

193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNUNDA ENGELLİLİK İNDİRİMİ UYGULAMASI

DISABILITY DEDUCTION IMPLEMENTATION IN INCOME TAX LAW NO. 193



Murat İÇMEN*



Rana İÇMEN**

ÖZ

Engelli bireylerin çalışma hayatı içinde yer alabilmeleri ve uyum sağlayabilmeleri devletlerin bu konuda yaptıkları düzenlemeler ile orantılıdır. Bu düzenlemelerden birisi olan Gelir Vergisi'ndeki Engellilik İndirimi uygulamasının araştırılması çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Yapılan incelemede 2361 ve 4369 sayılı Kanun ile Engellilik İndirimi uygulamasının daha etkin hale geldiği ancak halen uygulamanın tüm engelli bireyleri kapsamadığı ve engellilik indirim miktarının günümüzde sembolik bir tutara dönüştüğü sonucuna varılmıştır. Bu bağlamda uygulamanın tüm engelli bireyleri kapsaması ve en yüksek çalışma gücü kaybı olan engelli bireylere tanınan indirim miktarının brüt asgari ücret seviyesinde olması önerilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Gelir Vergisi, Ayrım İlkesi, Engellilik İndirimi Uygulaması

Jel Sınıflandırma Kodları: H2- H24

ABSTRACT

The ability of individuals with disabilities to participate and adapt within the working life is proportional to the regulations made by states on this issue. The purpose of the study is to examine the implementation of disability deduction in income tax, which is one of these regulations. The examination concluded that the implementation of disability deduction has become more effective with the Law no. 2361 and 4369, but still the implementation does not cover all disabled individuals and that the amount of disability deduction has now become a symbolic amount. In this context, it is recommended that the application covers all disabled people and the discount amount given to the disabled people with the highest loss of working power should be at the gross minimum wage level.

Keywords: Income tax, principle of differentiation, disability deduction implementation

Jel Classification Codes: H2- H24

* Dr.Öğr.Üyesi, Burdur Mehmet Akif Ersoy Üni., İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, micmen@mehmetakif.edu.tr, ORC-ID: 0000-0003-3965-8742.

** Dr.Öğr.Üyesi, Burdur Mehmet Akif Ersoy Üni., Sosyal Bilimler MYO, Büro Hizmetleri ve Sekreterlik Bölümü, ranaicmen@mehmetakif.edu.tr, ORC-ID: 0000-0002-7409-2919.

İÇMEN, M., İÇMEN, R. (Eylül 2020). 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Engellilik İndirimi Uygulaması, *Vergi Raporu*, 252, (150-160).

Makale Türü: Derleme

M.G.T.: 06.07.2020 / M.K.T.: 24.08.2020

GİRİŞ

Dünya Sağlık Örgütü (WHO) ve Dünya Bankası (The World Bank) tarafından 2011 yılında ortaklaşa üretilen ilk Dünya Engellilik Raporu'nda (World Report On Disability) engelli bireylerin artan sağlık sorunları, düşük eğitim başarıları, daha az ekonomik katılım ve engelsiz insanlara göre daha yüksek yoksulluk oranlarına sahip oldukları ve bu durumun günümüzde insan hakları meselesi olarak anlaşılmaması gerektiği belirtilmektedir¹.

Dünya Sağlık Örgütü'nün verilerine göre dünya nüfusunun yaklaşık %15'i –bir milyardan fazla insan- engelli olarak tanımlanmakta ve bu sayının 2050 yılına kadar iki milyara çıkması beklenmektedir². Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO) ise bir milyardan fazla olan engelli nüfusunun yaklaşık %80'inin çalışma çağındaki engelli bireylerden oluştuğunu belirtmektedir³.

Türkiye'de ise Nisan 2020 itibari ile Ulusal Engelli Veri Sisteminde kayıtlı ve hayatta olan engelli birey sayısı; 1.423.096'sı erkek, 1.109.297'si kadın olmak üzere toplam 2.532.393'tür⁴.

Engelli bireyler iş bulabilme ve buldukları işi ellerinde tutabilme olanakları sınırlı kişiler olarak kabul edilmektedirler⁵. Bu bağlamda Anayasa'nın 49. maddesi "*Çalışma, herkesin hakkı ve ödevidir. Devlet, çalışanların hayat seviyesini yükseltmek, çalışma hayatını geliştirmek için*

çalışanları ve işsizleri korumak, çalışmayı desteklemek, işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam yaratmak ve çalışma barışını sağlamak için gerekli tedbirleri alır" şeklinde düzenlenmişken 50. maddesinde "*Küçükler ve kadınlar ile bedeni ve ruhi yetersizliği olanlar çalışma şartları bakımından özel olarak korunurlar*" ifadesi yer almaktadır. Yine 61. maddesi "*Devlet, sakatların korunmalarını ve toplum hayatına intibaklarını sağlayıcı tedbirleri alır*" şeklinde düzenlenerek gerekli tedbirlerin alınmasını güvence altına almaktadır. Birleşmiş Milletler 2007 yılında imzaya açtığı Engellilerin Haklarına İlişkin Sözleşme'nin (United Nations Convention on the Rights of Persons with Disabilities) Çalışma ve İstihdamı düzenleyen 27. maddesi engellilerin diğer bireylerle eşit koşullar altında çalışma hakkına sahip olduğunu ilan etmektedir⁷. Türkiye'de aynı yıl sözleşmeyi imzalayarak taraf devlet haline gelmiştir.

Günümüzde ülkelerin gelişmişlik seviyeleri ile ilgili olmakla birlikte kamu gelirlerinin %80-90'ı vergi gelirlerinden oluşmaktadır. Devletler de kendileri için hayati nitelikte olan vergileri toplarken aynı zamanda vergilerin mali, ekonomik ve sosyal fonksiyonlarını da göz önünde bulundurmaktadırlar. Engelli bireylerin çalışma hayatındaki rekabet eşitsizliğini gidermek amacıyla onların lehine vergisel düzenlemeler yapılması verginin sosyal amaçlarından bir tanesidir.

¹ World Health Organization and The World Bank. "World Report On Disability 2011".

(<https://www.who.int/publications/i/item/world-report-on-disability>). Erişim tarihi: 28 Mayıs 2020.

² World Health Organization. (https://www.who.int/health-topics/disability#tab=tab_1). Erişim tarihi: 28 Mayıs 2020.

³ Intertanional Labour Organization (ILO). (https://www.ilo.org/global/topics/disability-and-work/WCMS_475650/lang--en/index.htm). Erişim tarihi: 10 Haziran 2020.

⁴ Engelli Sağlık Kurulu Raporu almak için yetkili hastanelere başvurmamış ve hizmet almak için devletle temasa geçmemiş bireyleri kapsamamaktadır.

⁵ T.C. Aile Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı. "*Engelli ve Yaşlı İstatistik Bülteni*". Nisan 2020. (https://www.ailevecalisma.gov.tr/media/47370/istatistik-bulteni_nisan2020.pdf). Erişim tarihi: 10 Haziran 2020.

⁶ Sinan C. ÖZDEMİR. "Özürlü Çalıştırma Zorunluluğu". Mali Çözüm. Sayı 49. 1999. s. 24.

⁷ United Nations. "*Convention on the Rights of Persons with Disabilities (CRPD)*". (<https://www.un.org/development/desa/disabilities/convention-on-the-rights-of-persons-with-disabilities.html>). Erişim tarihi: 15 Haziran 2020

Türk vergi sisteminde engelli bireylere sağlanan vergisel avantajlar aşağıdaki gibi özetlenebilir⁸:

- Gelir Vergisi'nde çalışma gücü kaybı olanların ücret ve/veya kazançlarına, girecekleri derecelere göre belirlenen miktarda indirim (Engellilik İndirimi) uygulanması,
- Gümrük Vergisi'nde engellilerin hayatlarını idame ettirmesi için kişisel kullarılarına mahsus özel surette imal edilmiş ilgili kanundaki şartları taşıyan eşyalara vergi muafılığı tanınması,
- Özel Tüketim Vergisi'nde engelli bireyin kanundaki şartları taşıması halinde yurtiçinden alınan taşıtlara Özel Tüketim Vergisi avantajı tanınması,
- Motorlu Taşıtlar Vergisi'nde engelli bireyin kanundaki şartları taşıması halinde kendi adlarına kayıt ve tescil edilmiş olan taşıtların Motorlu Taşıtlar Vergisi'nden istisna tutulması,
- Katma Değer Vergisi'nde engelli bireylerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-geçer ve özel bilgisayar programlarının Katma Değer Vergisi'nden istisna tutulması,
- Emlak Vergisi'nde engelli bireylerin kanundaki şartları taşıması halinde bina vergisi oranının sıfır olarak uygulanması.

Yukarıda sayılan vergilerden Gelir Vergisi'nde ayırım ilkesinin bir uygulama tekniği olan Engellilik İndirimi mekanizmasının incelenmesi bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır.

1- GELİR VERGİSİ'NDE AYRIM İLKESİ

Gelir Vergisi, vergi sistematığı içinde mer-

kezi yönetim tarafından toplanan, genel vergi kapsamında, gelir üzerinden nispi tarifeye göre alınan dolaysız ve subjektif karakterli vergi niteliğindedir. Odağında mükellefin yer aldığı Gelir Vergisi'nin subjektif karakterli olması mükellefin vergi ödeme gücünün kavranabilmesine imkan tanımaktadır. En az geçim indirimi, artan oranlılık, ayırım ilkesi, istisna ve muafiyet gibi vergileme teknikleri gelir vergisinin kişiselleştirilmesini sağlayan uygulamalardır.

Bu uygulamalardan *ayırım ilkesi* vergilendirilecek gelirin elde edildiği kaynağı dikkate almaktadır⁹. Bu ilkenin temelinde vergilendirilecek gelir emek tarafından mı sermaye tarafından mı elde edildiği belirlenip emek gelirinden sermaye gelirine göre daha az vergi alınması yatmaktadır. Günümüzde ayırım ilkesinin uygulanmasının lehinde ve aleyhinde görüşler olmakla birlikte uygulama yöntemlerinin en önemlileri şunlardır¹⁰:

- i) Gelir kaynakları sınıflandırılıp farklı vergi oranları uygulanır. Gelir elde edildiği kaynağa göre emek gelirleri, emek-sermaye karma gelirler ve sermaye gelirleri olarak sınıflandırılır. Sınıflandırmanın ardından her sınıf için farklı oranlar uygulanır.
- ii) Sermaye gelirlerinden ek vergi alınır. İlk olarak mükelleflerin gelirlerinden genel vergi tarifesine göre vergi alınır. Daha sonra, sermayeden sağlanmış olan gelirden ek bir vergi alınır. Bu ek vergileme artan oranlı olarak da yapılabilir.
- iii) Emek gelirlerine indirim uygulanır. Emek ve sermaye gelirleri aynı tarifieden vergilendirilirken, emek gelirlerinin bir kısmı vergi dışında bırakılır.

⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı. "Engelliler İçin Vergi Rehberi 2018". Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 277 (<https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/engellilerrehberi2018.pdf>). Erişim tarihi: 16 Haziran 2020.

⁹ Abdurrahman AKDOĞAN. *Kamu Maliyesi*. Gazi Kitabevi. Ankara. 2014. s. 255.

¹⁰ Abdurrahman AKDOĞAN. a.g.e. s. 258-259.

- iv) Vergi tarifesine sınırlama konulur. Emek gelirlerine tarifelerin yalnızca belirli bir orana kadar olan kısmı uygulanır¹¹.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda ayırım ilkesi asgari geçim indirimi, engellilik indirimi ve vergi tarifesinde ücret gelirleri için üçüncü dilimden itibaren dilimlerin başlangıç tutarlarının yükseltilmesi şeklinde uygulama alanı bulmaktadır.

2- ENGELLİLİK İNDİRİMİ UYGULAMASI

Ayırım ilkesinin bir uygulama tekniği olan Engellilik İndirimi uygulaması, engelli bireylerin içinde bulunduğu zor koşulların giderilmesine katkıda bulunmak ve engelliler ile engelli olmayanlar arasındaki rekabet eşitsizliğini gidermek amacıyla engelli bireylere vergisel alanda sağlanan pozitif ayrımcılıktır¹².

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'ndaki mevcut Engellilik İndirimi uygulaması 27.12.1980 tarih ve 2361 sayılı Kanun ile GVK'nın 31'inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeden önce doktor raporuyla tespit edilmek şartıyla dilsiz, mefluç (felçli), iki gözü kör, el ve ayaklardan biri veya ikisinin kullanılamaması durumunda elde edilen ücretler gelir vergisinden istisna edilmekteydi. Bu durum pek çok mükellefin sakatlık durumu ağır olduğu halde hastalığı kanunda yer almadığı için vergi indiriminden yararlanamaması sonucunu doğurmaktaydı. 2361 sayılı Kanun değişikliği ile getirilen çalışma gücü kaybı esası sayesinde bu tür mağduriyetlerin önüne geçilmesinde etkili olunmuştur¹³.

Engellilik İndirimindeki bir diğer değişiklik 29.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesine 3 numaralı

bent eklenerek yapılmıştır. Eklenen bent ile birlikte Engellilik İndirimi uygulaması¹⁴:

- Hizmet erbabının yanında serbest meslek erbabı ve basit usulde ticari kazanç sahiplerinin de faydalanabilmeleri,
- Hizmet erbabı ile serbest meslek erbabının hem kendileri hem de bakmakla yükümlü oldukları kişiler için ayrı ayrı bu indirim tutarından faydalanabilmeleri,
- Basit usulde ticari kazanç elde edenlerin ise sadece kendilerinin bu indirim tutarından faydalanabilmeleri,
- Hizmet erbabı ücretini aylık tutarlar halinde alıyorsa bu indirim aylık olarak uygulanırken, yıllık beyana tabi kazanç elde eden diğerleri için ise yasal olarak belirlenen tutarların yıllık olarak uygulanması,
- Birden fazla işyerinden ücret alan hizmet erbabı için engellilik indirimi, bunlardan yalnız "en yüksek olan ücretin vergisine" uygulanması,
- Engellilik indiriminden faydalanacak birden fazla kişi olması halinde hesaplama her biri için ayrı ayrı yapılması ve indirim uygulamasında toplu olarak dikkate alınması,
- Dar mükellefiyete tabi kimselerin engellilik indiriminden faydalanamaması,
- Hizmet erbabının vergi karnesi varsa, bu karneyi muhafaza eden işverenden aldığı ücrete indirimin uygulanacağı fakat hizmet erbabı Vergi Usul Kanunu ile karne almakta muaf tutulmuş ise aile durumu sual varakasını muhafaza eden işverenden aldığı ücrete indirimin uygulanacağı şeklinde genişletilmiştir.

¹¹ Halil NADAROĞLU. *Kamu Maliyesi Teorisi*. 5. Baskı. Met/Er Matbaası. İstanbul, 1983. s. 381.

¹² Hayriye IŞIK. "Engellilerin Vergisel Avantajları". *Balkan Journal of Social Sciences*. Cilt 2. Sayı 4. 2013. s. 3.

¹³ Adnan ÖZTÜREL. "Vergilendirmede Sakatlık Baremi". *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. Cilt 37. Sayı 1. 1980. s. 441.

¹⁴ Sevil Şin. *Türk Vergi Sistemi*. Dora. Bursa.2016. s. 48.

Engellilik derecelerinin tespit şekli ile uygulamaya ilişkin esas ve usuller Maliye, Sağlık ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik bakanlıklarınca ortaklaşa hazırlanacak bir yönetmelik ile belirlenmektedir¹⁵.

Engellilik dereceleri ve indirim tutarları Gelir Vergisi Kanunu Madde 31’de; “Çalışma gücünün asgarî % 80’ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı

birinci derece engelli, asgarî % 60’ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece engelli, asgarî % 40’ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece engelli sayılır ve aşağıda engelli dereceleri itibarıyla belirlenen aylık *tutarlar*, *hizmet erbabının ücretinden indirilir*” şeklinde düzenlenmiştir. Buna göre 2020 yılı engellilik dereceleri ve indirim tutarları Tablo 1’deki gibidir.

Tablo 1: 2020 Yılı Gelir Vergisi Engellilik İndirim Miktarları

Çalışma Gücü Kaybı	Engelli Derecesi	Engelli İndirimi Aylık Tutar
%80 ve fazlası	Birinci	1.400 TL
%60 – 79	İkinci	790 TL
%40 – 59	Üçüncü	350 TL
%0 – 39	-	-

Kaynak: 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Madde 31.

Tablo 1’e göre 2020 yılı için ücretini aylık alan hizmet erbabının gelirinden 1. Derece Engelli ise 1.400 TL, 2. Derece Engelli ise 790 TL, 3. Derece Engelli ise 350 TL indirim yapılmaktadır. Serbest meslek faaliyetinde bulunan engelliler ile bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı ve basit usulde vergilen-

dirilenler ise beyan edilen yıllık gelirlerinden yukarıda aylık olarak belirlenen tutarlar yıllık olarak hesaplanarak indirilmektedir.

Tablo 2’de 2020 yılı için uygulanacak olan engellilik indirim miktarlarının sağladığı Gelir Vergisi avantajı verilmektedir.

¹⁵ Gelir Vergisi Kanunu Madde 31.

Tablo 2: 2020 Yılı Aylık ve Yıllık Engellilik İndirimi Tutarları ve Sağlanan Vergi Avantajı

Engellilik Dereceleri (1)	Aylık		Yıllık	
	İndirim Tutarı (2)	Vergi Avantajı (3)	İndirim Tutarı (4)	Vergi Avantajı (5)
		(2 x %15=)	(2 x 12=)	(4 x %15=)
1. Derece Engelliler için	1.400	210	16.800	2.520
2. Derece Engelliler için	790	118,5	9.480	1.422
3. Derece Engelliler için	350	52,5	4.200	630

*Vergi avantajı hesaplanırken asgari geçim indirimi hesaplanmamıştır.

**Aylık ve yıllık vergi avantajı, GVK'nın 103 üncü maddesinde yer alan vergi tarifesinin ilk dilimine ait %15 oranı esas alınmıştır.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı. (<https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/engellilik-indirimi-tutarlari>). Erişim tarihi: 12 Nisan 2020.

Tablo 2'ye göre 1. Derece Engelliler için aylık 210 TL yıllık 2.520 TL, 2. Derece Engelliler için aylık 118,5 TL yıllık 1.422 TL, 3. Derece Engelliler için ise aylık 52,5 TL yıllık 630 TL Gelir Vergisi avantajı ortaya çıkmaktadır.

Tablo 3'de 1981-2017 döneminde Gelir Vergisi indiriminden faydalanan engelli bireylerin çalışma gücü kayıp oranına göre verilen rapor sayıları verilmektedir.

Tablo 3: 1981-2017 Dönemi Gelir Vergisi İndiriminden Faydalanan Engelli Bireylerin Çalışma Gücü Kayıp Oranına Göre Verilen Rapor Sayıları

Dönem	Engellilik Derecesi (%)			
	40-59	60-79	80-100	Toplam
1981-2017	283.764	106.794	81.860	472.418

Not: Gelir İdaresi Başkanlığı'nda en güncel 2017 verileri bulunmaktadır.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı. İstatistikler. (https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/SIIVI.htm) Erişim tarihi: 15 Nisan 2020.

Tablo 3'e göre 1981-2017 döneminde toplam 472.418 birey Gelir Vergisi indiriminden faydalanmıştır. Faydalanan bireylere bakıldığında ise

çalışma gücü kayıp oranı %60-79 arasında olan ikinci derece engelli raporu sahibi bireylerin diğer gruptaki bireylerden fazla olduğu görülmektedir.

Tablo 4: Belirli Yıllarda 1. Derece Engelliler İçin Uygulanan Gelir Vergisi İndiriminin Brüt Asgari Ücret İçindeki Payları

Yıllar		
1981	a) Asgari Ücret (TL)	10.000
	b) 1. Derece Engelli İndirim Tutarı* (TL)	7.200
	b/a	%72
1995	a) Asgari Ücret (TL)	8.460.000
	b) 1. Derece Engelli İndirim Tutarı** (TL)	7.200.000
	b/a	%85

2000	a) Asgari Ücret (TL)	146.947.500
	b) 1. Derece Engelli İndirim Tutarı** (TL)	120.000.000
	b/a	%82
2005	a) Asgari Ücret (TL)	488,7
	b) 1. Derece Engelli İndirim Tutarı (TL)	480
	b/a	%98
2010	a) Asgari Ücret (TL)	760,5
	b) 1. Derece Engelli İndirim Tutarı (TL)	680
	b/a	%89
2015	a) Asgari Ücret (TL)	1.273,5
	b) 1. Derece Engelli İndirim Tutarı (TL)	880
	b/a	%69
2016	a) Asgari Ücret (TL)	1.647
	b) 1. Derece Engelli İndirim Tutarı (TL)	900
	b/a	%55
2017	a) Asgari Ücret (TL)	1.777,5
	b) 1. Derece Engelli İndirim Tutarı (TL)	900
	b/a	%51
2018	a) Asgari Ücret (TL)	2.029,50
	b) 1. Derece Engelli İndirim Tutarı (TL)	1.000
	b/a	%49
2019	a) Asgari Ücret (TL)	2.558,40
	b) 1. Derece Engelli İndirim Tutarı (TL)	1.200
	b/a	%47
2020	a) Asgari Ücret (TL)	2.943,00
	b) 1. Derece Engelli İndirim Tutarı (TL)	1.400
	b/a	%47

*1981 yılı hesaplanan 1. Derece Engelli İndirim tutarı aylık brüt ücreti 40.000 TL olan bekar-çocuksuz, engelli bir kişi için hesaplanmıştır¹⁶

**1995 ve 2000 yılı Engellilik İndirimi 1. Derece Engelliler için o yıl belirlenen özel indirim tutarının 8 katı olarak hesaplanmaktadır. Kanunda, 1995 yılı özel indirim tutarı 900.000 TL, 2000 yılı özel indirim tutarı 15.000.000 TL belirlenmiştir. 1. Derece Engelli indirim tutarı 1995 yılı için 900.000*8=7.200.000 TL, 2000 yılı için 15.000.000*8=120.000.000 TL olarak hesaplanmıştır.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı. 222 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. Resmi Gazete No: 23621, Resmi Gazete Tarihi: 24/02/1999

Gelir İdaresi Başkanlığı. (<https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/engellilik-indirimi-tutarlari>). Erişim tarihi: 15 Mart 2020.

Alo Maliye. (<http://www.alomaliye.com/2015/08/30/yillar-itibariyle-asgari-ucetler-1974-yilin-dan-gunumuze/>). Erişim tarihi: 15 Mart 2020.

¹⁶ Adnan ÖZTÜREL. a.g.m. s. 442.

Tablo 4'te 1981-2020 arasında seçilen belli yıllardaki 1. Derece Engelliler için belirlenen Gelir Vergisi indirim tutarının aynı yıl uygulanan brüt asgari ücrete oranları hesaplanmıştır. Böylece her yıl belirlenen indirim tutarları hakkında daha anlamlı yorum yapılabilir.

Tablo 4'e göre 1981-1995-2000-2005 ve 2010 yıllarında 1. Derece Engelli indirim tutarının ilgili yıl asgari ücrete oranları en düşük %72 ile en yüksek %98 olarak gerçekleşmiştir. Ancak oran 2015 yılında %69'a gerilemiştir. 2015 yılı ve sonrasında bu düşüşün nedeni brüt asgari ücretteki önceki yıla göre artış miktarının 1. Derece Engelli indirim miktarı artışından fazla olmasıdır. Özellikle 2017 yılında bir önceki yıla göre asgari ücret artarken 1. Derece Engelli indirim miktarı

artmamıştır. Sonraki yıllarda da 1. Derece Engelli indirimi artışı asgari ücret artışının gerisinde kalmış ve oran 2019 ve 2020 yılında %47'ye kadar gerilemiştir.

Engellilik İndirimi düzenlemesi sosyal devletin bir gereği olarak belirli şartlar altında ücret geliri elde edenler ile basit usulde vergilendirilen veya serbest meslek faaliyetinde bulunan engelli bireylere yönelik olduğundan vergi harcaması olarak kabul edilmektedir¹⁷. Böylece Engellilik indirimi nedeniyle her yıl indirim konusu olan Gelir Vergisi tutarı hesaplanıp ilan edilmektedir. Yayınlanan vergi harcaması raporlarında hesaplanan tutarın tahmin kalitesi ise "çok iyi" olarak belirtilmektedir.

Tablo 5: 2015-2019 Dönemi Gelir Vergisi Engelli İndirimi Vergi Harcaması Miktarı

	2015	2016	2017	2018	2019
Engelli İndirimi Vergi Harcaması Miktarı (Bin TL)	8.442	36.980	213.347	256.887	305.631
Gelir Vergisi Tahsilatı (Bin TL)	105.395.330	123.686.147	143.962.939	175.420.074	207.840.520
Engelli İndirimi Vergi Harcaması / Toplam Gelir Vergisi Tahsilatı (%)	0,008	0,02	0,1	0,1	0,1

Not: Dönemin 2015 yılından başlamasının nedeni daha önceki yıllar için açıklanan Vergi Harcama Raporları'nda

hangi kalem için ne kadar vergi harcaması yapıldığı bulunmamaktadır.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı. İstatistikler. (https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/SIIVI.htm) Erişim tarihi 17 Nisan 2020.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. "Vergi Harcaması Raporları". (<https://www.hmb.gov.tr/gelir-duzenlemele-ri-genel-mudurlugu-vergi-harcama-raporlari>). Erişim tarihi 17 Nisan 2020.

¹⁷ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. "Vergi Harcamaları Raporu 2018". (https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar_-Raporu-2018.pdf). Erişim tarihi: 17 Nisan 2020.

Tablo 5'de 2015-2019 dönemi Engellilik İndirimi nedeniyle ortaya çıkan vergi harcaması miktarı ve bu miktarın toplam Gelir Vergisi tahsilatı içindeki payı verilmiştir. Buna göre Engellilik İndirimi vergi harcaması miktarına bakıldığında 2015 ve 2016 yılının sonraki yıllardan ayrıştığı görülmektedir. Bunun nedeni 2017 yılından itibaren vergi harcama raporlarının OECD ve diğer iyi ülke uygulamaları dikkate alınarak hesaplanmaya başlanmasıdır. Bu bağlamda yapılacak yorumun 2017 yılı ve sonrası için yapılması daha anlamlı olacaktır.

Engellilik indirimi vergi harcaması miktarının toplam Gelir Vergisi tahsilatı oranına bakıldığında 2017 yılındaki vergi harcaması hesaplama tekniğindeki değişimle birlikte 2017 yılı ve sonrasında binde 1 olarak gerçekleştiği görülmektedir. Bu aynı zamanda engellilik indirimi uygulaması ile toplam Gelir Vergisi tahsilatının binde 1'inden vazgeçildiği anlamına gelmektedir. Ayrıca engelli indiriminden faydalanan birey sayısının açıklandığı son yıl olan 2017 için rapor sayısı (53.392)¹⁸ vergi harcamasına oranlandığında engelli birey başına yıllık ortalama indirim miktarının 4.332 TL, aylık ise 361 TL olduğu hesaplanmaktadır.

Engellilik indirimi çok sayıda ülkenin gelir vergisi mevzuatında da yer alan bir uygulamadır. Örneğin İngiliz Gelir Vergisi kanununda mükellefin kazandığı gelirin 2020 yılı için 12.500 Sterlini vergiden muaf iken eğer mükellef görme engelli ise bu tutarın üzerine 2.500 Sterlin daha eklenmektedir¹⁹. Amerikan Gelir Vergisi kanununda mükelleflerin medeni hallerine ve ortak veya ayrı beyanname vermelerine göre tarife yapısındaki

miktarlar değişmektedir. Eğer mükellef Standard İndirim (Standard Deduction) talep ederse; bekar ise \$ 12.400, evli çiftler için \$ 24.800 ve hane halkı reisleri için 18.650 \$ brüt gelirden indirim yapılır. Bu tutara görme engelliler için ek olarak \$ 1.300 eğer kişi bekar ve hanehalkı reisi ise \$1.650 daha eklenmektedir²⁰. Kanada Gelir Vergisi kanununda fiziksel veya zihinsel işlev bozukluğu olan engelli bireyin kendisi veya eşi için yıllık \$ 8.576, çocukları için \$ 5.003 yıllık vergilendirilecek gelirden indirilmektedir²¹. Yine Hindistan Gelir Vergisi kanununda engelli bireye veya ailesinde engelli biri varsa engellilik derecesine göre gelir vergisi matrahından indirim sağlanmaktadır. Örneğin %40 engellilik derecesine sahip birey için 75.000 Hindistan Rupisi (yaklaşık 1.000 Dolar), %80 engellilik derecesine sahip birey için 125.000 Hindistan Rupisi (yaklaşık 1.670 Dolar) indirim hakkı tanınmaktadır²².

SONUÇ

Engelli bireylerin çalışma hayatı içinde yer alabilmeleri ve uyum sağlayabilmeleri devletlerin bu konuda yaptıkları düzenlemeler ile orantılıdır. Türkiye başta Anayasa'nın 49-50 ve 61. maddeleri ve taraf olduğu uluslararası sözleşmeler gereği engelli bireylerin toplum hayatına uyumları ile ilgili gerekli önlemlerin alınmasını güvence altına almaktadır. Bu önlemlerden birisi engelli bireylerin çalışma hayatındaki rekabet eşitsizliğinin giderilmesi amacıyla çok sayıda ülkenin gelir vergisi mevzuatında da yer alan bizde ise 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 31. maddesinde düzenlenen Engellilik İndirimi uygulamasıdır.

¹⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı en son 2017 yılında engelli indiriminden faydalanan birey sayısını açıklamıştır. (https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/SIIVI.htm). Erişim tarihi: 23 Haziran 2020.

¹⁹ United Kingdom Acts. (<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/3/part/3>). Erişim tarihi: 12 Mart 2020.

²⁰ IRS. (<https://www.irs.gov/taxtopics/tc551>). Erişim tarihi: 14 Mart 2020.

²¹ Government of Canada. (<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/individuals/segments/tax-credits-deductions-persons-disabilities/disability-tax-credit.html>). Erişim tarihi: 14 Mart 2020.

²² Government of India. Income Tax Department. (<http://search.incometaxindia.gov.in/pages/results.aspx?k=section%2080%20u>). Erişim tarihi: 16 Mart 2020.

Engellilik indirimi uygulaması 1980 yılı 2361 sayılı Kanun ile getirilen çalışma gücü kaybı esası ile sadece kanunda yazan belli engellilik durumlarına uygulanabilirliğin yarattığı mağduriyet giderilmiş ardından 1998 yılı 4369 sayılı Kanun ile ücret gelirlerinin yanında serbest meslek kazancı ve basit usul ticari kazançların da eklenmesi şeklinde genişletilerek daha kapsamlı hale getirilmiştir. Bu olumlu gelişmeler ile birlikte ticari kazancı gerçek usulde vergilendirilen engelli bireylerin ve bakmakla yükümlü oldukları engelli kişilerin de bu indirimden faydalanabilme imkanının getirilmesi yerinde olacaktır.

Her yıl belirlenen indirim miktarlarından 1. Derece Engelli indirim miktarı aynı yıl ilan edilen asgari ücrete oranlanmış ve 2005 yılında %98, 2010 yılında %89 olan oranın günümüzde %47'ye kadar gerilediği tespit edilmiştir. Bununla birlikte Engellilik indirimi uygulaması nedeniyle vazgeçilen Gelir Vergisi miktarı 2017-2019 dönemi için her yıl sadece binde 1 oranındadır. Bu iki sonuç birlikte değerlendirildiğinde günümüzde engellilik indirim miktarlarının artırılmasının gerekli olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Örneğin %80 çalışma gücü kaybı olan 1. Derece Engelli bireyler için tespit edilen indirim tutarının her yıl brüt asgari ücret seviyesine sabitlenmesi ve diğer çalışma gücü kayıplarında olan engelli bireylere tanınan indirim miktarlarının da buradan hareketle belirlenmesi önerilmektedir.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN, A. (2014). *Kamu Maliyesi*. Gazi Kitapevi. Ankara.

Alo Maliye. (<http://www.alomaliye.com/2015/08/30/yillar-itibariyle-asgari-ucretler-1974-yilindan-gunumuze/>). Erişim tarihi 15 Mart 2020.

Gelir İdaresi Başkanlığı. “*Engelliler İçin Vergi Rehberi 2018*”. Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 277 (<https://www.gib.gov.tr/>

[sites/default/files/fileadmin/yayinlar/engelliler-rehberi2018.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/engelliler-rehberi2018.pdf)). Erişim tarihi: 16 Haziran 2020.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (<https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/engellilik-indirimi-tutarlari>). Erişim tarihi: 12 Nisan 2020.

Gelir İdaresi Başkanlığı. İstatistikler. (https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/SIIV.htm). Erişim tarihi: 15 Nisan 2020.

Gelir İdaresi Başkanlığı. 222 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. Resmi Gazete No: 23621, Resmi Gazete Tarihi: 24/02/1999

Gelir İdaresi Başkanlığı. (<https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/engellilik-indirimi-tutarlari>). Erişim tarihi: 15 Mart 2020.

Gelir İdaresi Başkanlığı. İstatistikler. (https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/SIIV.htm). Erişim tarihi: 17 Nisan 2020.

Gelir İdaresi Başkanlığı. Engellilik İndirimine İlişkin Vergi İstatistikleri (https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/SIIV.htm). Erişim tarihi: 23 Haziran 2020.

Government of Canada. (<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/individuals/segments/tax-credits-deductions-persons-disabilities/disability-tax-credit.html>). Erişim tarihi: 14 Mart 2020.

Government of India. Income Tax Department. (<http://search.incometaxindia.gov.in/pages/results.aspx?k=section%2080%20u>). Erişim tarihi: 16 Mart 2020.

Intertanional Labour Organization (ILO). (https://www.ilo.org/global/topics/disability-and-work/WCMS_475650/lang--en/index.htm). Erişim tarihi: 10 Haziran 2020.

IRS. (<https://www.irs.gov/taxtopics/tc551>). Erişim tarihi: 14 Mart 2020.

İŞİK, H. (2013). “*Engellilerin Vergisel Avantajları*”. Balkan Sosyal Bilimler Dergisi. Cilt 2. Sayı 4.

NADAROĞLU, H. (1983). *Kamu Maliyesi Teorisi*. 5. Baskı. Met/Er Matbaası. İstanbul.

ÖZDEMİR, S.C. (1999). “Özürlü Çalıştırma Zorunluluğu”. Mali Çözüm. Sayı 49.

ÖZTÜREL, A. (1980). “*Vergilendirmede Sakatlık Baremi*”. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 37. Sayı 01.

ŞİN, S. (2016). *Türk Vergi Sistemi*. Dora. Bursa.

T.C. Aile Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı, “*Engelli ve Yaşlı İstatistik Bülteni*”. Nisan 2020. (https://www.ailevecalisma.gov.tr/media/47370/istatistik-bulteni_nisan2020.pdf). Erişim tarihi: 10 Haziran 2020.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. “*Vergi Harcaması Raporları*”. (<https://www.hmb.gov.tr/gelir-duzenlemeleri-genel-mudurlugu-vergi-harcama-raporlari>). Erişim tarihi: 17 Nisan 2020.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. “*Vergi Harcamaları Raporu 2018*”. (<https://ms.hmb.gov>.

[tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar_-Raporu-2018.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar_-Raporu-2018.pdf)). Erişim tarihi: 17 Nisan 2020.

United Kingdom Acts. (<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/3/part/3>). Erişim tarihi: 12 Mart 2020.

United Nations. “*Convention on the Rights of Persons with Disabilities (CRPD)*”. (<https://www.un.org/development/desa/disabilities/convention-on-the-rights-of-persons-with-disabilities.html>). Erişim tarihi: 15 Haziran 2020.

World Health Organization and The World Bank, “*World Report On Disability 2011*”.

(<https://www.who.int/publications/i/item/world-report-on-disability>). Erişim tarihi: 28 Mayıs 2020.

World Health Organization. (https://www.who.int/health-topics/disability#tab=tab_1). Erişim tarihi: 28 Mayıs 2020.