergisinin son dört ayda bir üst dilime girerek artış göstermesi, vergi adaleti açısından bir tartışma konusu oluşturmaktadır. Bu bağlamda, asgari ücretlinin uygun koşullarda hayatını idame ettirebilmesi için belirlenen ücretin düşük olmasının yanı sıra, asgari ücret üzerindeki mali yükümlülüklerin de ücretli için zorlayıcı bir etmen olması dolayısıyla gelir daha da azalmaktadır.⁴⁰

40 Şener, O., (2010). Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi. İstanbul: Beta Yayınları, 283.

Öte yandan, asgari ücret üzerinde tartışma konusu yaratan gelir vergisine karşın, 2008 yılı itibariyle yürürlükte olan asgari geçim indirimi uygulaması, ücretlilere bu anlamda destek sağlamaktadır. Asgari geçim indirimi uygulaması, çalışmamızın önceki bölümlerinde açıklanmış olup, 2020 takvim yılı itibariyle asgari ücretlinin vergisinden ailevi durumlarına göre mahsup edilecek tutarlar Çizelge-2.4' de yer almaktadır.

Çizelge 2.4. Asgari geçim indirimi (AGİ) tutarları (01.01.2020-31.12.2020)

Medeni Durum	Aylık Tutar
Bekar	220,73TL
Evli eşi çalışmayan	264,87 TL
Evli eşi çalışmayan 1 çocuklu	297,98 TL
Evli eşi çalışmayan 2 çocuklu	331,09 TL
Evli eşi çalışmayan 3 çocuklu	375,23 TL
Evli eşi çalışmayan 4 çocuklu	375,23 TL
Evli eşi çalışmayan 5 çocuklu	375,23 TL
Evli eşi çalışan	220,73 TL
Evli eşi çalışan 1 çocuklu	253,83 TL
Evli eşi çalışan 2 çocuklu	286,94 TL
Evli eşi çalışan 3 çocuklu	331,09 TL
Evli eşi çalışan 4 çocuklu	353,16 TL
Evli eşi çalışan 5 çocuklu	375,23 TL

Kaynak: 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu 32. Maddesi verileri kullanılarak hesaplanmıştır.

Türkiye’de asgari geçim indirimi uygulaması, sadece ücret gelirleri açısından uygulanmakta olup, gerçek usulde vergilendirilen ücretlilerin yararlanması mümkün bulunmaktadır.⁴¹

2.2.4.2. Sosyal güvenlik primi

Sosyal güvenlik prim kesintileri, vergi benzeri yükümlülükler niteliğinde olup, literatürde parafiskal olarak nitelendirilen ödentiler olarak anılmaktadır.⁴² İlgili kesintiler 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nda düzenlenmekle birlikte, prime esas kazancın hesabında, ilgili ay içerisinde hak edilmiş olan ücret, prim, ikramiye ve benzer nitelikteki elde edimlerin brüt toplamı esas alınmaktadır.

41 Gök, M., Yalçın, A. Z.,(2015)., 232.

42 Nadaroğlu, H.,(2000). Kamu Maliyesi Teorisi. İstanbul: Beta Yayıncılık, 203.

Prime esas kazançların alt ve üst sınırları bulunmaktadır. Alt sınır, her takvim yılı için kanunla belirlenen asgari ücret olmakla beraber, üst sınır ilgili takvim yılında uygulanmakta olan asgari ücretin 6,5 katı olarak belirlenmektedir. İlgili kanunda çalışanlar 4a-4b-4c sigortalılık kapsamlarında değerlendirilmektedir. Bunlar genel itibariyle şu şekilde birbirinden ayrılmaktadır;

- 4/a Sigortalılık: Bir iş yerinde sözleşmeli olarak çalışan ücretliler,
- 4/b Sigortalılık: Hizmet akdine bağlı olmaksızın kendi adına bağımsız çalışanlar ile isteğe bağlı sigorta primi ödeyenler
- 4/c Sigortalılık: Memurlar

01.10.2008 tarihi itibariyle yürürlüğe giren 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nda sigorta kolları üç gruba ayrılmaktadır. İlgili sigorta kollarının genel çerçevesi aşağıdaki belirtilmektedir.

- Kısa Vadeli Sigorta Kolları: İş kazası, meslek hastalığı, hastalık, analık sigortası, (4/a tabidir)
- Uzun Vadeli Sigorta Kolları: Malullük, yaşlılık, ölüm sigortası, (4/a ve 4/c tabidir)
- Genel Sağlık Sigortası: Sağlık harcamalarının finansmanı sigortası (4/a, 4/b ve 4/c tabidir)

5510 sayılı Kanun öncesinde ve sonrasında göreve başlayan hizmet erbabı, memur ve kamu görevlileri için primler konusunda uygulamada farklılıklar bulunmaktadır. İlgili farklılıklar işçi (4/a) ve memurlar(4/c) için Çizelge-2.5' de prim oranları özet olarak verilerek gösterilmektedir.

Çizelge 2.5. Türkiye’de sosyal güvenlik prim oranları

SOSYAL GÜVENLİK PRİM ORANLARI Oran (%)	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)
b) Prim kesintileri 5510 sayılı Kanun’a göre yapılanlar	
• •Sigortalı payı	14
• •İşveren Payı	18,5
2- 5510 sayılı Kanun’a göre 4/a kapsamında olanlar	
• •Sigortalı payı	14
• •İşveren Payı	19,5-25

Kaynak: Çiçek,2012, s.93.

5510 sayılı Kanun’un 81/a maddesinde yer aldığı üzere, 01.10.2008 tarihinden sonra memuriyete başlayanların uzun vadeli sigorta kolları prim oranı, prime esas kazancın %20’si olmakla birlikte, bunun %11’i işveren payı, %9’u ise işçi payı olarak belirlenmektedir.

5510 sayılı Kanun’un 82/1’nci maddesinde, genel sağlık sigortası primi, kısa ve uzun vadeli sigorta kollarına tabi olanlar için primin %5’i işçi payı ve %7,5’i işveren payı olmak üzere, toplam %12,5’dir. 01.10.2008 tarihinden önce memuriyete girenlerin, genel sağlık sigortası priminin tamamı kamu idarelerince tarafından karşılanmaktadır.

İşçiler (4/a) ve memurlar(4/c) açısından genel sağlık sigortası ve uzun vadeli sigorta kolları primleri aynı olmakla birlikte, işçilerin ayrıca kısa vadeli sigorta kolları primleri de bulunmaktadır. İlgili sigorta kolu primi, %1 ila %6,5 arasında yapılan işin meslek hastalığı ve iş kazası bakımından gösterdiği tehlikenin ağırlığına göre değişmekte ve SGK tarafından belirlenmektedir.

2.2.4.3. İşsizlik sigortası primleri

İşsizlik sigortası primleri, 4447 sayılı Kanun’un 49’ncu maddesi uyarınca, sigortalının prime esas aylık brüt kazancı üzerinden %1 sigortalı, %2 işveren ve %1 devlet payı olarak tahsil edilmektedir.

İlgili sigorta prim kesintileri, 5510 sayılı Kanun'da 4/a çerçevesinde değerlendirilmekte olan sigortalılar ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20'nci maddesinde belirtilmekte olan sandıklara tabi sigortalılar için geçerli olmaktadır. Yani ilgili Kanun'da memur olarak değerlendirdiğimiz 4/c'li sigortalılar, işsizlik sigortası kapsamı dışında yer almaktadır.

Bununla ilgili olarak 4447 sayılı Kanun'un 46'ncı maddesinde;

5510 sayılı Kanunun; 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) ve (c) bentleri, ikinci fıkrası kapsamında olanlardan bir hizmet akdine dayalı olarak çalışmayanlar ve üçüncü fıkrası, 5 inci, 6 ncı ve geçici 13 üncü maddeleri kapsamında olanlar ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesi kapsamında olmakla birlikte memur veya 22/1/1990 tarihli ve 399 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye tabi sözleşmeli statüde bulunanlar ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, 926 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu, 3269 sayılı Uzman Erbaş Kanunu, 3466 sayılı Uzman Jandarma Kanunu, 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu, 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu, 2914 sayılı Yüksek Öğretim Personel Kanunu, 233 ve 399 sayılı kanun hükmünde kararnameler ile 190 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye tabi kamu kurum ve kuruluşlarının teşkilat kanunlarındaki hükümlerine göre sözleşmeli personel statüsünde çalışanlar (18/5/1994 tarihli ve 527 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 31 inci maddesi kapsamında yer alan sözleşmeli personel dâhil) ile 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa göre geçici personel statüsünde çalıştırılanlar bu Kanun kapsamına dahil değildir,

hükmüne yer verilmektedir.

2.2.4.4. Damga vergisi

Damga vergisi, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 3'ncü maddesinde ücret gelirleri bakımından hükme bağlanmış olup, binde 7,59 oranında uygulanmaktadır.

3. TÜRKİYEDE ÜCRETLİLER ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN OLUŞTURDUĞU YÜK

3.1. Vergi Yüğü Kavramı ve Çeşitleri

3.1.1. Vergi Yüğü Kavramı

Vergi yüğü kavramı; bireyin, toplumun ya da çeşitli toplum kesimlerinin gelirleri karşısında, katlanmış oldukları vergi tutarının oransal ilişkisini ifade etmektedir. Vergi yüğü bireyler için bireysel vergi yüğü şeklinde hesaplanabildiği gibi, gelir büyüklüklerine veya farklı özelliklere göre sınıflandırılanlar için ve ekonominin bütünü için de toplam vergi yüğü olarak hesaplanabilmektedir.⁴³ Kısaca, vergilerin ödeyenler üzerinde oluşturduğu finansal etki vergi yükünü temsil etmektedir.

Devletin egemenlik gücüne dayanarak elde ettiği gelirlerin en önemlisini oluşturan verginin temel özelliği, bir takım parasal değerlerin, cebren ve karşılıksız olarak kamu kesimine aktarılması olarak değerlendirilmektedir.⁴⁴ Bu aktarım neticesinde, vergiyi ödeyenlerin gelirlerinde veya mal varlıklarında bir azalma oluşması kaçınılmaz olmakta ve vergi yükümlüsü üzerinde olumsuz bir takım etkiler yaratmaktadır. Bu noktada verginin kişiler üzerindeki etkisi iki şekilde değerlendirilebilmekte olup, ölçülmesi mümkün olmayan (sübjektif), bireyin maddi kayıp yaşaması nedeniyle (vergi baskısı) oluşacak psikolojik etkiler ve ekonomik bir değer olarak ölçülebilir olan, bireyin geliri ile ödediği vergi arasındaki ilişkiyi ifade eden objektif etkiden bahsedilebilmektedir.⁴⁵ Bu bağlamda, bireysel vergi yüğü, ödenen verginin gelire oranı olarak karşımıza çıkmakla birlikte, ödenen vergi ile doğru orantılı, ödeme gücü ile ters orantılı olarak fonksiyon oluşturmaktadır. Fakat gerçekçi bir vergi yüğü hesaplaması noktasında, vergi mükelleflerinin, vergiyi ödemek için katlandığı gizli maliyetlerin de dikkate alınması gerekliliği vurgulanmaktadır.⁴⁶

43 Sugözü, İ. H., (2010). Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık, 196.

44 Ulutam, Ö., Methibay, Y., (2001). Vergi Hukuku. Ankara: İmaj Yayıncılık, 7.

45 Kitapçı, İ.,(2013). Vergi Etiği-Vergi Psikolojisi (Verginin Sosyo-Psikolojik Teorisi).Ankara: Seçkin Yayınevi., 128.

46 Korkmaz, E.,(1998). İktisadi Gelişme ve Mali Sistemi, İstanbul: Filiz Kitabevi, ,22.

Makro açıdan vergi yükü kavramı, devletlerin kamu maliyesinin değerlendirilmesinde kullanılmakta olan en önemli göstergelerden biri olarak karşımıza çıkmakla birlikte, devlet tarafından ülke ekonomisindeki gelir kaynaklarının ne kadarının vergi veya diğer isimler altında alındığının göstergesi olmaktadır.⁴⁷ Bu kavram aynı zamanda devlet ile halkları arasındaki ilişkiyi düzenleyen mali değişkenlerden biri olmakta, kamu harcamalarından faydalanan bireylerin refah artışlarının, vergi ödemesi yaparak kamuya ilgili kaynakları sağlamakta olanların toplam refah kaybından fazla olması durumunda,⁴⁸ vergi yükü artışının yararlı olduğundan bahsedilebilmektedir.

Vergi yükü değerlendirmeleri, vergi yoluyla kişiler veya sektörler arasındaki gelir dağılımı eşitlik çalışmalarını gerçekleştirmek, hükümet ve vergi yükümlülerince vergi politikası tedbirlerini savunmak veya reddetmek, uluslararası karşılaştırmalar yapmak, ekonomik ve politik bütünleşmeler ile ülkeler arası vergi uyumu çalışmalarında karşılaştırma aracı olarak kullanılmaktadır. Bu bağlamda vergi yükü hesaplarının gerçekleştirilmesi önemli arz etmektedir.

3.1.2. Vergi Yükünün Çeşitleri

Ülkemizde vergi yükü birçok amaç için farklı yöntemlerle hesaplanmaktadır. Aşağıda, verilerinden belirli şekillerde yararlanılmak üzere hesaplanabilen vergi yükü çeşitlerinin bir kısmına kavramsal çerçevede değinilmektedir.

Toplam vergi yükü, bir ülkedeki sosyal refah düzeyi ile vergiler arasındaki ilişkiyi göstermekte olup, uluslararası karşılaştırmalarda sıklıkla kullanılmaktadır.⁴⁹ bir ekonomide belirli bir dönem içerisinde toplanan vergi ve benzeri kamu gelirlerinin, o ekonomi üzerinde oluşturmuş olduğu yük olarak ifade edilmekte olan toplam

47 Bilici, N., (2003). Vergi Yükü Sorunu ve Ekonomik Rekabet, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 263, Temmuz, 23.

48 Erkoç, Ç., (2019). *Türkiye'deki Vergi Yükünün Gelir Dağılımı Üzerine Etkileri*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 20.

49 Ertuğrul, Ş. Y., (2011). *Vergi Yükünün İstihdam Üzerindeki Etkisi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 44.

vergi yükü,⁵⁰ genel olarak belirli bir dönemde toplanan vergilerin, yine aynı dönem içerisindeki gayrisafi yurtiçi hasılaya oranı olarak tanımlanmaktadır.

Bireysel vergi yükü, kişi başına düşen vergi ve benzeri ödemelerin, yine kişi başına düşen gayrisafi yurtiçi hasılaya oranı olarak ifade edilmekle birlikte,⁵¹ sübjektif ve objektif vergi yükü olmak üzere iki başlık altında değerlendirilmektedir.

Sübjektif vergi yükü, bireyin vergi ödeme durumu karşısında yaşadığı çeşitli psikolojik etkiler ve ekonomik baskı olarak tanımlanmaktadır.⁵² Bu vergi yükü çeşidi teorik bir kavram olmakla birlikte, bireylerin içerisinde bulundukları ekonomik ve sosyal koşulların değişken olması ve her bireyde vergi ödeme eyleminin farklı seviyelerde refah kaybı yaşatması ve farklı psikolojik etkiler yaratması dolayısıyla ölçülebilir olmamaktadır. Objektif vergi yükü ise, bireylerin belirli bir dönem içerisinde gerçekleştirdikleri tüm vergi ve benzeri ödemeler ile yine aynı dönem içerisinde elde ettikleri gelir arasındaki ölçülebilir oran olarak tanımlanmaktadır.⁵³

İlgili tanımlamalar neticesinde, aynı objektif vergi yüküne sahip olan bireylerin farklı sübjektif vergi yüküne maruz kalmalarının yanı sıra,⁵⁴ aynı bireyin farklı vergilerden kaynaklanmakta olan vergi baskısı (sübjektif vergi yükü), aynı objektif vergi yükünde dahi farklılık gösterebilmektedir. Ayrıca, bireysel vergi yüküyle ilgili açıklamaların yanı sıra, bu hususta yapılan çalışmalar, saklı vergiler dolayısıyla bireylerin büyük bir bölümünün yüklendikleri vergi yükünü eksik tahmin ettiklerini ortaya koymaktadır.⁵⁵

50 Uysal, M. S., (1983). Vergi Yükü Kavramı ve Ülkemizde Toplam Vergi Yükü. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:22, Haziran, 24.

51 Bağatur, M., (2018). *Vergi Yükü: Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri ve Türkiye Örneği*, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Adana, 9.

52 Haydanlı, M. L., (2015). *Sosyolojik Yaklaşımla Vergi Yükü Üzerindeki Kültürel ve Politik Etkimler: Tarihselliği Bağlamında Türkiye Analizi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 10.

53 Kitapçı, İ., (2013)., 128.

54 Ateş, A., (2016). *Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları*, Erzurum Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Erzurum, 6.

55 Durmuş, M., (2008). Kamu Maliyesi (Kamu Harcamaları Ders Notları). Ankara: Gazi Kitabevi, 241.

Net vergi yükü, ödenen vergi ve sağlanan faydanın bir fonksiyonu⁵⁶ olmakla birlikte, hem ekonomi hem de bireysel açıdan hesaplanabilmektedir.

Ekonomi bakımından, belirli bir dönemde toplanan vergilerden, vergi ile finanse edilen kamu harcamalarının çıkartılmasından sonra elde edilen rakamın milli gelire oranlanması şeklinde hesaplanmaktadır. Başka bir ifadeyle, belirli bir dönemde toplanan vergi kaynakları kullanılarak gerçekleştirilen kamu hizmetleri neticesinde sağlanan faydanın, ilgili dönemde toplanan vergilerden çıkartılması sonucu ulaşılan vergi yükü çeşididir.

Birey bakımından net vergi yükü, bireyin belirli bir dönemde ödediği vergilerden, ilgili dönemde kamu hizmetlerinden sağladığı faydaların çıkartılması sonucu elde edilmektedir.⁵⁷ Net vergi yükü hesaplamasındaki en önemli husus, elde edilen faydanın değerlendirilmesindeki güçlük olmaktadır.

Gerçek vergi yükü, net vergi yükünün genişletilmiş hali olarak nitelendirilebilmektedir. Belirli bir dönemde bireyin ödediği ve yansıyan vergilerden, kamu hizmetlerinden sağladığı fayda ve yansıtılan vergilerin çıkartılması sonucunda elde edilen değer, bireyin gelire oranlanması neticesinde elde edilmektedir.⁵⁸

Ancak, kamu hizmetlerinden sağlanan fayda ve yansıyan ve yansıtılan vergilerin hesaplanmasındaki güçlük, gerçek vergi yükünün hesaplanmasını da zorlaştırmaktadır.

Sektörel vergi yükü, belirli bir dönemde bir sektörden elde edilen vergi gelirlerinin o sektörün elde ettiği gelire oranlanması ile elde edilmekle birlikte,⁵⁹ sektörler arası karşılaştırmalar ve sektörel vergi politikaları için kullanılmaktadır.⁶⁰ İlgili veriyle, sektörlerin katlandığı vergi yükünü analiz ederek, vergi stratejileri doğrultusunda

56 Kitapçı, İ., (2013) ,129.

57 Ertuğrul, Ş. Y., (2011)., 44.

58 Arsan, H. Ü., (1968). Vergi Yükü Üzerine Bir İnceleme. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi,13.

59 Bağatur, M., (2018)., 12.

60 Tekbaş, A., Dökmen, G., (2007). Türkiye’de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı. *Maliye Dergisi*, Sayı:153, Temmuz-Aralık, 197.

geliştirilmek veya daraltılmak istenilen sektörler belirlenebilmekte ve uygun stratejiler izlenebilmektedir.

Bölgesel vergi yükü, belirli bir dönem içerisinde, bir bölgenin gerçekleştirdiği vergi ödemelerinin, yine o bölgenin gelirine oranlanması sonucu elde edilmektedir. Bir başka yaklaşımla, bölgenin gerçekleştirdiği vergi ödemelerinin, gayrisafi yurtiçi hasılaya oranlanması ile de elde edilebilmektedir. İlgili veri, bölgesel kalkınma hususunda çeşitli karşılaştırmalar yapılması ve politikalar belirlenmesi bakımından önem arz etmektedir.⁶¹

Genel itibarıyla değinilmiş olan vergi yüklerinden, görece önemli olanlarının formülasyonları Çizelge-3.1' de gösterilmektedir.

Çizelge 3.1. Başlıca vergi yükü çeşitleri ve hesaplanması

Toplam Vergi Yükü	Vergi Gelirleri Toplamı / GSMH
Bireysel Vergi Yükü	Bireyin Ödediği Toplam Vergi / Bireyin Toplam Geliri
Net Vergi Yükü	Ödenen Vergi – Kamu Hizmetlerinden Elde Edilen Fayda Bireyin / Toplam Geliri
Gerçek Vergi Yükü	(Ödenen Vergi + Bireye Yansıyan Vergi) – (Kamu Hizmeti – Yansıtılan Vergi) / Bireyin Toplam Geliri

Kaynak: Uygun, E. ve Kasa, H.(2017). Vergi Yükü Kavramı: Türkiye ve Diğer OECD Ülkelerinin Karşılaştırılması (1965 -2014 Yılları). *International Journal of Academic Value Studies* Vol:3, Issue:14,s.33.

Bu çalışmada, Türkiye'deki ücretliler üzerinde oluşan vergi yükü inceleneceğinden dolayı, daha çok bireysel vergi yüküne odaklanılacak olup, öncelikle Türkiye'deki vergi yükü verilerine genel çerçevede değinilecektir.

3.2. Vergi Yükünün Önemi ve Türkiye'de Gelişimi

Vergi yükü verileri makro ve mikro anlamda çeşitli stratejiler oluşturmak, var olan stratejileri revize etmek, düzenlemeler yapmak için büyük önem arz etmektedir. İlgili veriler, uluslararası karşılaştırmalardan, ülkenin kamu maliyesine, bölge kalkınma planlarına, sektörel bazda genişletilecek veya desteklenecek sektörlerle

61 Tekbaş, A., Dökmen, G., (2007)., 197.

ve bireylerin üzerinde vergilerin oluşturduğu psikolojik ve ekonomik etkilere kadar çok geniş bir alanda devletin hareket kabiliyetini düzenleyecek çalışmalara kaynak sağlamaktadır.

Bunun yanı sıra, vergi yükünün tüketim, tasarruf, emek arzı, toplam harcamaların yapısı, yatırım gibi birçok alanda etkisi bulunduğu gibi,⁶² vergi yükü üzerinde de çeşitli faktörler etki göstermektedir. Bu faktörler genel olarak, vergi tarifelerinin yapısı, vergi bilinç düzeyi, vergi kaybı düzeyi, verginin yansıtılma olanağı, verginin dolaylı veya dolaysız olması v.b. şeklinde sıralanabilmektedir.⁶³ Bu bağlamda dolaylı vergilerin, dolaysız vergilere oranla daha yüksek olduğu durumlarda vergi yükünün daha adil olduğu düşünülmektedir.⁶⁴

Vergi yükü hesaplamalarının, bir ülkenin makroekonomi politikalarının tespiti ve uygulanması açısından büyük önem arz ettiği bilinmekle birlikte, politikaların doğru yürütülebilmesi açısından, öncelikli olarak vergi yükü verileri için gerekli istatistiklerin doğruluğu belirleyici olmaktadır.⁶⁵

Vergi yükünün önemini tümevarım yöntemiyle irdelemek gerekirse, kişilerin vergi yükü neticesinde vergi sonrası kullanılabilir gelirin azalması durumu, tüketim ve tasarrufların da paralel olarak azalması sonucunu kaçınılmaz kılmaktadır. İlgili durum neticede, tüketim ve yatırımların azalmasına bağlı olarak toplam talepte düşüş meydana getirmesi ve nihayetinde ekonomiye yansıtacak olan olumsuz etkileri tetikleyecek olmaktadır.

Ücretlilerin üzerindeki vergi yükünün gerçek düzeyinin ortaya konulabilmesi açısından, ülkedeki toplam vergi yükü seviyesi ve ilgili yükün toplumsal sınıflar arasında dağılımı önem arz etmektedir. Türkiye’de toplam vergi yükü ve merkezi idare vergi gelirleri, mahalli idare vergi gelirleri, parafiskal gelirler ile özel gelirlerden oluşan toplam mali yüklerin 2010-2019 arasındaki yıllar bazında gelişimi Çizelge-3.2’de izlenmektedir.

62 Uluatam, Ö.,(2012). Kamu Maliyesi. Ankara: İmaj Kitabevi, 278.

63 Akdoğan, A., (2011)., 502.

64 Kılıçer, E., (2016).Türkiye’de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün Düşürülmesine İlişkin Öneriler, Political Economy of Taxation, S:23, Kasım,103.

65 Türk Harb-İş Sendikası, (1997). Türkiye’de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükü. Ankara: Dosya Yayıncılık, 29.

Çizelge 3.2. “Gelir çeşitlerine göre net vergi yükleri oranı” (2010-2019) (2009 bazlı GSYH’)

YILLAR	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Genel Bütçe Vergi Gelirleri / GSYH (%) (*)	18,2	18,2	17,8	18	17,2	17,4	17,6	17,3	16,7	15,60
(Genel Bütçe Vergi Gelirleri + Eğitim Özel Gelirleri) / GSYH (%)	18,2	18,2	17,8	18	17,2	17,4	17,6	17,3	16,7	15,60
(Genel+Eğit.Öz.Gel+Özel Bütçe Bütçe Vergi Gelirleri / GSYH (%)	18,2	18,2	17,8	18	17,3	17,5	17,6	17,3	16,7	15,60
(Genel+Eğit.Öz.Gel+Özel Bütçe Bütçe Vergi Gelirleri +Mah.Gd.Kendi Vergi Gelirleri) / GSYH (%)	18,7	18,7	18,2	18,5	17,7	17,9	18,1	17,7	17,1	16,00
Genel+Eğit.Öz.Gel+Özel Bütçe Bütçe Vergi Gelirleri +Mah.Gd.Kendi Vergi Gelirleri + Fonların Vergi Ve Benzeri Kendi Gelirleri / GSYH (%)	18,7	18,7	18,2	18,5	17,7	17,9	18,1	17,7	17,1	16,00
Genel+Eğit.Öz.Gel+Özel Bütçe Bütçe Vergi Gelirleri +Mah.Gd.Kendi Vergi Gelirleri + Fonların Vergi Ve Benzeri Kendi Gelirleri + Parafiskal Gelirler / GSYH (%)	24,8	25,4	24,9	25,4	24,7	25,1	25,5	24,8	24,3	23,20

(*) Genel Bütçe Vergi Gelirleri Net olup, Mahalli İdare ve Fon Payları dahil, red ve iadeler hariç tutarlardır.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı istatistik verileri kullanılarak oluşturulmuştur, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_13.xls.htm (Erişim:22.10.2020).

Çizelge-3.2’ de görüldüğü üzere genel bütçe vergi gelirlerinin GSYH içerisindeki payı 2010 yılında %18,2 düzeyindeyken, 2019 yılı verileri itibariyle 15,6 seviyesinde oluşmaktadır. Bu bağlamda çizelgeye göre, 2016 yılı hariç olmak üzere 2010-2019 yılları arasındaki her yıl vergi yükünde az da olsa düşüşler meydana gelerek, on yıl içerisinde toplam vergi yükü %2,6 azalma göstermektedir. Parafiskal gelirler, yerel yönetim gelirleri ve diğer kamusal gelirlerin de dahil edilmekte olduğu veriler göz önüne alındığında ise, 2010-2019 yıllar arasında toplam mali yükteki değişim %1,6 oranında azalma göstermektedir.

Toplam vergi yükü verilerine yıllar itibariyle daha ayrıntılı bakılacak olursa, 2002-2019 yılları itibariyle GSYH ve genel bütçe vergi geliri rakamları ile hesaplanan

vergi yükü oranları Çizelge-3.3'de gösterilmektedir. İlgili tabloda vergi gelirleri rakamları mahalli idare ve fon payları dahil, red ve iadeler hariç tutar verilmektedir.

Çizelge 3.3. GSYH, genel bütçe vergi gelirleri ve vergi yükü (2002-2019) (Red ve iadeler hariç)

YILLAR	GSYH (2009 BAZLI) (1)	VERGİ GELİRLERİ (*) (2)	VERGİ YÜKÜ (%) (2/1)
2002	359.358.871	59.644.416	16,6
2003	468.015.146	81.783.798	17,5
2004	577.023.497	100.373.326	17,4
2005	673.702.943	119.627.198	17,8
2006	789.227.555	137.480.292	17,4
2007	880.460.879	152.835.111	17,4
2008	994.782.858	168.108.960	16,9
2009	999.191.848	172.440.423	17,3
2010	1.160.013.978	210.560.388	18,2
2011	1.394.477.166	253.809.179	18,2
2012	1.569.672.115	278.780.848	17,8
2013	1.809.713.087	326.169.164	18,0
2014	2.044.465.876	352.514.457	17,2
2015	2.338.647.494	407.818.455	17,4
2016	2.608.525.749	459.001.741	17,6
2017	3.110.650.155	536.617.206	17,3
2018	3.724.387.936	621.536.356	16,7
2019	4.280.381.145	673.314.567	15,7

(*) Vergi Gelirleri Rakamları Mahalli İdare ve Fon Payları Dahil, Red ve İadeler hariç tutarlardır.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı İstatistik verileri, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_3.xls.htm (Erişim:12.02.2020).

Çizelge-3.3'de, 2002 yılında GSYH tutarının 359.358.871 TL iken, vergi gelirleri tutarı 59.644.416 TL olarak hesaplanmış vergi yükü oranı ise % 16.6 olarak gerçekleşmiştir. 2019 yılında ise GSYH tutarı 4.280.381.145 TL, vergi gelirleri toplamı 673.314.567 TL olarak gerçekleşmiş, vergi yükünün oranı ise % 15.7 olarak hesaplanmıştır. 2002-2019 yılları kıyaslamasında vergi yükünde düşüş gözlenmekle birlikte, çizelgede görüldüğü üzere düzenli bir düşüş meydana

gelmemiş ve ilgili yıllar arasında dalgalanmalar yaşanmış bulunmaktadır. Bu dalgalanmalar içerisinde vergi yükünde düşüş yaşanan yıllara bakılacak olursa, Türkiye’de finansal krizin etki gösterdiği yıllara denk geldiği dikkat çekmektedir. Tabloya göre en yüksek vergi yükü oranının %18,2 olarak 2010 ve 2011 yıllarında gerçekleşmiş olduğu gözlemlenmektedir.

Çizelge-3.4’de ise, yine 2002-2019 yılları itibariyle GSYH ve genel bütçe vergi geliri rakamları ile hesaplanan vergi yükü oranları gösterilmekle birlikte, Çizelge-3.3 ile aralarında farklılık bulunmaktadır. Bu farklılık, vergi gelirleri rakamlarına, red ve iadelerin dahil edilmesinden kaynaklanmaktadır.

Çizelge 3.4. GSYH, genel bütçe vergi gelirleri ve vergi yükü (2002-2019)

YILLAR	GSYH (2009 BAZLI) (1)	VERGİ GELİRLERİ (*) (**) (2)	VERGİ YÜKÜ (%) (2/1)
2002	359.358.871	65.188.479	18,1
2003	468.015.146	89.893.112	19,2
2004	577.023.497	111.335.368	19,3
2005	673.702.943	131.948.778	19,6
2006	789.227.555	151.271.701	19,2
2007	880.460.879	171.098.466	19,4
2008	994.782.858	189.980.827	19,1
2009	999.191.848	196.313.308	19,6
2010	1.160.013.978	235.714.637	20,3
2011	1.394.477.166	284.490.017	20,4
2012	1.569.672.115	317.218.619	20,2
2013	1.809.713.087	367.517.727	20,3
2014	2.044.465.876	401.683.956	19,6
2015	2.338.647.494	465.229.389	19,9
2016	2.608.525.749	529.607.901	20,3
2017	3.110.650.155	626.082.415	20,1
2018	3.724.387.936	738.180.401	19,8
2019	4.280.381.145	819.603.099	19,1

(*) Vergi Gelirleri rakamları Mahalli idare ve Fon Payları ile red ve iadeler dahil tutarlardır.

(**)2008-2019 yılları vergi gelirleri içerisindeki gelir vergisi tevkifat rakamına AGİ tutarı dahildir.

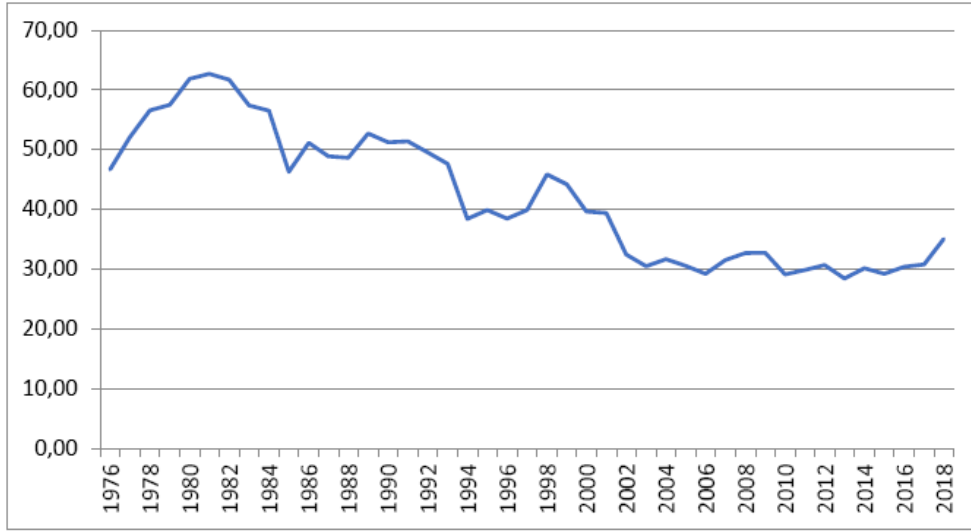
Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı istatistik verileri,
https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm (Erişim:12.02.2020).

Çizelge-3.4'e göre, 2002 yılında GSYH rakamı 359.358.871 TL, vergi gelirleri 65.188.479 TL olarak gerçekleşmekteyken, bunların birbirine oranı olan vergi yükü ise %18,1 olarak hesaplanmaktadır. 2019 yılında ise GSYH rakamı 24.280.381.145 TL iken vergi gelirleri 819.603.099 TL, vergi yükü ise %19,1 olmaktadır. 2002-2019 yılları kıyaslamasında vergi yükünde %1'lik bir artış olduğu görülmekle birlikte, bu artışın çeşitli dalgalanmalarla meydana geldiği gözlemlenmektedir.

Vergi yükünün dalgalanmalar esnasında 2002-2019 yılları özelinde en yüksek olduğu dönemler 2011 ve 2016 takvim yılları olmakla birlikte, bu durum ilgili yıllarda vergi gelirlerindeki artışın GSYH'dan daha fazla olduğunu göstermektedir. Daha sade bir ifadeyle, kişilerin gelirinde artış yaşanmış olmasına karşın, ödedikleri vergi gelirlerindeki artıştan daha fazla olduğu söylenebilmektedir.

Çizelge-3.3 ve Çizelge-3.4 göz önüne alındığında her iki çizelge de aynı veriler kullanılmasına karşın, ilgili yıllar arasında vergi yükü oranının en yüksek olduğu dönemlerin farklılık gösterdiği görülmekte, bu durum vergi gelirleri rakamına red ve iadelerin dahil edilip edilmemesi hususundan kaynaklanmaktadır.

Türkiye'de gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yüzdelik olarak Şekil-3.1'de gösterilmektedir. 1976-2018 yıllarını kapsayan grafikte, 1980 yılından 2017 yılına kadar dalgalanmalar olmakla birlikte düşüş eğilimi gözlemlenmektedir. Bu düşüş ilgili yıllarda %62'den %30' a kadar ulaşmaktadır. Bu hususta gözden kaçırılmaması gerek nokta ise, yıllar içinde vergi oranlarının değişim göstermesi olmaktadır.



Şekil 3.1. Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı (%) (1976-2018)

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Bütçe Gider-Gelir Gerçekleşmeleri (1924-2018), <https://www.hmb.gov.tr/bumko-butce-buyuklukleri-ve-butcegerceklesmeleri#>. (Erişim:17.02.2020).

Vergi yükü çeşitlerine ait veriler, incelenmekte olan ülkeye dair daha detaylı analizler yapılmasına olanak sağlamaktadır. Buna istinaden, Türkiye’de çeşitli vergi yükü oranlarının yıllar itibariyle gelişimi, Çizelge-3.5’ de gösterilmektedir. İlgili çizelgeye göre 2000-2018 yılları baz alındığında harcamalar üzerindeki vergi yükü düşme eğiliminde olmakla birlikte, sosyal güvenlik primlerinden kaynaklanan vergi yükünde artış ve bireysel vergi yükünde ise yükselme meydana gelmektedir. Yıllar itibariyle toplam vergi yükü, kurumlar vergisi yükü ve servet vergisi yükünde ise ciddi bir artış gözlemlenmemektedir.

Çizelge 3.5. Türkiye’de yıllar itibariyle vergi yükü oranları (2000-2018)*

YILLAR	Toplam Vergi Yükü	Harcamalar Üzerindeki Vergi Yükü	Bireysel Vergi Yükü	Kurumlar Vergisi Yükü	Sosyal Güvenlik Primlerinden Kaynaklanan Vergi Yükü	Servet Vergisi Yükü
2000	23,6	9,9	5,2	1,7	4,4	0,7
2001	25,6	10,2	5,6	1,7	5,5	0,6
2002	24	11,3	4,2	1,7	4,7	0,7
2003	25,2	12,5	4	2	5,2	0,8
2004	23,3	11,1	3,5	1,7	5,6	0,7
2005	23,4	11,5	3,4	1,7	5,2	0,8
2006	23,6	11,5	3,7	1,4	5,3	0,8
2007	23,1	11	3,9	1,6	5	0,9
2008	23,1	10,5	3,8	1,7	5,8	0,8
2009	23,5	10,7	3,8	1,8	5,8	0,9
2010	24,8	11,8	3,5	1,8	6,2	1
2011	25,9	11,7	3,5	1,9	7,2	1,1
2012	24,9	11,2	3,6	1,8	6,8	1,1
2013	25,3	11,7	3,5	1,6	7	1,2
2014	24,6	10,8	3,6	1,6	7	1,2
2015	25,1	11,1	3,7	1,4	7,3	1,2
2016	25,3	11	3,7	1,6	7,3	1,2
2017	24,9	10,8	3,6	1,7	7,2	1,1
2018	24	9,7	3,7	2,1	7,2	1

* İlgili kaynak 2020 yılında yayınlanan rapor olmakla birlikte, veri içeriği Türkiye nezdinde 2018 takvim yılına kadar mevcuttur.

Kaynak: Statistiques des recettes publiques 2020/ https://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/statistiques-des-recettes-publiques-2020_c6381ca6-fr#page154 (Erişim:13.01.2021).

Vergi sisteminde, gelir vergisinin ağırlıklı olarak hangi kesim tarafından ödendiği ve sistem içerisindeki dolaylı vergilerin ağırlığının gözlemlenmesi önemiyet taşımaktadır. Çizelge-3.6’da, 2019 yılına ait merkezi idare gelirini oluşturmakta olan vergi gelirleri çeşitleri ve GSYH içerisindeki payları gösterilmektedir.

Çizelge 3.6. Merkezi yönetim gelirlerinin GSYH içindeki payları ve merkezi yönetim gelirleri tahsilatı içindeki yüzde dağılımı (2019)

GELİRİN ÇEŞİDİ	GSYH'daki GSYH'daki Yüzde Paylar	Merk. Yön. Merk. Yön. Gel. Tah. Yüzde Dağılımı	Genel Bütçe Gen. Bütçe Gel. Tah. Yüzde Dağılımı	Genel Bütçe Gen. Bütçe Vergi Gel. Tah. Yüzde Dağılımı
Merkezi Yönetim	23,94	100	-	-
Genel Bütçe Toplamı	23,3	97,32	100	
Vergi Gelirleri	19,15	79,99	82,19	100
Gelir Ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	6,9	28,83	29,62	36,04
- Gelir Vergisi	4,86	20,28	20,84	25,36
-Beyana Dayanan Gelir Vergisi	0,22	0,9	0,93	1,13
-Basit Usulde Gelir Vergisi	0	0,02	0,02	0,02
-Gelir Vergisi Tevkifatı	4,57	19,09	19,61	23,86
-Gelir Geçici Vergisi	0,07	0,27	0,28	0,34
- Kurumlar Vergisi	2,04	8,54	8,78	10,68
Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	0,37	1,54	1,58	1,93
Veraset Ve İntikal Vergisi	0,03	0,12	0,12	0,15
Motorlu Taşıtlar Vergisi	0,34	1,42	1,46	1,78
Dahilde Alınan Mal Ve Hizmet Vergileri	7,51	31,37	32,24	39,22
Dahilde Alınan Kdv	3,38	14,14	14,53	17,67
Özel Tüketim Vergisi	3,46	14,46	14,86	18,08
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	0,53	2,21	2,28	2,77
Şans Oyunları Vergisi	0,04	0,16	0,17	0,21
Özel İletişim Vergisi	0,1	0,4	0,41	0,5
Uluslararası Tic. Ve Muam. Al. Vergiler	3,34	13,97	14,35	17,46
İthalde Alınan Katma Değer Vergisi	2,92	12,19	12,52	15,24
Diğer Dış Ticaret Gelirleri	0,02	0,07	0,07	0,09
Damga Vergisi	0,45	1,87	1,92	2,34
Harçlar	0,58	2,41	2,47	3,01

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı istatistik verileri kullanılarak oluşturulmuştur, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_47.xls.htm (Erişim:15.04.2020).

Merkezi yönetim vergi gelirlerinin GSYH'daki payı 2019 yılı itibariyle Çizelge-3.6' da izlenebileceği gibi %19,15 olarak gerçekleşmektedir. Gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerin, ilgili vergi gelirlerindeki payı %6,9 olmakla birlikte, bu payın %4,86'sını gelir vergisi, %2,04'ünü ise kurumlar vergisi oluşturmaktadır. Bu bağlamda, gelir ve kazançlar üzerinden alınmakta olan vergilerin yaklaşık %70'inin gelir vergisi olduğu açıkça görülmektedir.

2019 yılında gelir vergisi gelirlerinin GSYH'daki payı dikkate alındığında, Türkiye'de gelir vergisinin büyük oranda tevkifat yoluyla elde edildiği, gelir vergileri toplamının yaklaşık %94'ünü gelir vergisi tevkifatının oluşturduğu ve kurumlar vergisi payının çok düşük kaldığı dikkat çekmektedir.

Çizelge-3.6 incelendiğinde bir diğer önemli husus, genel bütçe vergi gelirleri tahsilatının büyük bir bölümünün mal ve hizmet üzerinden alınan ve dolaylı vergiler olarak nitelendirilmekte olan vergilerden elde edilmiş olduğu görülmektedir. Bu durum ücretlilerin önemli ölçüde dolaylı vergi yüküne de maruz kaldığının bir göstergesi olmaktadır. Bir ülkenin vergi sisteminde dolaylı vergilerin yüksek paya sahip olması, vergi yükü ve gelir dağılımında adalet açısından olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir.

3.3. Türkiye'de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükü ve Değerlendirmesi

Bir ülkede ücretlilerin üzerindeki vergi yükünün değerlendirilmesinde, bireysel vergi yükü ön plana çıkmakla birlikte, ücretlilerin ödedikleri vergilerin, elde ettikleri gelirler içerisindeki payı ilgili vergi yükü oranına ulaşılmasını sağlamaktadır. Bu noktada, vergi yansıması olgusunun da hesaba katılması gerekliliği ön plana çıkmaktadır. Yani, Sosyal güvenlik paylarının işverenlerce ödenmekte olan kısmının da işçiler üzerinde bir yük oluşturduğu ve bireysel vergi yükü hesaplamalarında dikkate alınması gerekliliği savunulmaktadır.⁶⁶

Türkiye'de 2000-2019 yılları arasında ücretler üzerindeki vergi yükü Çizelge-3.7'de gösterilmektedir. İlgili çizelge gelir vergisi ödemelerini ve sosyal güvenlik primlerini kapsamakla birlikte, oranlar brüt ücret kazancının yüzdesi olarak verilmektedir. Kazanç, ortalama ücret olarak dikkate alınmış olup, imalat ve üretim sektöründe çalışan ücretlileri kapsamaktadır.

66 Durmuş, M., (2003). Ekonomik İstikrarın Sağlanması ve Kalkınmanın Finansmanı Bağlamında Maliye Politikaları. Teori ve Uygulamalarının Değerlendirilmesi, *Yaklaşım Yayınları*, 205.

Çizelge 3.7. Türkiye’de aile tiplerine göre ücretliler üzerindeki vergi yükü (2010-2019)“(%)

Yıllar	Tek Kişi		Biri Çalışan Evli Çift	
	Çocuksuz	İki Çocuklu	Çocuksuz	İki Çocuklu
2000	28,7	28,7	28,7	28,7
2001	30,9	30,9	30,9	30,9
2002	30,1	30,1	30,1	30,1
2003	29,8	29,8	29,8	29,8
2004	30,5	30,5	30,5	30,5
2005	30,5	30,5	30,5	30,5
2006	30,4	30,4	30,4	30,4
2007	29,8	29,8	29,8	29,8
2008	26,3	25,2	25,6	24,5
2009	26,3	25,2	25,6	24,5
2010	26,6	25,5	25,9	24,8
2011	26,6	25,5	25,9	24,8
2012	26,8	25,7	26	24,9
2013	27	26	26,3	25,2
2014	27,3	26,2	26,5	25,5
2015	27,4	26,3	26,7	25,6
2016	27,4	26,2	26,6	25,4
2017	28,3	27,2	27,5	26,4
2018	28,6	27,5	27,9	26,8
2019	28,5	27,3	27,7	26,5

Kaynak: OECD Taxing Wages, 2000-2019, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=54856> (Erişim: 21.03.2020).

Çizelge-3.7’de yer alan veriler göstermektedir ki, 2000 yılından 2019 yılına kadar, ücret geliri sahibi aileler üzerindeki vergi ve sosyal güvenlik yükü azalırken, tek yaşayan çocuksuz ücretlilerin yükünde pek bir değişiklik kaydedilmemiştir. Tek yaşayan çocuksuz ücretlinin vergi yükü 2000 yılında %28,7 iken, 2019 yılında %28,5 olarak gözlemlenmekte ve toplamda %0,02 değişikliğe sahip olup, ilgili yıllar bazında anne ve babadan birinin çalıştığı ve iki çocuk sahibi bir ailenin vergi yükü %2,2 azalma göstermektedir. Bu bağlamda, vergi yükü azalmasındaki asıl etken çocuk sahibi olmak olarak gözlemlenmektedir.

Bu hususta değişikliğin temel nedeni, 2008 yılında kabul edilen Asgari Geçim İndirimi olmakta ve çizelge verilerinde değişim açıkça görülmektedir. 2008 yılına

kadar olan verilerde, tek çalışan, çocuklu çalışan, eşlerden birinin çalıştığı çocuksuz veya iki çocuklular arasında kişisel vergi yükü bağlamında hiçbir fark bulunmamaktadır. İlgili yılda uygulamaya konulan Asgari Geçim İndirimi sonrası, çocuk sahibi olan ücretliler ile olmayan ücretlilerin vergi ve prim yükünde ayrışmalar meydana gelmektedir.

3.3.1. Türkiye’de Ücretliler Arasındaki Vergi Yüğü Farklılıkları

Ücret gelirlerinin vergilendirmesi genel olarak GVK’daki usul ve esaslara göre yapılmakta olup, vergi tarifeleri, indirimler ve istisnalar yine aynı Kanun’da yer almaktadır.

Türkiye’de özel kesimde çalışan ücretlilerin yanı sıra, kamu kesiminde çalışan ücretliler de ilgili kanun hükümlerinden faydalanmaktadır. Ancak kamu kesiminde yer alan ücretler için, çeşitli kamu kurum ve kuruluşların teşkilat kanunları içinde bir takım özlük haklarına yer verilmekte olup, yine çeşitli kanunlar ile bazı kamu personeline yapılan çeşitli ödemelere ilişkin uygulanmakta olan muafiyet ve istisnalar mevcut bulunmaktadır. Bu durum, özel sektör ve kamu kesimi ücretlilerinin vergi yükleri arasında kayda değer bir farklılık oluşturmaktadır. İşçi ve memurun aynı ücret seviyesinde olduğu durumlarda bile, işçinin daha yüksek oranda gelir vergisi yüküne katlandığı görülmektedir.

Memurların vergi hesaplamasında özel kesimden farklı olarak, brüt ücretleri üzerinden %16 Emekli Sandığı kesintisi yapıldıktan sonra makam tazminatı, özel hizmet tazminatı, mali sorumluluk tazminatı, ek tazminat, askeri tazminat, dil tazminatı, üniversite ödeneği, yargı ödeneği, temsil ve görev tazminatı, aile yardımı gibi ödemeler vergi dışı bırakılmaktadır. Bu bakımdan değerlendirildiğinde, elde edilen ücretin ciddi bir bölümü vergi dışında kalabilmektedir.⁶⁷

Özel kesimde çalışmakta olan ücretlilerin gelir vergisi tarifesinde maruz kaldığı artan oranlılık da göz önüne alındığında, işçilerin memurlara göre daha yüksek vergiye ve vergi yüküne maruz kaldığı söylenebilmektedir. Bu durum özel

67 Öztürk, İ., Ozansoy, A.(2011). Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi, *Maliye Dergisi*, S:161, Temmuz-Aralık, 206.

sektörün rekabet gücünü sınırladığı gibi anayasal vergileme ilkelerine uyum konusunda da tartışma yaratmaktadır.⁶⁸

Bunun yanı sıra, kamu kesiminde çalışan ücretlilerin de, ücretleri üzerinden ödedikleri vergi ve vergi yükleri bakımından farklılık gösterdiği görülmektedir. Çeşitli personel kanunları ve teşkilat kanunlarıyla yapılan düzenlemeler neticesinde, bazı kamu personellerine uygulanmak üzere muafiyet, istisna ve indirimler getirilmektedir.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nda düzenlenen din hizmetleri, emniyet hizmetleri, adalet hizmetleri gibi sınıflar arasında vergi yükü, çeşitli tazminat ve ödemeler ile bunlara bağlı muafiyet ve indirimler nedeniyle farklılaşmaktadır. Öyle ki, ücretlilerin aynı sınıfa tabi olması durumunda dahi görev ve unvanları dolayısıyla ayrışmalar görülmektedir. Bu husus farklı personel kanunlarına tabi ücretliler arasında da mevcut bulunmaktadır.

Kamu kesiminde yüksek gelire sahip bir üst düzey devlet memurluğu sıfatıyla çalışan ücretliler ortalama %2 vergi kesintine maruz kalırken, daha düşük gelir seviyesine sahip olan kamu görevlilerinin kesintileri ortalama %7 olabilmektedir. Bu bilgiler ışığında, GVK'ya tabi özel kesim ücretlilerinin %15'den başlayan gelir vergisi tarifesi de göz önünde bulundurulduğunda, ücretlilerde adaletli bir vergilendirme sistemi açısından çeşitli tartışmalar oluşmaktadır.

3.3.2. Türkiye'de Ücretliler Arasındaki Vergi Yükü Farklılıklarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Analizi

Vergilendirmeye ilişkin ilkeler 1982 Anayasası'nın 73'ncü maddesinde açıklanmakla birlikte, verginin genelliği ilkesi, verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, verginin mali güce göre alınması ilkesi, verginin adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi ve verginin yasallığı ilkesi olarak sıralanmaktadır.

⁶⁸ Öztürk, İ., Ozansoy, A., (2011), 207.

Ücretliler arasındaki vergi yüklerinin farklılaştırılmasına önceki bölümde yer verilmekle birlikte, bu uygulamalara yönelik düzenlemeleri de anayasal vergileme ilkeleri açısından irdelemek gerekmektedir.

Verginin genelliği ilkesi gereği, verginin doğumuna sebep veren ve vergi ödeme gücü bulunmakta olan tüm gerçek ve tüzel kişilerin vergilendirilmesi gerekmektedir.⁶⁹ İlgili yasa maddesinde; “*Herkes, ...vergi ödemekle yükümlüdür.*” denilmek suretiyle, vergiyi bağlayan olayla ve hukuksal durumla ilişkisi mevcut bulunan ve ödeme gücü olan herkes anlaşılmakta⁷⁰ ve ilgili ibareyle vergi yükünün adil bir şekilde bütün gerçek ve tüzel kişilere yansıtılması gerekliliği çabasının vurgulanmakta olduğu söylenmektedir.⁷¹ Bu yaklaşım, vergilendirmede muafiyet ve istisnalar engel teşkil etmemekle birlikte, ilgili muafiyet ve istisnaların Anayasa’nın diğer hükümlerine dayandırılması gerekliliği bulunmaktadır.

Bu itibarla, kamu kesimi ücretlilerine farklı isimler altında yapılan ücret ödemeleri üzerinden uygulanmakta olan muafiyet ve istisnaların hükümlerine ilişkin madde gerekçelerinde, ilgili uygulamaların Anayasa’nın diğer hükümlerine dayandırıldığı yönünde bir ibareye rastlanmamaktadır. Gerekçe yazılmaması anayasal hükümlere uygunluk yönünden denetimi güçleştirmekle birlikte madde metnlerinde yer alan hükümler ile Anayasa hükümleri arasında bir dayanak ilişkisi kurmak mümkün bulunmaktadır.

Anayasa’nın 73’ncü maddesinde vergilerin kamu giderlerini karşılamak üzere alınacağı prensibiyle, kamu personeline yapılacak ödemelerden muafiyet ve istisnalarla vergi gelirlerinden feragat edilmesi, vergilerin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi açısından incelenmesini mümkün kılmamaktadır.⁷²

Anayasa’nın 73’ncü maddesinde verginin mali güce göre ödenmesine yer verilmiş olmakla birlikte, ilgili husus sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili bir ilkesi

69 Öner, E., (1986). Kamu Maliyesi, Maliye ve Gümrük Bakanlığı APK Yayın, No:1986/282, Ankara, 77.

70 Söyler, İ., (2005). Vergilemede Genellik İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, S:289.,126.

71 Gündüz, N. K.,(1995). Verginin Anayasal Çerçevesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, S:78, 106.

72 Öztürk, İ., Ozansoy, A., (2011)., 209.

olmaktadır.⁷³ İlke gereği, mali gücü az olanın, mali gücü fazla olandan daha az vergi ödemesinin tedbirlerinin alınması gerekmektedir. Kamu maliyesinde mali güç, gelir, servet ve harcamalar olarak nitelendirilmektedir. Ayrıca, verginin adaletli ve dengeli dağıtımı ilkesine de ilk kez 1982 Anayasası'nda yer verilerek, bu dağıtımın devletin maliye politikasının sosyal amacı olduğuna değinilmektedir.⁷⁴

Verginin mali güce göre alınması ilkesi ve adaletli dağıtımı ilkesinin gerekliliği olarak bir takım tedbir ve araçlar geliştirilmekle birlikte, bunlar asgari geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifesi, vergi muafiyetleri, istisnaları ve indirimleri olarak sıralanabilmektedir. Önceki bölümlerde belirtildiği üzere, özel sektör kesiminde çalışan ücretlilerin, kamu kesiminde çalışan ücretlilere karşı veya kamu kesiminde çalışan ücretlilerin kendi aralarındaki çeşitli istisna ve muafiyet benzeri vergi yükü azaltıcı unsurların farklılaşması, uygulamada mali güce göre vergilendirme ilkesiyle ve verginin adaletli dağılımı ilkesiyle uyuşmamaktadır.

Verginin yasallığı ilkesi, vergi düzenlemelerinin kanun ile yapılması gerekliliğinin bir göstergesi olmaktadır. Bu açıdan, Türkiye'de ücretliler arasındaki vergi yükü farklılıklarına konu olan muafiyet, istisna ve indirim hükümlerinin kanun ile gerçekleştirilmesi dolayısıyla verginin yasallığı ilkesine uygun bulunmaktadır.

73 Tavşancı, A.,(2004). Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası, *Vergi Sorunları Dergisi*, S:189, 147.

74 Sönmez, E. ve Ayaz, G., (1999). Vergi Yargısı. Ankara: Oluş Yayıncılık, 53.



4. TÜRKİYE VE OECD ÜLKELERİNDE ÜCRETLİLER ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜNÜN KARŞILAŞTIRILMASI VE TÜRKİYE İÇİN ÖNERİLER

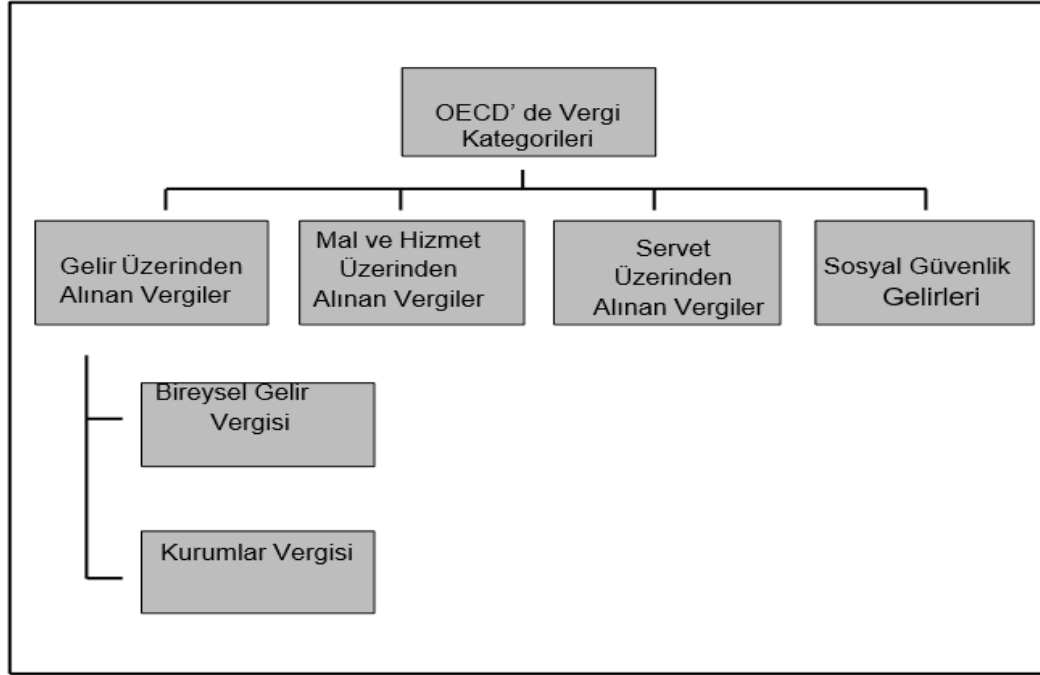
4.1. Türkiye ve OECD Ülkelerinde Vergi Yüğü Verilerinin Karşılaştırması

Birçok istatistiki veride olduğu gibi, vergi yükü verilerinde de uluslararası karşılaştırmalar yapmak, ülkenin maliye politikalarının globaldeki yerini, gelişimini ve başarısını değerlendirmek açısından faydalı olmaktadır. Ayrıca, diğer ülkelerin verilerine bakılarak, içeride başarılı ülkelerin politikaları örnek alınabilmektedir. Bu bağlamda ülkelerin gelişmişlik durumları önem arz etmekle birlikte göz önünde bulundurulmalıdır ki; gelişmiş ülkelerde vergi yükü artışının temel nedeni refah devletinin finansmanı olurken, gelişmekte olan ülkelerde kronik kamu açıkları vergi yükünün artışına yol açabilmektedir.⁷⁵

Bu çalışmada, Türkiye'nin ilgili verileri, 14 Aralık 1960'da Paris Sözleşmesi ile 20 kurucu üyesinden biri olduğu OECD topluluğunun üye ülkeleri ile karşılaştırılmaktadır. Türkiye'de ücretliler üzerindeki vergi yükünün OECD ülkeleri içerisindeki yerini tespit etmek adına, öncelikle ülkeler nezdinde diğer vergi yükü verileri karşılaştırmalı olarak incelenmektedir.

İlgili verilerin karşılaştırılmasında vergi sınıflandırmaları, verinin güvenilirliği açısından önem arz etmektedir. Çalışmamızda OECD'nin standardize ettiği ve Türkiye'nin de kullandığı sınıflandırma şekli olan "verginin ne üzerinden alındığına göre yapılan sınıflandırma" kullanılmaktadır. Şekil-4.1'de görüldüğü gibi OECD bu sınıflandırma biçimine göre veri yayınlamakla birlikte sosyal güvenlik gelirlerine de vergi benzeri bir gelir olarak sınıflandırmada yer vermektedir.

⁷⁵ Çiçek, S., (2012)., 88.



Şekil 4.1. OECD vergilerin sınıflandırılması prensibi

Kaynak: OECD Revenue statistics - classification of taxes, interpretative guide and methodology, 2019, <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenue-statistics-methodology-guide-andclassification> (Erişim:17.02.2020).

4.1.1. Türkiye ve OECD Ülkeleri Toplam Vergi Yükü Karşılaştırması

Bir ülkedeki sosyal refah düzeyi ile vergiler arasındaki ilişkiyi göstermekte olan toplam vergi yükü verileri, çalışmamızın önceki bölümlerinde belirtildiği gibi uluslararası karşılaştırmalarda sıklıkla kullanılmaktadır.

Toplam vergi yükü verilerine göre, 2000-2019 yılları itibariyle OECD ülkelerindeki vergi gelirlerinin GSYH'ya oranlarında sosyal güvenlik primlerini de içermekte olan Çizelge-4.1 aşağıda yer almaktadır. İlgili OECD ülke verileri en son 2020 yılında yayınlanmış olmakla birlikte, bu veriler çerçevesinde kapsam dahilindeki son yıl olan 2019 yılı değerlendirildiğinde, çizelgede yer alan ülkeler içinde vergi yükünün en düşük olduğu ülkeler sırasıyla; Meksika %16,4, Şili %20,6, İrlanda %22,6, Türkiye %23,0, ABD %24,4, Kore %27,3 ve İsviçre %28,5 olarak görülmektedir. Türkiye, 2019 takvim yılı vergi yükü verilerine göre OECD ülkeleri arası karşılaştırma sıralamasında en düşük vergi yüküne sahip beşinci ülke olmaktadır. çizelge ortalaması alındığında, 2019 yılı OECD ülkeleri vergi yükü ortalaması %33,8 olarak görülmektedir.

Çizelge 4.1. OECD Ülkelerinde toplam gelir vergilerinin GSYH içindeki payı (vergi yükü) (2000-2019)

Ülkeler/Yıllar	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Türkiye	23,6	25,6	24,0	25,2	23,3	23,4	23,6	23,1	23,1	23,5	24,8	25,9	24,9	25,3	24,6	25,1	25,3	24,9	24,4	23,0
Avustralya	30,5	28,9	29,8	30,0	30,3	30,0	29,4	29,5	26,8	25,5	25,3	25,9	26,9	27,1	27,3	27,9	27,6	28,5	28,6	..
Avusturya	42,3	43,9	42,7	42,4	42,0	41,0	40,4	40,5	41,4	41,0	41,0	41,1	41,8	42,6	42,7	43,0	41,9	41,8	42,2	42,4
Belçika	43,5	43,5	43,6	43,1	43,2	43,2	43,0	42,7	43,3	42,4	42,6	43,1	44,2	45,1	45,1	44,7	43,9	44,5	44,8	42,9
Kanada	34,7	34,1	33,1	32,7	32,7	32,7	32,7	32,5	31,2	32,3	31,0	30,8	31,2	31,1	31,3	32,8	33,2	32,8	33,0	33,4
Şili	18,8	19,0	19,1	18,8	19,1	20,7	22,0	22,7	21,4	17,3	19,6	21,1	21,3	19,9	19,6	20,4	20,1	20,1	21,1	20,6
Çekya	32,4	32,5	33,4	34,3	34,7	34,5	34,0	34,2	33,5	32,3	32,5	33,3	33,7	34,1	33,1	33,3	34,2	34,9	35,3	34,9
Danimarka	46,9	45,9	45,4	45,6	46,4	48,0	46,5	46,4	44,8	45,0	44,8	44,8	45,5	45,9	48,5	46,1	45,7	45,7	44,9	46,3
Estonya	31,1	30,4	31,2	30,9	31,2	30,0	30,5	31,3	31,4	34,9	33,3	31,5	31,7	31,6	32,1	33,2	33,5	32,8	33,2	33,0
Finlandiya	45,8	43,2	43,3	42,4	41,8	42,1	42,2	41,5	41,2	40,9	40,8	42,0	42,7	43,6	43,8	43,9	44,0	43,3	42,7	42,1
Fransa	43,4	43,1	42,4	42,2	42,4	42,9	43,3	42,5	42,3	41,5	42,1	43,3	44,4	45,4	45,4	45,3	45,4	46,1	46,1	45,4
Almanya	36,2	35,0	34,4	34,6	33,9	33,9	34,5	34,9	35,4	36,1	35,0	35,7	36,4	36,8	36,7	37,0	37,4	37,6	38,2	38,8
Yunanistan	33,4	31,9	33,1	31,5	30,5	31,9	31,0	31,8	31,8	30,8	32,0	33,6	35,8	35,7	36,0	36,6	38,7	38,9	38,7	38,7
Macaristan	38,5	37,6	37,4	37,2	37,0	36,5	36,5	39,4	39,5	38,9	37,3	36,3	38,4	38,0	38,0	38,7	39,1	38,2	36,6	35,7
İzlanda	36,0	34,2	33,9	35,3	36,3	39,4	40,1	38,6	34,5	31,2	32,3	33,3	34,0	34,5	37,3	35,4	50,8	37,5	36,7	36,8
İrlanda	30,8	28,6	27,3	27,9	28,9	29,4	30,8	30,4	28,5	27,3	27,0	27,4	27,6	28,3	28,5	23,1	23,4	22,5	22,3	22,6
İsrail	34,9	34,8	34,0	33,3	33,4	33,7	34,3	34,2	32,0	29,8	30,7	30,9	30,0	30,8	31,0	31,2	31,1	32,5	31,1	30,4
İtalya	40,6	40,3	39,8	40,1	39,3	39,1	40,6	41,7	41,7	42,1	41,9	41,9	43,9	44,1	43,5	42,9	42,3	42,1	42,1	42,4
Japonya	25,8	25,9	24,9	24,5	25,2	26,2	27,0	27,5	27,4	26,0	26,5	27,5	28,2	28,9	30,3	30,7	30,7	31,4	32,0	..
Kore	21,5	21,8	22,0	22,7	22,0	22,5	23,6	24,8	24,6	23,8	23,4	24,2	24,8	24,3	24,6	25,2	26,2	26,9	28,4	27,3
Litvanya	29,1	28,2	27,8	27,5	27,7	27,9	28,7	28,3	28,0	28,3	28,8	28,4	29,2	29,4	29,8	30,2	31,2	31,1	30,7	31,2
Letonya	30,8	29,3	29,0	28,6	29,0	29,2	30,1	30,0	30,6	30,2	28,3	27,2	27,0	27,0	27,5	28,9	29,7	29,5	30,3	30,3
Lüksemburg	36,9	37,5	37,4	37,5	36,5	37,8	35,7	36,1	36,7	38,2	37,4	37,0	38,4	38,3	37,6	37,4	37,9	38,7	40,1	39,2
Meksika	11,5	12,2	12,6	12,7	11,6	11,4	11,6	12,0	12,6	12,5	12,8	12,8	12,6	13,3	13,7	15,9	16,6	16,1	16,1	16,4
Hollanda	36,9	35,6	35,0	34,8	34,8	35,0	36,0	35,7	35,9	34,9	35,7	35,4	35,6	36,1	37,0	37,0	38,4	38,7	38,8	39,3
Y. Zelandiya	32,5	31,9	33,3	33,2	34,2	36,1	35,3	33,9	32,9	30,2	30,3	30,1	31,6	30,5	31,3	31,7	31,7	32,1	32,7	32,3
Norveç	41,9	42,1	42,4	41,7	42,4	42,6	42,8	42,1	41,4	41,2	41,9	42,0	41,5	39,9	38,8	38,4	38,7	38,8	39,0	39,9
Polonya	32,9	32,9	33,0	32,5	31,9	33,0	33,6	34,6	34,1	31,2	31,4	31,8	32,1	31,9	31,9	32,4	33,5	34,1	35,0	35,3
Portekiz	31,1	30,8	31,2	31,3	30,2	30,8	31,3	31,8	31,7	29,9	30,4	32,3	31,8	34,1	34,3	34,4	34,1	34,4	35,4	34,8
Slovak Ch.	33,6	32,7	32,8	32,5	31,5	31,3	29,3	29,2	29,0	28,9	28,1	28,6	28,3	30,3	31,1	32,1	32,3	33,1	33,1	34,7
Slovenya	36,6	36,8	37,2	37,3	37,4	38,0	37,6	37,1	36,4	36,2	36,9	36,5	36,8	36,4	36,2	36,3	36,5	36,3	36,4	37,6
İspanya	33,2	32,8	33,2	33,1	34,1	35,1	35,9	36,4	32,1	29,7	31,2	31,2	32,1	32,9	33,6	33,6	33,3	33,7	34,4	34,6
İsveç	48,9	46,8	45,1	45,4	45,6	46,6	45,9	44,9	44,0	44,0	43,2	42,5	42,5	42,9	42,5	43,1	44,2	44,4	43,9	42,9
İsviçre	27,6	27,0	27,6	26,9	26,6	26,6	26,4	26,2	26,6	27,0	26,6	26,9	26,9	27,0	26,9	27,6	27,7	28,4	27,9	28,5
İngiltere	32,9	32,6	31,5	31,3	32,3	32,7	32,9	33,0	32,3	31,2	32,4	33,1	32,4	32,2	31,8	32,2	32,7	33,3	33,5	32,9
ABD	28,3	27,3	25,0	24,5	24,8	26,1	26,8	26,8	25,7	23,0	23,5	23,8	24,0	25,6	25,9	26,1	25,9	26,8	24,3	24,4

Kaynak: OECD Revenue Statistic (1965-2019), <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> (Erişim:03.01.2021).

Çizelge-4.1 dikkatle incelendiğinde, tüm OECD ülkelerinin vergi yükü verilerinde çeşitli dalgalanmalar olmakla birlikte, genel olarak yıllar itibariyle yükselme eğilimi göstermektedirler. Bu hususta tek istisna Norveç olup, 2000-2019 yılları arasında vergi yükü verilerinin istikrarlı bir şekilde düşüş eğiliminde olduğu gözlemlenmektedir.

Çizelgede Türkiye, Meksika, Şili gibi gelişmekte olan ülkelerin diğer OECD ülkelerine oranla dikkat çekici nitelikteki vergi yükü düşüklüğü temelde dolaysız vergi yüklerinin düşük olmasından kaynaklanmaktadır. Buna rağmen çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde inceleneceği gibi, ilgili ülkelerin KDV ve tüketim vergilerinden kaynaklanmakta olan dolaylı vergi yükleri ciddi anlamda yüksek çıkmaktadır. Bu noktada vergi adaleti hususu gelişmekte olan ülkelerde önemli bir sorun niteliğindedir.

4.1.2. Türkiye ve OECD Ülkeleri Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibariyle Karşılaştırması (Dolaylı ve Dolaysız Vergiler Yönünden)

Bir ülkenin vergi gelirlerinin kaynağı, ilgili ülkenin mali gelişmişlik düzeyi ve maliye politikaları ile ilgili birçok bilgi vermektedir. Bu bağlama ülkeler arası karşılaştırmalarda, vergi gelirlerinin GSYH'daki payı önem arz etmektedir. Çizelge-4.2'de 2018 yılı vergi gelirlerinin ana başlıklar itibariyle GSYH içindeki payı gösterilmektedir. İlgili verilere göre 2018 yılı OECD ülkeleri toplamında gelir ve kar üzerinde alınmakta olan dolaylı vergilerin oranı %10,9 iken, dolaysız vergilerin oranı %11,5 olarak izlenmektedir. Türkiye verileri özelinde bakılacak olursa, dolaylı vergiler yönünden 2017 yılında OECD ortalamasının neredeyse eşit bir orana sahip iken 2018 yılında gerileyerek OECD ortalamasının altına düşmüştür. Dolaysız vergilerde ise OECD ortalamasının çok altında olan %5,3 lük bir oran gerçekleşmektedir.

Gelir ve karlar yönünden Türkiye'nin en düşük yüzdelerli veriye sahip ikinci ülke olması dikkat çekiciyken, Danimarka %27,6 ile en yüksek oranlı ülke olmaktadır. Dolaylı vergilerde en yüksek payı Macaristan %16,8 ve Yunanistan %15,4 ile paylaşırken, en düşük oranlar %4,3 ABD, %5,8 İsviçre ve %5,9 Meksika

olmaktadır. Verilerin kaynağı olan OECD 2020 Vergi Gelirleri Raporunda, ilgili veriler 2019 yıllı için güncellenmemiştir.

Çizelge 4.2. OECD ülkelerinde vergi gelirlerinin ana başlıklar itibariyle GSYH içindeki payı (2018)* (%)

	Gelir ve Kar	Sosyal Güvenlik	Ücretler	Emlak	Mal ve Hizmet	Diğer	Gümrük
Türkiye	5,8	7,2	0	1	9,7	0,3	-
Avustralya	17,3	0	1,4	2,7	7,3	0	-
Avusturya	12,4	14,7	2,7	0,5	11,7	0,2	0,2
Belçika	16,2	13,3	0	3,4	11,1	0	0,4
Kanada	16,2	4,6	0,7	3,9	7,8	0	-
Şili	7,5	1,5	0	1,1	11,2	-0,2	-
Çekya	7,9	15,3	0	0,5	11,3	0	0,2
Danimarka	27,6	0	0,3	1,8	14,6	0	0,1
Estonya	7,4	11,5	0	0,2	13,8	0	0,2
Finlandiya	14,8	11,8	0	1,4	14,3	0	0,1
Fransa	11,5	16	1,5	4,1	12,2	0,5	0,2
Almanya	12,6	14,5	0	1,1	10,3	0	0,2
Yunanistan	8,9	11,6	0	3	15,4	0	0,2
Macaristan	6,8	11,8	1	1	16,8	0,1	0,1
İzlanda	18,4	3,5	0,3	2	12,4	0,6	-
İrlanda	10,3	3,9	0,2	1,3	7	0	0,1
İsrail	10,1	5,2	1,2	3,2	11,2	0	-
İtalya	13	13	0	2,5	12	1,4	0,2
Japonya	10,2	12,9	0	2,6	6,2	0,1	-
Kore	9,1	6,8	0,1	0,1	7	0,6	-
Litvanya	5,6	12,7	0	0,3	11,6	0	0,3
Letonya	7,1	9,1	0	0,9	14,1	0	0,2
Lüksemburg	15,6	10,8	0	3,9	9,4	0	0,3
Meksika	7,1	2,2	0,4	0,3	5,9	0,3	-
Hollanda	11,5	14	0	1,6	11,7	0,1	0,4
Y.Zellanda	18,5	0	0	1,9	12,5	0	-
Norveç	16,5	10,1	0,1	1,2	11,7	0	-
Polonya	7,4	13,1	0,2	1,3	13,1	0,1	0,2
Portekiz	9,8	9,4	0	1,4	13,9	0,3	0,2
Slovak Ch.	7,1	14,8	0	0,4	12	0	0,2
Slovenya	7,3	15,5	0	0,6	14	0	0,1
İspanya	10,1	11,7	0	2,5	10,2	0	0,2
İsveç	15,8	9,6	5,1	0,9	12,4	0	0,3
İsviçre	13,4	6,6	0	2,1	5,8	0,1	-
İngiltere	11,6	6,3	0,1	4,1	10,7	0	0,2
ABD	11	6,1	0	3	4,3	0	-
OECD ORTALAMA	11,5	9	0,4	1,9	10,9	0,1	0,2

* İlgili kaynak 2020 yılında yayınlanan rapor olmakla birlikte, veri içeriği 2018 takvim yılına kadar mevcuttur.

Kaynak: Statistiques des recettes publiques 2020/ https://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/statistiques-des-recettes-publiques-2020_c6381ca6-fr#page63
(Erişim:13.01.2021).

Ülkelerdeki vergi gelirlerinin kaynağı, uluslararası kıyaslamalarda önem arz etmektedir. Aşağıda yer alan Çizelge-4.3 nezdinde 2018 yılına dair OECD ülkeleri vergi gelirlerinin ana başlıklar itibariyle toplam vergi gelirleri içindeki payı yer almaktadır. Türkiye verileri incelendiğinde, dolaylı vergilerin %40,5 payla OECD ülke verileri ortalaması olan %32,7'in çok üzerinde olduğu görülmektedir. Dolaysız vergilerde ise Türkiye %24,1 oranıyla, OECD ortalaması olan %34,3'ün altında yer almaktadır.

Çizelge genel olarak incelendiğinde dolaylı vergilerde en yüksek orana sahip ülkeler %53,3 Şili, %45,1 Letonya, %44,7 Macaristan, %41,8 Estonya ve %40,5 Türkiye olarak sıralanmaktadır. Buna karşılık en düşük oranlı ülkeler %17,6 ABD, %19,5 Japonya ve %20,8 İsviçre olmaktadır.

Dolaysız vergiler nezdinde Çizelge-4.3, verisi en yüksek ülkelerin %62,2 Danimarka, %60,20 Avustralya, %56,3 Yeni Zellanda olduğunu göstermektedir. Bu bakımdan en düşük veriler %18,2 Macaristan, %18,5 Litvanya, %19,5 Slovenya'da gerçekleşmektedir.

Çizelge 4.3. OECD ülkelerinde vergi gelirlerinin ana başlıklar itibariyle toplam vergi gelirleri içindeki payı (2018)* (%)

	Gelir ve Kar	Sosyal Güvenlik	Ücretler	Emlak	Mal ve Hizmet	Diğer	Gümrük
Türkiye	24,1	29,9	0	4,3	40,5	1,1	-
Avustralya	60,2	0	4,8	9,5	25,5	0	-
Avusturya	29,3	34,8	6,4	1,3	27,7	0,5	0,4
Belçika	36,8	30,2	0	7,8	25,2	0	0,9
Kanada	48,8	14	2	11,6	23,5	0,1	-
Şili	35,8	6,9	0	5,2	53,3	-1,1	-
Çekya	22,6	43,8	0	1,3	32,3	0	0,4
Danimarka	62,2	0,1	0,6	4,1	32,9	0	0,3
Estonya	22,6	34,9	0	0,7	41,8	0	0,6
Finlandiya	34,8	27,9	0	3,4	33,8	0	0,2
Fransa	25,1	34,9	3,3	9	26,6	1,1	0,4
Almanya	32,8	37,7	0	2,7	26,8	0	0,5
Yunanistan	22,9	29,9	0	7,7	39,5	0	0,5
Macaristan	18,2	31,6	2,6	2,6	44,7	0,2	0,4
İzlanda	49,3	9,5	0,8	5,5	33,3	1,6	-
İrlanda	45,3	17,3	0,8	5,8	30,8	0	0,6
İsrail	32,8	16,8	3,8	10,3	36,3	0	-
İtalya	31	31	0	6,1	28,7	3,2	0,5
Japonya	31,9	40,2	0	8,1	19,5	0,3	-
Kore	34,1	25,4	0,3	11,6	26,3	2,3	-
Litvanya	18,5	42,1	0	1	38,4	0	0,9
Letonya	22,6	29,3	0	3	45,1	0	0,7
Lüksemburg	39,4	27,1	0	9,7	23,7	0,1	0,6
Meksika	44	13,4	2,5	2	36,4	1,7	-
Hollanda	29,6	36	0	4	30,1	0,3	1,1
Y.Zellanda	56,3	0	0	5,8	37,9	0	-
Norveç	41,7	25,5	0,1	3,1	29,5	0	-
Polonya	21,1	37,2	0,6	3,7	37,2	0,1	0,5
Portekiz	28,3	26,9	0	4	39,8	1	0,5
Slovak Ch.	20,7	43	0	1,2	35	0	0,5
Slovenya	19,5	41,4	0,1	1,6	37,4	0	0,4
İspanya	29,3	33,9	0	7,3	29,5	0	0,6
İsveç	35,9	21,8	11,6	2,2	28,1	0,1	0,6
İsviçre	47,7	23,6	0	7,3	20,8	0,5	-
İngiltere	35,3	19,1	0,4	12,5	32,6	0	0,5
ABD	45,2	24,9	0	12,3	17,6	0	-
OECD ORTALAMA	34,3	25,7	1,2	5,6	32,7	0,5	0,6

* İlgili kaynak 2020 yılında yayınlanan rapor olmakla birlikte, veri içeriği 2018 takvim yılına kadar mevcuttur.

Kaynak: Statistiques des recettes publiques 2020/ https://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/statistiques-des-recettes-publiques-2020_c6381ca6-fr#page66 (Erişim:13.01.2021).

Türkiye’de vergi gelirleri içerisinde ağırlıklı olarak ödenen vergi çizelgede de görüleceği üzere dolaylı vergiler olmaktadır. Dolaylı vergiler, toplumun tüm kesimlerinin muhatap olduğu vergileridir. Sosyal güvenlik primleri hariç tutulmak üzere, toplam vergi gelirlerinin GSYH’ya oranı açısından Türkiye OECD ülkeleri arasında en hızlı artışa sahip olan ülkelere biridir. Buna rağmen, genel

vergi yükü itibariyle, dolaylı vergi gelirlerinin payının düşük olması dolayısıyla OECD ortalamalarının altında kalmaktadır.

4.1.3. Türkiye ve OECD Ülkelerinde Kişisel Gelir Vergilerinin GSYH'ya Oranları Karşılaştırması

Kişi başına düşen vergi ve benzeri ödemelerin, yine kişi başına düşen gayrisafi yurtiçi hasılaya oranı, uluslararası ülke karşılaştırmalarında bireysel refah düzeyi hakkında bilgi sağlamaktadır.

OECD ülkelerinde elde edilen kişisel gelir vergisinin GSYH içindeki değişimi Çizelge-4.4'de gösterilmektedir. İlgili çizelgede öncelikle Türkiye verileri incelendiğinde, yıllar itibariyle istikrarlı bir yükseliş yaşanmakla birlikte, OECD ortalamalarının yarısından bile daha düşük veriler kaydedilmektedir. Son yayınlanan 2018 yılı verilerinde bu anlamda Türkiye %3,8 ile en düşük orana sahip üçüncü ülke sıralamasında yer almaktadır.

OECD ortalaması 2019 yılı itibariyle %8 olarak hesaplanmaktadır. 2019 yılı da dahil olmak üzere ilgili yılların tamamında Danimarka OECD ortalamasını yükselten, en yüksek bireysel vergi yüküne sahip ülke durumdadır. İskandinav ülkelerinden Finlandiya, İsveç ve Norveç'in bireysel vergi yükleri ise 2019 verilerine göre sırasıyla %12,2, %12,2 ve %10,4 olarak gerçekleşmektedir. Buna göre, bireysel vergi yükü sıralamasında İskandinav ülkelerinin OECD ortalamasının üzerinde olduğu söylenebilmektedir.

Çizelge 4.4. OECD ülkelerinde yıllar itibariyle kişisel gelir vergisinin GSYH'ya oranı (2010-2019) (%)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Türkiye	3,5	3,5	3,6	3,5	3,6	3,7	3,7	3,6	3,8	
Avustralya	9,8	10,2	10,6	10,6	11,3	11,5	11,3	11,5	11,8	..
Avusturya	9,2	9,2	9,5	9,7	10	10,3	9,0	9,1	9,4	9,6
Belçika	12	12,2	12,3	12,9	13	12,6	12	11,9	11,9	11,4
Kanada	10,9	11,1	11,4	11,3	11,4	12,1	11,9	11,9	12	12,2
Şili	..	..	..	..	..	..	1,8	1,9	1,4	1,5
Çekya	3,3	3,5	3,6	3,7	3,6	3,6	3,8	4	4,3	4,4
Danimarka	23,2	23,2	23,3	25	26,2	25,3	24,2	24,4	24,1	24,3
Estonya	5,3	5,1	5,2	5,4	5,7	5,7	5,7	5,6	5,4	5,4
Finlandiya	12,1	12,3	12,5	12,8	13,4	13,3	12,9	12,5	12,2	12,2
Fransa	7,2	7,4	8	8,4	8,5	8,5	8,5	8,6	9,4	9,6
Almanya	8,5	8,8	9,4	9,6	9,6	9,8	10	10,3	10,5	10,6
Yunanistan	4	4,7	6,9	5,9	5,9	5,7	5,8	6,2	6,3	..
Macaristan	6,5	5	5,6	5,3	5,2	5,3	5,2	5,4	5,5	5,2
İzlanda	11,8	12,5	12,7	13,2	13	13	13,5	14,3	14,8	14,7
İrlanda	7,9	8,3	8,7	8,8	8,8	7	7,6	7,2	7,1	7,1
İsrail	5,4	5,4	5,3	5,3	5,4	5,8	6,2	6,7	6,4	6,4
İtalya	11,3	11	11,6	11,6	11,2	11,2	10,8	10,8	10,7	10,9
Japonya	4,9	5,1	5,2	5,5	5,7	5,8	5,7	5,9	6,1	6,1
Kore	2,7	3	3,2	3,3	3,5	3,6	4,3	4,5	4,9	4,8
Litvanya	6,2	5,6	5,7	5,8	5,9	5,9	6,3	6,6	6	6,5
Letonya	3,5	3,4	3,4	3,5	3,5	3,7	4	3,8	4,1	7,1
Lüksemburg	7,9	8,2	8,4	8,7	8,7	9,1	9,1	8,9	9,3	9,3
Meksika	..	..	..	..	..	..	3,4	3,4	3,4	3,4
Hollanda	7,6	7,3	6,9	6,8	6,9	7,6	7,1	8,3	8	8,5
Y.Zellanda	11,4	10,8	11,7	11,2	11,7	11,8	11,6	11,9	12,3	12,8
Norveç	9,9	9,7	9,7	9,9	9,8	10,8	10,7	10,3	10	10,4
Polonya	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
Portekiz	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
Slovak Ch.	2,6	2,8	2,9	2,9	3	3,1	3,3	3,4	3,6	3,8
Slovenya	5,6	5,6	5,7	5,1	5	5,1	5,2	5,1	5,3	5,4
İspanya	0	0	0	0	0	0	7,2	7,4	7,7	7,9
İsveç	11,1	10,9	11,2	11,3	10,9	10,9	11,5	11,5	11,4	12,2
İsviçre	8,5	8,4	8,5	8,4	8,3	8,6	8,6	8,6	8,6	8,7
İngiltere	9,1	9,1	8,6	8,7	8,5	8,6	8,9	9	9	9,1
ABD	7,8	8,9	8,6	9,3	9,2	9,6	9,6	10,4	10	10,1
OECD TOPLAMI	7,8	7,9	8,1	8,2	8,3	8,4	8,3	8,1	8,1	8

Kaynak: OECD Taxing Database, 2010-2019, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> (Erişim 13.01.2021).

4.1.4. Türkiye ve OECD Ülkelerinde En Yüksek Yasal Kişisel Gelir Vergisi Oranı ve Çalışanlar İçin En Yüksek Marjinal Vergi Oranları Karşılaştırması

Ülkelerdeki en yüksek vergi oranları ve kişisel gelir vergisi ile ilgili en yüksek marjinal vergi oranları kıyaslaması, uluslararası karşılaştırma açısından önemli bir veri olmakla birlikte, çalışmamıza konu olan OECD ülkelerindeki marjinal kişisel gelir vergisi oranları, çalışanlar için sosyal güvenlik primleri ve en yüksek vergi oranları Çizelge-4.5'de gösterilmektedir. OECD Vergi verileri baz alınarak oluşturulan çizelgede, 2019 yılı için OECD ortalama kişisel gelir vergisi %41,5, kişisel gelir vergisi ve çalışanların sosyal güvenlik primleri %47 ve en yüksek vergi oranı %42,8 olarak görünmektedir.

Bu veriler dahilinde Türkiye, 2019 yılı özelinde OECD ortalamalarının altında olup, birçok üye ülkeden daha düşük yüzdelerle verilerle sahiptir. Çizelge dikkatle incelendiğinde gelirdeki her bir birimlik artış için ödenen verginin oransal ifadesi olan marjinal gelir vergisinin oranları, görece gelişmiş ülkelerde daha yüksek izlenmektedir.

Çizelge 4.5. OECD ülkelerinde en yüksek yasal kişisel gelir vergisi oranı ve çalışanlar için en yüksek marjinal vergi oranları (2019) (%)

	En yüksek marjinal vergi oranları		En yüksek vergi oranı	
	Kişisel Gelir Vergisi	Kişisel gelir vergisi ve çalışanların sosyal güvenlik primleri	En yüksek vergi oranı	Eşik (ortalama ücretin katları olarak ifade edilir)
Türkiye	30,5	45,5	35,8	3,0
Avustralya	47,0	47,0	47,0	2,0
Avusturya	55,0	55,0	55,0	22,7
Belçika	46,0	60,2	52,9	1,1
Kanada	53,5	53,5	53,5	4,0
Şili	35,0	35,0	35,0	7,6
Çekya	20,1	31,1	15,0	0,3
Danimarka	55,6	55,6	55,9	1,3
Estonya	30,8	32,4	20,0	0,8
Finlandiya	48,7	58,5	51,1	1,9
Fransa	55,2	55,6	55,4	16,1
Almanya	47,5	47,5	47,5	5,3
Yunanistan	55,0	55,0	55,0	11,0
Macaristan	15,0	33,5	15,0	0,0
İzlanda	44,4	44,4	46,2	1,2
İrlanda	48,0	52,0	48,0	1,4
İsrail	50,0	50,0	50,0	4,1
İtalya	42,3	52,8	47,2	2,6
Japonya	55,8	56,1	55,9	8,5
Kore	43,4	47,5	46,2	11,1
Litvanya	29,2	40,2	31,4	4,8
Letonya	27,0	34,0	27,0	9,5
Lüksemburg	45,8	47,2	45,8	3,5
Meksika	35,0	35,0	35,0	26,6
Hollanda	50,1	54,4	51,8	1,4
Y.Zellanda	33,0	33,0	33,0	1,1
Norveç	38,2	46,4	38,2	1,6
Polonya	22,1	39,9	32,0	1,7
Portekiz	47,2	58,2	53,0	15,0
Slovak Ch.	21,7	35,1	25,0	3,2
Slovenya	39,0	61,1	50,0	4,6
İspanya	43,5	43,5	43,5	2,4
İsveç	60,2	60,2	57,2	1,5
İsviçre	36,0	41,7	41,7	3,3
İngiltere	45,0	47,0	45,0	3,7
ABD	43,7	46,0	43,7	9,2
OECD TOPLAMI	41,5	47,0	42,8	5,5

Kaynak: OECD Taxing Database, 2019, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> (Erişim 21.03.2020).

4.1.5. Türkiye ve OECD Ülkelerinde Aile Tiplerine Göre Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü Oranı Karşılaştırması

Ücretliler zerindeki vergi yükünün hesaplanması açısından önemli unsurlardan biri de devletlerin, aile yapısına göre ücretlilere verdiği destektir. Sosyal devlet anlayışıyla, ücretlilerin hane halkının kalabalıklığı veya çocuk sayılarına bağı olarak gelir vergisi ödemelerinde iyileştirmeler yapılabilir. OECD ülkelerinde 2019 yılına ilişkin, ücretlilerin aile yapılarına göre belirlenmekte olan gelir vergisi oranları aşağıdaki çizelgede yer almaktadır.

Çizelge verilerine göre, ilgili ülkeler arasında hanede yaşayan kişi sayısı arttıkça vergiyi arttırmaya yönelik uygulamalara sahip olan ülkeler olmakla birlikte, aksine, bakmakla yükümlü olunan kişilerin varlığında veya sadece çocuk sahibi olmakla ilişkilendirilmiş olarak daha düşük gelir vergisi politikaları benimsemiş ülkeler olduğu görülmektedir.

İngiltere, İsrail, Kanada, Belçika vergi oranlarını çocuk varlığına veya hane halkının genişlemesine bağı olarak yükseltmeyi tercih eden ülkeler arasında yer almaktadır. İzlanda, Hollanda, Almanya ise ilgili durumlarda daha düşük vergilendirmeye gitmektedir. Özellikle Almanya'da gelir vergisi oranının düşürülmesinin, çocuk sahibi olmakla doğru orantılı görülmektedir. Çizelge'nin ilk sırasında yer almakta olan Türkiye'de ise artan oranlı tarife dikkate alınmadığında, gelir vergisinde sabit %15 oran bulunmaktadır. Bu durumun telafisi AGİ aracılığıyla yapılmaya çalışılmakta olsa da, OECD ortalamasının üstünde bir gelir vergisi politikası izlenmektedir.

Çizelge 4.6. OECD ülkelerinde aile tiplerine göre ücretliler üzerindeki gelir vergisi oranları (2019) (%)

ÜLKELER	Tek Kişi		Biri Çalışan Evli Çift	
	Çocuksuz	İki Çocuklu	Çocuksuz	İki Çocuklu
Türkiye	15,0	15,0	15,0	15,0
Avustralya	0,0	0,0	0,0	0,0
Avusturya	18,0	18,0	18,0	18,0
Belçika	13,9	13,9	14,0	14,0
Kanada	7,2	7,2	7,3	7,4
Şili	7,0	7,0	7,0	7,0
Çekya	11,0	11,0	11,0	11,0
Danimarka	0,0	0,0	0,0	0,0
Estonya	1,6	1,6	1,6	1,6
Finlandiya	9,8	9,8	9,8	9,8
Fransa	11,3	11,3	11,3	11,3
Almanya	20,1	19,8	20,1	19,8
Yunanistan	15,9	15,9	15,9	15,9
Macaristan	18,5	18,5	18,5	18,5
İzlanda	0,5	0,5	0,4	0,3
İrlanda	4,0	4,0	4,0	4,0
İsrail	6,1	6,1	7,3	8,0
İtalya	9,5	9,5	9,5	9,5
Japonya	14,5	14,5	14,5	14,5
Kore	8,7	8,7	8,7	8,7
Litvanya	19,5	19,5	19,5	19,5
Letonya	11,0	11,0	11,0	11,0
Lüksemburg	12,2	12,2	12,3	12,3
Meksika	1,3	1,3	1,3	1,4
Hollanda	15,7	9,8	14,2	12,2
Y.Zellanda	0,0	0,0	0,0	0,0
Norveç	8,2	8,2	8,2	8,2
Polonya	17,8	17,8	17,8	17,8
Portekiz	11,0	11,0	11,0	11,0
Slovak Ch.	13,4	13,4	13,4	13,4
Slovenya	22,1	22,1	22,1	22,1
İspanya	6,4	6,4	6,4	6,4
İsveç	7,0	7,0	7,0	7,0
İsviçre	6,2	6,2	6,2	6,2
İngiltere	8,2	8,2	9,0	9,5
ABD	7,7	7,7	7,7	7,7
OECD ORTALAMA	10,0	9,8	10,0	10,0

Kaynak: OECD Taxing Wages, 2019, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=54856> (Erişim: 21.03.2020).

Çizelge-4.7’de ise OECD ülkelerinde aile tiplerine göre ücretliler üzerindeki vergi yükü 2019 yılı verilerine göre gösterilmektedir. İlgili çizelge gelir vergisi ödemelerini ve sosyal güvenlik primlerini kapsamakla birlikte, oranlar brüt ücret kazancının

yüzdesi olarak verilmektedir. Kazanç, ortalama ücret olarak dikkate alınmış olup, imalat ve üretim sektöründe çalışan ücretlileri kapsamaktadır.

Çizelgeye göre, Türkiye verileri aile yapısına göre gelir vergisi oranlarında olduğu gibi gelir vergisi yükünde de OECD ortalamasının üzerinde bulunmaktadır. Bunun da ötesinde, Türkiye’de çoğu OECD ülkesine kıyasla ailelere yönelik sosyal harcamaların oldukça yetersiz olduğu dikkate alındığında ücretliler üzerindeki vergi yükünün oldukça yüksek olduğu söylenebilir.⁷⁶



76 Gök, M., Yalçın, A. Z.,(2015)., 240.

Çizelge 4.7. OECD ülkelerinde aile tiplerine göre ücretliler üzerindeki vergi yükü (2019) (%)

ÜLKELER	Tek Kişi		Biri Çalışan Evli Çift	
	Çocuksuz	İki Çocuklu	Çocuksuz	İki Çocuklu
Türkiye	28,5	27,3	27,7	26,5
Avustralya	23,6	23,6	23,6	23,6
Avusturya	33,2	25,6	33,2	25,6
Belçika	39,3	35,4	29,9	27,3
Kanada	23,2	18,7	19,1	18,7
Şili	7,0	7,0	7,0	7,0
Çekya	25,0	13,3	18,9	7,2
Danimarka	35,6	34,3	31,6	31,6
Estonya	16,0	13,9	13,5	11,4
Finlandiya	30,0	30,0	30,0	30,0
Fransa	27,3	20,8	20,8	20,8
Almanya	39,3	27,7	31,2	21,3
Yunanistan	26,1	25,6	27,0	26,6
Macaristan	33,5	22,7	33,5	22,7
İzlanda	28,7	28,7	21,7	21,7
İrlanda	25,9	20,9	18,8	15,7
İsrail	18,3	12,6	18,3	18,3
İtalya	31,6	27,1	29,4	25,0
Japonya	22,4	22,4	21,0	21,0
Kore	15,3	13,3	14,8	13,2
Litvanya	28,7	20,2	28,7	20,2
Letonya	36,1	36,1	36,1	36,1
Lüksemburg	29,9	25,1	18,4	18,4
Meksika	10,8	10,8	10,8	10,8
Hollanda	29,7	24,4	28,5	28,5
Y.Zellanda	18,8	18,8	18,8	18,8
Norveç	27,3	25,5	27,3	27,3
Polonya	25,0	20,3	24,1	20,3
Portekiz	26,9	20,5	22,6	16,2
Slovak Ch.	24,2	20,2	18,5	14,5
Slovenya	34,5	28,0	31,3	26,1
İspanya	21,4	11,4	17,9	14,5
İsveç	24,7	24,7	24,7	24,7
İsviçre	17,4	11,3	14,1	10,9
İngiltere	23,3	23,3	22,7	22,7
ABD	24,0	14,0	19,8	12,2
OECD ORTALAMA	25,9	21,8	23,2	20,5

Kaynak: OECD Taxing Wages, 2019, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=54856> (Erişim: 21.03.2020).

4.2. Seçilmiş OECD Ülkelerinde Çalışan Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün İncelenmesi

Türkiye’de çalışan ücretliler üzerindeki vergi yükünün daha iyi anlaşılması adına, bazı seçilmiş ülkelerle karşılaştırma yapmak gerekliliği olmaktadır. Bu gereklilik çerçevesinde öncelikle, tarafımdan seçilmiş olan Almanya, İngiltere ve İspanya’daki gelir vergisi politikalarının incelenmesi ve çalışan ücretlilerin karşılaştıkları vergi yükünün gözlemlenmesi, kıyaslama açısından önem teşkil etmektedir. Türkiye’nin gelişmekte olan bir ülke olması ve OECD’deki gelişmiş ülkeleri mali politikalar açısından örnek alması dolayısıyla seçilen ilgili ülkelerde, çalışanlar üzerinde oluşan vergi yükünün daha derinlemesine analizi ve Türkiye ile karşılaştırma yapılması, kıyaslamada daha somut fikirler sunmaktadır.

4.2.1. Almanya’da Çalışan Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün İncelenmesi

Almanya, artan oranlı gelir vergisi uygulamakta olan OECD ülkeleri arasında yer almaktadır. Ülkenin artan oranlı gelir vergisi yapısı, çok aşamalı olması ve doğrusal artan oranlı olması dolayısıyla, ülkedeki ücretlilerin vergi yükünün daha yüksek olması sonucunu doğurmaktadır. 2020 yılı için Almanya’da uygulanmakta olan gelir vergisi tarifesı (yıllık) Çizelge-4.8’ de yer almaktadır.

Çizelge 4.8. Almanya gelir vergisi tarifesı (2020)

Vergi %	Vergi Matrahı (EUR)
0	9.408'e kadar
14%	9.409-57.051
42%	57.052-270.500
45%	270.501 ve üzeri

Kaynak: European Taxation Database, Income Tax Rates, 2020
https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/earn_mw_cur/default/table?lang=en, (Erişim: 11.09.2020).

Yukarıdaki çizelgede de görüldüğü üzere, 2020 yılı itibariyle ücretliler için gelir vergisi tarifesı, ücretin yüksekliğine göre %14 ila %45 arasında değişmektedir. Buna ek olarak düşük ücret olarak nitelendirilmekte olan yıllık 9408€ sınırına kadar olan ücretler gelir vergisinden istisna tutulmaktadır.

Almanya'nın 2020 yılı için kayıtlara geçen asgari ücret tarifesi aylık 1584€ olmakla birlikte, bekar bir ücretlinin vergi yükü Çizelge-4.10'da detaylı olarak gösterilmektedir. Bekar ücretlilerde 270.501€ ve evli ücretlilerde 541.000€ sınırını aşan gelirlerde %5,5 dayanışma vergisine ek olarak %9 kilise vergisi ödemesi bulunmaktadır. Ücretlilerin sosyal güvenlik primi kesinti oranları; emeklilik %9,35, işsizlik sigortası %1,5, sağlık sigortası % 7,3 ve bakım sigortası % 1,175 olarak belirlenmektedir.⁷⁷ İlgili oranlar aşağıdaki çizelgede listelenmektedir.

Çizelge 4.9. Almanya sosyal güvenlik prim oranları (2020)

Sigorta Türü	Çalışan Katkısı %	İşveren Katkısı %
Hastalık ve Analık	7,3	7,3
Uzun Süreli Bakım	1,175	1,175
Sakatlık	9,35	9,35
Yaşlılık	9,35	9,35
Dul ve Yetim	9,35	9,35
İşsizlik	1,5	1,5
İş Kazaları ve Mesleki Hastalıklar	-	Riske bağlı değişen oranlar*

*Oranı, "İşveren Sigorta Birliği" değişik sektörlerdeki risk düzeylerine göre belirlenmektedir. Sadece işverenlerce ödenmektedir.

Kaynak: Missoc Database, (2020). Comparative Tables on Social Protection, European Commission's Directorate General for Employment, Social Affairs & Inclusion, (Erişim: 11.09.2020).

İlgili veriler doğrultusunda Almanya'daki bir ücretlinin maaşından yapılan kesintiler aşağıda incelenmektedir.

77 European Taxation Database, (2019). Taxes in Europe Database, European Commission's Taxation and Customs Union Directorate-General.

Çizelge 4.10. Almanya’da çalışan ücretlinin maaşından yapılan kesintiler (2020)

2020	Aylık	Yıllık
Brüt maaş:	1.584,00 €	19,008,00 €
Vergiler		
Dayanışma Ek Ücreti:	0,50 €	6,00 €
Kilise Vergisi:	6,68 €	80,16 €
Maaş Vergisi:	83,50 €	1.002,00 €
Toplam Vergiler:	90,68 €	1,088,16 €
Sosyal Masraflar		
Emeklilik Sigortası:	147,31 €	1.767,74 €
İşsizlik Sigortası:	19,01 €	228,10 €
Sağlık Sigortası:	122,76 €	1.473,12 €
Bakım Sigortası:	28,12 €	337,39 €
Toplam Sosyal Masraflar:	317,20 €	3.806,35 €
Net maaş:	1.176,12 €	14.113,49 €

Kaynak: “German Tax Wage Calculator 2020” programından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Çizelge-4.10’da görülmekte olan dayanışma vergisi, 1990 yılında Batı ve Doğu Almanya’nın birleşmesinden sonra, Doğu Almanya’nın imarını finanse etmek amacıyla yürürlüğe konulmuş ve hala tahsil edilmekte olan bir vergi olmakla birlikte,⁷⁸ düşük gelir düzeyleri için istisna tutulmaktadır. Bununla birlikte vergi yükünü arttırmakta olan kilise vergisi de çizelgede dikkate alınmakta olup, hizmet erbabı olarak çalışan gerçek kişinin katolik, protestan veya diğer kiliselere üye olması durumunda ödemek zorunda olduğu ekstra bir vergi yükünü doğurmaktadır. Kiliselere üyelik olmaması durumunda ödenmesi zorunlu olmamaktadır.

Almanya’da ücretlilere uygulanmakta olan altı adet vergi kategorisi bulunmaktadır. Bu kategoriler, ücretlinin evli veya bekar olması, eşinin çalışma durumu, çocuk sayısı, birden fazla işyerinde çalışma gibi çeşitli kriterlere bağlı olarak belirlenmektedir. Ayrıca, 65 yaş üzeri ücretliler için yaşlılık indirimi söz konusu

78 Ailo, (2011). The Expatriate Financial Guide To Germany, Association Of International Life Offices, January, 1.

olup, bu uygulama matrah azaltıcı bir etki yaratmaktadır. Çizelge-4.10'da verilmekte olan örnek hesaplama, 65 yaş altı, bekar, çocuksuz bir ücretli baz alınarak oluşturulmuştur.

Vergi dilimlerinin belirlenmesi aşamasında birlikte yaşamakta olan eşler ayrı ayrı değerlendirilmeyi tercih edebilmektedir.

Almanya'da ücret gelirleri üzerinden, sigorta primi ve bağış gibi indirimler uygulanmakla birlikte, Türkiye'de uygulanmakta olan en az geçim indiriminin bir benzeri olarak kişisel indirim de söz konusu olmaktadır. Bu indirimlere örnek olarak, özel emeklilik için ödenen primlerin belli bir yüzdesi ile zorunlu sağlık sigortası, kaza sigortası, mesleki sorumluluk sigortası, özel sigortalar ve işsizlik sigortası için yapılan prim ödemeleri yada kar amacı bulunmayan faaliyetlere yapılan bağışların belli bir yüzdesi ile eğitim harcamalarının belli bir tutarının brüt ücretten indirilebilmesi gösterilebilmektedir.⁷⁹ Ayrıca, 25 yaşını doldurmamış olan çocukların her biri için ek indirim imkanı bulunmaktadır.⁸⁰

Çalışanlara yıl içinde verilen 13'ncü maaş, yılbaşı ikramiyeleri veya diğer ek ödemelerin tamamı brüt ücrete ilave olunarak gelir vergisi matrahını ve sosyal güvenlik primleri matrahını o ölçüde artırmaktadır.⁸¹

İncelemede yer almakta olan ülkeler arasında sosyal güvenlik primlerinin en yüksek olduğu ülkelerden biri olmasına karşın, sosyal güvenlik hizmetlerinin neredeyse tamamı için primlerin yanı sıra vergi ile finansman yoluna da gidilebilmesi dolayısıyla Almanya diğer ülkelerden farklı olmaktadır.⁸² Bu tür yardımlar tamamıyla vergi gelirleri ile finanse edilmektedir.

79 Boeljen-Ostaszewska Ola., (2010). European Tax Handbook 2010, IBFD Global Tax Series, s.315.

80 European Taxation Database, (2019).

81 Çiçek, S., (2013), Asgari ve Ortalama Ücret Üzerindeki Kamusal Yüklerin İncelenmesi: Türkiye ve Bazı Avrupa Birliği Ülkeleri, *HAK-İŞ Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi Cilt: 2, Yıl:2, S:3, 11.*

82 Çiçek, S., (2015). Ücret Üzerindeki Mali Yükümlülüklerin İncelenmesi, *HAK-İŞ Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi Cilt: 4, Yıl: 4, S: 10, 14.*

4.2.2. İngiltere’de Çalışan Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün İncelenmesi

İngiltere, gelir vergisini kaynakta kesinti yöntemiyle toplamaktadır. Söz konusu tevkifat yöntemi “Pay As You Earn” (Kazandıkça Öde) olarak adlandırılmaktadır.⁸³

2020 yılı itibariyle İngiltere’de ücretler üzerinden alınmakta olan gelir vergisi dört farklı oranda uygulanmaktadır. İlgili oranlar Çizelge-4.11’de gösterilmektedir.

Çizelge 4.11. İngiltere gelir vergisi tarifesi (2020)

Grup	Vergiye tabi gelir	Vergi oranı
Kişisel ödenek	12,500 £ 'a kadar	0%
Temel oran	12.501 £ - 50.000 £	20%
Daha yüksek oran	50.001 - 150.000 İngiliz sterlini	40%
Ek ücret	150.000 £ üzerinde	45%

Kaynak: Hm Treasury, Income Tax Rates, <https://www.gov.uk/income-tax-rates>, (Erişim: 11.09.2020).

İngiltere’de ki tarifelerin oransan olarak yüksek olduğu gözlemlenmekle birlikte, dilimler içindeki uzunluk farkının oran arttıkça genişlediği görülmektedir. Gelir arttıkça vergi diliminin yükselmesi ve indirimlerin azalması gelir eşitsizliği ve adil vergilendirmeyi destekler nitelikte uygulamalar olmaktadır.

Nisan 2020 itibariyle İngiltere’de asgari ücret 1350 sterlin (yaklaşık 1583€) olarak belirtilmektedir. Ülkede, vergilendirilebilir gerçek ücrete ulaşmak için çeşitli indirimler uygulanmaktadır.

Türkiye’de en az geçim indirimi olarak adlandırılmakta olan uygulama, İngiltere’de kişisel indirim miktarı adıyla anılmakta, vergi hesaplaması öncesi her vergilendirme döneminde yeniden ayarlanan tutar brüt ücretten indirilmektedir. 2020 yılı için 12,500 £ olarak kabul edilen bu tutar, evlilik ödeneği veya görme engelli ödeneği, yaş ödeneği gibi çeşitli durumlar dolayısıyla ödenek talebinde bulunulması halinde artış gösterebilmektedir. 125.000 £ üzerindeki vergilendirilebilir gelir için ise ilgili indirimin uygulanması söz konusu olmamaktadır. İngiltere’de bu uygulama, ücret yükseldikçe kademeli olarak azalan oranlı bir uygulama olmakla birlikte, belli bir tutarın üzerine uygulanmıyor olması ve kişilerin

⁸³ Kesti, J., (2015). European Tax Handbook 2015, IBFD Global Tax Series, 883.

özel durumları dolayısıyla desteğe ihtiyaçları olduğunu belirlemedeki özel ödenek kalemleri olması dolayısıyla, etkin bir uygulama olduğundan bahsedilebilmektedir. Örneklendirmek gerekirse, çalışma gücünün kaybedilmesine ve bakıma muhtaçlığın artmasına paralel olarak ileri yaşlardaki ücretliler için “yaş ödeneği” adı altında ödenek sağlanarak, ilgili çalışanların vergi yükü hafifletilmektedir.⁸⁴

İngiltere’de gelir vergisi matrahı ve sosyal güvenlik primlerine esas matrah farklılık göstermekle birlikte, sosyal güvenlik primlerine esas matrah tüm gelir sahipleri için standart olarak belirlenmekte yani elde ettikleri kazanç üzerinden hesaplanmaktayken, gelir vergisi matrahında istisna ve indirimler hayli etkin kullanıldığı için ilgili farklılık oluşmaktadır.⁸⁵

İngiltere’de sosyal güvenlik prim kesintileri işverenlerce, brüt ücretten kesilmek suretiyle vergi dairesine ödenmektedir. İlgili kesintilere ilişkin 2020 yılı limitleri aşağıdaki çizelgede yer almaktadır.

Çizelge 4.12. İngiltere gelir vergisi eşikleri (2020)

Gelir Eşikleri ve Limitleri, Oranlar	Aylık
Düşük Gelir	£ 520
Üst Gelir	£ 4.167
Birincil Eşik	£ 792
İkincil Eşik	£ 732

Kaynak: Hm Treasury Rates And Allowances National Insurance Contributions, <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-national-insurance-contributions/rates-and-allowances-national-insurance-contributions>, (Erişim: 11.09.2020).

İlgili limitler dahilinde sosyal güvenlik sigorta primleri hesaplanmaktadır. Düşük gelir düzeyindeki ücretlilere, İngiltere’de belirli gelir düzeyine sahip kişilere zorunlu tutulmakta olan %2 oranında Ulusal Sigorta (N1) ödemesi uygulanmamaktadır. İlgili prim oranları Çizelge-4.13’de izlenmektedir.

⁸⁴ Hm Treasury, Income Tax Rates and Personal Allowances, <https://www.gov.uk/income-tax-rates>, (Erişim:02.09.2020)

⁸⁵ House Of Commons,(2000).The Contributory Principle, The Relationship Between Tax And National Insurance Social Security-Fifth Report, 7 June, <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm199900/cmselect/cmsocsec/56/5605.htm> (Erişim:08.09.2020)

Çizelge 4.13. İngiltere sosyal güvenlik prim oranları (2020)

Çalışanların Birincil Eşik ile Üst Gelir Limiti Arasındaki Oranı	12%
Üst Gelir Limitinin Üzeri İçin Ek Oran	2%
İşverenlerin Ulusal Sigorta (N1) Oranı	13,80%

Kaynak: Hm Treasury, Rates And Allowances National Insurance Contributions, <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-national-insurance-contributions/rates-and-allowances-national-insurance-contributions>, (Erişim: 11.09.2020).

İngiltere’de bir ücretliden yapılacak sosyal güvenlik kesintilerini örnekle açıklayacak olursak, çalışanın 2020-2021 mali yılında kazandığı ücret geliri aylık 520 sterlinin altında olması durumunda sosyal güvenlik prim ödemesi bulunmamaktadır. Ücret geliri aylık 792 sterlin limitini aşması durumunda çalışan, 732 sterlin limitini aşması durumunda işveren tarafından sosyal güvenlik prim ödemesi Çizelge-4.13’de belirtilmekte olan oranlarda ödemeye başlanmaktadır. Ayrıca ücret gelirinin, üst limit olan 4.167 sterlini aşması durumunda, çalışanlardan %2 oranında ulusal sigorta katkısı zorunluluğu bulunmaktadır.

İngiltere’de 2020 yılı için yasal asgari ücret alan ve evlilik ödeneği veya görme engelli ödeneği, yaş ödeneği gibi indirimlerden yararlanmayan 25 yaş üzeri bir çalışan için toplam kesintiler Çizelge-4.14’de gösterilmektedir.

Çizelge 4.14. İngiltere’de çalışan ücretlinin maaşından yapılan kesintiler (2020)

	Yıllık	Aylık
Brüt ödeme	16.200,00 £	1.350,00 £
Vergiden Muaf Ödenekler	12.500,00 £	1.041,67 £
Toplam Vergilendirilebilir	3.700,00 £	308,33 £
Vergi Ödenmesi	£ 740,00	61,67 £
Ulusal Sigorta	£ 802,08	66,84 £
Toplam Kesintiler	1.542,08 £	£ 128,51
Net kazançlar	14.657,92 £	1.221,49 £
İşverenler NI	1.022,86 £	85,24 £

Kaynak: “Uk Paye Income Tax Calculator 2020” vergi ve prim hesaplama programından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Türkiye’de ödenmekte olan damga vergisi uygulamasına benzer bir ödeme İngiltere’de bulunmamaktadır.

4.2.3. İspanya’da Çalışan Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün İncelenmesi

İspanya’da 2006 yılında gerçekleştirilmiş olan reformla birlikte gelir vergisi, tasarruf geliri ve diğer gelirler şeklinde ikili bir yapı oluşturmaktadır.⁸⁶ Buna gör beş gelir çeşidine göre farklı vergi muameleleri uygulanmaktadır.

İspanya’da 2020 yılı için asgari ücret tutarı 1.108€ olarak izlenmektedir. Ücret gelirlerinde kabul edilen kesinti ve indirimlerden düşüldükten sonra matrah oluşmakta, ilgili matrah üzerinden, artan oranlı vergi tarifesı uygulanmaktadır. Bu tarife, marjinal gelir arttıkça, marjinal gelire uygulanacak vergi oranları da yükselmesini sağlayacak şekilde beş aşamalı olarak yürürlüğe konulmaktadır.2020 yılı itibariyle geçerli olan ilgili vergi tarifesı Çizelge-4.15’de görülmektedir.

Çizelge 4.15. İspanya gelir vergisi tarifesı (2020)

Vergiye Tabi Taban (€’ya kadar)	Vergi Yükümlülüğü (€)	Vergiye Tabi Matrah Fazlası (€’ya kadar)	Vergi Oranı
0	0	12.450	19%
12.450	2.365,50	7.750	24%
20.200	4.225,50	15.000	30%
35.200	8.725,50	24.800	37%
60.000	17.901,50	Kalan	45%

Kaynak: Pwc, Spain: Individual- Taxes of personal income, <https://taxsummaries.pwc.com/spain/individual/taxes-on-personal-income>(Erişim: 22.09.2020).

İspanya’da gelir vergisi matrahından, işsizlik yardımları, emeklilik katkıları, kişisel indirim ve aile yardımı indirimleri vergilendirilebilir matrahı belirlemede ücretli açısından pozitif bir etki yaratmaktadır.⁸⁷ Bunun yanı sıra, yaşları ileri düzeydeki çalışanlara ilave indirim tutarları uygulanmakta ve yine Türkiye’de ki asgari geçim indirimine benzer olarak çocuk sayısına bağlı değişkenlik gösteren tutarlarda indirimler matrahtan düşürülmektedir.⁸⁸ Bu yöntem İspanya’da, yüksek gelir sahipleri için dezavantajlı olarak görülmektedir.⁸⁹

⁸⁶ Generalitat De Catalunya, (2008). IRPF, Personal Income Tax, Barcelona, s.2.

⁸⁷ Kestı, J., (2015.), 762.

⁸⁸ European Taxation Database, 2019.

⁸⁹ Çiçek, S.,(2013). Ücretler Üzerindeki Kamusal Yüklerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi: Türkiye ve Avrupa Birliği Ülkeler Karşılaştırması, Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Ankara, 177.

İspanya'daki ücretlilerin, İngiltere ve Almanya'ya kıyasla daha yüksek vergi oranları ile vergilendirildikleri söylenebilmektedir. Bu duruma, İspanya'daki en az geçim indirimi uygulamasının vergiden indirim yöntemi ile yapılmasına karşın, Almanya ve İngiltere'de ilgili uygulamanın matrahtan indirim yöntemiyle yapılması da etkili olmaktadır.

İspanya'da yerleşik tüm çalışanların ücret geliri üzerinden sosyal güvenlik sistemine prim ödeme zorunluluğu mevcuttur. Tüm sigorta kollarını kapsayan prim katkısı sistemi yerine, birçoğunu kapsayan bir prim sistemi bulunmaktadır.⁹⁰ İlgili sosyal güvenlik katkı prim oranları Çizelge-4.16'da gösterilmektedir.

Çizelge 4.16. İspanya sosyal güvenlik prim oranları (2020)

	Çalışan %	İşveren %
Genel Katkı Payı	4,7	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, Missoc Database. Comparative Tables on Social Protection, European Commission's Directorate General for Employment, Social Affairs & Inclusion, 2020.

Çizelgede izleneceği üzere İspanya'da sosyal güvenlik hizmetlerinin finansmanı amacıyla tahsil edilen genel katkı payının işçi ve işverenler arasında dengeli dağılmadığı görülmektedir.⁹¹ Genel katkı payı çalışanlar için % 4,7 iken, işverenler için % 23,6 olmakla birlikte, işverenler ayrıca iş kazası sigortası için de prim ödemek zorunda kalmaktadır. Prim oranı ise işin niteliğine göre değişmektedir.

İşsizlik sigortası primleri de benzer şekilde çalışanlar açısından % 1,55 düzeyindeyken, işverenler açısından % 5,5 olarak, nispeten daha yüksek oranda işverenlerden tahsil edilmektedir. Bunların dışında işverenlerden maaş garanti fonu ve mesleki eğitim amacıyla % 0,8 katkı sağlanmaktadır.⁹²

⁹⁰ Kestİ, J., (2015)., 763.

⁹¹ Çiçek, S., (2013)., 192.

⁹² Kestİ, J., (2015)., 764.

4.3. Türkiye ve Seçilmiş OECD Ülkelerinde Çalışan Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün Karşılaştırılması

Vergi yükü kıyaslamasında, ücretlinin maaşından ödemiş olduğu vergiler ve sonrasında yaşamını idame ettirebilmek için elinde kalan paranın yeterlilik seviyesi önem arz etmektedir. Örneğin, vergi yükünün ağır olduğu bir ülkede yaşayan ücretlinin elinde kalan net para kendisine yetiyor ve refah seviyesi düşük kalmıyorsa, ilgili yükü çalışan yüksek olarak algılamamaktadır. Buna karşın, brüt maaş üzerinden kesintilerin az ve vergi yükünün nispeten hafif olduğu bir ülkede çalışan ücretlinin net maaşı geçimini sağlamaya yetmiyorsa veya ücretli geçinmekte zorlanıyorsa, tablolardan analiz ederek ulaştığımız “vergi yükünün düşük olduğu ülke” kategorisinde değerlendirdiğimiz sonuç yanıltıcı olabilmektedir. Çünkü ilgili ülkede çalışmakta olan ücretli geçimi için daha fazla paraya ihtiyaç duymakta ve devlete ödediği her tutar algısal olarak kendisine daha büyük görünmektedir. Türkiye ile OECD ülkelerindeki ücretlilerin vergi yükleri kıyaslaması yapılırken bu hususun da göz ardı edilmemesi gerekmektedir.

Ülkelerarası ücretliler üzerindeki vergi yükü karşılaştırmalarında öncelikle ilgili ülkelerdeki en düşük ücret seviyelerini incelemek gerekmektedir.

Çizelge-4.17’de ilgili ülkelere ait kişi başına düşen GSYH ile asgari ücret seviyeleri yer almaktadır.

Çizelge 4.17. Seçilmiş OECD ülkelerine ait asgari ücret ve kişi başı GSYİH seviyeleri (yıllık)

Ülke	Asgari Ücret (€)	Kişi Başı GSYİH (€)
Türkiye	4600	24171
Almanya	19008	47901
İngiltere	18999	41469
İspanya	13299	35367

Kaynak: European Taxation Database, 2020
https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/earn_mw_cur/default/table?lang=en, (Erişim: 19.09.2020).

Çizelge-4.17’e göre, asgari ücretin kişi başına GSYİH’ya oranları, Türkiye %19,03, Almanya %39,68, İngiltere %45,81, İspanya %37,60 olarak izlenmektedir. Bu bilgiler ışığında, brüt asgari ücret tutarının kişi başına GSYİH’ya göre en düşük

olduğu ülke Türkiye olarak göze çarpmaktadır. Listede yer almakta olan diğer ülkelere göre Türkiye’de çalışan bir ücretlinin milli gelirden yeterli payı alamadığı görülmektedir.

Ücretliler üzerindeki vergi yükünü doğrudan etkileyen faktörlerden biri de en az geçim indirimi olmaktadır. Önceki bölümlerde ülkelerin asgari geçim indirimi politikaları ve seviyelerine yer verilmektedir. Bu bilgiler doğrultusunda, gelir sahiplerinin geçinmelerini sağlamak amacıyla belirli bir miktardaki gelir düzeyinin vergi dışı bırakılması olarak nitelendirilmekte olan bu indirim, İspanya ve Türkiye’de vergiden indirim olarak uygulanmaktayken, Almanya ve İngiltere’de matrahtan indirim yöntemiyle hayata geçirilmektedir. Almanya’nın ilgili indirimi uygulama yöntemini “indirim” olarak nitelendirmek de pek doğru bulunmamaktadır, çünkü ülke ilgili uygulamayı bir indirim olarak değil, artan oranlı gelir tarifesinde %0’lık dilim olarak değerlendirmektedir. Daha önce ifade edildiği üzere, vergiden indirim yöntemi özellikle yüksek gelir seviyelerinde bulunanlar için vergi yükünün daha fazla olmasını sağlayan dezavantajlı bir yöntemdir.

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. Türkiye’de de uygulamada indirim tutarları hesaplanırken medeni durum, çocuk sayısı gibi faktörler dikkate alınmakla birlikte, ilgili ülkeler ile arasında fark yaratan husus, diğer ülkelerde yaş ilerledikçe çalışma verimliliğinin düşmesi ve bakım ihtiyaçlarının artması durumları göz önünde bulundurularak, ileri yaşlardaki çalışanlara ek ödenekler ve indirimler sağlanmaktayken, Türkiye’de böyle bir uygulamanın bulunmaması olmaktadır.

Ücretlilerin gelir vergisi oranları açısından değerlendirme yapılacak olursa,) Türkiye’de nispeten düşük ve ortalama gelire sahip ücretlileri genellikle %15-%20’lik dilimler aralığında yer aldığı görülmektedir. Buna karşın bu oranlar Almanya’da %14, İngiltere’de %20 ve İspanya’da %19-%30 aralığında izlenmektedir. Bu bilgiler çerçevesinde ücretliler üzerindeki en düşük gelir vergisi oranının Almanya’da uygulandığı ve İspanya’nın nispeten daha yüksek oranda vergilendirme yaptığı söylenebilmektedir. Ancak çalışmanın temel argümanlardan

birisi olan mutlak gelir vergisi oranlarının her zaman gerçek gelir vergisi yükü hakkında fikir vermediği ve gerçek yükünü doğru yansıtmadığı yadsınamaz bir gerçeklik olarak karşımıza çıkmaktadır. Önemli olan husus ülkede geçerli gelir vergisi mevzuatı ile gelirin ne ölçüde kişiselleştirildiğine bağlı olarak ortaya çıkan gerçek gelir vergisi yükü olmaktadır.

Ücretliler üzerindeki vergi yükünü büyük ölçüde artıran bir başka husus da sosyal güvenlik sigortası primleri olmaktadır. Gelir vergisi oranlarının yüksek olması yanında gelir vergisi matrahında azalmalara sebebiyet veren unsurların bulunması dolayısıyla, sosyal güvenlik sigortası primlerinin ücretliler üzerinde daha büyük bir yük oluşturduğundan bahsetmek mümkün olmaktadır. Çizelge-4.18’de seçilmiş ülkelerin sosyal güvenlik sigortası prim oranları çalışan ve işveren açısından izlenmektedir.

Çizelge 4.18. Seçilmiş OECD ülkelerine ait sosyal güvenlik sigortası prim oranları (%)

Ülke	Çalışan Payı (%)	İşveren Payı (%)
Almanya	20,725	18,6
İngiltere	12	13,8
İspanya	6,35	29,9
Türkiye	15	21,5

Almanya’da devlete ödenmekte olan sosyal güvenlik sigortası primleri, ücretli ve işveren açısından dengede tutulmakla birlikte, toplam vergi yükünün yaklaşık %40 olduğu dikkat çekmektedir. İlgili devletler arasında çalışan ve işveren toplam oranının en yüksek olduğu ülke olan Almanya’nın, sosyal güvenlik sisteminde daha fazla önem verdiği ve diğer ülkelere göre nispeten daha fazla finansmana ihtiyaç duyduğu aşikardır. Ülkede çalışanlar ve işverenler, sosyal güvenlik sisteminin finansmanına katkıda bulunduğu gibi, vergiler ile de bazı sigorta kollarının finanse edilmesine katkı sağlanmaktadır. İngiltere ve İspanya’da da Almanya’ya göre daha az olmakla birlikte yine bazı sigorta kolları için vergiler ile finansman yoluna gidilmektedir.

İngiltere’de de Almanya gibi sosyal güvenlik katkı paylarının çalışanlar ile işverenler arasında dengeli dağıldığı görülmektedir. İngiltere’de toplam sosyal

güvenlik katkı payı oranı yaklaşık %26 olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu oran ilgili ülkeler arasındaki en düşük seviyede bulunmaktadır.

Çizelge dikkatli incelendiğinde sosyal güvenlik sisteminin finansmanının İspanya ve Türkiye’de nispeten İşveren üzerine daha fazla yüklendiği görülmekle birlikte, İspanya’daki işverenler üzerinde bulunmakta olan yük dikkat çekici olmaktadır. İspanya’da mali anestezi sebebiyle görünürde yükün tamamına yakını işveren üzerindeymiş gibi görünse de hayatın olağan akışı gereği söz konusu prim yükünün net ücretleri aşağı doğru baskılıyor olması bir gerçeklik oluşturmaktadır.

4.4. Türkiye Vergi Yüğü Verilerinin Değerlendirilmesi ve Öneriler

Türkiye’deki vergi yüğü verileri, önceki bölümlerde karşılaştırmalı olarak incelenmekte olan OECD ülkelerine kıyasla düşük görünmekle birlikte, ücretliler tarafından yüksek vergi oranlarının varlığı sıklıkla dile getirilmektedir. İncelemelerde dikkat çekici unsur, gelişmekte olan ülkelerdeki vergi yükünün gelişmiş ülkelere göre daha düşük oranda gerçekleşmesi olmakla birlikte, buna rağmen gelişmekte olan ülkelerdeki kişilerin vergiyi daha çok hissettiği görülmektedir. Bunun nedenleri hakkında, siyasi ve ekonomik istikrarsızlıklar, yanlış vergi politikaları, dolaysız vergi yükünün düşük olmasıyla birlikte dolaylı vergi yükünün yüksek olması, gelir düzeyinin düşüklüğü gibi hususlar sıralanabilmektedir. Bu noktada vergi baskısı kavramı karşımıza çıkmaktadır.

2017 yılında Pierre Bessard tarafından yapılan “Kişisel Haklar ve OECD Ülkelerinde Vergi Baskısı” isimli araştırmada, belirlenen 18 kritere göre OECD ülkelerinin vergi baskısı endeksleri hesaplanmaktadır. Bu kriterler vergi yönetimi, kamu yönetimi ve insan özgürlüğü olarak kategorize edilerek sivil toplumun gücü, hesap verilebilirlik, mevzuat kalitesi, serbest dolaşım/örgütlenme/toplanma özgürlüğü, en yüksek marjinal bireysel gelir vergisi oranı gibi 18 alt başlıkta incelenmektedir.

Rapora göre, Meksika ve Yunanistan'dan sonra en yüksek vergi baskısına sahip ülke Türkiye olarak izlenmekte, Kanada ve İsviçre ise vergi baskısının en düşük olduğu ülkeler olarak sıralanmaktadır.⁹³

Vergi baskısının, kişi başına gelirin düşük olduğu ülkelerde daha çok hissedildiği konusunda bir genelleme her zaman doğru olmamakla birlikte, incelememizdeki verilerden yola çıkarak bu tezin doğruluğu savunulabilmektedir. Bununla birlikte, vergi baskısını etkileyen faktörlerin sadece vergiler olmadığı, tetikleyici yan faktörlerin de bulunduğu, rapor alt başlıklarından anlaşılabilmektedir.

Karşılaştırmalar sadece vergisel açıdan değerlendirilecek olursa, Türkiye'de vergi yükü OECD ortalamalarına göre düşük olmasına rağmen, ücretlinin geliri vergi kesintilerinin yanında artan oranlı tarife ve enflasyon oranlarının yüksek olmasından kaynaklanan gelir düşüklüğü bulunmaktadır. Artan oranlı gelir vergisi tarifesinin, en düşük gelir seviyesi olan asgari ücretliye uygulanması, ücretlinin yıl sonunda kanunla belirlenmiş minimum gelir seviyesinin de altında bir gelir elde etmesine sebebiyet vermektedir. Bu noktada enflasyon rakamlarının da kronik bir şekilde artış göstererek alım gücünde düşüşe neden olduğunun göz ardı edilmemesi gerekmektedir. Bu hususta, ücretlinin vergi yükü resmi istatistiklerde diğer ülkelere kıyasla düşük olmasına rağmen vergi baskısından dolayı yüksek hissedilmektedir.

Türkiye'de vergi baskısını azaltmak adına uygulamaların yapılması için; vergilemeden adaletin sağlanması, verginin tabana yayılması, düşük gelirliiler üzerindeki vergi yükünün azaltılması, kamu harcamalarının daha etkin düzeyde yapılması, gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin vergi gelirleri içindeki payının yükseltilmesi gibi politikalar izlenmesi gerekmektedir.

Yanı sıra, daha net öneriler sunmak gerekirse; asgari ücretin artan oranlı vergi tarifesine dahil edilmemesi ve dolaylı vergilerin azaltılması ilk olarak alınması gereken önlemler olmaktadır.

93 Bessard, P., (2017). Tax Burden and Individual Rights in the OECD: An International Comparison, Institut Constant de Rebecque / Tax Burden and Individual Rights in the OECD, .20.



5. SONUÇ

Türkiye’de gelir vergisi tahsilatının büyük bir bölümü tevkifat yoluyla elde edilmektedir. Bu durum emek geliri üzerindeki vergi yükün ağırlığını gözler önüne sermektedir. Ücretliler üzerindeki vergi yükün hafifletilmesi için asgari geçim indirimi ile çeşitli muafiyet, istisnalar ve indirimler olmakla birlikte, bu uygulamaların yeterliliği ve vergilendirmede adalet ilkesi yönünden uygunluğu tartışma yaratmaktadır.

Asgari geçim indirimi açısından, uygulanan politikanın ücretliler üzerindeki mali gücü olumlu yönde etkilediği açıkken, ülkede çalışanların yaşamlarını idame ettirebilmesi için alması gereken en düşük ücret olarak nitelendirilen asgari ücretten dahi gelir vergisi kesintisi yapılması ve artan oranlı tarifeye göre vergilendirilerek vergi yükünün yıl sonunda artışına sebep olması noktasında, asgari geçim indiriminin yeterli düzeyde olmadığı söylenebilmektedir.

Türkiye’de ücretliler nezdinde çeşitli istisna, muafiyet ve indirim politikaları hususunda, ücret grupları arasında farklılık yaratan uygulamaların varlığı vergilemede adalet ve gelir eşitsizliği bakımından uygun olmamaktadır. Bu yaklaşım, kamu sektörü ücretlileri ile özel sektör ücretlileri arasında azımsanmayacak oranda bir vergi yükü farklılığı meydana getirmektedir. Nitekim, bu farklılık kamu sektörü çalışanlarının vergi yükü açısından kendi aralarında bile ayrışmasına sebebiyet vermektedir. Bu hususta, Anayasal vergileme ilkeleri ile uyumluluk oluşturacak şekilde yeni düzenlemelerin yapılması gerekliliği açıkça görülmektedir.

Türkiye’de ücretliler üzerindeki vergi yükünün seçilmiş bazı OECD ülkeleriyle yapılan derinlemesine analizi sonucunda görülmektedir ki, ilgili ülkelere karşı özellikle en az geçim indirimi ve düşük gelir seviyesindeki ücretliler için uygulanmakta olan indirimler yetersiz seviyede bulunmaktadır. “Gelişmiş ülkeler” kategorisinde sınıflandırılmakta olan bu seçilmiş ülkelerin, genel anlamda düşük ücretli çalışanlar üzerinde refah seviyelerini arttırıcı etki yaratan uygulamalarının ve indirimlerinin Türkiye’ye göre daha gelişmiş olduğu gözlemlenmektedir. İncelemeye dahil edilen ilgili ülkeler arasında, brüt asgari ücret tutarının kişi

başına GSYİH'ya göre en düşük olduğu ülke Türkiye olarak göze çarpmakta ve Türkiye'de çalışan bir ücretlinin milli gelirden yeterli payı alamadığı görülmektedir.

Ayrıca, Türkiye'de de uygulamada indirim tutarları hesaplanırken medeni durum, çocuk sayısı gibi faktörler dikkate alınmakla birlikte, karşılaştırmaya dahil edilen seçilmiş OECD ülkeleri ile Türkiye arasında fark yaratan husus, diğer ülkelerde yaş ilerledikçe çalışma verimliliğinin düşmesi ve bakım ihtiyaçlarının artması durumları göz önünde bulundurularak, ileri yaşlardaki çalışanlara ek ödenekler ve indirimler sağlanmaktayken, Türkiye'de böyle bir uygulamanın bulunmaması olmaktadır. Sosyal güvenlik primleri açısından, sosyal güvenlik sisteminin finansmanının, ilgili seçilmiş OECD ülkelerine kıyasla Türkiye'de nispeten İşveren üzerine daha fazla yüklendiği görülmektedir.

Türkiye genel vergi yükü verileri tüm OECD ülkeleri ile topluca kıyaslandığında, ilgili ülke ortalamalarına göre Türkiye'nin oranlarının düşük olduğu gözlemlenmektedir. Bu durumda, toplam vergi yükü verilerimiz içerisinde, dolaysız vergilerden elde edilen gelirlerimizin oranının yüksek olması büyük ölçüde etkili olmaktadır. Vergi yükü karşılaştırmalarında global vergi yükü verileri sağlıklı bir analiz için yeterli olmamakla birlikte, vergi yükünün bileşenleri de dikkate alındığında, Türkiye'de vergi yükü verilerinin çalışan ücretliler nezdinde olumsuz bir etki izlediği görülmektedir.

OECD ülkeleri ile yapılan toplu analizde, vergi baskısını etkileyen faktörlerin sadece vergiler olmadığı, tetikleyici yan faktörlerin de bulunduğu, anlaşılabilmektedir. Türkiye'de vergi yükü OECD ortalamalarına göre düşük olmakla birlikte, ücretlinin geliri vergi kesintilerinin yanında artan oranlı tarife ve enflasyon oranlarının yüksekliği dolayısıyla gelirden düşüş meydana gelmektedir.

Türkiye'de uygulanmakta olan artan oranlı gelir vergisi tarifesinin, asgari ücret elde edenlere de uygulanması dolayısıyla yıl sonunda görülmektedir ki, asgari ücretliler kanunla belirlenmiş en düşük gelir seviyesinin altında bir gelir elde etmektedir. Bu hususta Türkiye'de, ücretlinin vergi yükü resmi istatistiklerde diğer OECD ülkelerine kıyasla düşük olmasına rağmen vergi baskısından dolayı yüksek hissedilmektedir.

Türkiye'nin ilgili alanlarda OECD ülkeleri arasındaki sıralamada daha iyi bir konuma sahip olması ve gelişim göstermesi için daha adaletli bir vergileme sistemi uygulaması, düşük gelir seviyesi üzerindeki vergi yükünü azaltmaya yönelik çalışmalar yapması, asgari ücretin artan oranlı vergi tarifesine dahil edilmemesi ve dolaylı vergilerin azaltılması, gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin vergi gelirleri içindeki payının yükseltilmesi gibi politikalar izlenmesi gerekmektedir. Bu durum, uygulanan iyi politikaların birbirini beslemesiyle hem ücretli üzerindeki vergi baskısını hem de vergi yükünü azaltmada önemli olmaktadır.





KAYNAKLAR

- Ailo, (2011, January). *The Expatriate Financial Guide to Germany*, Association of International Life Offices.
- Akdoğan, A. (1996). Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Yasal Düzenlemelerin İşleyişi Açısından), Ankara: *Gazi Üniversitesi İİBF Yayın* No:165/54.
- Akdoğan, A. (2009). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 254.
- Akdoğan, A. (2011). *Kamu Maliyesi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Arsan, H. Ü. (1968). *Vergi Yüğü Üzerine Bir İnceleme*, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.
- Ateş, A. (2016). *Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları*, Erzurum Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Erzurum.
- Aydın, Z., C., Yıldız B. (1996). Ücretlilere Ayın Şeklinde Sağlanan Menfaatlerin Vergilendirilmesi ve Muhasebesi, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 48, 76.
- Bağatur, M. (2018). *Vergi Yüğü: Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri ve Türkiye Örneği*, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Adana.
- Bessard, P. (2017). Tax Burden and Individual Rights in the OECD: An International Comparison, Institut Constant de Rebecque / *Tax Burden and Individual Rights in the OECD*.
- Bilici, N. (2003). Vergi Yüğü Sorunu ve Ekonomik Rekabet, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 263, 23.
- Bilici, N. (2009). *Vergi Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Boeljen-Ostaszewska, O. (2010). *European Tax Handbook 2010*, IBFD Global Tax Series.
- Çiçek, S. (2012). *Ücretler Üzerindeki Kamusal Yüklerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Ankara.
- Çiçek, S. (2013). Asgari Ve Ortalama Ücret Üzerindeki Kamusal Yüklerin İncelenmesi: Türkiye Ve Bazı Avrupa Birliği Ülkeleri, *HAK-İŞ Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi* Cilt: 2, Yıl:2, S:3, 11.
- Çiçek, S. (2015). Ücret Üzerindeki Mali Yükümlülüklerin İncelenmesi, *HAK-İŞ Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi* Cilt: 4, Yıl: 4, S: 10, 14.

- Demiroğlu, M. (1996). Ücret, Gayrimenkul Sermaye İradı, Menkul Sermaye İradı ve Sair Kazanç ve İratlarda Beyan, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:174,116.
- Durmuş, M. (2003). Ekonomik İstikrarın Sağlanması ve Kalkınmanın Finansmanı Bağlamında Maliye Politikaları, Teori ve Uygulamalarının Değerlendirilmesi, *Yaklaşım Yayınları*, Ankara.
- Durmuş, M. (2008). *Kamu Maliyesi (Kamu Harcamaları Ders Notları)* , Ankara: Gazi Kitabevi
- Erkoç, Ç., (2019). *Türkiye’deki Vergi Yükünün Gelir Dağılımı Üzerine Etkileri, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul.
- Ertuğrul, Ş. Y., (2011). *Vergi Yükünün İstihdam Üzerindeki Etkisi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul.
- European Taxation Database. (2019). Taxes in Europe Database, European Commission's Taxation and Customs Union Directorate-General.
- Generalitat de Catalunya. (2008). IRPF, Personal Income Tax, Barcelona.
- Gök, M., Yalçın, A. Z. (2015). Türkiye’de Asgari Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün Diğer Yükümlü Grupları ile Karşılaştırılması, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Cilt:13, S:1, 231-240.
- Gündüz, N. K. (1995). Verginin Anayasal Çerçevesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, S:78, 106.
- Haydanlı, M. L. (2015). *Sosyolojik Yaklaşımla Vergi Yüğü Üzerindeki Kültürel ve Politik Etkimler: Tarihselliği Bağlamında Türkiye Analizi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- İnternet: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Bütçe Gider-Gelir Gerçekleşmeleri (1924-2018) <https://www.hmb.gov.tr/bumko-butce-buyuklukleri-ve-butcegerceklesmeleri#>, (Erişim:17.02.2020).
- İnternet: Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, 2020 Yılı Asgari Ücret, <https://www.ailevecalisma.gov.tr/tr-tr/askari-ucet/askari-ucet-2020/> (Erişim:07.02.2020).
- İnternet: Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Asgari Ücretlinin 2020 Yılı Gelir Hesaplaması ve Vergi Dilimi, <https://www.ailevecalisma.gov.tr/tr-tr/askari-ucet/askari-ucet-2020/> (Erişim:07.02.2020).
- İnternet: Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir Çeşitlerine Göre Net Vergi Yükleri Oranı” (2010-2018), https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_13.xls.htm (Erişim:22.10.2020).
- İnternet: Gelir İdaresi Başkanlığı, GSYH, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü (2002-2019),

https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_3.xls.htm
(Erişim:12.02.2020).

İnternet: Gelir İdaresi Başkanlığı, GSYH, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yükü (Red ve İadeler Dahil),
https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm,
(Erişim:12.02.2020).

İnternet: Gelir İdaresi Başkanlığı, Merkezi Yönetim Gelirlerinin GSYH İçindeki Payları ve Merkezi Yönetim Gelirleri Tahsilatı İçindeki Yüzde Dağılımı (2019),
https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_47.xls.htm
(Erişim:15.03.2020).

İnternet: Hm Treasury, Income Tax Rates and Personal Allowances,
<https://www.gov.uk/income-tax-rates>, (Erişim:02.09.2020).

İnternet: Hm Treasury, Rates And Allowances National Insurance Contributions,
<https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-national-insurance-contributions/rates-and-allowances-national-insurance-contributions> (Erişim: 11.09.2020).

İnternet: 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> (Erişim:08.09.2020).

İnternet: Oecd, Taxing Wages, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=54856>
(Erişim: 21.03.2020).

İnternet: Oecd, Revenue Statistics (1965-2019),
<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> (Erişim:03.01.2021).

İnternet: Oecd, Taxing Database,
<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> (Erişim 13.01.2021).

İnternet: Pwc, Spain: Individual- Taxes of personal income,
<https://taxsummaries.pwc.com/spain/individual/taxes-on-personal-income>(Erişim: 22.09.2020).

İnternet: Statistiques des recettes publiques 2020/
https://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/statistiques-des-recettes-publiques-2020_c6381ca6-fr#page66
(Erişim:13.01.2021)

İnternet:Statistiques des recettes publiques 2020/
https://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/statistiques-des-recettes-publiques-2020_c6381ca6-fr#page154
(Erişim:13.01.2021).

Kesti, J. (2015). European Tax Handbook 2015, *IBFD Global Tax Series*, 762-883.

- Kılıçer, E. (2016). *Türkiye’de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün Düşürülmesine İlişkin Öneriler*, Political Economy of Taxation, S:23, 103.
- Kızılot, Ş. (1996). *Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Ankara: Yaklaşım Yayınları, C.2.
- Kitapçı, İ. (2013). *Vergi Etiği-Vergi Psikolojisi (Verginin Sosyo-Psikolojik Teorisi)*, Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Korkmaz, E. (1998). *İktisadi Gelişme ve Mali Sistemi*, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Missoc Database, Missoc Database. Comparative Tables on Social Protection, European Commission's Directorate General for Employment, Social Affairs & Inclusion, 2020, (Erişim: 11.09.2020)
- Nadaroğlu, H. (2000). *Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Öner, E. (1986). *Kamu Maliyesi*, Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı APK Yayın, No:1986/282
- Özbalcı, Y. (1999). *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Öztürk, İ., ve Ozansoy, A. (2011). Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi, *Maliye Dergisi*, S:161, Temmuz-Aralık, 206-209
- Pehlivan, O. (2009). *Vergi Hukuku – Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Trabzon: Derya Kitabevi.
- Saraçoğlu, F. (2007). Asgari (En Az) Geçim İndiriminin Vergi Ödeme Gücünün Kavranması Açısından Önemi ve Türkiye’de Uygulama Açısından Gelişimi, *Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi*, Sayı:33-34, Mayıs-Haziran, 128.
- Saraçoğlu, F., Engin, İ. ve Ejder, H. L. (2014). *Maliye Ders Notları*, Ankara: Gazi Kitabevi
- Sarıllı, M. A. (2012). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Ankara: Hermes.
- Sönmez, E., Ayaz, G. (1999). *Vergi Yargısı*, Ankara: Oluş Yayıncılık,
- Söyler, İ. (2005). Vergilemede Genellik İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, S:289, 124-130
- Sugözü, İ., H. (2010). *Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye*, Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Şener, O. (2010). *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi*, İstanbul: Beta Yayınları,
- Şenyüz, D. (2007). *Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık,
- Tavşancı, A. (2004). Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası, *Vergi Sorunları Dergisi*, S:189, 147.

- Tekbaş, A. ve Dökmen, G. (2007). Türkiye’de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı, *Maliye Dergisi*, Sayı:153, Temmuz-Aralık, 197.
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2009). *Türk Vergi Sistemi*, İzmir.
- Türk Harb-İş Sendikası. (1997). *Türkiye’de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü*, Ankara: Dosya Yayıncılık.
- Ulutam Ö. ve Methibay, Y. (2001). *Vergi Hukuku*, Ankara: İmaj Yayıncılık,
- Uygun E. ve Kasa, H. (2017). Vergi Yüğü Kavramı: Türkiye ve Diğer OECD Ülkelerinin Karşılaştırılması (1965 -2014 Yılları), *International Journal of Academic Value Studies*, 3(14), 30-38.
- Uysal A. ve Eroğlu, N. (1986). *Açıklamalı ve İçtihatlı Gelir Vergisi Kanunu*, Ankara, C.1.
- Uysal M., S. (1983). Vergi Yüğü Kavramı ve Ülkemizde Toplam Vergi Yüğü, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:22, Haziran, 24.
- Yalçın, H. (1998). *Ücretlerin Vergilendirilmesi*, Kılavuz Yayınları, İstanbul.



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Soyadı, adı : KARAALİOĞLU, Şennur
Uyruğu : T.C.
Doğum tarihi ve yeri :
Medeni Hali :
Telefon :
e-mail :

Eğitim

Derece	Eğitim Birimi	Mezuniyet Tarihi
Yüksek Lisans	Gazi Üniversitesi / Maliye Anabilim Dalı	Devam Ediyor
Lisans	Anadolu Üniversitesi/ İşletme Fakültesi	2005
Lise	Ankara Ticaret Lisesi	1999

Yabancı Dil

İngilizce

Yayınlar

Karaalioğlu, Ş. (2019). Türkiye’de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün İncelenmesi ve Değerlendirilmesi. *Jass Studies- The Journal of Academic Social Science Studies*, Number: 76, Autumn, p. 261-270.

Hobiler

Yürüyüş yapmak, Seyahat etmek



GAZİLİ OLMAK AYRICALIKTIR..

