

AB ÜLKELERİNDE EMEK GELİRİNİN VERGİLENDİRİLMESİ VE EMEK ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜ*

DR. SAVAŞ ÇEVİK**

ÖZET

Emek geliri üzerinden alınan vergiler bir yandan iktisadi tercihler üzerindeki etkileri diğer yandan dağılım sorunları açısından önemli tartışmalara konu olmaktadır. Emek üzerindeki yüksek vergi yükü, çoğu ülkede önemli iktisadi problemler olarak görülen işsizlik ve iktisadi eşitsizlik sorunlarının önemli nedenlerinden biri olarak görülmektedir. Bu açıdan vergi reformu tartışmalarında da emek üzerinden alınan vergiler geniş yer almaktadır. Emek üzerinden alınan vergilerin gelir ve ikame etkileri aracılığıyla çalışma çabası (emek arzı) üzerindeki ve emek talebi ve istihdam üzerindeki etkileri teorik ve ampirik çalışmalarda çokça ele alınmaktadır. Özellikle Avrupa ülkelerinde yüksek işsizlikle bu vergiler arasında kuvvetli bir ilişki de varsayılmaktadır.

Bu bağlamda çalışmada önce vergileme açısından emek gelirin niteliği ve emek üzerinden alınan vergiler belirlenecek arkasından AB ülkelerinde vergi reformları ve vergi politikalarında emek vergilemesinin önemi ele alınıp, vergi yükümlülüğü, vergiye konu emek gelirleri yasal vergi oranları ve indirimler açısından emek gelirin nasıl vergilendiği incelenecektir. Son olarak, emek üzerindeki ortalama efektif vergi oranları diğer faktörlerle ve OECD tarafından hesaplanan vergi makası ile karşılaştırmalı olarak incelenecek AB ülkelerinde emek üzerindeki vergi yüküne ilişkin genel bir görünüm sunulmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: emek geliri, emek vergilemesi, Avrupa Birliği, efektif vergi oranı, gelir vergisi

ABSTRACT

Taxes on labour income are subject discussions because of their effect on economic preferences and inequality in context of distribution of tax burden. Higher tax burden on labour is presented as one of the fundamental reasons unemployment and inequality. The relation between unemployment and taxation has recently attracted special attention. So that labour tax reforms is debated as a strategy to combat unemployment in most countries. Importance in tax revenues of taxes on labour income has focused attention upon such taxes on work effort (or labor

* Bu makale yazarın “Emek Gelirinin Vergilendirilmesi: Uluslararası Karşılaştırmalar ve Türkiye” (Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Teorisi Bilim Dalı, İstanbul, 2005) adlı doktora tezinden özetlenerek hazırlanmıştır.

** Selçuk Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Ekonomi-Maliye Bölümü

AB Ülkelerinde Emek Gelirinin Vergilendirilmesi

supply) via income and substitution effects, labour demand and unemployment. Also, in context European countries, it is argued that this type taxes have effect on their high unemployment rate.

In this study, firstly it is examined labour income and labour income taxes with regard to taxation theory. Secondly it is evaluated tax reforms, tax policies and labour taxes in EU countries. Finally it is surveyed tax liability, incomes which subject taxation, nominal tax rates, allowances and credits in labour taxation of EU countries and it is examined average effective tax rates and tax wedges for this countries.

Keywords: *labour income, labour taxation, European Union, effective tax rates, income tax.*

1. Giriş

Emek geliri geleneksel anlamıyla bir istihdam ilişkisi dolayısıyla bir işverene bağımlı olarak elde edilen ücret ve maaş vb. tüm gelirleri ifade etmektedir. Diğer yandan serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler de –her ne kadar sermaye ya da girişim unsuru da içerse de- uzmanlaşmış emeğin ağırlıklı olarak kullanıldığı faaliyetlerden elde edilmeleri dolayısıyla bağımsız emek geliri olarak nitelenmekte ve emek geliri kategorisi içinde değerlendirilmektedir.

Bir yandan emek geliri elde eden sosyal kesimin toplumsal yapı içerisindeki önemi diğer yandan emek üzerinden alınan vergilerin vergi gelirleri içerisindeki büyüklüğü ve iktisâdi etkinlik ve dağılım üzerindeki önemli etkileri bu vergileri reform tartışmalarının ana eksenine oturtmaktadır. Özellikle emek arz ve talebi kararlarını saptırdığından hareketle iktisâdi yavaşlama ve işsizlik sorunları büyük ölçüde emek vergileriyle bağlantılı görülürken, iktisâdi refahın ve vergi yükünün paylaşımı ve dağılımı açısından da emek vergilemesi çeşitli eleştirilere muhatap olmaktadır. Diğer yandan küreselleşme ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler sermaye geliri gibi mobil vergi matrahlarının daha az vergilenmesi sonucunu doğurarak, emek geliri gibi görece mobil olmayan faktör ve matrahlar üzerindeki vergi baskısının artmasına neden olmaktadır. Büyüme ve istihdam amaçları da –özellikle yabancı sermayeyi çekmek anlamında- devletleri bu mobil matrahlar üzerindeki yükü azaltmaya zorlamaktadır. Sonuçta vergi politikasının tasarımında eski gerilim noktalarından biri olan faktörler arasında vergiden doğan yükün paylaşımı sorunu daha dikkat çekici hale gelmektedir.

Bu çalışma Avrupa Birliği (AB) ülkelerinde emek gelirin nasıl vergilendiğini ve emek üzerinden alınan vergilerin önemini ve kapsamını incelemeyi amaçlamaktadır. Zira emek gelirin işsizlikle ilgili etkinlik ve vergi

yükünün dağılımıyla ilgili adalet sorunları özellikle AB ülkeleri bağlamında oldukça tartışılmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde emek geliri ve emek üzerinden alınan vergiler tespit edilecek, ikinci bölümde AB ülkelerinde son dönem reformlarda emek gelirinun vergilenmesine ilişkin ne tür düzenlemeler yapıldığı, üçüncü bölümde vergi yükümlülüğü, vergiye konu gelirler, vergi oranları ve indirimler açısından emek gelirinun nasıl vergilendiği incelenecek ve son olarak emek üzerinden alınan vergilerin vergi sistemleri içindeki önemi ve efektif ortalama vergi oranları değerlendirilecektir.

2. Vergileme Açısından Emek Geliri ve Emek Üzerinden Alınan Vergiler

2.1. Emek Geliri

Vergileme açısından gelir geleneksel olarak, -birincisine bazı kolaylıklar sağlanması gerektiği anlamında da- ‘emek (ya da ücret)- geliri’ (labour, earned income-wage) ve ‘emek dışı (ya da sermaye) gelir’ (unearned income-capital) olarak ayrılmaktadırlar¹. Buna göre sermaye geliri işletme karlarını (hisse senedi getirisini temsil etmek üzere), temettü gelirleri, sermaye kazançları, faiz ve kira gelirlerini içerirken; emek geliri ücret ve maaşlar (bir kişinin kendi işine sarf ettiği işgücü hizmetinin değeri de dâhil), aynî ödemeler, emeklilik ve sosyal güvenlik gelirlerinden işveren-çalışan ilişkisi içerisinde elde eden başka gelir biçimleri (satışçı, pazarlamacı prim vs. gelirleri gibi), bahşişler, harcamaların işverence iadesi, kar paylaşımı sözleşmeleri altında elde edilen gelirlerden oluşur².

Bu ayırım genel bir ayırım olmakla birlikte vergiye konu gelir türleri arasında nitelik farklılıklarını da barındırmaktadır. Bu nedenle birçok ekonomik politikanın sonuçlarını değerlendirmekte kullanıldığı gibi, vergi yükünün kesimler arasında dağılımı başta olmak üzere vergi uygulamasının sonuçlarının farklı kesimler üzerinde etkisini değerlendirmekte de başvurulmaktadır.

Emek geliri, geleneksel anlamıyla bir işverene bağlı olarak alınan ücret, maaş vb. alıntılar ve serbest meslekten elde edilen net kazançlar olarak tanımlanmaktadır³. Dolayısıyla bir işyerine bağımlı olarak elde edilen ve kimi zaman “istihdam geliri” (employment income) olarak anılan emek gelirinun geleneksel kategorisi (bağımlı emeğin geliri) ve gelirin niteliği itibarıyla karma bir yapıya sahip olan serbest meslek geliri olarak ikiye ayrılmaktadır.

¹ Richard A. Musgrave ve Peggy B. Musgrave, **Public Finance in Theory and Practice**, Fifth Edition, New York: McGraw-Hill Book Company, 1989, s. 333

² Carl S. Shoup, **Public Finance**, Chicago: Adline Publishing Company, 1969, s. 411

³ Mark A. Segal, “*Family Care and the Workplace: Examining the Tax Options*”, **The National Public Accountant**, Cilt: 41, Sayı: 3, (Mart 1996), s. 25

AB Ülkelerinde Emek Gelirinin Vergilendirilmesi

İstihdam gelirinin temel tanımının istihdam ilişkisiyle dolaysız ya da dolaylı ilişkili tüm ödemeleri içermesi gerekir. Buna göre istihdam edilmiş emeğin geliri genel olarak şu unsurlardan oluşur⁴: fazla mesai, ikramiye, prim, komisyon ve zor ve tehlikeli iş şartlarıyla vs. ilgili ek ödemeler dâhil, çalışana verilen maaş, ücret ve sair ödemeler; aynı ücret ve yardımlar; bir çalışana veya herhangi bir aile üyesine işveren tarafından verilen, kira, hizmet, eğitim, eğlence veya seyahat dâhil yaşam ve geçim maliyetleriyle ilgili herhangi bir yardım; çalışanın işle ilgili görevlerin yürütülmesi dolayısıyla maruz kalınan masraflar dışında yapılan harcamaların işveren tarafından iadesi niteliğinde ödemeler; istihdam şartlarında herhangi bir değişmeye veya herhangi bir istihdam durumuna çalışanın uyumuna ilişkin işveren tarafından verilen ödemeler; iyi performans, istihdam kaybı veya sona ermesiyle ilgili olarak ödenen bedeller ve benzeri ödemeler; istihdam gelirinin kısmen veya tamamen kaybıyla ilgili alınan bedeller; emeklilik ödemeleri ve eklentileri; geçmişteki, hâlihazırdaki veya olası bir çalışana ilişkin negatif bir anlaşmayı güvence altına almakla ilgili ödenen bedeller; istihdam avantajı sağlamak üzere geçmiş, hâlihazırdaki veya olası bir çalışana işveren tarafından verilen hediyeler. Görüleceği gibi istihdamla ilişkili ödemelerin oldukça çok çeşitte olmasından dolayı ülkelerin vergi kanunlarında ayrıntılı olmayan listelerle bu tip gelirin belirli unsurlarını sıralamak yoluna gidilmektedir.

Bir istisna ya da vekâlet akdi çerçevesinde belli bir öğrenime ve uzmanlığa dayanan uzmanlaşmış emeğin ağırlıklı yer aldığı faaliyetten doğan gelir ise “serbest meslek kazancı” olarak adlandırılmaktadır. Serbest meslek faaliyetlerinde belli koşullarda sermaye unsuru da üretime katılabilmekte, ne var ki faaliyet esas olarak emek ağırlıklı yürütülmektedir. Bu faaliyet, kişinin kendi sorumluluğu altında bağımsız olarak gerçekleşir. Böylece serbest meslek kazancı, bağımsız, uzmanlaşmış emeğin geliri olarak nitelenebilir⁵.

Serbest meslek gelirleri, bir açıdan girişim geliri olduğu ve serbest meslek sahibinin faaliyetlerini yürütürken bir kayıp riski aldığından hareketle sermaye geliri olarak değerlendirileceği ileri sürülse de gerek iktisâdî mantık gerek uygulama bu tip gelirler –karma niteliği gözden uzak tutulmamakla birlikte- emek geliri olarak ve bunlar üzerinden alınan vergi emek geliri vergisi olarak değerlendirilmesini gerektirmektedir. AB ülkelerinin çoğu için de, çoğu serbest meslek faaliyeti ekonomik statüsü itibarıyla ücret kazancılarından farklı

⁴ Lee Burns ve Richard Krever, “*Individual Income Tax*”, **Tax Law Design and Drafting Vol. 2**, Derleyen: Victor Thuronyi, Washington D. C.: IMF, 1998, s. 510-511

⁵ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 1998s. 245

olmadığı ve emek geliri üzerinden alınan vergiler kapsamında değerlendirildiği belirtilmelidir⁶.

Serbest meslekte de işten elde edilen gelir ve kazançlar, sermaye ve/veya başka işgörenlerin kullanılmasından ziyade temel olarak kendi emeklerinin sonucudur. Bu da serbest meslek erbabının emeği ile ürettiği gelir arasında kuvvetli bir bağ olduğunu gösterir⁷. Böylece işçi ile serbest meslek erbabının ayrılmasında birincil faktör olarak, gelir elde etmeyle ilgili bağ değerlendirilmektedir. İşçiler, bir iş yerine bağlı olarak ve bir işverenden aldıkları ücretle tanımlanırken, serbest meslek sahibi çalışanları kendi işlerine bağlı olarak çalışırlar ve temel gelir kaynakları buradan elde ettikleri gelirdir⁸. Serbest meslek erbabı da işçi de çalışmalarını 'bireysel' olarak yerine getirirler. Bu iki faaliyeti birbirinden ayıran 'bağımsızlık' ya da 'bağımlılık' kavramları işverenin çalışanları işyerine ne derece entegre ettiği ile ilgilidir. Çalışanların işveren tarafından tedarik edilen araç, hammadde ve makineleri kullandığı yüksek derecede entegrasyon durumunda çalışanlar işçi olarak tanımlanır. Bağımlılığın derecesi ise iktisadi bağımsızlık derecesi ile bağlantılı olabileceği gibi (çalışanların geçimleri için işverene ne derece bağımlı oldukları, sözgelimi kaç işverenden ücret aldıkları), taraflar arasındaki risk tahsisi de işçi ile serbest meslek erbabı arasındaki ayrımın bir kıstası olarak değerlendirilebilir. Bu durumda serbest meslek erbapları farklı işverenlerle çalışan, faaliyetinden yarattığı karlarla geçimini temin eden, risk üstlenen, bağımsız çalışanlardır⁹.

⁶ Eurostat, **Structures of the Taxation Systems in the European Union**, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2004, s. 52–53. Ancak vergi yükü hesaplamalarında bazı çalışmalarda, serbest meslekten elde edilen gelirin, bu geliri oluşturan unsurlar olan emekle sermaye arasında bölünmesine ilişkin yönetsel sorunlardan dolayı ya ayrı olarak vergi yükünün hesaplandığını, kimi zaman da sermaye geliri vergi yükü içinde gösterildiğini belirtmek gerekir.

⁷ Jennifer L. Polhemus, "Employment and Self-Employment: Differences in Determining Earnings", **Journal of Legal Economics**, Cilt: 11, Sayı: 3, (Kış, 2001–2002), s.88

⁸ ABD İşgücü İstatistikleri Ofisi (Bureau of Labour Statistics) serbest meslek sahiplerini gelirlerini direkt olarak kendi karlarından elde eden kurumlaşmamış (unincorporated) iş sahipleri olarak tanımlamaktadır. (George T. Silvestri, "Considering Self-Employment: What to Think About Before Starting A Business", **Occupational Outlook Quarterly**, Cilt: 43, Sayı: 2, 1999, s. 16

⁹ Samuel Engblom, "Equal Treatment Employees and Self-employed Workers", **The International Journal of Comparative Labour Law and Industrial Relations**, (Yaz, 2001), s. 213

2.2. Emek Üzerinden Alınan Vergiler

Emek gelirleri temel olarak bireysel gelir vergisi çerçevesinde vergilenmektedir. Ülkeler tarafından genelde global gelir vergisi sisteminin¹⁰ benimsendiği göz önüne alınacak olursa emek geliri de diğer gelir türleriyle birlikte genel olarak artan oranlı vergi tarifeleri altında gelir vergisi kapsamında vergilenmektedir.

Ancak sosyal güvenlik sistemlerinin gelişmesi ve zorunlu olarak kısmen de olsa çalışanların gelirlerinden finanse edilmeleri bunların da emek kazançları üzerinde bir vergi yükü olarak katılmalarına neden olmuştur. Böylece sosyal güvenlik vergisi birçok ülkede bireysel gelir vergisiyle birlikte vergi sisteminin en önemli unsurunu teşkil ettiği gibi emek geliri üzerindeki vergi yükünün esaslı bir kısmını oluşturmaktadır¹¹. Sosyal güvenlik esasında bir sigorta formu olarak değerlendirilse de, refah devletinin gelişmesine koşut olarak, sistemin dayandığı ayrı bir finansal yapı olma niteliği ortadan kaybolmuş, katkı-faydalanma bağının ötesinde vatandaşlığın (özellikle sosyal haklar bağlamında) önemli bir boyutu haline gelmiştir. Bu durumda sosyal güvenlik sistemi belirli amaçlar için vergi koymanın bir yolu olarak görülmekte ve devlet aygıtının çalışması için gerekli maliyeti karşılamak üzere diğer vergilerle birlikte değerlendirilmektedir¹². Böylece, sisteme yapılan katkılar bir sistemin finansmanından çok bir vergi niteliğinde ortaya çıkmaktadır.

Bunun yanında sosyal güvenlik sisteminin bir kısmının da işveren tarafından ödendiği dikkate alındığında, sosyal güvenlik katkılarının vergi olarak mı zorunlu sigorta primi ve/veya ücret dışı işgücü maliyeti olarak mı değerlendirileceği tartışmalı bir husustur. Bu, daha çok ulusal gelenek ve kurumsal uygulamalara bağlı gözükmektedir. Sosyal güvenliğin geniş ölçüde gelir ve tüketim vergilerinden elde edilen gelirle finanse edildiği ülkelerde, sosyal güvenlik aidatları genelde bordrolar üzerinden alınan bir vergi olarak

¹⁰ Global sistemde kaynağı ne olursa olsun elde edilen tüm gelir tek bir vergi ile – bireysel gelir vergisi- vergilenmektedir. Sedüler sistemde ise brüt gelir ve indirilebilir harcamalar her gelir tipi için ayrı ayrı hesaplanmakta ve her kategori için elde edilen vergilenebilir gelire ayrı oranlar uygulanabilmekte hatta her kategori için ayrı beyan, tarh ve tahsil prosedürleri uygulanabilmektedir.

¹¹ John G. Head ve Richard M. Bird, *“Tax Policy Options in the 1980s”*, **Comparative Tax Studies: Essays in Honor of Richard Goode**, Derleyen: Sijbren Cnossen, Amsterdam/New York: North-Holland Publishing Company, 1983, s.13–14

¹² Will Albeda, *“Social Security and Taxation: A Note on Some Intellectual Foundations of Social Security and Taxation”*, **European Journal of Law and Economics**, Cilt: 10, 2000, s. 122–123

kabul edilirken; sistemin zorunlu sigorta plânlarından oluştuğu ve kendi kendini finanse eden bir sistemde, ödemelerle sistemden alınan faydalar arasında bir bağlantının korunduğu ülkelerde ise vergiden daha ziyade bir sigorta primi olarak değerlendirileceklerdir¹³. Diğer yandan sosyal güvenlik katkısı, sosyal güvenlik yardımları yapmakla yükümlü kamu ya da yarı kamusal bir kuruma ‘zorunlu ödeme’ niteliğinde ise vergi olarak değerlendirilmelidir. Ödeyici için ödeme yapıp yapmamak açısından bir tercih sözkonusu ise vergi olarak değerlendirilemez¹⁴. Her ne kadar bir tahsis öngörseler de, bu “zorunlu” niteliği ve genel vergi gelirleri içindeki gittikçe de artan önemi ile karşılaştırma amaçlı sınıflamalarda genelde “vergi” olarak nitelenirler ve diğer ana vergilerle birlikte değerlendirilirler. Böylece bireysel gelir vergisi ile birlikte çoğu ülkenin en önemli vergi geliri kalemini oluştururlar.

Emek üzerinden alınan bir diğer vergi olarak sosyal sigorta primleri haricinde, çeşitli adlar altında ve genel vergi gelirleri içinde payı açısından önemsiz miktarlarda ücret bordrosu üzerinden ödenen bordro vergileri anılabilir. Bu tip vergilerin isimlerinde genelde sosyal güvenliği anımsatan kelimeler bulunsa da¹⁵, sosyal güvenlik vergilerinden farklı olarak herhangi bir sosyal yardımla veya sosyal yardım/sigorta sistemiyle ilişkili değildir.

3. AB Ülkelerinde Vergi Reformları, Vergi Politikaları ve Emek Vergilemesi

Gerek kapsadığı sosyal kesimin büyüklüğü gerek vergi gelirleri vergi sistemleri içindeki önemi dolayısıyla emek gelirinin vergilendirilmesi vergi politikalarının tasarımında vergi reform çabalarında önemli bir yer edinmektedir. Bu önem son yıllarda özellikle AB ülkelerinde görülen işsizlik ve büyümenin yavaşlaması sorunuyla emek üzerinden alınan vergilerin bağlantılı görülmesinden de kaynaklanmaktadır. Tüketim tabanlı düz vergi reformu önerisi faktör vergilemesinde sermaye gelirinden emek gelirin bir kayma sonucunu

¹³ Ken Messere, “Trends in OECD Tax Revenues”, **Comparative Tax Studies: Essays in Honor of Richard Goode**, Amsterdam/New York: North-Holland Publishing Company, 1983, s.42

¹⁴ Sosyal güvenlik katkılarının vergi olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğine ilişkin bir tartışma ve sosyal güvenlik vergisinin uygulanmasına ilişkin sorunlar için Bkz. David Williams, “Social Security Taxation”, **Tax Law Design and Drafting Vol. 1**, Derleyen: Victor Thuronyi, Washington D. C.: IMF, 1996, ss. 340–400

¹⁵ İngiltere’de “ulusal sigorta ek vergisi”, Avusturya’da “aile yükü denkleştirme fon katkısı” ve “toplum vergisi”, Belçika’da “koordinasyon merkezleri vergisi”, İsveç’te “iş güvenliği vergisi”, “aylıklı işçi hayat sigortası vergisi” örnek olarak anılabilir.

AB Ülkelerinde Emek Gelirinin Vergilendirilmesi

içerirken, kapsamlı gelir tabanının geliştirilmesi önerisi sermayeye sağlanan kolaylıkların vergi sisteminden çıkarılarak, bu yolla sağlanacak gelirle vergi oranı indirimleriyle emek geliri üzerindeki yükün azaltılmasını savunmaktadır¹⁶. Dünyada gelir vergisiyle ilgili genel eğilim ise vergi matrahının genişletilmesi, yasal vergi oranlarının ve dilim sayılarının azaltılması ve bu yolla tarifenin düzleştirilmesi şeklinde özetlenebilir¹⁷.

AB ülkelerinde genel olarak emek üzerindeki efektif vergi oranları, diğer OECD ülkeleri göz önüne alındığında oldukça yüksektir. Özellikle Avusturya, Belçika, Fransa, İtalya ve İskandinav ülkelerinde emek geliri ağır bir şekilde vergilenmektedir. Diğer yandan Avrupa ülkelerinde özellikle 1990'lardan beri görülen yapısal işsizlik bu yüksek emek vergileriyle bağlantılı görülmektedir. İşsizlikle mücadele veya istihdam olanaklarını genişletmek üzere ücret dışı işgücü maliyeti olarak görülen emek vergilerinde, özellikle sosyal güvenlik katkılarında indirim yapılması gerektiği çokça savunulmakta, birçok ülkede de bu yönde gelişmeler görülmekte ve söz konusu dönemde kimi ülkede girişilen vergi reformları bu yönde hedef ve unsurlar içermektedir. AB tarafından da istihdamı teşvik etmek üzere emek üzerindeki vergilerde indirim yapılması gereği üye ülkelere tavsiye edilmekte, özellikle uzun dönemdir işsiz olanlar ve genç işsizler gibi gruplar için hedeflenmiş vergi indirimleri önerilmektedir. Bu yöndeki gelişmelerin yavaş olması ise büyük ölçüde üye ülkelerin bütçe kısıtları çerçevesinde alternatif finansman yöntemleri bulmaktaki güçlüklerinden kaynaklanmaktadır¹⁸. Başlıca alternatif finansman alanları olarak ise emek haricindeki üretim faktörleri ve başta çevre vergileri olmak üzere tüketim vergileri görülmektedir.

1990'lardan itibaren işgücü üzerindeki vergi yükünü düşürmek ve emek talebini canlandırmak üzere başta sosyal güvenlik vergilerinde indirimlere gidilmiştir. Çoğu ülkede ortalama efektif vergi oranının yeterince düşmesini sağlamamışsa da bazı ülkelerde bu yönde girişimler sürmekte, sonuçlar da halen alınmaya devam etmektedir. Bazı ülkelerde sosyal güvenlik katkılarındaki indirimler, işsizliğe en çok maruz kalan kesim olan düşük ücretli ve/veya düşük kalifiye işçileri hedeflemiştir (Avusturya, Belçika, Fransa, Yunanistan, Hollanda, İspanya ve İngiltere'de böyledir). Fransa'da ücret dışı işgücü

¹⁶ G. C. Ruggeri ve Weiqiu Yu, "Capital Income Taxation, Labour Supply and Work Effort", **Journal of Social Political and Economic Studies**, Cilt:26, Sayı:1 (Bahar, 2001), s. 303–304

¹⁷ Ken Messere, "Tax Policy in Europe: A Comparative Survey", **European Taxation**, (Aralık, 2000), s. 528

¹⁸ Commissio of The European Communities, "Taxation in The European Union: Report on the Development of Tax Systems", Brüksel: COM (96) 546 Final, 1996

maliyetlerindeki indirimler 1998’de ücretlilerin dörtte birini, asgari ücretlilerin % 18’ini kapsamaktadır. Hollanda’da 1996’da başlanılan benzer uygulama işgücünün altıda birini kapsamaktadır. İspanya’da 1997’de daimi işgücü sözleşmelerine indirilmiş orandan sosyal güvenlik katkısı alınmasına yönelik bir düzenleme getirilmiş, Belçika’da 1999’da, uygulanması 2006’ya kadar sürecek bir program başlatılmış, işgücü maliyetlerinde ilk iki yıl % 2 civarında bir indirim sağlanabilmiştir. İngiltere’de katkılar düşük ücretlilerin yükümlülüğünü indirecek şekilde reforme edilmiştir. Bu tip hedeflenmiş yaklaşıma karşılık diğer bazı ülkelerde (Almanya, Avusturya ve Finlandiya) sosyal güvenlik katkılarında genel indirimler söz konusu olmuştur¹⁹. Emek vergi yükünde sağlanabilen indirimler ise büyük ölçüde çevre ve kısmen sermaye vergilerindeki artışla ve vergi matrahının genişletilmesiyle dengelenmiştir.

Belçika, Finlandiya, Almanya, İtalya, Hollanda ve İngiltere’de emek geliri üzerindeki vergi yükünü azaltmak üzere, emek geliri vergi mahsubu (earned income tax credit) ve/veya çocuk bakım harcamalarına yönelik indirimler uygulanmaya başlanmıştır. İrlanda’da ikincil çalışanın çalışma teşviklerini artırmak üzere, evli çiftlerin birlikte vergilenmesinden bireysel tarha doğru bir yönelim olmuştur. Fransa, Almanya, Yunanistan ve İspanya’da 1990 sonrası dönemde, düşük kalifiye işçilerin gelirinin vergiden istisna edilmesinden kaynaklanan gelir vergisi indirimlerine artış görülmüştür. Bu tip uygulamaların birçoğu emek geliri üzerindeki vergi yükünü azaltmak suretiyle yapısal işsizlik sorunlarına bir çözüm getirebilmek amacıyla yöneliktir.

Genel olarak reformlara bakıldığında çoğu ülkede gelir vergisi yasal vergi oranlarının düşürülmesi, vergi dilim sayılarının azaltılması, vergiden istisna gelir düzeyinin artırılması, aile ve çocuk yardımlarının artırılması, bazı ülkelerde ek indirimler (veya mahsup) getirilmesi ve yine bazılarında indirimlerin mahsup şekline dönüştürülmesi yönünde olduğu söylenebilir. Tek tek ülkeler bakıldığında gelişmeler ana hatlarıyla şöyledir:

Belçika’da 1995 sonrası dönemde, işsiz, genç ve düşük ücretlilerin istihdamını artırmaya yönelik olarak işverenin sosyal güvenlik katkılarında bir indirim başlatılmıştır. 2000’de özellikle emek üzerindeki vergi yükündeki devamlı artışı sonlandırmak üzere gelir vergisinde bir reform programı uygulamaya konulmuştur. Program 2006’ya kadar vergi sisteminde önemli değişiklikler öngörmektedir. Buna göre emek geliri üzerindeki vergi yükünü düşürmek üzere; düşük ücretliler için vergi mahsubu (440 Euro), en düşük dilimdeki mesleki harcamalar için standart indirim oranının artırılması, vergi dilimlerinin genişletilmesi ikinci ve üçüncü vergi diliminde artış), en üst

¹⁹ Isabelle Joumard, “Tax Systems in European Union Countries”, **OECD Economics Department Working Papers** No: 301, Paris: OECD, 2001, s. 11–12

AB Ülkelerinde Emek Gelirinin Vergilendirilmesi

marjinal vergi oranının kaldırılması (%55 iken 2002'den itibaren %50 oldu), evli ve tek bireylere benzer vergi muamelesi sağlamaya yönelik vergi tarafsızlığı ve bakmakla yükümlü olunan çocuklara daha yüksek vergi indirimleri sağlamaya yönelik tedbirler hedeflenmektedir²⁰. Emek vergi yükünün AB ortalamasının epey üzerinde, aksine sermaye ve tüketim vergi yükünün AB ortalamasına yakın olduğu göz önüne alınırsa reformun neden bu derece emek üzerine yoğunlaştığı anlaşılabilir.

Danimarka 1998'de kademeli olarak uygulanan, emek vergi yükünü büyük ölçüde çevre vergilerine kaydırmaya yönelik bir reform paketi (Withsun paketi olarak anılmaktadır) uygulamaya koymuştur. Gelir vergisi yasal vergi oranlarının özellikle düşük gelirliler için düşürülmesi ve enerji vergilerinin artırılması, aynı harcamalara indirimlerin artırılması reformun önemli unsurlarındandır.

Almanya da 1999'dan itibaren uygulamaya koyduğu tedbirlerle, sosyal güvenlik katkılarında yaptığı indirimleri çevre vergilerindeki artışla finanse etme yoluna gitmiştir. Kademeli olarak 2005'e kadar sürecek olan gelir vergisi reformuyla, yasal vergi oranlarının indirilmesi (2005'te üst oranın % 42, en düşük oranın % 15 olması öngörülüyor), vergiden istisna gelirin artırılması (1998'de 6.322 EUR iken 2005'de 6.664 EUR), çocuk yardımlarının artırılması öngörülmektedir. Vergi indirim ve transfer artışları sermaye gelirin matrahının genişletilmesi ve çevreyle ilgili vergilerinin artırılması ile finanse edilmesi düşünülmektedir.

Yunanistan 1994'ten itibaren çeşitli amaçlara yönelik vergi reformlarının girişmiştir. Yasal vergi oranlarını düşürmüş, vergiden istisna gelir seviyesini artırmış ve gelir vergisi dilimlerini tüketici fiyatlarına endekslemiştir²¹. Düşük ücretlilerin sosyal güvenlik katkılarında istisna getirilmiş, sakatlar, yaşlılar ve çocuklar için vergi kolaylıkları artırılmış ve 2003'ten itibaren vergi indirimi sistemi terk edilerek mahsup sistemine geçilmiştir.

İspanya'da emek üzerine vergi yükü ve vergi makası OECD ortalaması civarında ve AB ortalamasının biraz üzerinde olmakla birlikte düşük ücretli çalışanların vergi yükü oldukça yüksektir. Dolayısıyla bu işsizlik sorunuyla bağlantılı görülmektedir. İspanya 1999'da başlayan gelir vergisi

²⁰ OECD, **Recent Tax Policy Trends and Reforms in OECD Countries**, Paris: OECD Tax Policy Studies No: 9, 2004, s. 46

²¹ Yunanistan vergi sistemi ve reformlarıyla ilgili bkz. Chiara Bronchi, "*Options For Reforming The Tax System in Greece*", **OECD Economics Department Working Papers** No. 291, Paris: OECD, 2001

reformu, basitleştirme ve nötralite amaçlarının yanısıra emekle ilgili olarak çalışma teşviklerinin artırılmasını hedeflemektedir²².

Fransa'da özellikle çalışanın sosyal güvenlik katkılarında yapılan indirimlerle sosyal güvenlik katkılarının toplam vergiler içindeki oranında 1998'den itibaren düşüş sağlanabilmiştir. 1995–99 döneminde vergi gelirleri emek vergi yükünü yükseltmeden artırılabilmiştir. Mali politikada emek geliri üzerinde düşük vergi yükü öncelikli amaç olarak benimsenmiştir. Bu amaçla özellikle düşük ücretli ve düşük gelirli işçiler hedeflenmiş, yasal vergi oranları indirilmiş, düşük gelirli işçilerin sosyal güvenlik katkılarında ve işverenin katkılarında indirimler yapılmış, düşük ücretli ve düşük vasıflı işçileri aktif istihdama çekmek üzere vergi mahsubu verilmiş ve yerel işletme vergisi matrahından ücret unsuru kademeli olarak devreden çıkarılmıştır²³.

1997'den itibaren İrlanda vergi sisteminde de yasal vergi oranlarının ve vergi yükümlülüğün azaltılması yönünde önemli çalışmalar yürütülmüştür. 416,000 mükellefi gelir vergisi ağının dışına taşıyacak derecede temel vergi indirimi artırılmış, yasal gelir vergisi oranı düşürülmüş (1996'da düşük oran % 27 ve yüksek oran % 48 iken 2001'de sırayla % 20 ve % 42 olmuştur) ve çalışanların sosyal güvenlik yükümlülüklerinde indirimler yapılmıştır.

İtalya 1970'lerden itibaren emek üzerindeki vergi yükü devamlı artmış ve halen emek vergi makası OECD ve AB ülkeleri arasında en yüksek ülkelerden biri olarak dikkat çekmektedir. 1997 (Visco reformu olarak anılmaktadır) ve 2000'de önemli reformlar yapmıştır. 1997 reformuyla (bu reform özellikle İskandinav ikili gelir vergisi sisteminden esinlenmiştir) vergi sisteminin tarafsızlığını geliştirmek ve yatırımları teşvik etmek üzere -özellikle kurumlar vergisinde- yasal vergi oranları indirilmiş, sermaye gelirinin tüm kategorileri vergilenecek şekilde matrah genişlemesine gidilmiş, işverenin sosyal güvenlik katkılarında indirim yapılmıştır. 2000 reformuyla da emek geliri üzerindeki vergi yükü azaltılmaya çalışılmıştır. Bunun için bir yandan yasal vergi oranı düşürülürken diğer yandan emek geliri elde edenler ve özellikle asgari ücretliler için matrahtan yapılan bazı indirimler artırılmıştır²⁴.

²² İspanya vergi sisteminin temel özellikleri ve vergi reformlarıyla ilgili olarak bkz. Isabelle Joumard and Aristomène Varoudakis, "Options For Reforming The Spanish Tax System", **OECD Economics Department Working Papers** No. 249, Paris: OECD, 2000

²³ OECD, **Recent Tax Policy Trends and Reforms in OECD Countries**, s. 59–61

²⁴ Luigi Bernardi, "Tax Systems and Reforms in Europe: Italy", **Societa Italiana Di Economia Pubblica Working Papers** No: 183/2002, Pavia: 2002 ve EUROSTAT, **Structures of the Taxation Systems in the European Union**,

AB Ülkelerinde Emek Gelirinin Vergilendirilmesi

Hollanda ise 1998’de önemli bir vergi reformuna karar vererek 2001’de gelir vergisi ve sosyal güvenlik katkıları yasal oranlarında indirim yapmış, işle ilgili harcamalar için verilen indirimler yerine mahsup sistemi uygulanmaya başlanmıştır²⁵. Diğer yandan çevre vergilerinin artırılması ile dolaysız vergilerden dolayı vergilere bir kayış da görülmüştür. Bu trend sosyal güvenlik vergilerinde azalış şeklinde devam ettiyse de gelir vergisinden dolayı vergilere kayış trendi 2001 reformuyla tersine dönmüştür. Reform emek üzerindeki vergilerde bir indirim ve bu indirimin kamu harcamaların azaltılması ve çevre ve tüketim vergilerinde artışla finanse edilmesini öngörmektedir²⁶. Bu reform ile indirimlerin çoğu mahsup şeklinde uygulanmaya başlanmış, diğer yandan 1990’daki değişikliklerle gelir vergisi matrahı ile sosyal güvenlik vergisi matrahı uyumlaştırılmıştır. 2002’de başta emek arzını artırmak üzere çalışan ve serbest meslek sahiplerine vergi mahsuplarında artışa gidilmiştir.

Avusturya 1988’den beri bir dizi reform uygulamıştır. 1988 reformuyla özellikle emek geliriyle ilgili bir istisna kaldırılmış, vergi matrahı genişletilmiştir. 1993’de vergi oranlarında indirimlere gidildi. Ancak AB’ye katılmak dolayısıyla bütçe açıklarının sınırlandırılması zorunluluğu vergi politikası üzerinde de baskılara yol açtı, vergi yükünde bir artış görüldü. 2000 ve 2001’de ücret vergisinde²⁷ oran indirimi yapıldı, çeşitli indirimler artırıldı. 2000 yılındaki reformla vergi mahsubu sistemini yeniden düzenlemiş (genel mahsup artırılırken, yüksek gelirli için devreden çıkarıldı) ve marjinal vergi oranlarında indirim yapmıştır. Meslekî eğitim harcamaları daha evvel indirilemezken indirilebilir hale getirilmiş, çocuk yardımı uygulamasına başlanmıştır. Reform genel olarak düşük ücretlileri hedeflemektedir. 2004/2005 yılı için daha kapsamlı bir reformun ilk uygulamaları gerçekleştirilmiş, sıfır

Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2004, 171–175.

²⁵ OECD, **Recent Tax Policy Trends and Reforms in OECD Countries**, s. 95–96

²⁶ Koen Caminada ve Kees Goudswaard, “*The Final Tax Reform? Effects of a Flat Rate Individual Income Tax*”, **European Taxation**, (Şubat, 2001), s. 43

²⁷ “Ücret vergisi”, Avusturya’nın dışında bazı Avrupa ülkelerinde de uygulanmaktadır. Ancak ayrı bir vergi olmaktan çok gelir vergisini kaynakta kesmenin bir yöntemidir. Bkz. Jopannes Heinrich, Oliver Herzog, Gerald Konezny ve Christoph Urtz, “*Income Taxation of Individuals in Austria*”, **Bulletin for International Fiscal Documentation**, (Ağustos/Eylül 2004), s. 395–396.

marjinal oranın uygulandığı dilim yükseltilmiş (10,000 EUR), çalışanlar için 14,000 EUR'a kadar brüt gelir istisna edilmiştir²⁸.

Portekiz'de emek vergilerinin neden olduğu ekonomik sapmalar diğer ülkelerle karşılaştırıldığında düşük olmakla birlikte vergi yükünü düşürmeye yönelik reformlar bu ülkede de yürütülmüştür. Matrahtan indirim sistemi 1999'dan itibaren vergi mahsubu şekline dönüştürülmüştür²⁹. 2001'de yasal vergi oranları indirilmiştir. Uzun dönemli işsiz ve sakatlar için işverenin sosyal güvenlik katkılarında indirim ve istisnalar getirilmiştir.

Finlandiya 1993'ten itibaren gelir vergisi sistemini, bireysel gelirin emek ve sermaye geliri olarak ikiye ayrıldığı ve farklı oran (emek artan oranlı, sermaye düz oranlı vergilenmektedir) ve ilkelerle vergilendiği ikili bir yapıya (dual income tax) dönüştürmüştür. Finlandiya, yüksek refah devleti harcamaları ve emek üzerindeki yüksek vergi yüküyle ön palan çıkmaktadır. Bu yüzden emek üzerindeki vergi yükünün düşürülmesi vergi reformlarının anahtar unsurlarından biri olmuştur³⁰. 1999–2003 yılları arasında alınan tedbirlerle emek üzerindeki vergi yükü azaltılmaya çalışılmıştır. Bunun için, tüm dilimler için marjinal vergi oranları düşürülmüş, asgari vergilenebilir gelir sınırı artırılmış ve özellikle yerel gelir vergisinde işle ilgili harcamalara tanınan indirimler artırılmıştır. Emek vergilemesindeki indirimler sermaye ve kurumlar vergisindeki (vergi oranı bir puan artırılarak) artışla finanse edilmiştir. Önlemler özellikle düşük ve orta gelirli hedeflemektedir. Nitekim söz konusu dönem sonunda emek üzerindeki ortalama vergi oranında düşük gelirli için % 4'lük bir azalma sağlanabilmiştir. Emek üzerindeki vergi yükünü azaltma politikası sürdürülmektedir.

İsveç'te de 1991'den beri ikili gelir vergisi sistemi uygulanmaktadır. Emek geliri yüksek derecede artan oranlı, sermaye geliri düşük ve düz oranlı vergilenmektedir. 1991 reformu emek vergilemesiyle ilgili olarak temelde etkinliği hedeflemektedir. Ancak bu reform bütçe açığı sorunu başta olma üzere çeşitli nedenlerle istenilen sonuçları vermedi; vergi matrahı genişletilebildi

²⁸ Avusturya'da vergi reformlarının bir analizi için Bkz. Gerhard Lehner vd., "*Tax Reform Policy in Austria*", **Bulletin for International Fiscal Documentation**, (Ağustos/Eylül 2004), ss.354-363

²⁹ Portekiz vergi sistemi ve vergi reformlarıyla ilgili olarak bkz. Chiara Bronchi ve José C. Gomes-Santos, "*Reforming The Tax System in Portugal*", **OECD Economics Department Working Papers** No. 302, Paris: OECD, 2001

³⁰ Finlandiya vergi sistemi ve vergi reformu ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Isabelle Joumard ve Wim Suyker, "*Options For Reforming The Finnish Tax System*", **OECD Economics Department Working Papers** No. 319, Paris: OECD, 2002

AB Ülkelerinde Emek Gelirinin Vergilendirilmesi

ancak vergi oranlarında indirim ancak 1999-2000'den itibaren görülebildi. 1995'de yasal vergi oranlarında geçici bir artış yapıldı (% 20'lik oran % 25 yapıldı) ve bu artış daimi hale getirildi. 1993'de işverenin sosyal güvenlik katkılarında indirim yapıldı ve çalışanlar için genel emeklilik katkısı alınmaya başlandı. 2000'de bu katkılar için verilen indirim kaldırılarak vergi mahsubu haline getirildi. 2002 için mahsup miktarı katkının % 75'idir. Emek gelirinin vergilenmesi haricinde sözkonusu dönemde çevre vergileri yönlü önemli adımlar atılmıştır. Çevre vergilerindeki artışla bağlantılı olarak emek gelirinden alınan yerel idare tarafından alınan genel gelir vergisi 2004 sonunda kaldırılacak ve işverenin sosyal güvenlik katkısı üzerinden alınan genel maaş vergisinde indirim yapılacaktır³¹.

İngiltere son dönemde vergi politikasını çalışma teşviklerini artırmak üzerine yoğunlaştırmaktadır. 1998–1999 döneminde aile vergi mahsubu sisteminde (Family Tax Credit) önemli değişiklikler yapıldı. 2002'de Çalışma Vergi Mahsubu (Working Tax Credit) ve Çocuk Vergi Mahsubu (Child Tax Credit) olmak üzere iki yeni vergi mahsubu uygulanmaya başlandı. Sosyal güvenlik sistemi kesintileri için de hem işveren hem çalışan açısından basitleştirici, idari yükü azaltıcı ve çalışma teşviklerini artırıcı çeşitli düzenlemeler yapıldı.

4. AB Ülkelerinde Emek Gelirinin Vergilendirilmesi

4.1. Vergi Yükümlülüğü

Bütün AB ülkeleri ikamet ilkesini uygulamaktadır. Bu husus özellikle serbest dolaşım dolayısıyla işçilerin başka ülkelerde gelir elde etmesi sorunundan dolayı önemlidir. İkamet ilkesinde bireyler gelirin elde edildiği ülkeden bağımsız olarak, ikamet ettiği ülke tarafından tüm gelirleri ile vergilenmektedirler. Yerleşik olmayanlar ise sadece söz konusu ülkedeki kazançları üzerinden vergilenirler. Bununla birlikte her ülke mükellefin yerleşik olup olmadığını tespit etmekte farklı kıstaslar kullanmaktadır. AB üye devletlerin çoğunda mükellef, sahip olduğu ve mutata kullandığı evinin veya mali yılın en az altı aylık dönemi için ikamet ettiği yerin ülkesinde yerleşik kabul edilmektedir. Aynı zamanda iktisadi çıkarlarının merkezinin bulunduğu ya da ebeveyn ve çocuklarının oturduğu yer de dikkate alınmaktadır.

Vergi yükümlülüğüne esas alınan birim hususunda da ülkeler arasında farklı uygulamalar söz konusudur. Hollanda, İtalya, İngiltere, Belçika,

³¹ Henning Strand, "Some Issues Related to The Equity-Efficiency Trade-Off in The Swedish Tax and Transfer System", **OECD Economics Department Working Papers** No: 225, Paris: OECD, 1999 ve EUROSTAT, **Structures of the Taxation Systems in the European Union**, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2004, 219–222

Danimarka, Avusturya, Finlandiya ve İsveç gelir vergisi açısından her ikisi de çalışan eşlerin emek gelirlerine ayrı muamele etmektedir. Fransa, Portekiz, Yunanistan ve Lüksemburg birlikte vergilemekte ve İspanya, Almanya ve İrlanda'da birlikte veya ayrı vergilenmek hususunda mükellefe bir seçim hakkı tanınmaktadır. Birlikte vergilenenin kullanıldığı ülkelerde vergi yükümlülüğü, eşlerin toplam vergilenebilir emek gelirine uygun oran tarifesi uygulanarak hesaplanmaktadır. Eşler ayrı ayrı vergilendiği durumda yükümlülük, her eşin diğerinden ayrı olarak vergilenebilir gelirine denk gelen oran tarifesine göre hesaplanır.

Vergi sisteminde eşlerin gelirlerinin toplanmasının yığılma etkisini azaltmak için bu sistemi kullanan ülkelerin çoğunda, fiili kazançları ne olursa olsun eşlerin her biri eşit miktarda gelire sahipmiş gibi varsayılarak, “gelir bölünmesi” yöntemi uygulanır. Vergi tarifesi artan oranlı olduğundan böylece bu yöntem vergi yükümlülüğünün azalması etkisi doğuracaktır.

4.2. Vergiye Konu Emek Gelirleri

Tüm AB ülkeleri temel emek geliri olan ücret ve maaşları vergilemektedir. Ancak toplam vergilenebilir gelir sadece ücret ve maaşların basit toplamından oluşmamaktadır. Bir yandan çeşitli harcamaların indirimi, diğer yandan belirli transferlerin vergi yükümlülüğüne dâhil edilmesi söz konusudur. Sosyal transferlerin vergilenip vergilenmeyeceği vergi yükümlülüğünü belirlemede önemlidir. Bunlar bir nakit alıntı olmak dolayısıyla gelir olarak addedilip vergilenebileceği gibi amaçlarının zaten sosyal oldukları dolayısıyla vergi dışı olmaları gerektiği ileri sürülebilir.

Özellikle aile yardımları vergi politikalarında önemli bir yer edinmektedir ve AB ülkelerinde aileler farklı politikalarla desteklenmektedir. Bu konuda iki temel eğilim olduğu söylenebilir. *Vergilenebilir kapasite* olarak anılan ilk yaklaşımda artan oranlı vergi sisteminde aileye sağlanan vergi kolaylıklarından yüksek gelir gruplarının daha çok faydalandığı ileri sürülmekte ve bu kolaylıkların mükelleflerin gelir düzeyine göre verili gelir düzeyinde ailelerin boyutlarına göre farklılaştırılması gereği ifade edilmektedir. *Sosyal refah* olarak anılan yaklaşımda bu tür yardımlar yatay adaletten çok yoksullukla mücadeleyle daha çok ilgili olduğu ve aslında hedefe ulaşmayan vergi indirim ve mahsuplardan ziyade nakit transferlerle ailenin desteklenmesi gerektiği savunulmaktadır³².

³² Ken Messere, “*Taxing and Aiding EU Families*”, **European Taxation**, (Aralık, 2003), s. 444

AB Ülkelerinde Emek Gelirinin Vergilendirilmesi

Tablo 1. AB Ülkelerinde Vergiye Konu Temel Sosyal Yardım ve Transferler

	ALM	AVU	BEL	DAN	FİN	FRA	HOL	İNG	İRL	İSP	İSV	İTA	LÜX	POR	YUN
İşsizlik	-	-	+	+	+	/	+	/	/	+	+	+	+	-	/
Hastalık	+	+	+	+	+	/	+	/	+	+	+	+	+	-	/
Sakatlık	+	+	+	+	+	/	+	/	+	+	+	+	+	+	/
Aile yardımları	-	-	-	-	/	-	-	-	-	+	-	-	-	-	/
İş kazaları ve meslek hastalıkları	-	+	+	+	/	-	-	-	+	/	+	-	/	-	/
Aynı ödemeler	+	/	/	+	/	+	+	+	+	+	+	/	+	+	+

(+) Vergiye konu gelir
 (-) Vergiye konu değil
 (/) Kısmen vergiye konu

KAYNAK: MISSOC, **Social Protection in the Member States of the European Union, of the European Economic Area and in Switzerland**, Luksembourg: EC Directorate-General for Employment and Social Affairs, 2004 ve IBFD, **European Taxation Database**, 2004'den tarafımızca hazırlanmıştır.

AB ülkelerinde sosyal transferlere vergi muamelesi konusunda önemli farklılıklar bulunmaktadır. Tablo 1. temel sosyal transferler için ülkelerin vergi muamelesini özetlemektedir. Sözelimi aile yardımları ülkelerin hemen hepsinde vergiden muafır. İspanya'da vergiye konudur ve Finlandiya (çocuk bakımı, hamilelik ödenekleri ve engelli çocuklar özel yardımlar hariç) ile Yunanistan belirli istisnalarla vergiye konu etmektedir. İşsizlik, hastalık ve sakatlık yardımları ise ülkelerin çoğunda vergilenebilir gelire dâhil edilmektedir. Finlandiya'da iş kazaları ve meslek hastalıkları yardımlarında, yardıma muhtaçlık yardımı ve cenaze ödeneği dışındakiler vergilenmekte; Fransa'da işsizlik, hastalık ve sakatlık yardımlarında %10 ve sonra %20 indirim yapılmakta kalan tutar vergilenebilir. İrlanda'da ise haftalık işsizlik yardımının ilk 13 EUR'u vergiden istisnadır. İspanya daimi kısmi işgörmezlik veya yürütülen iş için genel işgörmezlik yardımlarını vergilemekte, daimi genel işgörmezlik ve ağır sakatlanma yardımlarını ise vergiden istisna tutmaktadır.

Vergiye konu gelire ilgili diğer önemli husus işverence çalışana sunulan aynı yardım veya ödemelerdir. Bu tip ödemeler bazen önemli boyutlara ulaşabilmekte birlikte kavranmasında da çeşitli güçlükler meydana gelmektedir. Ülkeler bedeli ölçülemeyen aynı yardımlar için genelde hakça piyasa bedellerini kıstas olarak almaktadır. Aynı yardımların vergilenmesinde genel olarak üç yöntemin benimsendiği söylenebilir. En yaygın yöntem, aynı yardımların çalışanın tarh edilebilir gelirine eklenmesidir (Avusturya, Belçika, Fransa, İspanya, İrlanda, ABD'de bu şekilde bir uygulama söz konusudur). Bunun için çoğu ülkede ücret ve maaş tanımı çoğu kez aynı yardımları içerecek şekilde geniş tanımlanmaktadır. Çoğu mübadeleye konu olmayan aynı yardımlar için vergilenebilir değer genelde hakça bir piyasa değerinde brüt gelire dâhil edilmektedir. Bazı ülkelerde ise kullanılan bir varlığın (araç, ev gibi) piyasa ederinin belli bir yüzdesi vergilenebilir gelire eklenmektedir. İkinci yöntem;

işverene aynı yardımları sunma maliyeti için bir indirim sağlamamak suretiyle zımnî bir vergi uygulamaktır. Bu yöntem aynı yardımları vergilemenin genel bir yöntemi olmaktan çok seçilmiş yardımlar için kullanılan bir yoldur (bazı eğlence ve dinlenme yardımları için ABD ve Kanada’da ve belirli tip yardımlar için Belçika’da bu şekilde bir uygulama söz konusudur). Üçüncü yöntem ise aynı yardımlara işveren üzerine, ona mal olduğu değer üzerinden matrah belirlenerek ayrı bir vergi (aynı yardım vergisi gibi) koymaktır. Bu yöntem, belirli yardımlar için kullanılabilmesi gibi genel bir yöntem olarak da benimsenebilir³³. AB ülkelerine bakıldığında vergi mevzuatları ilke olarak bu tip ödentileri vergilemeyi esas koymaktadır. Ancak oldukça geniş istisnalar bulunmaktadır. Avusturya’da bedava spor faaliyetleri, iş elbisesi, işverence ödenen emeklilik primleri ve iş eğitimi; Belçika’da küçük hediyeler ve işverence ödenen ulaşım masrafları gibi bazı önemsiz kalemler; Finlandiya’da işverence sunulan sağlık hizmetlerinden faydalar, mallarda personel indirimi, ev-iş arası toplu taşıma, sağlık ve hobi hizmetleri vergiden istisnadır. İtalya’da ise aynı yardımların tutarı 258,23 EUR’u aşarsa vergilenmektedir.

4.3. Vergi Oranları

AB ülkeleri arasında gelir vergisi oran yapısı çeşitli değişiklikler gösterse de, merkezi hükümetlerce uygulanan gelir vergisinin esas yapısı çoğu Avrupa ülkesinde önemli benzerlikler taşımaktadır. Ancak Hollanda, Finlandiya ve İsveç’te (AB üyesi olmayan Norveç’te de) uygulanan ikili gelir vergisi sistemi (dual income tax) önemli bir farklılık göstermektedir. Bu sistemde gelir, emek ve sermaye geliri olmak üzere iki ayrı kategoriye ayrılmakta, her kategoriye farklı oranlar ve ilkeler uygulanmaktadır³⁴. Emek geliri artan oranlı

³³ L. Burns ve R. Krever, “*Individual Income Tax*”, **Tax Law Design and Drafting Vol. 2**, Derleyen: Victor Thuronyi, Washington D.C.: IMF, 1998, s. 516–517. İlk olarak Yeni Zelânda’da böyle bir vergi uygulanmıştır. Yeni Zelanda uygulamasına göre çalışan aynı yardımlar için vergiden muafır, işverene ise tüm aynı yardımlar için düz oranda bir vergi ödemek veya çok oranlı aynı yardım vergisi üzerinden vergilenmek hususunda bir tercih tanınmaktadır. Bkz. Thomas Dalsgaard, “*The Tax System in New Zealand: An Appraisal and Options for Change*”, **OECD Economics Department Working Papers** No: 281, Paris: OECD, 2001, s.12. Avustralya da benzer bir vergi uygulamaktadır.

³⁴ Hollanda geliri üç bölüme ayırmaktadır; emek geliri, faiz-işletme geliri, tasarruf ve yatırım geliri. Ancak yine de ikili bir yapı söz konusudur. Sadece faiz-işletme geliri ve tasarruf ve yatırım geliri için sırayla % 25 ve % 30 olmak üzere ayrı oranlar söz konusudur. Ancak emek geliri artan oranlı tarifede vergilenirken her ikisi de düz oranla vergilenmektedir. Bkz. Gerard T.K. Meussen, “*Netherlands Income Tax Act 2001*”, **European Taxation**, (Kasım, 2000), ss. 490–498

AB Ülkelerinde Emek Gelirinin Vergilendirilmesi

bir tarifeye yüksek oranlarda vergilenmeye devam edilirken, sermaye geliri düşük ve düz oranda vergilenmektedir³⁵. İkili gelir vergisi uygulayan ülkeler arasında sistemin yürütülmesi bakımından bazı farklılıklar da bulunmaktadır. Finlandiya ve İsveç emek ve sermaye gelirini tamamıyla ayrı vergilemektedir. Norveç'te ise sözelimi bu iki gelir formu kurumlar vergisi oranı düzeyinde birlikte vergilenirken, net emek geliri sonradan gelir vergisi ek progresif oranlarında vergilenmektedir.

Ancak bütün ülkelerde emek gelirine uygulanan gelir vergisi tarifesi artan oranlıdır. Artan oranlı tarifeye göre vergilenebilir gelir dilimlere ayrılmakta, bir dilim içindeki gelir aynı oranda vergilenmekte ve izleyen gelir dilimlerine uygulanan oran artmaktadır. Fakat gelir vergisinin oran yapısı, artan oranlılığın ve sonuçta ortaya çıkacak vergi yükümlülüğünün dilim sayısı, bant genişliği, dilimlere uygulanan marjinal oranlar ve vergiden istisna gelire göre değişeceği dikkate alındığında aşağıdaki tabloda da izleneceği gibi ülkeler arasında önemli derecede farklıdır.

Tabloda yeni üye ülkeler de dâhil AB ülkeleri merkezi hükümet gelir vergi oran yapısı görülmektedir. Gerek dilim sayılarında gerek maksimum ve minimum oranlar açısından Avrupa ülkeleri arasında önemli farklılıklar söz konusudur. Birkaç vergi tarifesi uygulayan Almanya dışında (eşlerin birlikte ya da ayrı ayrı beyan etmelerine göre ayrı tarifeler söz konusudur), bireysel istisna veya sıfır oran sınırını aşan gelir dilimlere ayrılmaktadır ve söz konusu dilim sayısı ülkeden ülkeye oldukça değişebilmektedir. Avrupa genelinde en çok dilim sayısı 16 (Lüksemburg), en az dilim sayısı ise 2 (İrlanda ve İsveç)'dir.

Tablo 2. AB Ülkeleri Gelir Vergisi Oran Yapısı

Ülke	Dilim Sayısı*	En yüksek marjinal oran	İlk marjinal oran	Sıfır marjinal oranın uygulandığı gelir dilimi
Almanya**	3	45	16	7.664 veya 15.329 EUR
Avusturya**	4	50	21	3.640 EUR
Belçika	5	50	25	
Danimarka	3	15	5,5	
Finlandiya**	5	34	11	11.700 EUR

³⁵ Ücretlerle sermaye arasındaki oran farklılaştırması genelde sosyal güvenliğin finansmanı ve büyümeyi teşvik gibi gerekçelerle açıklanmaktadır. Ancak sermaye lehine oran farklılaştırması adalet endişelerinin yanısıra sözelimi Norveç'te mükellef tarafından sermaye gelirinün ücret olarak gösterilmesi gibi sorunlarla sonuçlanmıştır. Bkz. Kristian Kvamme, "Taxation of Salary versus Capital Gain in Norway of Persons in Dual Relationship", **Bulletin For International Fiscal Documentation**, (Ağustos/Eylül, 2002), ss. 448-455

ÇEVİK

Fransa**	6	48,09	6,83	4.262 EUR
Hollanda	4	52	33,4	
İngiltere (1)	3	40	10	
İrlanda (2)	2	42	20	
İspanya	5	45	15	
İsveç** (3)	2	25	20	291.800 SEK
İtalya	5	45	23	
Lüksemburg** (4)	16	38	8	9.750 EUR
Portekiz (5)	6	40	12	
Yunanistan** (6)	3	40	15	10.000 EUR
Çek Cum.	4	32	15	
Estonya	-	26	26	
Kıbrıs**	3	30	20	10.000 CYP
Letonya	-	25	25	
Litvanya	-	33	15	
Macaristan	3	38	18	
Malta** (7)	5	35	15	4.300 ve 3.100 MTL
Polonya	3	40	19	
Slovenya	6	50	17	
Slovakya	-	19	19	

NOT: Sadece merkezi hükümet gelir vergileri dikkate alınmıştır.

*sıfır oranlı dilim hariç **sıfır oranlı dilime sahip ülkeler

(1) **İNGİLTERE:** Tarifede üç ayrı oran bulunmaktadır: düşük, standart ve yüksek. Oran yapısı gelir türüne göre değişmektedir. Temettü geliri için ilk ikisi % 10 ve yüksek oran %32,5; tasarruf geliri için sırayla %10, %20 ve %40 ve emek de dâhil diğer gelir tipleri için sırayla %10, %22 ve %40'tır.

(2) **İRLANDA:** Standart ve yüksek olmak üzere iki orana sahip. Düşük gelirli gelir vergisinden muaf. Bu miktarın iki katını aşmayan gelire sahip mükellefler için marjinal vergi indirimleri ile maksimum vergi yükü % 40'ı aşmayacak şekilde sınırlandırılmaktadır. Genel muafiyet sınırı 5.210 EUR (evli çiftler için iki katı); 65 yaş ve üstü mükellefler için 15.500 EUR (evli çiftler için iki katı). Sermaye kazançları ayrı oranda vergileniyor; % 20.

(3) **İSVEÇ:** Sermaye geliri bu tarife dışında ve düz oranla (%30) vergilenmektedir. Emek gelirinden sermaye gelirinin aksine, bu tarifenin haricinde %31,5 civarında (Stockholm'de % 30,5) belediye vergisi alınmaktadır.

(4) **LÜKSEMBURG:** Gelir vergisi İstihdam Fonu için % 2,5 oranında artırılmaktadır. Hanehalkının birlikte vergilenmesi durumunda bölme oranı uygulanmaktadır.

(5) **PORTEKİZ:** Bazı yerel idarelerde bu oranlar değişebilmektedir. Azores'de bütün marjinal oranlar %20 azaltılır. Madeira'da tarife %10 ile %39 arasında dizilmektedir

(6) **YUNANİSTAN:** Emek geliri ve diğer gelir türleri için iki ayrı tarife söz konusu. Emek geliri için sıfır oranlı dilim: 10.000 EUR; diğeri için: 8.400 EUR. Dilimlerin marjinal oranları aynı. Emek geliri için sıfır oranlı dilime ait gelir miktarı çocuk sayısına göre 20.000 EUR'a kadar aratabilmektedir.

(7) **MALTA:** Hanehalkının birlikte veya ayrı vergilenmesine göre iki ayrı tarife söz konusu. Dilim oranları aynı olmakla beraber, birlikte beyan durumunda sıfır oranlı dilime isabet eden gelir 4.300 MTL, ayrı beyanda 3.100 MTL'dir.

Kaynak: IBFD, **European Tax Handbook** ve **European Taxation Database**, [www.ibfd.org] 'deki verilerden tarafımızca derlenmiştir.

İlk pozitif oran en yüksek Hollanda'da (% 33,4), en düşük Danimarka'dadır (%5). En üst marjinal oranlar ise % 15 (Danimarka) ila % 52 (Hollanda) arasında değişmektedir. Yeni üye ülkelerden Estonya, Letonya ve Litvanya'nın gelir vergisi düz oranlıdır. Estonya ve Letonya tüm gelir türleri için tek bir düz oran uygularken, Litvanya emek geliri (%33) ve sermaye geliri

AB Ülkelerinde Emek Gelirinin Vergilendirilmesi

(%15) için iki ayrı oran uygulamaktadır. Polonya'da da sermaye kazançları tarifeden ayrı olarak düz oranda (%19) vergilenmektedir.

Finlandiya, İsveç ve Hollanda diğer ülkelerden farklı bir sistemle gelir vergisini ikili bir yapıda vergilemektedir. İkili gelir vergisi sisteminde emek geliri artan oranlı bir tarifede vergilenirken sermaye geliri düz ve daha düşük bir oranda vergilenmektedir. Finlandiya'da emek gelirin'e uygulanan en yüksek oran % 34 iken, sermaye geliri % 29 düz oranda vergilenmekte, Hollanda'da bu oranlar sırayla, % 52 ve % 25; İsveç'te % 25 ve % 30'dur. Ancak İsveç ve Finlandiya'da –sermaye gelirin'in aksine- emek geliri merkezi hükümetten ayrı olarak ağır yerel vergilere konudur.

Bazı ülkelerde belli bir miktara kadar gelir vergilenmemektedir ya da vergi tarifesinde ilk dilim sıfır marjinal oranda vergilenmektedir. Bu yöntem vergi indirimi sağlamanın bir yolu olarak görülebilir. Tablo 2'de beşinci sütun vergiden istisna edilen gelir miktarlarını ya da sıfır marjinal orana isabet eden gelir miktarını göstermektedir. Almanya, Avusturya, Finlandiya, Fransa, İsveç, Lüksemburg, Yunanistan ve yeni üye ülkelerden Kıbrıs ve Malta belli bir miktara kadar asgari gelir miktarını vergilememektedir.

4.4. Vergiden İndirim ve Mahsuplar

Emek üzerindeki vergi yükümlülüğünün biçimini ve ağırlığını belirlemede vergiye konu gelir ve vergi yasal oran yapısından başka en önemli unsurlarından birisi mükellefe tanınan çeşitli indirimlerin belirlenmesidir. Vergi sistemi ve vergi politikası çeşitli sosyal ve ekonomik politikalarının en önemli araçlarından birisi olarak yaygın olarak kullanılmaktadır. Bu amaçla vergi yükümlülüğü belirlenirken oldukça karmaşık bir sistemle, mükellefe ya net vergi yükümlülüğünün belirlenmesine ya da çeşitli sosyal/ekonomik amaçlara yönelik çeşitli indirimler sağlanmaktadır ki bu husus nihai vergi yükümlülüğünü oldukça değiştirmektedir. Sonuçta ortaya çıkacak vergi yükümlülüğü yasal –ya da nominal- oranlarda öngörülenden oldukça farklı olacaktır³⁶.

Avrupa Birliği üye devletler de çeşitli amaçlarla ve değişik şekillerde emek gelirin'e indirimler sağlamaktadır. İndirimler temelde iki şekilde verilmektedir. Ya belirli bir miktar gelirin vergiden istisna edilmesi şeklinde bir *matrahtan indirim* (tax allowance) ya da alternatif olarak bütün gelir vergilendikten sonra mükellefe vergi yükümlülüğü üzerinden bir indirim tanınmaktadır ki bu ikincisi *mahsup yöntemi* (tax credit) olarak adlandırılmaktadır.

³⁶ Vergilenebilir gelirin bir bölümü, vergi mevzuatındaki hükümlerle –indirim, istisna veya mahsuplarla- vergi dışı kalacağından ve böylece mükellefin toplam gelirin'e vergi yükümlülüğünün oranı düşeceğinden fiili vergi oranlarının nominal vergi oranlarından daha düşük olması beklenir.

İlk yöntem yani matrahtan indirim sıklıkla kullanılan bir indirim şeklidir. Bu tip indirimler vergiye konu gelirden kesinti niteliğinde olduğundan artan oranlı vergi tarifesinde gelir arttıkça –yani daha yüksek vergi dilimlerine geçildikçe- bunların değeri artacaktır. Vergi mahsubu ise ödenecek vergiden belli bir miktar götürü kesinti niteliğinde olduğundan bu tip indirimlerin değeri mükellefin gelir seviyesinden bağımsızdır. AB ülkelerinin çoğu matrahtan indirim yöntemini uygulamaktadır. Ancak Yunanistan’da olduğu gibi bazı ülkelerde vergi indirimlerinin mahsup şekline dönüştürülmesi yönünde reformlar yapılmıştır. Birçok ülke ise her iki yöntemi birlikte kullanmaktadır.

Bazı ülkeler gelir türü ayırmaksızın emek geliri elde edenlerde dâhil tüm mükelleflere temel vergi indirimi sağlamaktadır. Bu tip indirimler 2004 yılı için Almanya’da (tek bireyler için 7.664 EUR, evli çiftler için 15.329 EUR), Belçika’da (tek mükellefler için 5.660 EUR, evli çiftler için 6.860 EUR), Danimarka’da (36.880 EUR), İngiltere’de (4.615 Pound ya da yaş sınıflarına göre değişen yaş indirimleri), İspanya’da (3.400 EUR, birlikte beyan halinde iki katı), İsveç’de (11.600–26.400 Krona-gelir düzeyine bağlı olarak), yeni üye ülkelerden Çek Cumhuriyeti’nde (38.040 CZK), Estonya’da (16.800 EEK) ve Litvanya’da (290 LTL), Slovakya’da (80.832 SKK) olarak verilmektedir³⁷. Diğer üye ülkeler temel vergi indirimi kullanmamaktadır.

Başta sosyal güvenlik vergileri olmak üzere ödenen diğer vergilerin matrahtan indirilip indirilmemesi de vergi yükümlülüğü açısından önemli bir husustur. Yerel idareler ödenen vergiler birçok ülkede vergiden indirilmemektedir. Çalışan tarafından ödenen sosyal güvenlik primleri ise İngiltere ve Malta istisna her AB üyesi ülkede vergi matrahından indirilebilmektedir. Hollanda ve Danimarka’da çalışanın sosyal güvenlik katkıları gelir vergisinin içinde alınmaktadır. Bazı ülkeler sosyal güvenlik katkılarına belli bir sınıra kadar veya belli şartlarda indirim tanımaktadır. Portekiz katkıların indirimi veya götürü bir indirim arasında mükellefe bir tercih sunmaktadır.

Emek gelirine has indirimler ise bazı ülkelerde standart bir vergi indirimi şeklinde iken bazı ülkelerde çeşitli şekillerde ve şartlara bağlı olarak indirimler verilmektedir. İspanya (2.400–3.500 EUR arası), İtalya (7.500 EUR), Lüksemburg (540 EUR emek geliri standart indirimi ve 600 EUR telafi edici indirim), Letonya (252 LVL), Polonya (1227 PLN) ve Slovenya (maaşın %11’i) emek gelirine standart indirim sağlayan ülkelerdir.

³⁷ Bu bölümde ülkelerin vergi sistemleriyle ilgili bilgiler IBFD, **European Tax Handbook** ve **European Taxation Database**, [www.ibfd.org], 2004 ve EC, **Inventory of Taxes**, Luxembourg, 2000’deki verilerden derlenmiştir.

AB Ülkelerinde Emek Gelirinin Vergilendirilmesi

Danimarka (%2,5 maksimum 7.000 DKK), Finlandiya (500–4.700 EUR arası) ve Fransa (tercihli -Mükellef ya kanıtlanmış fiili harcamaların indirimini veya emek gelirinin %10'u tutarında (minimum 376 EUR, maksimum 12.648 EUR) bir indirimden birini tercih edebilmektedir) çeşitli şartlara bağlı olarak emek gelirineline indirimler sağlamaktadır.

Avusturya (temel vergi mahsubu 1.264 EUR, istihdam geliri mahsubu 54 EUR ve ulaşım harcamalarına dair trafik vergi mahsubu 291 EUR), Danimarka (2.024 DKK) Finlandiya (maksimum 80 EUR), Fransa (%4,4 istihdam bonusu), Hollanda (1.825 EUR genel mahsup), İrlanda (tek beyan için 1.820, evli çiftlerin birlikte beyanında 3.040 EUR), İtalya (maksimum 235 EUR), Portekiz (Götürü aile mahsubu tek beyanda 219,36 EUR birlikte beyanda 365,60 EUR; Eğitim, sağlık, barınma harcamalarının %30'u), Yunanistan (Harcamanın % 15'i) ve Macaristan (Emek geliri mahsubu: yıllık gelirin % 18'i; Eğitim mahsubu: harcın %30'u maksimum 60.000 HUF) vergi yükümlülüğünden çeşitli mahsuplar sağlamaktadır.

Genel kabul görmüş gelir tanımına yani net vergilenebilir gelire ulaşmak (mükellefin vergi matrahını gelirineline eşitlemek) için gelir olarak kabul edilemeyecek veya negatif gelir olarak nitelenecek çeşitli masrafların indirilmesi gerekecektir³⁸. Bu açıdan işle ilgili fiili maliyetler niteliğindeki ulaşım, taşınma, eğitim, sendika aidatları, seyahat ve ağırlama vb. harcamaların indirimi gelir vergisinin uygulanması açısından önemlidir. Ancak bu tip harcamaların çeşitli meslek gruplarının faaliyet niteliğine göre değişmesi, yapılan işle mi ilgili olduğunu sıradan tüketim mi olduğunun belirlenmesi çoğu halde sorunlara neden olacaktır³⁹. Maliyetleri belirlemeye yönelik sorunlar ülkeleri farklı uygulamalara itmektedir. Bazı ülkeler bu tip harcamalara hiç indirim tanımazken (özellikle yeni üye ülkeler), bazıları (sözgelimi Danimarka, İsveç, Finlandiya) ancak belli bir götürü miktarı aşarsa bir indirim vermekte, indirim fiili harcamaların indirimi şeklinde olabileceği gibi vergi matrahından götürü bir indirim şeklinde de olabilmektedir. Fransa'da ise sözgelimi bu ikisi arasında bir tercih hakkı tanınmaktadır. Ancak nihayetinde diğer gelir türleriyle karşılaştırıldığında emek geliri ile ilgili tüm maliyetlerin indirimi sağlanamamaktadır.

5. Vergi Yükü ve Efektif Vergi Oranları

Vergilerin, vergi politikalarının amaçları doğrultusunda gerek yükün adil dağılımına gerek ekonomik performans ve iktisadi davranışlar üzerindeki

³⁸ William J. Turnier, "Evaluating Personal Deductions in An Income Tax-The Ideal", **Cornell Law Review**, Cilt. 66, 1981, s.296.

³⁹ Bu tip harcamaların indirimine ilişkin tartışmalar için bkz. Richard Goode, **The Individual Income Tax**, Washington D. C. : The Brookings Institutions, 1965

etkisini belirleyebilmek ve bu doğrultuda vergi politikalarını yeniden biçimlendirebilmek için ekonomideki faktörler, demografik gruplar veya sektörler üzerindeki vergi yükünü bilmek önemlidir.

Vergi politikasının sonuçları ve bunun için de emek –veya başka bir faktör, kesim ya da sektör- üzerindeki vergi yükünün ölçülmesinde şüphesiz nominal vergi oranları tatmin edici olmayacaktır. Çünkü fiili vergi yükü, oldukça karmaşık ve ülkeler arasında da oldukça farklı olan, bir dizi mekanizma sonrasında –vergi indirimleri, mahsuplar, istisna ve muafiyetler- vergi matrahının tanımlanmasına ve hesaplanmasına bağlı olacaktır. Böylece emek üzerindeki reel vergi yükünün belirlenmesi için fiili vergi oranlarının ölçülmesi gerekecektir. Ancak fiili vergi yükünün -özellikle uluslararası karşılaştırılabilir düzeyde- ölçülmesinde çeşitli sorunlar bulunmaktadır.

Emek üzerine vergi yükünün ölçümüne ilişkin, *mikro yöntemler* ve *makro yöntemler* olmak üzere temel olarak iki yaklaşımdan söz edilebilir. Mikro yöntemler esasında ekonomide gerçekleşen fiili vergi yükü veya söz konusu faktörden elde edilen fiili vergi geliriyle ilgili değildir. “İleri doğru mikro” yöntemler, vergi mevzuatından yola çıkarak (vergi indirim, yardım, mahsuplarını dikkate alarak) tipik bir aile ve/veya tipik bir işçi için gelir vergisi, işveren ve işçinin sosyal güvenlik katılımlarının hesaplanmasına ve vergilerin işverenin ödediği fiyatla çalışanın eline geçen miktar arasındaki “vergi makası”nın (tax wedge) ölçülmesine (genelde işgücü maliyetlerinin veya brüt ücretin yüzdesi olarak) dayanır. OECD’nin “*Taxing Wages*” çalışması bu yöntemle dayanmaktadır. “Geriye doğru mikro” yöntemler ise örneğin şirketlerin finansal hesap verilerinden veya anket verileri ve bunlara dayalı mikro-simülasyonlara dayalı olarak vergi yükünü ölçmeyi hedefler.

Makro yaklaşımlar ise bir *ex-post* trendi gösterirler ve ekonomideki farklı tiplerdeki gelir veya faaliyetler için vergi yükünün göstergesi olacak ortalama fiili vergi oranlarını⁴⁰ ölçmeye çalışırlar. Makro yöntemler esasında ulusal hesaplara dayanır ve fiili vergi yüküyle ve fiili ortalama vergi oranıyla ilgilidir, bu anlamda “geriye doğru” şeklinde nitelenebilecek bir yöntemdir. Bir gelir türü, hanehalkı veya kurumların ortalama efektif vergi oranının ölçümü, temelde belirli bir dönemde ilgili gelir türü üzerinden ödenen vergilerin ilgili – ulusal hesaplardan elde edilen- gelirlerin toplamına bölünmesi prensibine dayanır⁴¹. Ancak vergilerin neden olacağı davranışsal etkiler aracılığıyla

⁴⁰ Çeşitli çalışmalarda ortalama efektif vergi oranı (average effective tax rate), zımni vergi oranı (implicit tax rate) ve kısaca vergi rasyosu (tax ratio) aynı kavramı ifade etmekte kullanılmaktadır.

⁴¹ OECD, **Tax Burdens: Alternative Measures**, Paris: OECD Tax Policy Studies No: 2, 2000, s. 9.10

AB Ülkelerinde Emek Gelirinin Vergilendirilmesi

vergilerin bir faaliyetten diğerine kaymasını ifade eden nihai yansımayı dikkate almaz. Bu yöntemle ortalama efektif vergi oranlarının (OEVO) hesaplanmasına ilişkin diğer çalışmalara da kaynaklık eden yöntem Mendoza vd. tarafından geliştirilmiştir⁴². Başka çalışmalarda bu model revize edilerek değişik varyasyonlarla ya da aynen takip edilerek kullanılmıştır⁴³. Çalışmalarda farklılıklar ise temelde, ölçüm için önemli sorunlar olan serbest meslek gelirinin hangi kategori içinde değerlendirileceği ve gelir vergisinin emek ve diğer unsurlar arasında nasıl bölüneceği meselelerine muamelelerinden kaynaklanmaktadır.

Tablo 3: Toplam Vergilerinin %si Olarak Emek Vergileri

Ülkeler*	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	1995–2002 Ort.
İSV	62,5	63,1	62,3	63,0	62,0	60,6	62,6	62,4	62,3
ALM	61,0	60,5	60,9	60,1	58,7	58,3	60,2	60,9	60,1
DAN	56,8	56,3	55,7	54,0	53,8	55,4	55,5	54,7	55,3
AVU	56,6	54,8	55,0	54,7	55,3	54,9	53,1	52,6	54,6
BEL	55,5	54,6	54,4	53,9	53,6	53,7	54,9	54,6	54,4
FİN	56,7	56,5	53,0	52,2	51,5	50,1	53,1	52,6	53,2
FRA	52,1	51,4	51,2	51,0	50,9	51,1	51,4	51,5	51,3
HOL	54,5	51,8	50,3	50,1	50,4	51,0	47,2	48,7	50,5
İSP	50,0	50,1	48,2	47,2	45,2	45,4	47,1	46,5	47,4
İTA	45,1	47,2	47,3	48,5	47,5	47,0	47,9	48,5	47,4
POR	41,8	41,3	41,3	40,7	40,0	40,8	42,2	41,6	41,2
LÜK	41,9	41,3	39,9	38,5	38,6	38,7	39,8	38,6	39,7
İNG	39,6	38,0	36,8	37,7	38,0	38,8	39,2	39,1	38,4
İRL	40,9	39,8	39,2	38,0	36,8	36,1	37,3	35,5	38,0
YUN	36,1	37,0	37,4	37,1	36,5	35,8	36,7	37,4	36,8
AB 15	52,7	52,2	51,3	51	50,3	50	50,7	50,9	51,1
EURO 12	51,6	51,3	50,9	50,6	49,8	49,5	50,1	50,3	50,5

* Ülkeler 1995–2002 Ortalama oranlarına göre sıralanmıştır

Kaynak: EUROSTAT, 2004

⁴² E. G. Mendoza, A. Razin ve L. L. Tesar, “*Effective Tax Rates in Macroeconomics: Cross-country Estimates of Tax Rates on Factor Incomes and Consumption*”, **NBER Working Papers**, 1994

⁴³ Bazı önemli çalışmalar şunlardır: Directorate General II of the European Commission, 1997; David Carey and Harry Tchilinguirian “*Effective Average Tax Rates On Capital, Labour and Consumption*”, **OECD Economics Department Working Papers** No: 258, 2000; Fiorito, Riccardo ve Flavio Padrini. “*Distortionary Taxation and Labour Performance*”; **Oxford Bulletin of Economics and Statistics**, Cilt. 63, Sayı. 2, 2001, ss. 173–196; OECD, **Tax Ratios: A Critical Survey**, Paris: OECD Tax Policy Studies No: 5, 2001

Çeşitli farklılıklarla benzer bir yaklaşımı benimseyen EUROSTAT çalışması⁴⁴ ise diğerlerinden en başta verileri büyük ölçüde üye ülkelerden elde etmesi ile diğerlerinden farklılaşmaktadır. Makro yöntemi kullanan diğer çalışmalar OECD Gelir İstatistiklerini ve Ulusal Hesaplarından elde edilen verileri kullanmaktadır. Bu makalede OECD (Taxing Wages) ve EURSTAT tarafından yapılan ölçümler değerlendirilecektir.

5.1. Toplam Vergilere Oranla Emek Vergileri

Emek üzerinden alınan vergiler, başta istihdam geliri üzerinden ödenen gelir vergisi olmak üzere, çalışan ve işveren tarafından ödenen zorunlu sosyal güvenlik katkıları ve çeşitli bordro vergilerinden oluşmaktadır. Tablo 3. toplam vergilerin yüzdesi olarak emek üzerinden alınan vergiler toplamı gösterilmektedir. Buna göre İsveç AB ülkeleri içinde emek üzerinden en yüksek vergiyi alan ülke olarak görülmektedir. İsveç'te emek üzerinden alınan vergilerin toplam vergiler içindeki payı ise % 62'ye ulaşmaktadır. Danimarka, Almanya, Belçika, Avusturya ve Finlandiya AB ortalamasının üzerinde oranlarla dikkat çekmektedir. Fransa ve Hollanda yaklaşık AB ortalamasına yakın oranlara sahipken, İrlanda, Yunanistan, İngiltere, Lüksemburg ve Portekiz görece düşük oranlara sahiptir. Bu açıdan ülkeler arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır.

Bu vergilerin bir kısmı ülkelerin vergi ve transfer sistemine bağlı olarak çalışmayan işgücü tarafından ödenmektedir. Buna göre çalışmayan işgücü belirli gelir (emeklilik geliri gibi), sosyal katkı ve transferler (işsizlik yardımları vs. gibi) dolayısıyla bir miktar vergi ödeyebilmektedir. Tablo 4. toplam vergiler içinde emek vergilerini çalışan ve çalışmayan işgücü tarafından ödenenler olarak göstermektedir.

	1995		2000		2002		1995–2002 Ortalama	
	Çalışan	Çalışmayan	Çalışan	Çalışmayan	Çalışan	Çalışmayan	Çalışan	Çalışmayan
İSV	53,2	9,4	53,5	7,1	55,3	7,2	54,4	7,9
ALM	53,5	7,4	51,2	7,1	53,2	7,6	52,4	7,6
FRA	51,0	1,1	50,5	0,6	50,9	0,6	50,6	0,7
BEL	50,9	4,6	49,2	4,5	50,0	4,6	49,8	4,6
AVU	51,9	4,7	49,6	5,3	47,4	5,3	49,5	5,2

⁴⁴ EUROSTAT, **Structures of the Taxation Systems in the European Union**, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2004. Bu çalışmada serbest meslek geliri emek geliri dışında değerlendirilmektedir.

AB Ülkelerinde Emek Gelirinin Vergilendirilmesi

FIN	47,6	9,0	43,9	6,2	46,7	6,0	46,1	7,1
DAN	44,2	12,6	45,4	10,0	45,0	9,7	44,5	10,7
İTA	40,5	4,7	42,3	4,8	43,6	4,9	42,6	4,8
HOL	44,0	10,5	43,7	7,3	42,1	6,6	42,5	8,0
İSP	43,1	6,9	40,3	5,1	41,2	5,2	41,7	5,7
POR	40,7	1,1	39,6	1,2	40,4	1,2	40,0	1,2
İNG	39,1	0,5	38,3	0,5	38,6	0,5	37,9	0,5
İRL	40,4	0,5	35,8	0,3	35,2	0,2	37,6	0,4
LÜK	37,2	4,7	35,1	3,6	35,3	3,3	35,7	4,0
YUN	33,7	2,4	33,2	2,7	34,7	2,8	34,1	2,7
AB 15	47,7	5,0	45,9	4,1	46,6	4,2	46,6	4,5
EUR 12	46,6	5,0	45,1	4,4	45,9	4,5	45,8	4,7

Kaynak: EUROSTAT, 2004

Buna göre emek üzerinden ödenen vergilerin büyük bir kısmı çalışan işgücü üzerinden ödenmektedir. AB ülkelerinde 1995–2002 ortalaması olarak emek üzerinden toplam vergilerin % 51'i oranında vergi alınırken bunun yaklaşık % 47'si çalışan emek üzerinden alınmaktadır. Çalışmayan işgücü üzerinden alınan vergiler en yüksek Danimarka ve İsveç'tedir. Bu iki ülke toplam emek üzerinden alınan vergiler açısından da üst sıradadır. Aynı şekilde emek üzerinden alınan vergi oranları düşük ülkeler (Yunanistan, İrlanda, İngiltere, Portekiz gibi) bu hususta da düşük oranlara sahiptir.

Çalışan işgücü üzerinden alınan vergilerin ise bir kısmı çalışan tarafından bir kısmı işveren tarafından ödenmektedir. İşverenin ödediği vergiler sosyal güvenlik vergilerinden ve bir kısım bordro vergilerinden oluşmaktadır. Çalışan ve işverenler tarafından ödenen vergilerin toplam vergi gelirlerine oranı ise Tablo 5'de sunulmuştur. Buna göre AB ortalaması olarak emek vergilerinin ağırlıklı çalışanlarca ödenen vergilerden oluştuğu söylenebilir. Çalışanlarca ödenen vergiler (AB ortalaması) toplam vergilere oranı % 27,2 iken işverence ödenenler % 19,4'tür.

Emek üzerinden yüksek vergi alan ülkeler genel olarak bu verginin önemli bir kısmını çalışandan kesmektedir. Bu husus sosyal güvenlik sisteminin finansmanı ile de bağlantılı olarak görülebilir. Sözgelimi Danimarka'da çalışan işgücü üzerinden alınan vergilerin hemen tamamını çalışanlar ödemektedir. Bu vergilerin işverence ödenen kısmı GSYH oranla % 0,8 ve toplam vergilere oranla % 1,7 iken –ki bu oranlar AB üyesi ülkelerde en düşük oranlardır-, çalışan tarafından ödenen kısmı aynı sırayla % 21,3 ve % 42,8'dir. Danimarka AB ülkeleri içinde çalışan tarafından ödenen emek vergileri itibarıyla en öndeysen, işverence ödenen vergiler açısından son sırada yer almaktadır.

Tablo 5: Toplam Vergilerin Yüzdesi Olarak Emek Vergileri: Çalışan ve İşveren Tarafından Ödenen

	1995		2000		2002		1995–2002 Ortalama	
	Çalışan	İşveren	Çalışan	İşveren	Çalışan	İşveren	Çalışan	İşveren
DAN	42,6	1,6	43,8	1,6	43,3	1,7	42,8	1,7
ALM	34,7	18,8	33,4	17,8	34,7	18,5	34,0	18,5
HOL	39,1	4,8	32,5	11,2	30,5	11,6	33,7	8,8
BEL	31,3	19,7	30,7	18,5	31,1	18,9	30,7	19,1
İRL	31,8	8,7	27,4	8,4	25,7	9,5	29,1	8,5
İNG	29,6	9,5	28,8	9,5	29,1	9,5	28,5	9,4
İSV	27,4	25,8	27,5	26,0	27,0	28,3	28,0	26,4
AVU	27,9	24,0	27,4	22,2	25,9	21,5	27,2	22,3
FİN	26,0	21,6	25,4	18,5	26,7	19,9	26,1	20,0
LÜK	24,9	12,3	23,6	11,5	22,9	12,4	23,8	11,9
FRA	22,2	28,8	23,3	27,2	24,0	27,0	23,0	27,6
POR	21,5	19,2	20,4	19,2	20,7	19,7	20,7	19,4
YUN	19,1	14,6	19,0	14,1	19,3	15,4	19,4	14,7
İTA	19,2	21,3	18,7	23,6	19,3	24,3	18,9	23,7
İSP	18,2	24,9	16,0	24,3	16,4	24,8	17,0	24,7
AB 15	28,1	19,6	26,9	19	27,2	19,5	27,2	19,4
EURO	26,1	20,5	24,7	20,4	25,0	20,9	25,1	20,7

Kaynak: EUROSTAT, 2004

5.2. İktisadi Fonksiyonlara Göre Vergi Yükünün Dağılımı

Emek vergilerinin analizi açısından da -özellikle diğer faktör veya iktisadi fonksiyonlarla karşılaştırma imkânı sağlaması bakımından- vergi yükünün iktisadi fonksiyonlara veya faktörlere göre dağılımını bilmek önemlidir. Efektif vergi oranlarının hesaplanmasında -bu çalışmada verileri kullanılan EUROSTAT da böyle yapmaktadır- genelde üç iktisadi fonksiyon; emek, sermaye ve tüketim üzerine düşen vergi yükü hesaplanmaktadır. Aşağıda Tablo 6. toplam vergilere oranla iktisadi fonksiyonlara göre vergi yükünün dağılımını sunmaktadır. Emek ve sermaye vergi yükü, daha ayrıntılı bir inceleme sağlamak için iki alt kategoriyle (emek, çalışan ve çalışmayan emek; sermaye, sermaye gelirleri ve sermaye stoku) birlikte verilmiştir.

Tabloda da açıkça görüleceği gibi emek geliri üzerinden alınan vergiler AB ülkeleri için en önemli gelir kaynağını teşkil etmektedir. Ayrıca emek vergileri genel vergi yükünün⁴⁵ de en önemli belirleyicisi olarak görünmektedir. Görece yüksek genel vergi yüküne sahip ülkeler aynı zamanda yüksek emek

⁴⁵ Genel vergi yükü toplam vergilerin GSYH oranı olarak tanımlanmaktadır.

AB Ülkelerinde Emek Gelirinin Vergilendirilmesi

vergileri de toplamaktadırlar. AB bütün olarak değerlendirildiğinde, emek vergileri toplam vergi gelirlerinin yaklaşık % 50'sini oluşturmaktadır. Hâlbuki tüketim vergileri toplam vergi gelirlerinin yaklaşık % 28'i, sermaye vergileri ise % 22'si kadardır.

Düşük genel vergi yüküne sahip ülkelerde (İrlanda, İngiltere, Yunanistan, Portekiz, Lüksemburg gibi) toplam vergi gelirleri içinde emek vergilerinin payı AB ortalamasının oldukça altındadır. Sermaye vergilerinin payı özellikle Lüksemburg'da oldukça yüksekken, Danimarka, Almanya ve İsveç'te düşüktür. Dolayısıyla bu iki vergi arasında üye ülkeler arasında önemli farklılıklar görülmektedir. Hâlbuki tüketim vergilerinde ülkeler arasındaki fark bu derece büyük değildir. Bu husus özellikle dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasıyla ilgili AB çalışmalarından kaynaklanmaktadır. Ancak bazı ülkelerde emek vergilerinin tüketim vergileriyle de arasında bir değişim görülebilir. Yunanistan, İrlanda, Portekiz ve İngiltere'de tüketim vergilerinin vergi gelirleri içindeki payı özellikle önemli görülürken, bu ülkelerin emek vergilerinin payı diğer ülkelerle karşılaştırıldığında düşüktür.

Tablo 6: İktisadi Fonksiyonlara Göre Vergi Yükünün Dağılımı (% Toplam Vergiler) 1995–2002 Ortalama*

	Çalışan Emek	Çalışmayan Emek	Sermaye ve İş Gelirleri	Sermaye Stoku	Tüketim
BEL	49,8	4,6	13,4	7,5	24,7
DAN	44,5	10,7	8,3	4,4	32,1
ALM	52,4	7,6	12,9	2,7	24,4
YUN	34,1	2,7	18,7	7,2	37,3
İSP	41,7	5,7	16,8	7,9	27,9
FRA	50,6	0,7	11,0	9,8	27,9
İRL	37,6	0,4	17,2	6,3	38,5
İTA	42,6	4,8	20,0	7,9	24,7
LÜK	35,7	4,0	24,2	8,8	27,3
HOL	42,5	8,0	15,2	6,4	27,9
AVU	49,5	5,2	14,1	3,0	28,2
POR	40,0	1,2	14,9	8,4	35,5
FİN	46,1	7,1	14,0	2,8	30,0
İSV	54,4	7,9	8,7	3,9	25,1
İNG	37,9	0,6	17,1	7,2	37,2
AB 15	46,6	4,5	14,5	6,3	28,1

*Ağırlıklı ortalamalar esas alınmıştır

Kaynak: EUROSTAT, 2004

Emek vergileri içindeki “çalışmayan emek” kategorisi yukarıda da açıklandığı gibi sosyal yardımlar ve yaşlılık-emeklilik yardımları gibi alıntılardan kaynaklanan gelir vergisi ve sosyal katkıları göstermektedir. Danimarka, Almanya, Hollanda ve aynı zamanda Finlandiya ve İsveç bu tip

yardımlardan önemli miktarlarda vergi kesmektedir. Diğer ülkeler için bu tip yardımlardan doğan vergiler genel olarak çok düşük, önemsiz miktarlardadır.

5.3. Emek Ortalama Efektif Vergi Oranları

Vergilerle ilgili veriler belirli faktörler veya iktisâdi kesimler üzerine vergi yükünü açıkça gösterecek şekilde kaydedilmezler. Bir kesim veya üretim faktörü üzerine vergi yükünü belirleyebilmek için efektif vergi oranlarının hesaplanması gerekir. Yukarıda anıldığı üzere EUROSTAT tarafından efektif vergi oranlarını hesaplamakta kullanılan yöntem, geriye doğru bir trendi gösteren ve ulusal hesaplardan gözlemlenmiş verilerden yararlanılarak hesaplanan bir makro yöntemdir. Buna göre üç iktisâdi fonksiyon; emek, sermaye ve tüketim için efektif vergi oranları⁴⁶ hesaplanmaktadır.

Bu yöntemle emek –veya sermaye- geliri üzerinden ortaya çıkan toplam gelir vergisi, toplam mükellef geliri içinde toplam emek –veya sermaye-gelirinin oranını kullanarak hesaplanmaktadır. Bütün makro yöntemlerde olduğu gibi, -pek de gerçekçi olmamak kaydıyla- gelir vergisi efektif oranlarının farklı gelir kaynakları ve farklı mükellef grupları arasında eşit olduğu varsayılır. Burada en önemli sorun gelir vergisinin emek ve sermaye geliri arasında bölünmesi ve ikili bir yapıya sahip olan serbest meslek kazancının bu iki unsur arasında paylaşılmasıdır.

EUROSTAT çalışması, ilk sorunu çözmeye çoğunlukla üye ülkelerin idarelerince kullanılan usulleri takip etmekte ve gerekli verileri bizzat bu ülkelerden elde etmekle avantajlıdır. Bazı ülkeler (Hollanda, İsveç, Finlandiya) ikili gelir vergisi sistemi ile zaten emek ve sermaye gelirini ayrı oranlarla vergilemektedir. Diğer yandan bazı ülkeler (İngiltere gibi) emek geliri lehine – emek gelirini tarifenin alt oranlarında vergileyerek- muamele edebilmekte, ancak çoğunlukla gelir vergisi kapsamlı olarak, tüm gelir türleri toplanarak global sistemle uygulanmaktadır. Böylece efektif vergi oranlarını hesaplamak üzere gelirin bu iki faktör arasında bölünmesinde EUROSTAT toplam mükellef geliri içindeki toplam emek gelirinin oranı olarak emek üzerinden doğan gelir vergisini hesaplamaktadır⁴⁷. Serbest meslek gelirinin nasıl muamele edileceği

⁴⁶ Literatürde bu yöntem OECD'nin Taxing Wages isimli yayınında kullandığı “ileri doğru”, vergi mevzuatından yola çıkarak fiili vergi yükleri hesaplaması yönteminden ayırmak için bazen “zımnî vergi oranı” (implicit tax rate) olarak da anılmaktadır.

⁴⁷ Gelir vergisini emek ve sermaye arasında bölmekte kullanılan alternatif bir yöntem tek bir efektif gelir vergisi oranı hesaplamaktır. Toplam bireysel gelir vergisi geliri verisi ekonomide emek ve sermaye gelirinin toplam büyüklüğüne bölünerek genel efektif bireysel gelir vergisi oranı elde edilir. Sonra emek – sermaye- geliriyle ilgili olarak ortaya çıkan gelir vergisini tahmin etmekte bu

AB Ülkelerinde Emek Gelirinin Vergilendirilmesi

sorunu ise özellikle bazı ülkeler için çok makul olmadığı kabul edilmekle birlikte veri mevcudiyeti de dikkate alınarak, tamamen sermaye geliri içine dâhil edilmekle çözülmüştür. Dolayısıyla EUROSTAT verilerinde emek efektif vergi oranı sermaye gelirini içermemektedir.

Tablo 7: AB Ülkelerinde Emek Üzerindeki Efektif Vergi Oranı

Ülkeler*	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	1995–2002 Ort.
İSVEÇ	48,4	49,7	50,0	51,0	50,5	49,3	47,9	46,6	49,2
BELÇİKA	44,1	43,7	44,3	44,6	43,8	44,2	43,9	43,5	44,0
FİNLANDİYA	43,9	44,8	43,3	43,8	43,4	44,0	44,4	43,9	43,9
FRANSA	42,2	42,6	42,7	43,2	43,5	43,1	42,7	41,8	42,7
İTALYA	37,8	41,4	43,1	42,8	42,1	41,3	41,5	41,1	41,4
DANİMARKA	40,7	41,2	41,5	39,9	41,1	41,8	41,5	39,9	41,0
ALMANYA	39,5	39,7	40,6	40,7	40,4	40,2	39,9	39,9	40,1
AVUSTURYA	38,7	39,3	40,2	39,9	40,1	39,7	40,0	39,2	39,6
YUNANİSTAN	34,1	35,7	36,4	37,5	37,0	38,2	37,6	37,8	36,8
HOLLANDA	35,1	34,1	33,4	33,9	34,8	35,4	31,8	31,9	33,8
PORTEKİZ	31,0	31,6	32,5	32,9	33,0	33,2	33,3	33,7	32,7
İSPANYA	28,9	29,5	29,0	28,7	28,1	28,6	29,6	30,0	29,1
LÜKSEMBURG	29,5	29,3	29,1	28,4	28,9	30,0	29,2	28,0	29,1
İRLANDA	29,8	29,7	29,9	28,9	28,6	28,3	27,5	25,9	28,6
İNGİLTERE	25,7	24,7	24,2	25,1	25,3	25,7	25,4	24,6	25,1
AB 15	37,3	37,7	37,7	37,7	37,5	37,2	36,8	36,3	37,3
EURO 12	38,7	39,4	39,9	40,0	39,8	39,6	39,2	38,9	39,4

* Ülkeler ortalama oranlarına göre sıralanmıştır.

Kaynak: EUROSTAT, 2004

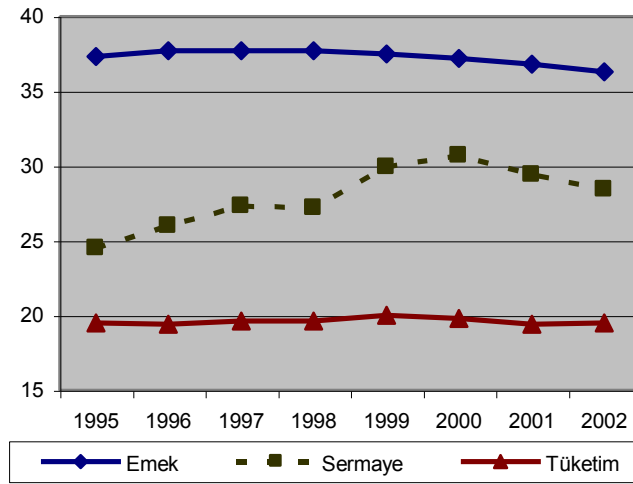
AB üye ülkelerde 1970'lerden beri emek üzerindeki vergi yükü muntazaman artmıştır. 1990'ların başından beri emek vergi yükünü düşürmek üzere, özellikle işgücü talebini ve çalışma teşviklerini artırmak için birçok tedbir uygulamaya konulmuştur. Tablo.6'da da görülebileceği gibi AB ortalamasında son iki yıl küçük bir düşüş görülse de yine de emek vergi yükü oldukça yüksektir. Ancak bu efektif vergi oranlarının konjonktürel veya yapısal unsurları dikkate alınmaksızın ex-post trendi gösterdiği dikkate alınacak olursa emek efektif vergi oranlarındaki bu gelişimin en azından bazı ülkeler için son dönemde görülen ekonomik yavaşlamayla bağlantısı olduğu söylenebilir.

Emek geliri, 2002 yılı ve 1995–2002 yılları ortalaması dikkate alındığında özellikle İsveç –1998 ve 2002'de sağlanan geniş indirimlere rağmen-, Finlandiya ve Belçika'da ağır bir şekilde vergilenmektedir. Bu ülkeler de ekonomideki toplam ücret bordrosunun (sosyal katkılar dâhil) %40'nın üzerinde bir ortalama fiili oran söz konusu iken, İrlanda ve İngiltere % 25'ler

oran emek –sermaye- gelirin'e uygulanır. Mendoza vd. (1994), Martinez-Mongay (2000) ve Carey ve Rabesona (2002) bu yöntemi kullanmaktadır.

düzeyinde bir orana sahiptir. Ancak bu rakamlar yorumlanırken ortalama efektif oranların bir makro gösterge olduğu ve farklı hanehalkı tipleri ve farklı ücret düzeylerinde efektif vergi yükünde önemli varyasyonları gizleyebileceği unutulmamalıdır.

AB ortalaması dikkate alındığında 1996'ya kadar emek efektif vergi oranlarında bir artış olduğu, oranların 1996–1998 arasında bir istikrara kavuştuğu ve 1999'la birlikte küçük de olsa bir artış trendine girdiği söylenebilir. 1995–2002 döneminde İrlanda, Hollanda, İsveç, Lüksemburg ve İngiltere'de kayda değer azalma görülürken, 1998–2002 dönemi için İsveç, İrlanda, Hollanda, İtalya ve Fransa'da oranlarda bir azalma söz konusudur. Diğer ülkelerde emek üzerindeki efektif vergi oranları az çok istikrarlı gözükmemektedir. Ancak İspanya, Portekiz ve Yunanistan için artış trendi devam etmiştir.



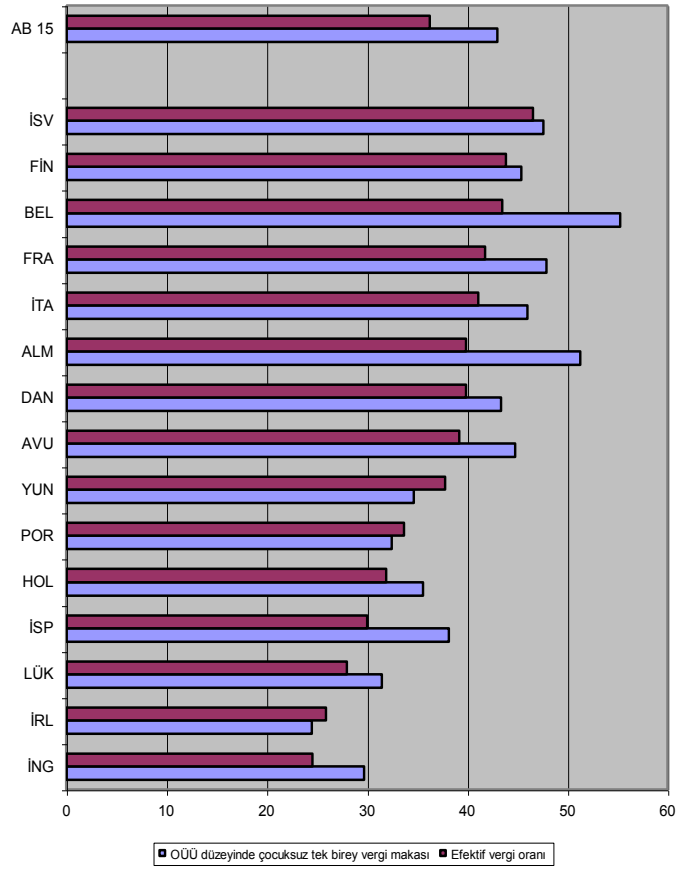
Şekil 1. Efektif Vergi Oranlarının Gelişimi: AB Ortalaması (1995-2002)

AB üye ülkelerin çoğunda emek efektif vergi oranları, sosyal güvenlik kesintilerinin önemini göstermektedir. Ortalama olarak efektif oranlarının % 60'ından çoğu işçi ve işveren tarafından ödenen sosyal güvenlik katkılarından oluşmaktadır. Sadece Danimarka, İrlanda ve İngiltere'de emek geliri üzerinden ödenen vergiler içinde gelir vergisinin önemi büyüktür. Danimarka ise daha önce de anıldığı gibi sosyal güvenlik ve refah harcamalarını büyük ölçüde genel vergilerle finanse etmektedir.

AB Ülkelerinde Emek Gelirinin Vergilendirilmesi

Uluslararası standartlar esas alındığında AB ülkelerinde emek üzerindeki efektif vergi oranlarının oldukça yüksek olduğu söylenebilir⁴⁸. Ancak son dönemde esas olarak emek piyasalarını ve istihdamı teşvik etmek üzere girişilen mali reformların etkilerinin belirli bir gecikmeyle etkisini göstereceği beklenebilir.

Diğer faktörlerle bir karşılaştırma sağlamak üzere emek, sermaye ve tüketim üzerindeki –AB ortalaması- efektif vergi oranlarını yıllar itibariyle bir arada sunulduğu Şekil.1’de de görüleceği üzere emek efektif vergi oranı diğer



Şekil 2. Makro ve Mikro Göstergelerde Karşılaştırma 2002

⁴⁸ Carey ve Rabesona, 1999 yılı için AB ortalamasını % 37, ABD için % 25 ve Japonya için % 23 hesaplamaktadır.

iki faktörün oldukça üzerinde seyretmektedir. Emek vergi yükü 1990'ların sonunda hafif bir azalma göstermiştir. Sermaye efektif vergi oranı ise 2000 yılına kadar bir artış trendinde iken 2001 ile görünür bir azalış başlamıştır. 2002 yılı için sermaye ve emek efektif vergi oranları arasında yaklaşık % 9'luk bir fark görülmektedir. Tüketim vergi yükü ise % 19–20 seviyelerinde az çok istikrarlı görünmektedir.

EUROSTAT tarafından hesaplanan bu efektif vergi oranlarının OECD tarafından hesaplanan vergi makası ile karşılaştırılması da arada bir korelasyon bulunmakla birlikte ülkeler arasında önemli farklılıklar olduğunu göstermektedir. Yukardaki grafik sunum (Şekil 2), çocuksuz tek çalışan için ülkelerin vergi sistemleri dikkate alınarak ortalama üretim işçisi için hesaplanmış vergi makası⁴⁹ ile Tablo 7'de sunulan AB ülkelerinde emek efektif vergi oranlarını birlikte göstermektedir. Vergi makası daha önce de açıklandığı gibi bir mikro veridir, EUROSTAT'ın yöntemiyle hesaplanmış bir efektif vergi oranı ise makro veridir. Hesaplanma yöntemleri tamamıyla farklıdır. Bazı ülkelerde vergi makası ortalama efektif vergi oranlarından oldukça büyüktür. Ancak üye ülkeler arasındaki dizilim de tamamen farklıdır. Farklılıklar belli bir yıla has da değildir. Ancak bir korelasyon da göze çarpmaktadır. Ortalama üretim işçisi için yüksek bir vergi makasına sahip ülkeler aynı zamanda görece yüksek efektif vergi oranlarına da sahiptir. Sözgelimi İsveç ve Belçika her iki gösterge için de emeğe yüksek vergi muamelesinde bulunurken, İngiltere ve İrlanda daima düşük düzeylerde oranlara sahiptir.

6. SONUÇ

AB ülkeleri ulusal vergi sistemleri açısından –özellikle uyumlaştırmanın olmadığı gelir vergisi alanında- oldukça farklı özellikler sergilemektedir. Sözgelimi gelire uygulanan yasal oranlar ilk dilim için %5 (Danimarka) ile %33,4 (Hollanda), son dilim için ise % 15 (Danimarka) ile % 52 (Hollanda) arasında değişmektedir. Dilim sayıları da oldukça çeşitlidir; Lüksemburg'da 16 iken İrlanda ve İsveç'te iki dilimli gelir vergisi sözkonusudur. Gelir vergisinin uygulanması ile ilgili bu farklılıklar önemli ölçüde sosyal güvenlik ve sosyal yardımların finansmanı ile ilgili gözükmektedir. Sosyal güvenliği genel kamu gelirleri ile finanse eden ülkelerde gelir vergisinin toplam vergiler içindeki payı ve yasal oranlar yüksektir. Diğer yandan sosyal güvenliğin bir sigorta formu olarak değerlendirildiği ve katkılarla faydalar arasında bir bağ öngörülen ülkelerde sosyal güvenlik harcamaları çoğunlukla gelir vergisi dışında, sosyal güvenlik kesintileri ile finanse edilmektedir.

⁴⁹ OECD, **Taxing Wages**, çeşitli yıllar

AB Ülkelerinde Emek Gelirinin Vergilendirilmesi

Vergi matrahını belirlemede kullanılan indirim ve mahsuplar da oldukça çeşitlidir. Özellikle kapsamlı gelir tanımına göre vergi dışı tutulması gereken gelir elde etmenin maliyeti niteliğindeki harcamalara emek gelirinde tam bir indirim sağlanamamaktadır. Diğer gelir türleriyle karşılaştırıldığında eşitlik endişelerine kaynaklık eden işle ilgili maliyetlerin indirimi konusunda bazı ülkeler hiçbir indirim tanımazken bazıları ancak belirli götürü miktarı aşan kısım için indirim ya da mahsup sağlamaktadır. Ancak özellikle eski üye ülkelerde emek gelirine standart vergi indirimi haricinde özel indirimler sözkonusudur. Bu durum bir yandan emek geliri için bu tip harcamaların belirlenmesinde güçlüklerden diğer yandan vergi matrahının erimesi mali kaygısından kaynaklanmaktadır. Adalet açısından bir başka sorun olan hayatı idame ettirmeye yetecek gelirin vergi dışı bırakılmasıdır ki az sayıda AB ülkesi sıfır marjinal oranlı dilime sahiptir ve bu dilime isabet eden gelir ise çoğu kez asgari yaşam haddinin oldukça altındadır.

Vergi yükümlülüğünün belirlenmesi sürecindeki farklılıklar dolayısıyla efektif vergi yükü de yaklaşık % 25 (İngiltere) ile % 50 (İsveç) arasında değişmektedir. Sermaye ve tüketimle karşılaştırıldığında da AB ortalamalarında emek gelirinin görece yüksek vergi yüküne maruz kaldığı görülmektedir. Diğer yandan AB ülkeleri OECD ülkeleri içinde görece yüksek emek efektif vergi oranlarıyla göze çarpmaktadır. Özellikle Avusturya, Belçika, Fransa, İtalya ve İskandinav ülkelerinde emek geliri ağır bir şekilde vergilenmektedir. Diğer yandan Avrupa ülkelerinde özellikle 1990'lardan beri görülen yapısal işsizlik bu yüksek emek vergileriyle bağlantılı görülmektedir. Avrupa Birliği tarafından da istihdamı teşvik etmek üzere emek üzerindeki vergilerde indirim yapılması gereği üye ülkelere tavsiye edilmekte, özellikle uzun dönemdir işsiz olanlar ve genç işsizler gibi gruplar için hedeflenmiş vergi indirimleri önerilmektedir. Bu çerçevede çoğu Avrupa ülkesinde yüksek emek vergi yükü düşürmeyi hedefleyen reformlara girişilmiştir.

KAYNAKÇA

Albeda, Will. "Social Security and Taxation: A Note on Some Intellectual Foundations of Social Security and Taxation", **European Journal of Law and Economics**, Cilt: 10, 2000, ss. 121-124

Bernardi, Luigi. "Tax Systems and Reforms in Europe: Italy", **Societa Italiana Di Economia Pubblica Working Papers** No: 183/2002, Pavia: 2002

Bronchi, Chiara ve José C. Gomes-Santos. "Reforming The Tax System in Portugal", **OECD Economics Department Working Papers** No. 302, Paris: OECD, 2001

- Bronchi, Chiara. “*Options For Reforming The Tax System in Greece*”, **OECD Economics Department Working Papers** No. 291, Paris: OECD, 2001
- Burns, Lee ve Richard Krever. “*Individual Income Tax*”, **Tax Law Design and Drafting Vol. 2**, Derleyen: Victor Thuronyi, Washington D. C.: IMF, 1998, ss. 495–563
- Caminada, Koen ve Kees Goudswaard. “*The Final Tax Reform? Effects of a Flat Rate Individual Income Tax*”, **European Taxation**, (Şubat, 2001), ss. 42–47
- Carey, David and Harry Tchilinguirian. “*Effective Average Tax Rates On Capital, Labour and Consumption*”, **OECD Economics Department Working Papers** No: 258, 2000
- Commissio of The European Communities. “*Taxation in The European Union: Report on the Development of Tax Systems*”, Brüksel: COM (96) 546 Final, 1996
- Dalsgaard, Thomas. “*The Tax System in New Zeland: An Appraisal and Options for Change*”, **OECD Economics Department Working Papers** No: 281, Paris: OECD, 2001
- Directorate General II of the European Commission, 1997
- EC. **Inventory of Taxes**, Luxembourg, 2000
- Engblom, Samuel. “*Equal Treatment Employees and Self-employed Workers*”, **The International Journal of Comparative Labour Law and Industrial Relations**, (Yaz, 2001), ss. 211–231
- EUROSTAT. **Structures of the Taxation Systems in the European Union**, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2004
- Fiorito, Riccardo ve Flavio Padrini. “*Distortionary Taxation and LabourPerformance*”; **Oxford Bulletin of Economics and Statistics**, Cilt. 63, Sayı. 2, 2001, ss. 173–196
- Goode, Richard. **The Individual Income Tax**, Washington D. C. : The Brookings Institutions, 1965
- Head, John G. ve Richard M. Bird. “*Tax Policy Options in the 1980s*”, **Comparative Tax Studies: Essays in Honor of Richard Goode**, Derleyen: Sijbren Cnossen, Amsterdam/New York: North-Holland Publishing Company, 1983, ss. 3–29
- Heinrich, Jopannes, Oliver Herzog, Gerald Konezny ve Christoph Urtz. “*Income Taxation of Individuals in Austria*”, **Bulletin for International Fiscal Documentation**, (Ağustos/Eylül 2004), ss. 392–398
- IBFD. **European Tax Handbook**, [www.ibfd.org], 2004
- IBFD. **European Taxation Database**, [www.ibfd.org], 2004

AB Ülkelerinde Emek Gelirinin Vergilendirilmesi

Joumard, Isabelle ve Aristomène Varoudakis. “*Options For Reforming The Spanish Tax System*”, **OECD Economics Department Working Papers** No. 249, Paris: OECD, 2000

Joumard, Isabelle ve Wim Suyker. “*Options For Reforming The Finnish Tax System*”, **OECD Economics Department Working Papers** No. 319, Paris: OECD, 2002

Joumard, Isabelle. “*Tax Systems in European Union Countries*”, **OECD Economics Department Working Papers** No: 301, Paris: OECD, 2001

Kvamme, Kristian. “*Taxation of Salary versus Capital Gain in Norway of Persons in Dual Relationship*”, **Bulletin For International Fiscal Documentation**, (Ağustos/Eylül, 2002), ss. 448–455

Lehner, Gerhard vd. “*Tax Reform Policy in Austria*”, **Bulletin for International Fiscal Documentation**, (Ağustos/Eylül 2004), ss. 354–363

Mendoza, E. G., A. Razin ve L. L. Tesar. “*Effective Tax Rates in Macroeconomics: Cross-country Estimates of Tax Rates on Factor Incomes and Consumption*”, **NBER Working Papers**, 1994

Messere, Ken. “*Tax Policy in Europe: A Comparative Survey*”, **European Taxation**, (Aralık, 2000), ss. 526–541

Messere, Ken. “*Taxing and Aiding EU Families*”, **European Taxation**, (Aralık, 2003), ss. 443–450

Messere, Ken. “*Trends in OECD Tax Revenues*”, **Comparative Tax Studies: Essays in Honor of Richard Goode**, Amsterdam/New York: North-Holland Publishing Company, 1983, ss. 31–57

Meussen, Gerard T.K. “*Netherlands Income Tax Act 2001*”, **European Taxation**, (Kasım, 2000), ss. 490–498

MISSOC, **Social Protection in the Member States of the European Union, of the European Economic Area and in Switzerland**, Luksembourg: EC Directorate-General for Employment and Social Affairs, 2004

Musgrave, Richard A. ve Peggy B. Musgrave. **Public Finance in Theory and Practice**, Fifth Edition, New York: McGraw-Hill Book Company, 1989.

OECD. **Recent Tax Policy Trends and Reforms in OECD Countries**, Paris: OECD Tax Policy Studies No: 9, 2004

OECD. **Tax Burdens: Alternative Measures**, Paris: OECD Tax Policy Studies No: 2, 2000

OECD. **Tax Ratios: A Critical Survey**, Paris: OECD Tax Policy Studies No: 5, 2001

OECD. **Taxing Wages**, Paris: çeşitli yıllar

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 1998.

Polhemus, Jennifer L. “*Employment and Self-Employment: Differences in Determining Earnings*”, **Journal of Legal Economics**, Cilt: 11, Sayı: 3, (Kış, 2001–2002), ss. 87–100

Ruggeri, G. C. ve Weiqiu Yu. “*Capital Income Taxation, Labour Supply and Work Effort*”, **Journal of Social Political and Economic Studies**, Cilt:26, Sayı:1 (Bahar, 2001), ss. 303–320

Segal, Mark A. “*Family Care and the Workplace: Examining the Tax Options*”, **The National Public Accountant**, Cilt: 41, Sayı: 3, (Mart 1996), ss. 24–47

Shoup, Carl S. **Public Finance**, Chicago: Adline Publishing Company, 1969

Silvestri, George T. “*Considering Self-Employment: What to Think About Before Starting A Business*”, **Occupational Outlook Quarterly**, Cilt: 43, Sayı: 2, 1999, ss. 15–23

Strand, Henning. “*Some Issues Related to The Equity-Efficiency Trade-Off in The Swedish Tax and Transfer System*”, **OECD Economics Department Working Papers** No: 225, Paris: OECD, 1999

Turnier, William J. “*Evaluating Personal Deductions in An Income Tax-The Ideal*”, **Cornell Law Review**, Cilt. 66, 1981, ss. 262–296

Williams, David. “*Social Security Taxation*”, **Tax Law Design and Drafting Vol. 1**, Derleyen: Victor Thuronyi, Washington D. C.: IMF, 1996, ss. 340–400