

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**TÜRK GELİR VERGİSİNDE ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ VE
SOSYAL VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mervenur KARAÇAYIR

EYLÜL-2023

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**TÜRK GELİR VERGİSİNDE ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ VE
SOSYAL VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mervenur KARAÇAYIR

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Tayyip YAVUZ

EYLÜL-2023

TRABZON

ONAY

Mervenur KARAÇAYIR tarafından hazırlanan “Türk Gelir Vergisinde Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve Sosyal Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi” adlı bu Çalışma 08/11/2023 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oy birliği/oy çokluğu ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı’nda **yüksek lisans tezi** olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyesi		Karar		İmza
Unvanı - Adı ve Soyadı	Görevi	Kabul	Ret	
Prof. Dr. Mehmet TUNÇER	Başkan	☐	☐	
Doç. Dr. Muhammet ŞAHİN	Üye	☐	☐	
Dr. Öğr. Üyesi Tayyip YAVUZ	Üye	☐	☐	

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım.

Prof. Dr. Tülay İlhan NAS
Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca KTÜ - Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kılavuzu'na uygun olarak hazırlanan bu çalışmada yararlanılan kaynakların tümüne eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

Mervenur KARAÇAYIR

20.09.2023

ÖNSÖZ

Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerin büyük bir bölümü ücret gelirleri üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi, vergilemenin mali fonksiyonuna ve ekonomik istikrarın sağlanması, büyüme, gelir dağılımında adaletin sağlanması gibi ekonomik ve sosyal fonksiyonlara hizmet etmesi açısından oldukça önemlidir. Ücretlilerin vergilendirilmesine yönelik uygulamalar ve gelir unsurları arasında farklı vergilendirme yöntemlerinin uygulanması ücretli çalışanlar açısından çeşitli adaletsizliklere neden olmaktadır. Türk Vergi Sistemi içerisinde önemli bir yere sahip olan ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde ortaya çıkan sorunların ele alınarak değerlendirilmesi sistemdeki aksaklıkların giderilmesi açısından önemlidir. Bu çalışmada, Türkiye’deki ücret gelirlerinin vergilendirilmesi özellikle vergilemede adalete katkı sağlayan sosyal vergileme ilkeleriyle değerlendirilecektir.

Bu çalışmanın hazırlık aşamasında kıymetli bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım tez danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Tayyip YAVUZ’a, tez savunma sınavımda yer alan değerli görüş ve önerileriyle çalışmama destek veren Prof. Dr. Mehmet TUNÇER’e ve Doç. Dr. Muhammet ŞAHİN’e ve her zaman yanımda olan sevgili aileme teşekkür ederim.

Eylül, 2023

Mervenur KARAÇAYIR

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER	V
ÖZET.....	VIII
ABSTRACT	IX
TABLolar LİSTESİ.....	X
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XI
GRAFİKLER LİSTESİ.....	XII
KISALTMALAR LİSTESİ	XIII
GİRİŞ	1-2

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ÜCRET KAVRAMI VE ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLME ESASLARINA İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR	3-23
1.1. Ücret Kavramı.....	3
1.1.1. Bazı Ücret Kavramları	6
1.1.1.1. Parasal (Nominal) Ücret – Gerçek (Reel) Ücret	6
1.1.1.2. Brüt (Gayrisafi) Ücret – Net (Safi) Ücret	6
1.1.1.3. Nakdi Ücret – Ayni Ücret.....	6
1.1.1.4. Asgari Ücret.....	7
1.2. Ücretin Önemi.....	8
1.2.1. Çalışanlar Açısından Ücretin Önemi	9
1.2.2. İşverenler Açısından Ücretin Önemi.....	9
1.2.3. Toplum Açısından Ücretin Önemi.....	10
1.2.4. Devlet Açısından Ücretin Önemi.....	12
1.3. Ücret Gelirlerinin Vergilendirilme Esasları	12
1.3.1. Vergilemenin Amaçları ve Ücret İlişkisi	12
1.3.2. Türk Gelir Vergisi Sisteminin Genel Yapısı.....	14
1.3.3. Gelir Kavramı ve Gelirin Tanımlanmasında Kullanılan Teoriler	16
1.3.3.1. Kaynak Teorisi	16
1.3.3.2. Safi Artış Teorisi.....	17
1.3.3.3. Gelir Vergisi Kanunu’na Göre Gelir Kavramı	18
1.3.4. Gelir Vergisi Kanununa Göre Gelirin Özellikleri.....	19

1.3.4.1. Gelirin Kişisel Olması	20
1.3.4.2. Gelirin Gerçek ve Safi Olması.....	20
1.3.4.3. Gelirin Genel Olması.....	21
1.3.4.4. Gelirin Yıllık Olması	21
1.3.4.5. Gelirin Elde Edilmiş Olması.....	21
1.3.5. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Yükümlülük.....	22

İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRKİYE'DE ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ	24-46
2.1. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Ücretin Tanımı ve Özellikleri.....	24
2.2. Gelir Vergisi Kanunu'nda Ücret Sayılan Diğer Ödemeler	26
2.3. Ücretin Tespiti ve Vergilendirilmesi.....	26
2.3.1. Gerçek Usulde Vergilendirme	27
2.3.1.1. Safi Tutarın Belirlenmesinde Yapılacak İndirimler.....	28
2.3.1.1.1. Emeklilik Aidatları ve Sosyal Sigorta Primleri	28
2.3.1.1.2. İşsizlik Sigortası Primi	28
2.3.1.1.3. Sosyal Güvenlik Destekleme Primi.....	28
2.3.1.1.4. Hayat/Şahıs Sigorta Primleri	29
2.3.1.1.5. Bazı Kamu Kurumları Tarafından Yapılan Kanuni Kesintiler.....	29
2.3.1.1.6. Sendika Aidatları.....	29
2.3.1.1.7. Engellilik İndirimi	29
2.3.2. Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Yöntemleri.....	30
2.3.2.1. Kaynakta Kesinti (Stopaj, Tevkifat) Yöntemi ile Vergilendirilme.....	30
2.3.2.2. Ücretin Yıllık Beyanname ile Beyan Edilmesi.....	33
2.3.2.2.1. Kaynakta Kesintiye Tabi Olmadığı için Beyan Edilmesi	
Gereken Ücretler	33
2.3.2.2.2. Tek İşverenden Alınan Ücretlerin Beyan Edilmesi.....	33
2.3.2.2.3. Birden Fazla İşverenden Alınan Ücretlerin Beyan Edilmesi.....	34
2.3.3. Diğer Ücretler	35
2.3.4. Özel Usulde Vergilendirilen Ücretler	36
2.4. Ücretlerde Muafiyet ve İstisnalar.....	37
2.4.1. Diplomat Muafılığı	37
2.4.2. Ücretlerde İstisnalar	38
2.5. Ücretlerde Verginin Hesaplanması	44
2.6. Ücret Geliri Üzerinden Alınan Vergilerin Önemi.....	45

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BAZI UYGULAMALARIN SOSYAL VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN

DEĞERLENDİRİLMESİ.....	47-79
3.1. Asgari Geçim İndirimi (En Az Geçim İndirimi).....	47
3.2. Türkiye’de Asgari Geçim İndirimi Uygulaması	48
3.2.1. Asgari Geçim İndiriminin Hesaplanması.....	49
3.2.2. Asgari Geçim İndirimi Uygulamasının Kaldırılmasına İlişkin Değerlendirmeler	50
3.3. Asgari Ücret İstisnası	51
3.3.1. Asgari Ücretin Üzerinde Ücret Geliri Elde Eden Çalışanlara İstisna Uygulaması	53
3.3.2. Birden Fazla İşverenden Ücret Elde Eden Çalışanlara İstisna Uygulaması.....	54
3.3.3. Asgari Ücret İstisnası Uygulamasına İlişkin Değerlendirmeler.....	54
3.4. Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinin Sosyal Vergileme İlkeleri Açısından	
Değerlendirilmesi	55
3.4.1. Vergileme İlkeleri	55
3.4.1.1. Ekonomik Vergileme İlkeleri	56
3.4.1.2. Mali Vergileme İlkeleri	57
3.4.1.3. İdari Vergileme İlkeleri	57
3.4.1.4. Sosyal Vergileme İlkeleri	58
3.4.1.4.1. Genellik İlkesi	58
3.4.1.4.2. Adalet İlkesi	59
3.4.1.4.3. Ödeme Gücü İlkesi	60
3.4.1.4.4. Eşitlik İlkesi.....	61
3.4.2. Ücret Gelirleri Üzerindeki Mali Yükümlülüklerin Sosyal Vergileme İlkeleri	
Açısından Değerlendirilmesi	62
3.4.2.1. Türkiye’de Ücret Geliri Üzerindeki Mali Yükümlülükler	62
3.4.2.2. OECD Ülkelerinde Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Takoza	63
3.4.3. Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinde Vergi Oranlarının Sosyal Vergileme	
İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi	69
3.4.4. Ücret Gelirlerinde Vergilendirme Yönteminin Sosyal Vergileme İlkeleri	
Açısından Değerlendirilmesi	73
3.4.5. Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinde Safi Kazancın Tespitinin Sosyal	
Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi	75
3.4.6. Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinde Muafiyet, İstisna ve İndirim	
Uygulamalarının Sosyal Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi.....	76
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	80
KAYNAKÇA	84
ÖZGEÇMİŞ.....	95

ÖZET

Türk Vergi Sistemi içerisinde gelir üzerinden alınan vergiler önemli bir yere sahiptir. Gelir vergileri devletin hem mali hem de mali olmayan amaçlarına ulaşabilmesi açısından etkili araçlardan biridir. Ayrıca gelir vergileri kolay yönetilebilme, devlet hazinesine yüksek hasılat sağlayabilme, adil vergilemenin sağlanabileceği uygulamalara olanak vermesi gibi nedenlerle modern vergi sistemleri için de vazgeçilmez bir vergi türüdür. Emegın karşılığı olan ücret, gelir vergisinin konusu içerisine girmektedir. Ücret konusu toplumun tüm kesimlerini yakından ilgilendirmektedir. Türkiye’de ücretliler önemli bir mükellef kesimini temsil etmekte ve ücretler milli gelir içerisinde yüksek bir paya sahip bulunmaktadır. Ücretlerin vergi sistemi içerisindeki önemi nedeniyle nasıl vergilendirilmesi gerektiği konusu da tarihsel süreç içerisinde en çok tartışılan konulardan biri olmuştur. Ücretlilerin genel anlamda tek geçim kaynağı ücretlerdir. Dolayısıyla ücretliler vergisel açıdan korunması gereken bir kesimdir.

İyi bir vergi sistemi vergileme ilkeleriyle uyumlu vergi uygulamalarıyla mümkün olacaktır. Özellikle devletin sosyal amacına ulaşması konusunda adalet, eşitlik, genellik, ödeme gücü ilkesi gibi sosyal vergileme ilkelerinin dikkate alınması gerekmektedir. Ücretli çalışanların ve ailelerinin yaşamını sürdürmesi için genellikle tek geçim kaynağı olan ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde bu ilkelerin esas alınması, vergi yükünün adil dağılımı için son derece önemlidir. Bu çalışma ücret gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik bazı düzenlemeleri sosyal vergileme ilkeleri açısından değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Öncelikle çeşitli açılardan ücret tanımlamaları ve gelir vergisi açıklamalarına yer verilmiş, ardından Türkiye’de ücret gelirlerinin vergilendirilmesi konusu açıklanmıştır. Son olarak asgari ücret istisnası, asgari geçim indiriminin kaldırılması, ücret üzerindeki mali yükümlülükler, ücretlerin vergilendirilmesinde vergi oranları, vergilendirme yöntemi, muafiyet ve istisna uygulamaları sosyal vergileme ilkeleri açısından değerlendirilmiştir. Çalışma betimsel yöntem kullanılarak hazırlanmıştır. Çalışma sonucunda, ücret gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik çalışmada yer verilen düzenlemelerin genel itibarıyla sosyal vergileme ilkeleriyle uyumlu olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Gelir Vergisi, Ücret Geliri, Sosyal Vergileme İlkeleri

ABSTRACT

Taxes on income have an important position in the Turkish Tax System. Income taxes are one of the effective tools for the government to achieve both its fiscal and extra-fiscal aims. Additionally income taxes an indispensable type of tax for modern tax system due to their easy management, high revenues to the state treasury, and enabling technics where fair taxation can be achieved. Wages for labor is included in the subject of income tax. The issue of wages is closely related to all segments of society. In Turkey, wage earners represent an important taxpayer segment and wages have a high share in national income. Owing to the significant of wages in the tax system, the issue of how they should be taxed has also been one of the most discussed issues in the historical process. Generally, the only source of income for wage earners is wages. For this reason wage earners are a segment that should be protected in terms of taxation.

A good tax system will be possible with tax technics that are compatible with taxation principles. Social taxation principles such as justice, equality, generality and ability to pay should be taken into account, especially for the state achieve its social aims. It is highly significant for the fair distribution of the tax burden to take these principles as a basis in the taxation of wage income, which is usually the only source of livelihood for wage earners and their families. This study aims to evaluate some regulations regarding the taxation of wage income in terms of social taxation principles. Primarily, wage definitions in various aspect and income tax were explained. Then the taxation of wage income in Turkey was explained. Finally, the minimum wage exemption, the abolition of the minimum living allowance, financial obligations on wage, the tax rates in the taxation of wages, the taxation method, the exemption practices have been evaluated in terms of social taxation principles. The study was prepared using descriptive method. As result of the study, it was concluded that the regulations included in the study on the taxation of wage incomes are generally not compatible with the social taxation principles.

Keywords: Income Tax, Wage Income, Social Taxation Principles

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo Nr.	Tablo Adı	Sayfa Nr.
1	Türkiye’de Gelirin Türlerine Göre Dağılımı	10
2	Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2002-2022)	15
3	Gelir Unsurlarının Kategorize Tablosu.....	19
4	Engelli İndirim Tutarları.....	30
5	Gelir Vergisi Hesaplaması.....	44
6	Genel Bütçe Vergi Tahsilatına İlişkin Rakamlar (2020-2022)	45
7	Muhtasar Beyanname İçinde Ücretlilerin Payı (2021)	46
8	Muhtasar Beyanname İçinde Ücretlilerin Payı (2022)	46
9	Asgari Geçim İndirimi Hesaplaması.....	49
10	2023 Yılı Net Asgari Ücret Hesabı.....	52
11	Brüt Aylık 25 Bin TL Gelir Elde Eden Ücretli Bordrosu (2023 Yılı)	53
12	AGİ ile Gelir ve Damga Vergisi İstisnasının Ücretlilere Sağlayacağı Aylık Katkının Karşılaştırılması	55
13	Türkiye’de Sosyal Güvenlik Prim Oranları	63
14	OECD Ülkelerinde Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Takozu (2022)	65
15	Farklı Çalışan Grupları Açısından Vergi Takozu (2022)	68
16	Gelir Vergisi Tarifesi (2010)	71
17	Gelir Vergisi Tarifesi (2023)	72
18	Çeşitli Ülkelerde Gelir Vergisi Oranları (%).....	73

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil Nr.	Şekil Adı	Sayfa Nr.
1	Ücretlerin Vergilendirilme Usulleri.....	27



GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik Nr.	Grafik Adı	Sayfa Nr.
1	İstihdamın İşteki Duruma Göre Dağılımı (%) (2010-2021)	11
2	Gelir Vergisi Tahsilatının Dağılımı (%) (2015-2022)	32
3	Türkiye ve OECD Ortalaması Vergi Yüğü (%) (2005-2022).....	64
4	Türkiye ve OECD Ortalaması Vergi Takozu Karşılaştırması (%) (2000-2022)	67



KISALTMALAR LİSTESİ

AGİ	: Asgari Geçim İndirimi
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GV	: Gelir Vergisi
GVGT	: Gelir Vergisi Genel Tebliği
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
ILO	: International Labour Organization – Uluslararası Çalışma Örgütü
OECD	: Organisation for Economic Co-Operation and Development – Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
Vb.	: Ve Benzeri
Vd.	: Ve Diğerleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Devlet, görevlerini yerine getirebilmek için gelire ihtiyaç duymaktadır. Vergiler, devletin görevlerini yerine getirebilmek için gerçekleştirdiği kamu giderlerinin en önemli finansman kaynağını oluşturmaktadır. Müdahaleci devlet anlayışının gündeme gelmesiyle birlikte devletin sosyal, ekonomik alanlarda da görevleri artmıştır. Devlet, vergilerle ekonomik ve sosyal hayata müdahale ederek vergileri önemli bir politika aracı olarak kullanmaya başlamıştır. Dolayısıyla bu gelişme vergilerin toplumdaki rolünü arttırmıştır.

Ücret; ekonomi, sosyal politika, hukuk, maliye gibi birçok alanda kullanılan bir kavramdır. Ücret bireyler için sundukları hizmet karşılığında elde ettikleri bir gelirdir. Devlet açısından ise ücretler gelir olma özelliği nedeniyle bir vergi kaynağıdır. Gelir vergisi konusu içerisine giren yedi gelir unsuru bulunmaktadır. Ancak gelir vergisinin önemli bir bölümünü ücretlilerden alınan vergiler oluşturmaktadır. Ücretlilerin Türkiye nüfusu içerisindeki büyüklüğü de göz önünde bulundurulduğunda hem gelir vergisi hem de dolaylı vergiler açısından önemli bir mükellef kesimini oluşturdukları görülmektedir. Bu anlamda Türk Vergi Sistemi'nde ücretler önemli bir yere sahiptir.

Vergi uygulamalarının başarısı için vergilemenin adil olması gerekmektedir. Adil bir vergileme; mükelleflerin korunması, devlete duyulan güvenin artması ve sosyal refahın sağlanması için son derece önemlidir. Ücretlerin niteliği itibarıyla sermaye gelirleri karşısında korunması gerekmektedir. Toplumun büyük bir kısmını oluşturan ücretliler de adil bir şekilde vergilendirilmelidir. Adil bir vergileme de ödeme gücünün dikkate alınması ile mümkün olmaktadır. Ödeme gücüne göre vergilemenin yapılabilmesi için Türk Vergi Sistemi'nde ayırma kuramı, artan oranlı vergi tarifesi, asgari geçim indirimi gibi uygulamalara yer verilmiştir. Ancak bu uygulamaların ne ölçüde etkili olduğu tartışma konusudur.

Vergi uygulamalarının doğru bir biçimde yürütülebilmesi için belirlenen kurallara vergi ilkeleri denilmektedir. Vergisel amaçlara ulaşılabilmesi için vergi ilkelerine göre vergileme yapılması gerekmektedir. 2022 yılında 7349 sayılı Kanunla önemli bir değişiklik gündeme gelmiş ve asgari geçim indirimi kaldırılarak yerine asgari ücret istisnası getirilmiştir. Asgari ücretin vergi dışı bırakılması vergi adaleti açısından olumlu bir gelişme olarak değerlendirilse de yeni bazı tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde ücretliler aleyhine uygulamalar çok fazla tartışılmaktadır. Bu çalışma ücret gelirlerinin vergilendirilmesindeki bu uygulamaların ne ölçüde sosyal vergileme ilkeleriyle bağdaştığını ele almayı amaçlamaktadır.

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi toplumun büyük bir kesimini etkilemesi nedeniyle oldukça önemlidir. Çalışmanın amacı, ücret gelirlerinin vergilendirilmesindeki önemli uygulamaları devletin sosyal amacına hizmet eden sosyal vergileme ilkeleri yönüyle değerlendirmektir. Yeni düzenlemelerin de ne ölçüde sosyal vergileme ilkeleriyle uyumlu olduğu uygulamaların başarısı açısından önemlidir.

Çalışma, üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; çeşitli açılardan ücret kavramı, ücretin işveren, çalışan, toplum ve devlet açısından önemi ve ücret gelirlerinin vergilendirilme esaslarına yer verilmiştir. Ücretler gelir vergisi konusu içerisine girmesi nedeniyle birinci bölümünün son kısmında gelir vergisi genel itibariyle açıklanmıştır. Bu bölüm ikinci ve üçüncü bölümdeki kavram ve konuların anlaşılması açısından önemlidir.

İkinci bölümde; Türkiye’de ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ele alınmıştır. Bu bağlamda ilk olarak Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan ücret tanımı, ücretin özellikleri ve ücret sayılan diğer ödemelere yer verilmiştir. Daha sonra ücretin tespiti, vergileme yöntemleri ve muafiyet ve istisna uygulamaları ele alınmıştır. Son olarak genel bütçe vergi tahsilatı ve muhtasar beyannamedeki rakamlarla oluşturulan tablolarla desteklenerek ücret gelirlerinin vergilendirilmesinin önemi açıklanmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde; ilk olarak 7349 sayılı Kanunla yapılan bazı önemli düzenlemeler ele alınmıştır. Yıllardır Türkiye’de uygulanan asgari geçim indirimi uygulamasının kaldırılması ve asgari ücretlilerden gelir ve damga vergisi alınmaması vergi sistemimiz açısından önemli değişikliklerdir. Bu nedenle son bölümde ele alınıp sosyal vergileme ilkeleri açısından da değerlendirilmesi önemli görülmüştür. Üçüncü bölümün son kısmında vergileme ilkeleri genel itibariyle açıklanmış, ücretlerin vergilendirilmesindeki bazı uygulamalar sosyal vergileme ilkeleri açısından ele alınmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ÜCRET KAVRAMI VE ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLME ESASLARINA İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR

Çalışmanın birinci bölümünde ilk olarak farklı tanımlamaları yapılabilen ücret kavramı ve ücretin farklı açılardan önemi ele alınmaktadır. Daha sonra ücretin vergilendirilmesine ilişkin esaslar çerçevesinde; ücretin gelir vergisinin konusuna girmesi dolayısıyla gelir vergisine ilişkin genel açıklamalara, gelir kavramı ve Gelir Vergisi Kanunu'na göre gelir kavramı ve gelirin özelliklerine yer verilmektedir.

1.1. Ücret Kavramı

Ücret, emek sahibinin çalışması sonucunda elde ettiği karşılık anlamına gelmektedir. Ücretler tarihi süreçler içerisinde gelişmiştir. Emegın karşılığı olarak buğday, zeytinyağı, hasat edilen ürün gibi aynı ödemeler yapılmıştır. Orta çağ Kıta Avrupa'sında kişilerin can güvenliklerinin sağlanması amacıyla çalıştıkları kayıtlara geçmiştir (Öçal ve Korkmaz, 2019: 186). Günümüzde ise bireylerin çalışma amaçlarının başında bir takım ihtiyaçlarını karşılamak gelmektedir. Fiziksel, zihinsel ve sosyal özelliğı bulunan insan ihtiyaçlarını karşılamak, modern dünyada belirli bir gelir düzeyine sahip olmayı gerektirmektedir. Günümüzde ücretler pek çok kişinin ve bakmakla yükümlü olduğu kimselerin tek gelir kaynağını oluşturmaktadır (Çakır, 2006: 14).

İş yaşamının en önemli aktörlerinden biri olan ücret, ekonomik ve sosyal alanlardaki çeşitli etkileri nedeniyle farklı tanımlamaları yapılan çok yönlü bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır (Çakır, 2006: 16). Ücret, günlük yaşamda genellikle mal ve hizmetlerin bedeli anlamında kullanılmaktadır (Kızılot ve Taş, 2013: 228). “Ücret, bedeni veya fikri emegın üretime katkısı karşılığında ödenen bedeldir; diğer bir ifadeyle, teşebbüsün kâr ve zararına bağılı olmayan ve müteşebbis tarafından emek sahibine, üretilen malın satışı beklenmeden ödenen, miktarı önceden belirlenmiş bir gelirdir” (Zaim, 1990: 184). Bir başka tanıma göre ise ücret; emegının karşılığı olarak çalışana sağlanan maddi faydalar şeklinde ifade edilmektedir (Ataay ve Acar, 2021: 372). Başkaları için çalışılmaya başlanmasından itibaren çalışanların bedensel ve zihinsel emegının karşılığı olarak değerlendirilen ücret, çalışan ve işverenlerin kendi amaçları doğrultusunda farklı biçimlerde ifade edilmektedir. İşveren açısından ücret bir maliyet unsuru olarak değerlendirilirken, çalışan için satın alma gücünü ifade etmektedir (Topalhan, 2017: 5). Devlet açısından ise ücret

vergiye tabi gelir unsurlarından biri olması nedeniyle devlet için önemli bir gelir kaynağı olmaktadır.

Üretim, ekonomik mal ve hizmetlerin oluşturulması amacıyla gerçekleşen faaliyetlerin tümünü ifade etmektedir (Benligiray, 2007: 3). İktisat bilimine göre, üretim faaliyeti sırasında kullanılan dört üretim faktörü vardır. Bu üretim faktörleri; sermaye, emek, girişim ve doğal kaynaklardır. Üretim faktörleri üretime katkısı dâhilinde üretimden pay almaktadır. Buna göre, sermayenin geliri faiz, emeğin geliri ücret, girişimin geliri kâr, doğal kaynakların gelirini rant oluşturmaktadır (Oktar, 2018: 56). İktisadi anlamda ücret, üretim faktörlerinden biri olan emeğin üretim faaliyetine katılması karşılığı elde ettiği gelir olarak tanımlanabilir (Tosuner ve Arıkan, 2018: 97). Kısaca ücret emeğin fiyatı, karşılığı anlamına gelmektedir (Ataay ve Acar, 2021: 371). Hem çalışan hem de işveren açısından emeğin alınıp satılması ekonomik bir işlemi ifade etmektedir. Çalışan kendisi ve ailesinin ihtiyaçlarını karşılayacak ücrete emeğinin karşılığı olarak sahip olmaktadır (Topalhan, 2017: 13). Emek, üretime fikri veya bedeni olarak katılabilmektedir. Emeğin karşılığı ise nakit veya ayın şeklinde ödemeler olabilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2018: 97). Ayni ve nakdi ödemeler birlikte de yapılabilir.

Günümüzde ücretin ekonomik yönü kadar sosyal yönü de oldukça önemlidir. Klasik iktisat, ücreti görülen işin karşılığı olarak ele almaktadır. Ücretin sosyal yönüne ağırlıklı olarak vurgu yapan modern yaklaşım ise ücreti çalışan kişilerin tek geçim kaynağı olarak değerlendirmektedir. Bu yaklaşıma göre, ücret daha geniş bir ihtiyaç çerçevesinde değerlendirilmeli ve çalışanların sağlığı ve gelişimi konuları da dikkate alınmalıdır (Koray, 2020: 279). Sosyal politika ücretin insancıl yönüne dikkat çekmekte ve ücreti korunması gereken temel haklardan biri olarak değerlendirmektedir (Gül Yücel, 2020: 89).

Ücret, önemi ve nitelikleri nedeniyle hukuk alanında tanımlamaları yapılan bir kavram olarak ele alınmaktadır (Işığışık, 2017: 6). Hukuki anlamda ücret; bir hizmet sözleşmesi çerçevesinde çalışanın sunduğu hizmeti karşılığında işverence kendisine sağlanan menfaatlerin tamamı şeklinde tanımlanabilmektedir (Yeniçeri, 2014: 78). Anayasa'nın 55. maddesinde yapılan tanıma göre “*Ücret emeğin karşılığıdır.*” Bu tanıma göre ücret yapılan işin karşılığını ifade etmektedir. Dolayısıyla Anayasada yapılan ücret tanımında kişiye çalışma faaliyeti dışında yardım olarak yapılan ödemelerin ücret kapsamında değerlendirilemeyeceği ifade edilmektedir (Topalhan, 2017: 6).

İş Kanunu'nda ücret, “*Genel anlamda ücret bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır*” (İş Kanunu, 2003: madde 32) şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanım gereğince, ücretin üç temel unsuru bulunmaktadır. Bunlar;

- Ücretin bir iş karşılığı neticesinde ödenmesi,
- Ücretin işveren ve üçüncü kişilerce ödenebilmesi,
- Ücretin parasal olarak ödenmesidir.

Kanunda ifade edildiği üzere, ücretin bir iş karşılığında ödenmesi gerekmektedir. Ancak bugün iş hukukunun koruyucu niteliği doğrultusunda, çalışana iş karşılığı olmadan da ücret ödemesinin yapılabilmesi mümkün olmaktadır (Topalhan, 2017: 6-7). Bazı risklerin ortaya çıkması durumunda veya tatil ve izin gibi dönemlerde çalışılmadığı halde ödenen ücretler bu uygulamaya örnek olarak verilebilir (İşığışık, 2017: 81). Ücret, genellikle işveren tarafından ödense de, İş Kanunu'nda ücretin yalnızca işveren tarafından ödeneceğine dair bir kısıtlama getirilmemiş, üçüncü kişilerce de ödenebileceği ifade edilmiştir (Süzek, 2009: 308). Üçüncü kişiler, çalışanla arasında hizmet sözleşmesi olmayan, hizmetin sunulduğu kimseleri ifade etmektedir. Kanunda belirtilen son unsur ise ücretin para ile ödenmesidir. Ücretin TL ile ödenmesi genel kuraldır. Eğer ücretin yabancı parayla ödeneceğine dair anlaşma sağlanmışsa ödeme günü rayicine göre ücret Türk parası ile ödenebilecektir (Topalhan, 2017: 7).

Ücretin farklı kanunlarda çeşitli tanımlamaları mevcuttur. Konu gereği Gelir Vergi Kanunu açısından ücret ikinci bölümde detaylı bir şekilde anlatılmaktadır. GVK'de yapılan tanıma göre, *“ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir”* (Gelir Vergisi Kanunu [GVK], 1961: madde 61).

İş Kanunu'nda ücretin para ile ödenmesi gerektiği belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nda ise paranın yanı sıra aynı ödemeler ve para ile temsil edilebilen menfaatler de ücret kapsamına girmektedir. İş Kanunu işveren veya üçüncü kişilerce yapılan ödemeleri ücret saymaktadır. Gelir Vergisi Kanunu ise yalnızca işverenin yaptığı ödemeleri ücret olarak kabul etmektedir (Oktar, 2018: 56-57). GVK'deki ücret tanımı ile iktisadi anlamda ücret arasında da farklılıklar bulunmaktadır. İktisadi açıdan her türlü emeğin karşılığı ücret kabul edilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu ise serbest meslek erbabının emeği neticesinde elde ettikleri gelirleri ücret saymamaktadır (Sarılı, 2013: 56). Bunlar serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmektedir.

Türkçede ücret yerine, “aylık, haftalık, maaş, yevmiye” vb. kavramlar da kullanılmaktadır (Ataay ve Acar, 2021: 371). Ücret, ödenme şeklindeki farklılıklar nedeniyle de farklı adlar alabilmektedir. Genellikle özel kesimde çalışanların veya işçilerin hizmetleri karşılığında sahip oldukları geliri ifade etmek için ücret kavramı kullanılmaktadır. Memurların hizmetleri karşılığında elde ettikleri gelirleri için ise daha çok maaş veya aylık terimleri kullanılmaktadır (Benligiray, 2007: 4). Ücret ve maaşın ödenme zamanı açısından da aralarında fark bulunmaktadır. Maaş daha çok peşin ödenirken, ücret hizmet sunulduktan sonra ödenmektedir (Sarılı, 2013: 55).

1.1.1. Bazı Ücret Kavramları

Ücrete ilişkin çok sayıda kavram bulunmaktadır. Bazı önemli ücret kavramları bu kısımda açıklanmaktadır.

1.1.1.1. Parasal (Nominal) Ücret – Gerçek (Reel) Ücret

Ücretler, satın alma gücü dikkate alınarak, parasal ve gerçek ücret olarak ikiye ayrılmaktadır. Parasal ücret, çalışanın emeği karşılığında elde ettiği para miktarını, gerçek ücret ise çalışanın parasal ücretinin satın alma gücünü yansıtmaktadır. Parasal ücretin fiyat endeksine oranı ile gerçek ücrete ulaşılmaktadır (Dinler, 2013: 494). İşveren açısından doğrudan maliyetleri etkilemesi nedeniyle parasal ücret, çalışanlar için ise satın alma gücünü belirleyen gerçek ücret daha önemli olmaktadır (Benligiray, 2007: 7).

Fiyatlar genel seviyesindeki artış enflasyon artışına neden olmaktadır. Enflasyonun yüksek olması ücretin satın alma gücünü düşürebilmektedir. Enflasyonun yükseklik seviyesine bağlı olarak bu durum çalışanların refah kaybına yol açabilmektedir (Şengönül ve Koşaroğlu, 2020: 19). Dolayısıyla çalışanların refah seviyeleri açısından satın alma gücü yani gerçek ücret belirleyici olmaktadır. Çalışanlar refah seviyelerini koruyabilmek için gerçek ücreti göz önünde bulundurarak parasal ücretlerinde artış talep etmelidirler (Dinler, 2013: 494).

1.1.1.2. Brüt (Gayrisafi) Ücret – Net (Safi) Ücret

Brüt ücret, işverenin çalışanına ve çalışanı adına yaptığı ödemeleri kapsamaktadır. “Net ücret ise; brüt ücretten çeşitli kesintiler (gelir ve damga vergileri, sosyal güvenlik kesintileri, varsa borç taksitleri, sendika aidatı vb.) düşüldükten sonra kalan ve işgörenin eline geçen, kullanılabilir ücret tutarını ifade eder” (Ataay ve Acar, 2021: 377). Brüt ücret seviyesi sabit olsa dahi brüt ücrete uygulanan kesintilerin artması çalışanın elde edeceği net ücretin düşmesine yol açabilmektedir. İşçilik maliyetleri hesaplanırken brüt ücret göz önünde bulundurulmaktadır. Bu nedenle işverenler açısından brüt ücret önemli olmaktadır. Çalışanların satın alma gücüne ve tasarruf düzeyine etki etmesi nedeniyle çalışanlar daha çok net ücreti dikkate almaktadır (Şahin, 2015’ten aktaran: Şengönül ve Koşaroğlu, 2020: 18).

1.1.1.3. Nakdi Ücret – Ayni Ücret

Ücretin ödenme biçimine göre nakdi – ayni ücret ayrımı yapılmaktadır. Nakdi ücret, ücretin para ile ödenmesidir. Günümüzde yasal düzenlemelerle de belirtilen hâkim olan ödeme biçimi, ücretin nakit olarak ödenmesidir. Ayni ücret, ücretin mal ve hizmet şeklinde ödenmesini ifade etmektedir. Ayni ödemeler, sosyal yardımlar kapsamında değerlendirilen, konut, erzak paketi, gıda,

giyim ürünleri, taşıma hizmeti, yakacak maddeleri vb. şeklinde yapılabilmektedir (Ataay ve Acar, 2021: 379). Bu ücret türü “Truck Sistemi” olarak da adlandırılmaktadır. Bu sistem 19. yüzyılda yaygın bir şekilde uygulanmıştır (Tuna ve Yalçıntaş, 1994: 86). Özellikle enflasyonun yüksek olduğu ülkelerde sendikalar, sosyal yardımlar yoluyla aynı ödemelerin artırılmasına yönelik uygulamalar yürütmektedir (Işığışık, 2017: 67). Gelir Vergisi Kanunu’nda yapılan ücret tanımından anlaşılacağı üzere, kanunda herhangi bir istisnaya yer verilmemişse, işverence yapılan aynı yardımlar ücret olarak kabul edilecektir (Türkay, 2022: 75).

1.1.1.4. Asgari Ücret

Asgari ücret çalışanların emeğinin sömürülmesi riski karşısında çalışanların korunması amacıyla ücretlerde bir alt sınır belirlenmesi şeklinde ortaya çıkmıştır (Gül Yücel, 2020: 144). Piyasada işveren çalışan karşısında avantajlı ve etkili bir konumda yer almaktadır. Ücretlere devlet müdahale etmediği zaman ücretler sürekli olarak asgari geçim düzeyinin altında belirlenebilmektedir. Bu durumda çok düşük ücretler belirlenebilmekte ve çalışanlar açısından sefalet sınırında bir yaşam ortaya çıkabilmektedir. Bu gibi nedenlerden dolayı günümüzde tüm toplumlarda asgari ücret uygulaması zorunluluk haline gelmiştir (Akın, 2016: 141-142).

Asgari ücretle esasen çalışanları haddinden fazla düşük verilen ücretlere karşı korumak amaçlanmaktadır. Ayrıca yoksulluğu ve kadınlar ve erkekler arasındaki eşitsizliği de kapsayan ücret eşitsizliğini azaltmaya yönelik politikalar için asgari ücret önemli bir araç olmaktadır (International Labour Organization [ILO], 2016: 3).

Ücretler istihdam, enflasyon, gelir dağılımı gibi ekonomik unsurları etkilemektedir. Ücretli kesimin büyüklüğü göz önüne alındığında ücretlerin toplumsal refahın sağlanması noktasında da etkili olduğu açıktır. Önemi ve sonuçları nedeniyle devletin ücretlere müdahalesi gerekli olmaktadır. Asgari ücret, kamu gücünün ücretlere müdahalesinin başlıca araçlarından biridir (Eser, 2021: 13).

Uluslararası Çalışma Örgütü asgari ücreti, işverenin çalışanına belirli bir süre içerisinde yapılan iş karşılığı olarak ödemesi gereken toplu veya bireysel sözleşmelerle azaltılması mümkün olmayan en az ücret tutarı şeklinde tanımlamıştır. Asgari ücretin çalışanlar ile aile bireylerinin günün ekonomik ve sosyal durumuna uygun ve insan onuruna yakışır bir şekilde yaşamalarına olanak vermesi gerekmektedir. Belirlenen ücret çalışanın kendisinin ve ailesinin yalnızca temel ihtiyaçlarını değil aynı zamanda ekonomik, sosyal ve kültürel vb. ihtiyaçlarını da karşılaması gerekmektedir (Topalhan, 2017: 71). Asgari ücretin devlet aracılığıyla mecburi bir niteliği bulunmaktadır. Asgari ücretle işverenlerin belirlenen ücret tutarından daha düşük düzeyde ödeme yapması engellenmektedir. Çalışanlar bu tutarın altında ödeme yapılmasına rıza gösterebilirler dahi hukuka aykırı bir eylem gerçekleşmiş olmaktadır (Gül Yücel, 2020: 144).

Başlangıç yıllarında asgari ücret korunmasız olduğu düşünülen az sayıda çalışanı kapsamıştır. Asgari ücretin ilk şekli evde çalışanları veya kadın çalışanları korumak şeklinde uygulanmıştır. Bu düzenleme ilk kez 1894'te Yeni Zelanda'da uygulanmıştır. İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra asgari ücretin uygulandığı ülke sayısı hızla yükselmiştir. 1990'lardan itibaren gerek gelişmiş gerekse gelişmekte olan çoğu ülke asgari ücret sistemini kabul etmiş veya geliştirmiştir. ILO üyesi ülkelerin %90'ından fazlasında bir veya daha fazla asgari ücret uygulanmaktadır. Bu durum dünyadaki birçok ülkenin asgari ücret sistemini uyguladığını göstermektedir (ILO, 2016: 5-7).

Asgari ücretin tespiti genel olarak belirli aralıklarla yapılmaktadır. Bu dönem içinde meydana gelecek fiyat artışları dikkate alınarak ayarlanması gerekmektedir. Enflasyon artışlarının ortaya çıktığı dönemlerde asgari ve tüm ücretlerin satın alma gücünü korumak için bu ayarlama gerekli olmaktadır. Günümüzde genellikle ücretlerin enflasyon artışlarına karşı korunması amacıyla yıllık (veya ülkemizdeki gibi altı aylık) ücret artışı yapılmaktadır (Koray, 2020: 281).

1.2. Ücretin Önemi

Ücret emek gücüyle çalışan kişilerin genellikle tek gelir kaynağını oluşturmaktadır. Dolayısıyla ücret bir ülkede işgücünün ciddi bir kısmının satın alma gücünü yansıtmaktadır. Ücretler özellikle gelişmiş ülkelerde çalışanların ve sendikaların en fazla önem verdikleri konulardan birini oluşturmaktadır. Sanayileşen ülkelerde ücret karşılığı çalışanların sayısı hem genel nüfus hem de faal nüfus içerisindeki payı gittikçe artmıştır. Böylece ücret gelirleri hem emeği karşılığı çalışanlar için hem de genel ekonomi için oldukça önemli bir hâl almıştır (Zaim, 1990: 182).

Ücretin uzun yıllardan itibaren ülkelerin ekonomik kalkınma, siyasi istikrar, sosyal gelişim gibi hedeflerinin sağlanmasında çok önemli etkileri bulunmaktadır. Bu nedenle hem emek sahibi çalışanlar hem de bu emek karşılığı yapılan ödemeler bakımından ücret ilke ve uygulamalarına ilişkin detaylı çalışmalar yapılmıştır (Sabuncuoğlu, 2005: 243). Sanayileşen ülkelerin büyük bir kısmında çalışan nüfusun yaklaşık %80-%90'ını endüstri ve hizmet sektöründe çalışan ücretliler oluşturmaktadır (Koray, 2020: 80). Ücretler ekonomik ve sosyal hayatı birçok açıdan etkilemektedir. Ücretli kesimin büyüklüğü de dikkate alındığında ücret konusunun çok sayı da kesimi ilgilendirdiği açıktır. Bu kavram ilgililerin amaçları doğrultusunda farklı anlamlar ifade etse de tüm ilgilileri açısından önemli bir olgu olmaktadır (Ataay ve Acar, 2021: 382). Ücretliler sayılarındaki artış nedeniyle ekonomik, toplumsal ve siyasi açıdan önemli bir güç olmuşlardır. Siyasi açıdan ücretliler önemli bir seçmen grubunu oluşturmaktadır. Ekonomik açıdan üretim sürecinin en önemli unsurlarından biri olan bu kesim, toplumun en önemli tüketici kesimini de oluşturmaktadır. Toplumsal açıdan ise ücretliler, çalışma barışı ve toplumsal uzlaşma gibi konularda söz sahibi konumunda yer almaktadırlar (Koray, 2020: 80).

1.2.1. Çalışanlar Açısından Ücretin Önemi

Bireylerin çalışmasını sağlayan en önemli etkenlerin başında ücret gelmektedir. Emek gücü ile çalışanlar ihtiyaçlarını ücretle karşılamaktadırlar. Para barınma, yiyecek, giyecek, eğitim vb. ihtiyaçların karşılanmasına olanak sağlamakta ve ayrıca bireylerin iş dışındaki ilgi alanlarıyla ilgili faaliyetleri gerçekleştirebilmek için de önemli bir araç olmaktadır (Arnold ve Feldman, 1986: 86). Ücret geliri ne kadar yüksek olursa çalışanların refah seviyesi o nispette yüksek olabilmektedir (Tuna ve Yalçıntaş, 1994: 85).

Bireylerin sundukları hizmet karşılığında aldıkları ücret, genel olarak finansal güvenliklerinin esas kaynağını oluşturmaktadır. Bundan dolayı ücret bireylerin ekonomik ve sosyal refahının sağlanmasında önemli bir rol üstlenmektedir (Milkovich vd., 2014: 11). Ücret çalışanların temel ihtiyaçlarını karşılamasının yanı sıra geleceğe yönelik beklentileri konusunda da güvence sağlaması nedeniyle önem arz etmektedir. Çalışanlar belirli bir seviyede ücret elde etmeyi istemenin ötesinde, bu gelirin sürekli ve güvenli olmasını da istemektedirler (Işığışık, 2017: 16).

Ücret yalnızca temel insan ihtiyaçlarını karşılayan aracı değildir. Ayrıca ücret başarı, tanınırlık ve özsaygının gelişmesinin önemli bir belirleyicisi olmaktadır. Yapılan araştırmalar statü, toplumsal kabul, saygınlık ve güven duygusu gibi isteklerle ücretler arasında yakın bir ilişki olduğunu göstermiştir. Paranın statü sağlamak için önemli bir araç olması nedeniyle bireyler için para ve paranın alım gücü çok önemlidir. (Lawyer, 1971: 26-27). Dolayısıyla ücret çalışanların temel ihtiyaçlarını karşılamasının yanı sıra toplumsal statü ifade etmesi nedeniyle de çalışanların hayatında önemli bir konumda yer almaktadır.

Ücretler çalışanları işlerine karşı motive etme aracı olma özelliği nedeniyle de önemli bir rol oynamaktadır. Ücret bazı çalışanlar için başarı anlamına gelmektedir. Örneğin, bir memur, zam aldığı anda ücret artışını çabalarının fark edilmesi olarak değerlendirebilir. Dolayısıyla bu durum çalışan kişi açısından başarı duygusu yaşamasına ve içsel tatmine neden olabilmektedir. Çalışanlar açısından ücretin adil olması konusu da önemli olmaktadır. Ücretin yeterli olmasının yanı sıra adil olması da gerekmektedir. Çalışan ücretini kendisiyle benzer işi yapan veya diğer işletmelerdeki benzer işi yapan çalışanların ücretleriyle karşılaştırabilir. Ücretin adil olmadığı düşünüldüğünde çalışan açısından memnuniyetsizlik duyguları ortaya çıkabilmektedir (Bingöl, 2010: 430-431).

1.2.2. İşverenler Açısından Ücretin Önemi

Ücret, işverenler için daha çok maliyet unsuru olması dolayısıyla önemli olmaktadır. Buna ek olarak, ücretler nitelikli çalışan istihdam edebilmek ve çalışanları işletmede tutabilmek açısından da bir araç olma özelliğine sahip bulunmaktadır (Topalhan, 2017: 11). Ücret maliyetlerin artmasına neden olsa da verimliliği doğrudan etkilemektedir. İlke olarak ücret artışı verimlilik artışına neden

olmaktadır. Çalışanın performansının yükselmesi durumunda ücreti de yükselmelidir (Sabuncuoğlu, 2005: 243). İşverenlerin belirlediği ücret düzeyi işgücünün verimliliğini arttırarak kârın maksimize olmasına neden olabilmektedir. Ücret işgücünün verimliliğini ve üretilen ürünlerin kalitesini arttırarak işletme kârını maksimize edecek kadar tatmin edici olmalı öte yandan işletme kârını maksimize edebilmek için işgücü maliyetini alt düzeyde tutacak şekilde bir sınır aralığında olmalıdır (Şengönül ve Koşaroğlu, 2020: 14). Dolayısıyla işverenin karlılık, büyüme gibi öncelikli amaçlarını gerçekleştirebilmek için çalışanların tatmini ve bu tatmine büyük ölçüde katkı sağlayan ücret konusuna ilişkin detaylı analizler yapması gerekmektedir (Kaymaz, 2010: 3). Ücret, çalışmayı özendirmeli ancak işletmenin varlığını tehlikeye atacak şekilde yatırımları ve kârı olumsuz etkilememelidir (Özer vd., 2017: 239).

1.2.3. Toplum Açısından Ücretin Önemi

Ücret düzeyleri toplumun yaşam standardını ve refahını yansıtmaları nedeniyle önemli olmaktadır. Yüksek ücret düzeyleri, hastaneler ve eğitim kurumlarının daha iyi olmasına ve devletin daha fazla vergi geliri elde etmesine imkân tanımaktadır. Yüksek ücret düzeyleri çalışanların satın alma gücüne ve toplum ekonomisine ve en nihayetinde toplumun genel refah seviyesine katkıda bulunmaktadır (Bingöl, 2010: 432). Ayrıca ücretler toplumdaki bireylerin kendilerini o toplumdaki diğer bireylerle karşılaştırarak yaşam düzeyleri hakkında fikir sahibi olmalarına olanak sağlamaktadır (Çakır, 2006: 20).

Tablo 1: Türkiye’de Gelirin Türlerine Göre Dağılımı (2021-2022)

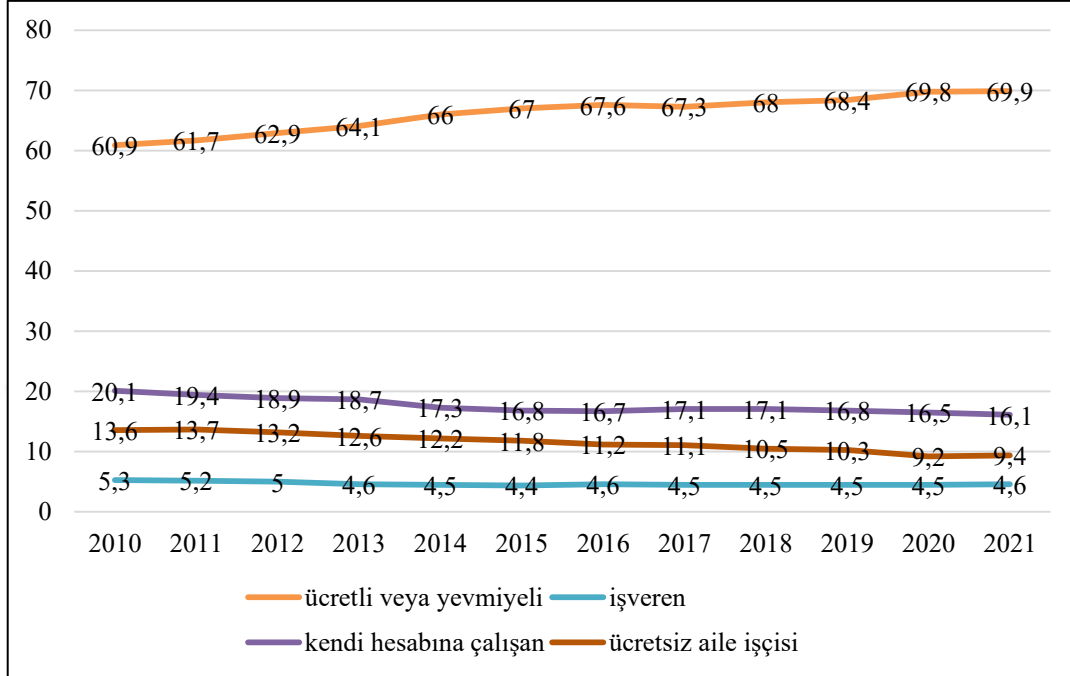
Gelir Türleri	Dağılım (%) (2021)	Dağılım (%) (2022)
Maaş ve Ücret	47,1	46,2
Sosyal Transferler	23,9	20,2
Müteşebbis	17,5	21,0
Gayrimenkul	3,4	3,3
Hanelarası Transferler	2,8	3,1
Menkul kıymet	2,6	3,5
Yevmiye	2,4	2,7
Diğer Gelirler	0,2	0,2

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) Gelir Dağılımı İstatistiklerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 1’de 2021-2022 yıllarında Türkiye’deki toplam gelirin gelir türlerine göre yüzdesel dağılımına yer verilmiştir. 2021 yılında toplam gelir içerisinde en yüksek payı %47,1 ile ücret ve maaş oluşturmaktadır. 2022 yılında ise toplam gelir içerisinde %46,2 ile yeniden en yüksek payı ücret ve maaşlar oluşturmuştur. 2022 yılında maaş ve ücret gelirlerinde 0,9 puanlık bir azalma

olmuştur. Tablo 1’de ücretlerin milli gelir içinde son derece yüksek bir payının bulunduğu görülmektedir.

Grafik 1: İstihdamın İşteki Duruma Göre Dağılımı (%) (2010-2021)



Kaynak: TÜİK verilerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Grafik 1’de istihdamın işteki durumuna göre dağılımının yıllar itibariyle görünümüne yer verilmiştir. Türkiye’de 2021 yılında istihdamın %69,9’unu ücretli, maaşlı veya yevmiyeli çalışanların oluşturduğu görülmektedir. Yine aynı yıl istihdamın %16,1’ini kendi hesabına çalışanlar, %9,4’ünü ücretsiz aile işçileri ve %4,5’ini işverenler oluşturmuştur. 2010 yılında ücretli çalışanlar toplam istihdamın %60,9’unu oluşturmuştur. 2021 yılına gelindiğinde ise ücretlilerin toplam istihdam içerisindeki payı %69,9’a yükselmiştir. 2010 yılından itibaren ücretlilerin istihdam içerisindeki payında (2017 yılı hariç) artışlar olmuştur. Ücret dışı çalışanların toplam istihdam içerisindeki payında ise bu yıllar aralığında düzenli olmayan azalmalar olmuştur.

Türkiye’de 2022 yılında toplam istihdam 31 milyon 573 bin iken ücretlilerin sayısı 14 milyon 792 bin 228 olmuştur (TÜİK, 2023). Türkiye’de toplam istihdamın neredeyse yarısını ücret geliri elde edenler oluşturmaktadır. Ücretlilerin bakmakla yükümlü olduğu kişiler de düşünüldüğünde, ücretin Türkiye nüfusunun çok önemli bir kısmını ilgilendiren bir konu haline geldiği açıktır. Ücretlilerin istihdam içerisinde de büyük bir payının olduğu anlaşılmaktadır. Ücretlilerin istihdam içerisindeki payının yüksekliği ücret ve ücrete ilişkin konuların önemini bir kez daha ortaya çıkarmaktadır.

1.2.4. Devlet Açısından Ücretin Önemi

Ücretler hayatın neredeyse tüm alanlarını etkileyen önemli ve stratejik bir konumda yer almaktadır. Ücretler yatırımları, tasarrufları, gelişme hızını, enflasyonu ve istihdamı etkileyen önemli bir araç olma özelliğine sahip bulunmaktadır. Bu özelliklere ek olarak ücretler ekonomik ve sosyal istikrar, toplumsal refah ve fırsat eşitliğini sağlama konusunda önemli bir araçtır. Bir toplumdaki ücretlerin genel seviyesi, o toplumdaki refah seviyesi ve hayat standartlarını belirlemektedir. Özellikle ücretli nüfusun yoğunlukta olduğu gelişmiş batılı ülkelerde bu durum belirgin bir şekilde gözlemlenmektedir (Işığışık, 2017: 22). Gelir dağılımında adaletin sağlanması, ekonomik istikrarın sağlanması, sosyal refah ve fırsat eşitliğinin sağlanması devletlerin başlıca amaçları arasında yer almaktadır. Dolayısıyla ücret konusu bu alanlardaki etkisi nedeniyle devleti son derece yakından ilgilendirmektedir. Ücretler gelir vergisi konusu içerisine giren yedi gelir unsurundan biridir. Ücretler vergilendirilmesi nedeniyle devlet açısından önemli bir gelir kaynağı oluşturmaktadır. Devlet işverenleri açısından da kamu kuruluşlarında çalışanların ücretleri, diğer işletmelerdeki gibi, bir gider kalemini oluşturmaktadır (Ataay ve Acar, 2021: 381).

1.3. Ücret Gelirlerinin Vergilendirilme Esasları

Ücret gelir vergisinin konusunun içerisine girmektedir. Bu nedenle gelir vergisine ilişkin açıklamalar ücret gelirlerinin vergilendirilmesinin anlaşılması noktasında da önemli olmaktadır. Çalışmanın bu kısmında gelir vergisi ve Türkiye'deki gelir vergisi uygulaması ele alınmaktadır.

1.3.1. Vergilemenin Amaçları ve Ücret İlişkisi

Vergi, devletin mali, ekonomik, sosyal vb. amaçları doğrultusunda, egemenlik gücüne göre, gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız, cebri ve yasal olarak aldığı parasal değerleri ifade etmektedir. Günümüzde birçok devletin en önemli finansman kaynağını oluşturan vergiler devleti, bireyleri, işletmeleri, ekonomileri son derece yakından ilgilendirmektedir.

Bireylerin ihtiyaçlarını, özel ve toplumsal ihtiyaçlar oluşturmaktadır. Bireylerin bu ihtiyaçları piyasa veya devlet aracılığıyla karşılanmaktadır. Devletin en temel görevlerinden biri toplumsal ihtiyaçları karşılamaktır. Adalet, diplomasi, savunma, ulaşım gibi tam kamusal hizmetler devlet tarafından sunulmaktadır. Bu hizmetlerin nitelikleri nedeniyle piyasa tarafından sunulması mümkün olmamaktadır. Fiyatlandırılmayan ve kamusal niteliği olan bu mal ve hizmetlerin sunumu nedeniyle yapılan harcamaların finansmanı büyük ölçüde, çoğu devletin birincil gelir kaynağı olan vergilerle karşılanmaktadır. Devletin, görevlerini yerine getirebilmek için yaptığı bu harcamalara kaynak sağlamak vergilemenin mali (fiscal) amacıdır.

Ücretler özelinde konuya yaklaşıldığında, birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de ücretli kesimin büyüklüğü dikkate alındığında ücretlilerin hem gelir vergileri hem de harcama vergileri açısından önemli bir mükellef grubunu oluşturması ücretlilerin verginin mali amacına ulaşması bakımından ciddi bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir.

Vergiler esasen uzunca bir dönem daha çok mali amaçla toplanmaktaydı. 1929 Büyük Ekonomik Buhranı sonrası dönemde müdahaleci devlet anlayışının ağırlık kazanması ile birlikte vergilerin fonksiyonu genişlemiş mali amaca ek olarak sosyal, siyasi, ekonomik gibi çeşitli amaçlarla da vergiler toplanmaya başlamıştır. Bu amaçlara vergilemenin mali olmayan (ekstra fiscal) amaçları denilmektedir. Dolayısıyla vergilerin devlet açısından önemli bir gelir kaynağı olma özelliğinin yanı sıra toplumsal ve ekonomik hayatı etkileyen önemli bir mali araç olma işlevine sahip olması vergi ve vergiye ilişkin konuların önemini ortaya koymaktadır.

Devletlerin kaynak dağılımında etkinliği, ekonomik istikrarı, ekonomik büyüme ve kalkınmayı sağlamak, ödemeler dengesini korumak gibi çeşitli ekonomik amaçları vardır. Bu ekonomik amaçları gerçekleştirmek için devlet vergileri bir araç olarak kullanmaktadır.

Milli gelir içerisinde yüksek bir paya sahip olan ücretler, vergi gelirleri açısından da oldukça önemli bir kaynaktır. Ücretliler toplumda hem nüfus hem de gelir açısından büyük bir kesimi oluşturmaktadır. Bu anlamda ücretler devletin maliye politikası uygulamasında önemli bir politika aracı olmaktadır. Örneğin ekonomide yüksek enflasyon olduğunda toplam talebi azaltmak için ücret gelirleri üzerindeki vergiler arttırılabilir. Durgunluk dönemlerinde ise toplam talebi arttırmak amacıyla ücret gelirleri üzerindeki vergileri azaltmak bu istikrarsızlıklarla mücadelede elverişli bir maliye politikası olacaktır (Çiçek, 2012: 18-35).

Devletin fonksiyonlarını yerine getirebilmek için gerekli olan finansman ihtiyacını karşılarken aynı zamanda adil bir vergilemeyi de gözetmesi gerekmektedir. Vergi adaleti gereği vergiler kişi ve kurumlardan hiçbir ayırım yapılmaksızın mali güçleri (ödeme gücü) nispetinde toplanmalıdır. Kişi ve kurumlara ait gelir, harcama ve servet mali gücün göstergeleridir. Adil bir vergileme mükelleflerin mali gücü dikkate alınarak vergilendirilmesiyle sağlanmaktadır. Devletin mali gücü fazla olan mükelleflerden fazla, mali gücü düşük olanlardan ise az vergi alması gerekmektedir (Pehlivan, 2014: 94). Adil vergileme devletin hem mali hem de sosyal amaçlarına ulaşması açısından önemli olmaktadır.

Devlet, gelir dağılımındaki eşitsizliklerin azaltılması amacıyla da vergileri kullanmaktadır. Etkin bir vergi sistemine sahip devletler, vergileme ile düşük gelirli kesimlerin vergini yükünü azaltmak ve bir takım hizmetleri bedelsiz sunmak yoluyla bu kesimin gelir düzeylerini yükseltmektedirler. Bu şekilde bir vergileme ile bireysel ve toplumsal refahın artmasına devlet tarafından katkı sağlanmaktadır (Çaşkurlu ve Arslan, 2021: 179). Ücretler genellikle ücretli

Çalışanların tek gelir kaynağını oluşturmaktadır. Ücretli kesimin vergi yükünün fazla olması gelir dağılımında adaletsizliğe yol açmaktadır (Bucak, 2020: 10). Ücretlerin milli gelirden aldığı pay ve ücretlilerin istihdam içerisindeki payının büyüklüğü düşünöldüğünde, devletin vergi politikaları açısından da ücretlerin önemi bir kez daha ortaya çıkmaktadır. Sonuç olarak devletin mali ve mali olmayan hedeflerine ulaşabilmesi açısından ücretler önemli bir rol oynamaktadır.

1.3.2. Türk Gelir Vergisi Sisteminin Genel Yapısı

Gelirden alınan vergiler iki vergi türünü oluşturmaktadır. Bunlar gelir vergisi ve kurumlar vergisidir. İki vergi arasında bir takım farklılıklar mevcuttur. Ancak en belirgin fark mükellef konusunda ortaya çıkmaktadır. “Gelir vergisi, gerçek kişilerin kazanç ve iratlarını kapsamına alır. Kurumlar vergisi ise, ilke olarak, bir kısım tüzel kişilerin kazançlarını yükümlendirmektedir” (Öncel vd., 2021: 249). Gerçek kişi mükelleflerin gelirlerini esas alan vergiye kişisel gelir vergisi de denilmektedir. Ancak ölkemizde daha çok “Gelir Vergisi” ifadesi kullanılmaktadır (Şen ve Sağbaş, 2017: 185).

1799’da İngiltere’nin Fransa ile savaşının finansmanını sağlamak amacıyla başvurduğu William Pitt tarafından kabul edilen “Income Tax” modern anlamda gelir vergisinin ilk örneğidir (Turhan, 1998: 110). Vergi, 1802 yılında savaşın sona ermesiyle yürürlükten kaldırılmış ancak bir yıl sonra savaşın yeniden başlamasıyla yeniden uygulanmıştır. Fransa, İskandinav ölkeleri, bazı Alman devletleri Napolyon savaşları sırasında geçici olarak gelir vergisini denemişlerdir (Aidt ve Jensen, 2009: 162). “Income Tax” Napolyon savaşlarının sona ermesi ile birlikte şiddetli eleştirilere maruz kalmış 1816 yılında yeniden yürürlükten kaldırılmıştır. 1842 yılında serbest ticaret rejimine geçiş nedeniyle büyük ölçüde gümrük gelirlerinde düşüşler ortaya çıkmış ve devlet gelirlerinde oluşan açığın kapatılması için bu vergiye yeniden başvurulmuştur. 1842 yılında itibaren sürekli yürürlükte olan Income Tax, İngiliz vergi sistemi için vazgeçilmez bir kaynak olmuştur (Turhan, 1998: 110).

Dünya’da günümüzdeki şekline yakın ilk gelir vergisi uygulaması 18. yüzyılın sonlarına doğru İngiltere’de, 19. yüzyıldan itibaren ise birçok ölkede uygulanmaya başlamıştır. Gelir vergisi modern devletlerin neredeyse tümünde hem sağladığı hasılat hem de fonksiyonlarının önemi ve büyüklüğü nedeniyle vergi sistemleri açısından olmazsa olmaz bir vergi türü olmuştur. Ölkemizde ise gelir vergisinin ilk örnekleri 19. yüzyılın ortalarında görölmüştür (Uluatam ve Methibay, 2001: 259).

Çağdaş anlamda gelir vergisi 5421 sayılı Kanunla 1950 yılında Türk Vergi Sistemine girmiştir. Kanun Almanya Gelir Vergisi Sistemi esas alınarak hazırlanmıştır. Ancak uygulamada ortaya çıkan bazı sorunlar nedeniyle düzenlenerek 1961 yılında bugün de uygulanan 193 sayılı GVK yürürlüğe girmiştir (Armağan, 2006: 228). Gelir vergileri sağladığı hasılatın yüksek olması,

vergileme ilkelerinin uygulanmasına olanak veren özellikler içermesi ve kolay yönetilmesi gibi nedenlerle çağdaş vergiler olarak değerlendirilmektedir (Bayraklı, 2000). Gelir vergisi kişisel, dolaysız ve genel bir vergi türüdür. Gelir vergisi mükelleflerin kişisel ve ailevi durumunu dikkate alması nedeniyle kişisel, başkalarına yansıtılmadığı için dolaysız ve vergiye tabi tüm gerçek kişileri kapsamasından dolayı genel bir niteliğe sahip bulunmaktadır (Oktar, 2018: 1). Kişilerin mali güçlerine ulaşmaya olanak sağlaması nedeniyle vergide adaletin sağlanması açısından önemli bir vergidir (Şen ve Sağbaş, 2017: 10).

Tablo 2’de Türkiye’de gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki paylarına (2005-2022) yer verilmiştir. Tablo 2 incelendiğinde gelir vergisi tahsilatında yıllar itibariyle artış olduğu görülmektedir. 2005-2022 yılları arasında gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içinde %20-25 dolaylarında paya sahip olduğu görülmektedir. 2019 yılında vergi gelirleri içerisinde gelir vergisi %25,3 ile en yüksek paya ulaşmış iken 2022 yılı itibariyle %13,6 ile en düşük paya sahip olmuştur. Bu düşüş üzerinde asgari ücrete getirilen gelir vergisi istisnasının etkili olduğu söylenebilir.

Tablo 2: Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2005-2022)

Yıllar	Vergi Gelirleri Tahsilatı (bin TL)	Gelir Vergisi Tahsilatı (bin TL)	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
2005	131.948.778	26.849.808	20,3
2006	151.271.701	31.727.644	21,0
2007	171.098.466	38.061.543	22,2
2008	189.980.827	44.430.339	23,4
2009	196.313.308	46.018.360	23,4
2010	235.714.637	49.385.289	21,0
2011	284.490.017	59.885.000	21,0
2012	317.218.619	69.671.645	22,0
2013	367.517.727	78.726.008	21,4
2014	401.683.956	91.063.306	22,7
2015	465.229.389	105.395.330	22,7
2016	529.607.901	123.686.147	23,4
2017	626.082.415	143.962.939	23,0
2018	738.180.401	175.420.074	23,8
2019	820.148.186	207.849.896	25,3
2020	983.258.493	203.986.510	20,7
2021	1.395.725.545	285.606.384	20,5
2022	2.708.979.101	367.376.434	13,6

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB] bütçe gelirleri verilerinden yararlanılarak oluşturulmuştur (12.08.2022).

1.3.3. Gelir Kavramı ve Gelirin Tanımlanmasında Kullanılan Teoriler

Vergiler farklı şekillerde sınıflandırmalara tabi tutulmaktadır. Literatürde en sık karşılaşılan ve uygulanan sınıflandırma yöntemi kaynağına (konusuna) göre sınıflandırmadır. Vergiler, yükümlülerin sahip olduğu ekonomik kaynaklar üzerinden toplanmaktadır. Vergilerin kaynağı gelir, sermaye, harcama veya servet olabilmektedir. Bu sınıflandırmada vergiler kaynağına göre adlandırılmaktadır. Ekonomik kaynağına göre vergiler; gelir, harcama ve servet vergileri şeklinde sınıflandırılmaktadır. Bireylerin tasarrufları ve harcamaları da gelir kapsamında değerlendirilmektedir (Şen ve Sağbaş, 2017: 60-185). Gelir, ödenen bütün vergilerin kaynağıdır. Kamusal mal ve hizmetlerin esas finansman kaynağını gelirin oluşturması gelir vergilerinin önemini ortaya koymaktadır (Başaran Yavaşlar, 2011: 17).

Gelir vergisinin konusunu gelir oluşturmaktadır. Vergi kapsamına giren gelirin niteliğinin belirlenmesinde bazı sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu sorunlar gelir vergisi kanunlarının uygulanmasında ortaya çıkabilmektedir. Dolayısıyla vergilendirilecek gelirin hangi ekonomik değerleri kapsayacağı önemli olmaktadır. Genel anlamda gelir ekonomik bir kavramı ifade etmektedir. Gelir, belirli bir zaman diliminde alım gücünde artış olarak meydana gelen akım olarak tanımlanabilmektedir (Öncel vd., 2021: 252). Gelir; üretim faktörlerin getirisi, kişilerin servetlerinde ortaya çıkabilecek artışlar veya transferler yoluyla da oluşabilmektedir (Dinçer ve Kalelioğlu, 2013: 86-87).

Vergileme tekniği bakımından gelir kavramının açıklanmasında iki temel teori bulunmaktadır. Bu teoriler;

- “Kaynak Teorisi ve
- Safi (Net) Artış Teorisidir.”

1.3.3.1. Kaynak Teorisi

Kaynak teorisini Alman iktisatçı Friedrich von Hermann oluşturmuştur. Kaynak teorisi geliri dar kapsamda açıklamaktadır. Kaynak teorisi geliri; üretim faktörlerinin (sermaye, emek, doğal kaynaklar, girişim) üretim faaliyetine katılmaları karşılığında elde edilen değerler olarak tanımlamaktadır. Bu teoriye göre gelirin belirli bir kaynaktan sürekli olarak elde edilmesi gerekmektedir (Yılmaz ve Batı, 2022: 4). Dolayısıyla belirli bir kaynağa bağlılığı ve sürekliliği olmayan değerler gelir olarak değerlendirilememektedir (Arslan, 2020: 10). Kaynak teorisine göre, memurun maaşı, emek sahibinin kazandığı ücret gelir kabul edilmekte; miras, bağış, loto gibi arızı kazançlar gelir kabul edilmemektedir (Şen ve Sağbaş, 2017: 186). Gelir ayni veya nakdi olabilmektedir.

Üretim faktörlerinin kendi değerinde ortaya çıkan artışlar gelir sayılmamaktadır. Ancak faktör sahipleri üretim faktörlerini kullanarak ürettiği ürünleri kendileri tüketmesi durumunda yani öz tüketim gelir kapsamında yer almaktadır (Yılmaz ve Batı, 2022: 4). Kişinin kendi evinde oturması, kendi yetiştirdiği mahsulleri tüketmesi öz tüketime örnek olarak verilebilir. Öz tüketimin hesaplanması ve gelir kapsamında değerlendirilmesi vergilendirme açısından çeşitli sorunlara yol açabilmektedir. Bu nedenle öz tüketim uygulamada gelir olarak değerlendirilmemektedir (Tosuner ve Arıkan, 2018: 12).

Tespit edilmesi zor olan arızı nitelikteki gelirleri kapsamaması, daha kolay tespit edilebilen gelirleri kapsamaması kaynak teorisinin olumlu yönünü oluşturmaktadır. Kaynak teorisinin bazı eleştirilen yönleri bulunmaktadır. Yalnızca sürekliliği olan kazanç ve iratların gelir kabul edilmesi vergi tabanını daraltmaktadır. Kaynak teorisi vergilemede adalet konusunu dikkate almamaktadır (Şen ve Sağbaş, 2017: 187). Belirli bir kaynaktan sürekli elde edilmeyen gelir, vergi sistemi esaslarına göre kişi ödeme gücüne sahip olsa dahi vergiye tabi tutulmayacaktır (Ortaç, 1999: 107). Piyango, ikramiye gibi arızı gelirler ödeme gücünü arttırmaktadır. Ancak gelir kapsamı dışında tutulmaları nedeniyle vergi eşitliğini bozmaktadır (Edizdoğan vd., 2021: 280).

Ücretler belli bir kaynağa bağlı ve süreklilik arz etmesi nedeniyle kaynak teorisine göre gelir kapsamında yer almaktadır. Ücretlerin gelir niteliği olması dolayısıyla vergilendirilmesi kaçınılmaz olmaktadır.

1.3.3.2. Safi Artış Teorisi

Safi artış teorisi G. Schanz tarafından ileri sürülmüştür (Oktar, 2018: 3). Geliri daha geniş kapsamlı tanımlayan safi artış teorisine göre “bir kimsenin belli bir devredeki tüketimi ile yine aynı dönemde servetinde (mal varlığında)” ortaya çıkan net artışlar geliri oluşturmaktadır. Bu teoride gelirin kaynağının ne olduğu ve sürekliliği önemli olmamaktadır. Piyango, bağış, ikramiye, bahisler, nafaka, kumar, yolda bulunan para, hırsızlık yoluyla elde edilen ürünler vb. örnekler gelir kapsamında değerlendirilmektedir. Açıklamalar şu şekilde formülleştirilebilir (Şenyüz vd., 2021: 4);

$$\text{Gelir} = \text{Tüketim} + \text{Servetteki Değişim}$$

$$\text{Gelir} = \text{Dönem İçi Tüketim} + (\text{Dönem Sonu Servet Değeri} - \text{Dönem Başı Servet Değeri})$$

Safi artış teorisi uygulamasında da bir takım sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu teori vergi adaleti açısından daha uygun olsa da bir takım dezavantajları da bulunmaktadır. Kişilerin harcamalarının belirlenmesi, tüm mükelleflerin servetinde meydana gelen değişikliklerin tespit edilmesi vergi yöntemi açısından mümkün olmamaktadır (Edizdoğan vd., 2021: 281). Ayrıca öz

tüketim gelir olarak değerlendirmekte ve yine öz tüketimin hesaplanmasında da zorluklar bulunmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2018: 13).

Gelirin tanımlanmasına ilişkin olarak ortaya koyulan her iki teorinin de olumlu yönlerinin olmasına rağmen tek başlarına uygulanmaları bazı sorunlara yol açabilmektedir. Bu nedenle birçok ülkede iki teori birleştirilerek uygulanmaktadır. Gelir kaynak teorisine göre saptanmakla birlikte, safi artış teorisinin gelire ilişkin geniş kapsamlı açıklamasından uygulamada faydalanılmaktadır (Edizdoğan vd., 2021: 281).

1.3.3.3. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Gelir Kavramı

GVK'nın 1. maddesinde gelirin tanımına yer verilmiştir. Buna göre, “*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.*” Bu tanımda gelirin kapsamını belirlemekten ziyade, vergilendirilecek gelirin niteliklerine yer verilmiştir. Gelir mali açıdan tam anlamıyla belirlenememektedir. Gelirin tam olarak kavranamaması vergi kayıp/kaçaklarının ciddi ölçüde artmasına yol açmaktadır (Arıkan ve İnneci, 2016: 20). Vergilendirilmesi gereken bütün gelir unsurlarını kapsayacak biçimde bir gelir tanımının yapılamaması genel bir gelir tanıma ek olarak gelir unsurlarının tek tek sayılmasını gerektirmiştir (Akdoğan, 2011: 260-261).

Gelir kapsamına giren kazanç ve iratlar GVK'nın 2. maddesinde sayılmıştır. Bunlar;

- “Ticari Kazançlar,
- Zirai Kazançlar,
- Ücretler,
- Serbest Meslek Kazançları,
- Gayrimenkul Sermaye İratları,
- Menkul Sermaye İratları,
- Diğer Kazanç ve İratlardır”.

Gelirin vergilendirilebilmesi için Kanunda yer alan gelir unsurlarından biri veya birkaçının kapsamına girmesi gerekmektedir (Öner, 2020: 40). Dolayısıyla gelir unsurlarının kapsamında yer almayan gelirlerin vergilendirilmesi mümkün olmamaktadır. Ücret GVK'de geliri oluşturan unsurlar arasında yer almaktadır. Ücret geliri elde eden vergi mükellefleri GVK kapsamında vergiye tabi tutulacaktır.

Emek gelirleri ücret, sermaye gelirleri irat ve emekle sermayenin ortak gelirleri kazanç olarak ifade edilmektedir (Bilici, 2018: 13). Safi tutarın tespiti, istisna, muafiyet ve indirimler, stopaj oranları vb. yönlerden gelir kategorilerinin farklılık arz etmesi dolayısıyla uygulama sırasında gelir unsurlarının hangi kategoride yer aldığının bilinmesi oldukça önemlidir (Uluatam ve Methibay,

2001: 265). Tablo 3'te GVK'nin 2. maddesinde yer alan gelir unsurlarının kategorize şekline yer verilmiştir.

Tablo 3: Gelir Unsurlarının Kategorize Tablosu

Ticari Kazançlar	Teşebbüs Geliri	KAZANÇ	Sermaye doğrudan sahibi tarafından kullanılır.	Devamlılık Arz Eden Gelir Unsurları
Zirai Kazançlar				
Ücretler	Emek Geliri		Emek doğrudan sahibi tarafından kullanılır.	
Serbest Meslek Kazançları				
Gayrimenkul Sermaye İratları	Servet Geliri	İRAT	Sermaye başkalarına kullandırılır.	
Menkul Sermaye İratları				
Diğer Kazanç ve İratlar	Sui Generis	Kendine Özgü		Arızı Nitelikteki Gelir Unsurları

Kaynak: Erdoğan, 2015: 16

GVK'de yer alan ilk altı gelir unsurunda üretim faktörlerinin üretim sürecine arz edilmesi sonucunda kazanç ve iratlar sağlanmaktadır. Gelirin ilk altı unsuru içerisinde değerlendirilip vergilendirilmesi için süreklilik esasına uyma zorunluluğu bulunmaktadır. Son unsur olan diğer kazanç ve iratlarda süreklilik esas aranmamakta bir defa elde edilmesi yeterli kabul edilmektedir. Diğer kazanç ve iratlarda bazı yönlerden safi artış teorisi esas alınmaktadır. Bazı değer artışları ve arızı özellikte bazı gelirler diğer kazanç ve iratların kapsamına girmektedir. Özetle gelir unsurlarının ilk altısı kaynak teorisine, son unsur ise kısmi olarak safi artış teorisine uymaktadır (Arıkan ve İnneci, 2016: 20). Bu anlamda GVK'nin ağırlıklı olarak kaynak teorisini esas aldığı, istisnai olarak yalnızca yedinci gelir unsurunda safi artış teorisine yer verdiği ifade edilebilir (Öncel vd., 2021: 259).

Gelirin yansız ve doğru bir şekilde tanımlanması, adil bir vergi sisteminin tasarlanabilmesi için olmazsa olmaz bir koşuldur. Türk GVK'de yapılan gelir tanımında gelir kapsamı çok sınırlı tutulmamıştır. Ancak günümüzde kolay bir şekilde tespit edilmesi mümkün çok sayıda gelir vergi dışı bırakılmıştır (Rakıcı ve Aktuğ, 2020: 901). Gelir vergisi kapsamının genişletilmesi vergilemede adalete önemli katkı sağlayabilecektir.

1.3.4. Gelir Vergisi Kanununa Göre Gelirin Özellikleri

Gelir Vergisi Kanununa göre vergilendirilebilir gelirin bazı özellikleri vardır. Bu özellikler; kişisel olması, gerçek ve safi olması, genel olması, yıllık olması ve elde edilmiş olmasıdır.

1.3.4.1. Gelirin Kişisel Olması

Gelirin ilk özelliği kişisel olmasıdır. Gelir, kişiye özgü bir ekonomik değerdir ve vergilendirilebilmesi için gerçek kişiye ait olması gerekmektedir (Yılmaz ve Batı, 2022: 5). Vergi mükellefiyeti için fiil ehliyeti şartı aranmamaktadır. Hak ehliyetinin olması yeterlidir. Ancak kişi hak ehliyetine sahip olmasa dahi fiilleriyle vergiyi doğuran olaya sebebiyet veriyorsa mükellefiyet doğmaktadır (Şenyüz vd., 2021: 6). Dolayısıyla kısıtlılığı bulunan veya reşit olmayan kişi gelir elde ederse gelir vergisi mükellefi kabul edilmektedir. Fiil ehliyetine sahip olmayanların vergiye ilişkin ödevleri kanuni temsilcileri aracılığıyla yerine getirilmektedir (Pehlivan, 2016: 155).

Gelir vergisi subjektif bir özelliğe sahip bulunmaktadır. Kişisellik ilkesi gereğince vergi mükelleflerinin kişisel ve ailevi durumları göz önünde bulundurulmaktadır. Gelir vergisi uygulaması sırasında mükelleflerin her biri için haklar ve yükümlülükler açısından tek tek işlem uygulanması gerekmektedir (Akdoğan, 2017: 207-208). Bu vergi türünde kişileştirme imkânı mevcut olduğu için, gerçek ödeme gücünü belirleyebilmek üzere, şartlara göre bir takım indirimlerin uygulanabilmesi açısından uygun bir durum ortaya çıkmaktadır. Kişisellik ilkesinin uygulanabilmesi için bir takım araçlardan faydalanılmaktadır. Gelir vergisi ayırma kuramı, artan oranlılık, en az geçim indiriminin uygulanmasına olanak sağlayarak ödeme gücüne ulaşmaya çalışmakta ve bu durumda gelirin kişisel olma özelliğini yansıtmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2018: 18). Gelir vergisinin bu özelliği dolayısıyla adil bir vergileme açısından uygun bir vergi olduğu söylenebilir.

1.3.4.2. Gelirin Gerçek ve Safi Olması

GVK'de aksine hüküm yer almadıkça, gelirin gerçek ve safi tutarı üzerinden vergilendirilmesi esastır. Safi tutar aynı zamanda gelir vergisinin matrahını da ifade etmektedir. Safi tutara gayrisafi hasılatlardan gelirin elde edilmesi için yapılan masrafların indirilmesi yoluyla ulaşılmaktadır. Böylece gerçek ödeme gücü yakalanmaya çalışılmaktadır (Öncel vd., 2021: 261). GVK'de her gelir unsuru için indirilecek giderlere ayrı ayrı yer verilmiştir. Kanunda indirilmesi kabul edilen giderlerin dışında başka giderlerin indirilmesi söz konusu olmamaktadır (Arslan, 2020: 14).

Gelir Vergisi Kanunu'na göre gelirin gerçek miktarının vergilendirilmesi gerekmektedir. Yükümlülerin vergi konusuna ilişkin tüm işlemlerinin defter ve belgelere kaydedilmesi gerekmektedir. Gelirin gerçek usulde tespiti, yükümlünün gelirinin kanuni defter ve belgelere göre tespit edilmesini ifade etmektedir. (Pehlivan, 2016: 157). Bazı durumlarda gelirin gerçek tutarının hesaplanmasının zor olması nedeniyle kanunda gelirin gerçek tutarı konusunda istisnalara yer verilmiştir (Arslan, 2020: 14).

1.3.4.3. Gelirin Genel Olması

Gelirin genel olması üniter yapının gereği olarak ortaya çıkmaktadır. Bu yapı gelir unsurlarını birleştirerek vergilendirmeyi ifade etmektedir (Arslan, 2020: 14). Gelir unsurlarının ayrı ayrı bağımsız olarak vergilendirilmesi söz konusu olmamaktadır. *“Mükellefler 2’nci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler”* (GVK, 1961: madde 85). Dolayısıyla bazı istisnalar olmakla birlikte yükümlünün tüm kazanç ve iratlarının toplanarak beyan edilmesi gerekmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2018: 26). Bu ilke, gerçek kişinin ödeme gücüne göre vergilendirilmesini amaçlamaktadır (Yılmaz ve Batı, 2022: 7). Gelirin toplanma esası olarak da adlandırılmaktadır. Beyan kapsamı dışında bırakılan çok fazla uygulama olması bu ilkedен büyük ölçüde uzaklaşıldığını göstermektedir (Değirmendereli, 2020: 36).

1.3.4.4. Gelirin Yıllık Olması

GVK vergiye tabi gerçek kişi gelirinin bir yıllık tutarını esas almaktadır. (1 Ocak – 31 Aralık) GVK’de bu süre esnasında oluşan gelirin toplamının vergilendirilmesi kabul edilmektedir (Akdoğan, 2017: 209). *“Gelir Vergisinde vergilendirme dönemi geçmiş takvim yılıdır”* (GVK, 1961: madde 108). Dolayısıyla vergi uygulaması sırasında gelirin hangi takvim yılında elde edildiği önemli olmaktadır (Şenyüz vd., 2021: 6). Yıllık olma ilkesinin de bir takım istisnaları mevcuttur. Kaynakta kesinti yöntemiyle vergilendirmede, dar mükelleflerin bazı kazanç ve iratlarının vergilendirilmesinde bu ilkedен uzaklaşmaktadır. Ayrıca bir takvim yılında belirli zaman dilimi için faaliyette bulunulması durumunda, vergilendirmede o zaman dilimi esas alınmaktadır (Öncel vd., 2021: 260). Ücret gelirleri ağırlıklı olarak kaynakta kesinti yöntemiyle vergilendirildiği için yıllık olma ilkesinin istisnaları arasında yer almaktadır (Bıyan ve Yılmaz, 2012: 188). Modern vergi sistemleri, uygulama kolaylığı, mali ve idari sebeplerle gelirin yıllık olma ilkesini kabul etmişlerdir (Akdoğan, 2017: 209).

1.3.4.5. Gelirin Elde Edilmiş Olması

GVK açısından gelirin vergilendirilme şartlarında biri de gelirin elde edilmesidir. Gelir elde edildiği zaman vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Gelirin elde edilmesi kişinin geliri hukuken veya fiilen tasarruf edebilmesini ifade etmektedir (Arslan, 2020: 14). Alacak hakkının ortaya çıkması hukuki tasarrufu (tahakkuk esası) ifade etmektedir. Gelirin kişinin mal varlığına eklenmesi de fiili (tahsil esası) tasarruftur (Erginay, 1990: 141). Bu eklemeler nakit, mal, alacak, çek ve senet biçimlerinde olabilmektedir. Böylece elde etme gerçekleşse de fiili olarak elde etme daha sonra gerçekleşebilmektedir (Kızılot ve Taş, 2013: 186).

Elde etme gelirin türüne göre farklılık gösterebilmektedir. Bazı gelir unsurlarında tahakkuk esaslı bazılarında ise tahsil esaslı benimsenmiştir. GVK ticari ve zirai kazançlarda tahakkuk esasını benimsemiştir. Tahakkuk esasında henüz ödemesi gerçekleşmemiş alacaklar gelir kabul edilmekte ve vergilendirilmektedir. Diğer beş gelir unsurunda ise GVK elde etmeyi ödemenin gerçekleşmesine bağlayarak tahsil ilkesini benimsemiştir (Bilici, 2018: 12). Ancak menkul sermaye iratları ve ücretlerde, edimin fiilen yapılmadığı durumlarda alacağın talep edilebilir duruma gelmesi elde etme açısından yeterli sayılabilmektedir (Öncel vd., 2021: 267).

1.3.5. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Yükümlülük

“Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir” (Vergi Usul Kanunu [VUK], 1961: madde 8). Gerçek kişiler gelir vergisinin yükümlüleridir. Gelir vergisinde iki çeşit yükümlülük vardır. Bunlar, tam ve dar yükümlülüktür. Bu ayırım vergilendirilecek gelirin yer ve yükümlülük açısından kapsamının belirlenmesi amacıyla yapılmaktadır (Öncel vd., 2021: 267). Bir kişinin yabancı bir ülkeden gelir etme imkânı bulunmaktadır. Bu durumda vergilendirme yetkisine hangi ülkenin sahip olacağına ilişkin sorunlar ortaya çıkmaktadır (Kızılot ve Taş, 2013: 188).

Tam yükümlülüğe tabi kişilerin Türkiye’de ve yabancı ülkelerde elde ettikleri gelirler vergilendirilmektedir. Yalnız yabancı bir ülkeden elde edilen gelir o ülkede vergilendirilmişse, ödenen tutar Türkiye’de ödenecek vergiden indirilmektedir (Arslan, 2020: 16). GVK’nin 3. maddesine göre:

Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:

1. Türkiye’de yerleşmiş olanlar;
2. Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları

İkametgâhı Türkiye’de bulunanlar Türkiye’de yerleşmiş kabul edilmektedirler. Aynı zamanda *“Bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar”* da Türkiye’de yerleşmiş kabul edilmektedirler (GVK, 1961: madde 4). Geçici görev veya iş nedeniyle ülkemize gelen ilim, fen, iş adamları, memurlar, uzmanlar ve benzer durumdaki kişiler, eğitim, seyahat, tedavi, istirahat amacıyla gelenler ile hastalık, hükümlülük, tutukluluk gibi nedenlerle ülkemizde kalanlar altı aydan fazla kalsalar da yerleşmiş sayılmayacaklardır (GVK, 1961: madde 5).

“Türkiyede yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler” (GVK, 1961: madde 6). Dar mükellefiyette, gerçek kişilerin Türk veya yabancı bir ülke vatandaşı olmasının önemi yoktur. Gerçek kişi dar mükellefiyete tabi

olması için Türkiye dışında bir ülkede yerleşmiş olması gerekmektedir. Türk vatandaşı olan biri Türkiye’de yerleşmiş sayılmıyorsa dar mükellef olarak kabul edilecektir (Aksoy, 2010: 168). Dar mükellefiyette mülkilik (yersellik) ilkesi geçerlidir (Öğretir, 2020: 498). Dolayısıyla gelirin kaynağının Türkiye olması gerekmektedir. “*Hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye’de değerlendirilmesi*” (GVK, 1961: madde 7) durumlarında ücretlerde kazanç ve iratların yurtiçinde elde edilme şartı sağlanacaktır. Bu unsurlardan yalnızca birinin gerçekleşmesi dar yükümlülüğe tabiiyet açısından yeterli olmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2018: 34).



İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRKİYE’DE ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

İkinci bölümde Türkiye’deki Gelir Vergisi Kanunu açısından ücret gelirlerinin vergilendirilmesi konusuna yer verilmektedir. Ücret tanımı, nitelikleri, özel olarak ücret sayılan ödemeler, ücretlerin tespiti ve vergilendirme yöntemleri ele alınmaktadır. Son olarak ücretlerde muafiyet ve istisnalar ile ücretlerin gelir vergisi açısından önemi incelenmektedir.

2.1. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Ücretin Tanımı ve Özellikleri

Vergi hukuku açısından ücret tanımının diğer kanunlardaki ücret tanımlarından farkları vardır. Vergi hukuku olguları vergisel yönden ele almaktadır. İşveren ve çalışan arasındaki hizmet akdini ya da taraflar arasındaki sorumlulukları belirlemek vergi hukukunun ilgilendiği konular değildir. Vergi hukuku hangi ödemelerin ücret kapsamında vergilendirileceğini düzenlemektedir (Oktar, 2018: 56). GVK’nin yaptığı tanıma göre, “*ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir*” (GVK, 1961: madde 61). Çalışanın işverene tabi olması, belli bir iş yerine bağlı hizmet sunması ve hizmet karşılığında ödemenin yapılması unsurlarının bir arada bulunması durumunda GVK açısından yapılan ödeme ücret sayılacaktır (Yılmaz, 2005: 24).

GVK’de ücretin özel ya da kamu kesiminden elde edilmesi konusunda herhangi bir farklılık bulunmamakta hepsi ücret adı altında vergilendirilmektedir (Değirmendereli, 2020: 72). Ücret çalışanlara farklı isimlerle ve farklı biçimlerde ödenebilmektedir (Şenyüz vd., 2021: 79). Ücrete ilişkin temel unsurların bulunması durumunda farklı isimler altında ödeme yapılmasında herhangi bir sakınca bulunmamaktadır.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez (GVK, 1961: madde 61).

Dolayısıyla ismi önemli olmaksızın, çalışanın hizmetiyle ilişkili olarak işverence yapılan tüm ödemeler ücret olarak değerlendirilmektedir (Öner, 2020: 96). Böylece kanun, kavram kargaşası nedeniyle uygulamada ortaya çıkabilecek tereddütleri engellemeyi amaçlamaktadır (Öncel vd., 2021: 305).

GVK’de yapılan ücret tanımına göre ücretin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Çalışanın işverene tabi olması,
- Çalışanın iş yerine bağlı olması,
- Hizmet karşılığı olarak ödemenin yapılması,
- Ödemenin para, ayın ve para ile temsil edilebilen menfaatlerle yapılması,
- Ödemelerin farklı isimler altında yapılabilmesidir.

İşverene tabi olma: Ücretin ilk unsuru çalışanın işverene tabi olarak hizmet sunmasıdır. Ücret tanımında işverene tabiiyet ilkesine yer verilerek, ücretin hizmet akdinden doğduğu ifade edilmektedir (Öncel vd., 2021: 3). “İş verenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir” (GVK, 1961: madde 62). İşverene tabiiyet unsuru dolayısıyla çalışanın bir gerçek veya tüzel kişi tarafınca işe alınma ve işverenin talimatları doğrultusunda çalışması gerekmektedir (Yılmaz, 2005: 25). Çalışan kendi için değil; işverenin adına ve onun çizdiği sınırlar içinde çalışmaktadır (Kızılot ve Taş, 2013: 228). Tarafların aralarında hizmet sözleşmesi yapması şart değildir (Sarılı, 2013: 56). İşverene tabi olarak hizmetin görülmesi, hizmet akdi açısından belirleyici olmaktadır. İşverene tabiiyet unsuruyla çalışma şeklini, koşullarını ve zamanını belirleme yetkisinin işverene ait olduğu anlaşılmaktadır (Öncel vd., 2021: 304).

Başkası hesabına çalışan doktor, mühendis, mimar, memur vb. hizmet erbablarının elde ettiği gelir de ücret olarak nitelendirilmektedir (Dinler, 2013: 494). Kamu kurumunda çalışan bir avukatın elde ettiği gelir ücret sayılırken kendi hesabına çalışan avukatın geliri ise serbest meslek kazancı sayılmaktadır (Öncel vd., 2021: 304-305). Bu bağlamda işverene tabiiyet unsuru serbest meslek kazancı ile ücret arasındaki ayrımı ortaya çıkarmaktadır.

Hizmetin iş yerine bağlı olarak sunulması: Ücretin ikinci unsuru çalışanın belli bir iş yerine bağlı olarak hizmet sunmasıdır. İş yerine bağlılık, çalışanın işverenin emir ve talimatlarına uyması ve işverene sonuçları bildirmesidir. Burada kastedilen bağlılık hizmet ilişkisinin yapısıyla ilgili hukuki bir bağlılıktır. Dolayısıyla iş yerine bağlılık çalışanın fiziksel olarak iş yerinde bulunması anlamına gelmemektedir (Saraçoğlu, 2020: 78). Örneğin, gezici olarak çalışan pazarlamacıların belli bir iş yerinde faaliyette bulunmaları söz konusu olmamaktadır. Bu şekilde çalışanların işverene bağlı olarak elde ettikleri gelir de ücret kabul edilmektedir (Pehlivan, 2016: 200).

Hizmet karşılığı ödeme yapılması: Ödemenin ücret sayılabilmesi için bir hizmet karşılığı olarak yapılması gerekmektedir. Hizmet karşılığı olmaksızın yapılan burs, bağış vb. ödemeler ücret kapsamında değerlendirilmemektedir (Yılmaz ve Batı, 2022: 43). Ödeme hizmet sunumundan önce veya hizmet sunumundan sonra yapılabilmekte, bu durum ücret olma özelliğini etkilememektedir (Tosuner ve Arıkan, 2018: 98). Hizmet karşılığı yapılan ödemede önemli bir nokta da ödemenin

risk içermemesidir. İş nedeniyle ücretlinin zarar etmesi mümkün olmamaktadır (Yılmaz, 2005: 26). Dolayısıyla işletmenin kâr edip etmemesi ücretli çalışanı etkilememektedir.

Ücret nakit ödeme olabileceği gibi her türlü ayni veya para ile temsil edilen ödeme şekilleri de ücret kapsamında değerlendirilmektedir (Bay ve İnneci, 2017: 198). Her türlü yiyecek, giyecek, konut, araç gibi ayni ve parayla temsil edilen menfaatler de ücret sayılmaktadır (Pehlivan, 2016: 201). “Örneğin, bir fabrikada işçilerin dinlenmesi için yapılan dinlenme salonları, yıkanma ve temizlenme yerlerinden işçilerin sağladığı menfaatleri para ile temsil etme imkânı bulunmadığından, ücret sayılmaz” (Aksoy, 2010: 213-214).

2.2. Gelir Vergisi Kanunu’nda Ücret Sayılan Diğer Ödemeler

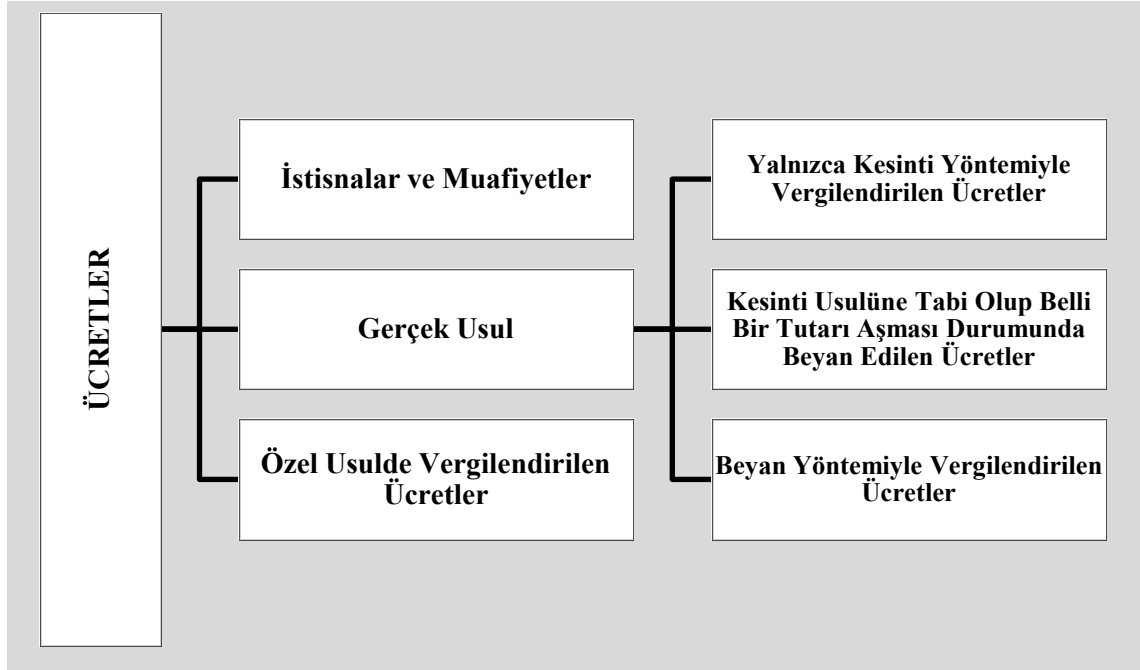
GVK’nın 61. maddesinde ücretin genel tanımı yapıldıktan sonra, tanımda yer almayan bazı ödemelerin de ücret olarak kabul edileceği belirtilmiştir (Saraçoğlu, 2020: 79). GVK tanımında yer alan ücret unsurlarına uygun olup olmadığına bakılmaksızın aşağıda yer alan ödemeler de ücret olarak değerlendirilmektedir (GVK, 1961: madde 61):

1. 23 üncü maddenin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları;
2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;
3. Türkiye Büyük Millet Meclisi, İl genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
4. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
5. Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
6. Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.
7. Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar.

2.3. Ücretin Tespiti ve Vergilendirilmesi

4369 sayılı Kanundan önce ücretler gerçek ve götürü usule göre vergilendirilmiştir. Bu kanunun kabul edilmesi ile birlikte götürü usul kaldırılmış ve esasen gerçek usule göre ücretlerin vergilendirilmesi esası benimsenmiştir. Bazı ücretlerin ise diğer usule göre vergilendirilmesi kabul edilmiştir (Eren, 2014: 112). Diğer ücretler uygulaması da 2022 yılında kabul edilen 7349 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır. Bu değişikliklerle birlikte ücretler gerçek usule göre tespit edilip vergilendirilmektedir. Az sayıda özel usule tabi olarak vergilendirilen ücretler de bulunmaktadır. Ücretin tespit usullerine aşağıda şematik olarak yer verilmiştir.

Şekil 1: Ücretlerin Vergilendirilme Usulleri



Kaynak: Yılmaz, 2013: 129

2.3.1. Gerçek Usulde Vergilendirme

Ücretlerin gerçek usulle tespiti, GVK'nin 63. maddesi kapsamında düzenlenmiştir. Ücretlerde gayrisafi tutar, hizmet erbabının çalışması karşılığında işveren tarafından ödenen para, ayın veya parayla ölçülebilen menfaatlerin toplamından oluşmaktadır. Gayrisafi tutar bunların biri, birkaçı veya tamamından oluşabilmektedir (Saraçoğlu, 2020: 98). Hizmet erbabının aylık ücretine ek olarak para ya da para ile ölçülebilen iş akdinden kaynaklanan menfaatler, ulusal bayram ücreti, fazla çalışma, izin, hafta tatili ücretleri gibi ödemeler ücret kapsamında değerlendirilmekte ve matraha dahil edilmektedir (Şenyüz vd., 2021: 81).

Gerçek usulde vergilendirmede safi tutarın belirlenmesi gerekmektedir. Gerçek usulde safi tutar, gayrisafi tutardan kanunda öngörülen bazı indirimlerin yapılması yoluyla bulunmaktadır. Gayrisafi tutardan indirimler yapıldıktan sonra ortaya çıkan gerçek ve safi tutar üzerinden vergilendirme yapılmaktadır (Armağan, 2006: 327). “Ücretin gerçek değerinin tayininde, Gelir Vergisi gibi şahsi vergiler ücretten indirilemez” (GVK, 1961: madde 63). “İndirim konusu yapılacak primlerin toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15’ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır” (Atabey, 2022: 139). Kanun, gerçek ücretin tespit edilmesi için bir takım indirimlerin yapılmasına izin vermiştir. Ancak gerçek ücretin tespitinde kanunen izin verilen indirimler diğer gelir unsurlarıyla kıyaslandığında sınırlı kalmaktadır. Dolayısıyla tam anlamıyla bir gerçek usul söz konusu olmamaktadır (Oktar, 2018: 59).

2.3.1.1. Safi Tutarın Belirlenmesinde Yapılacak İndirimler

GVK'nın 63. maddesinde safi tutarın tespitinde yapılacak indirimler düzenlemiştir. Bu indirimlere ek olarak Kanun'un 31. maddesinde "Engellilik İndirimine" ve 89. maddesinde indirim konusu yapılabilecek bir takım özel düzenlemelere yer verilmiştir. Safi tutarın tespitinde yapılacak indirimler şu şekilde sıralanabilir (GİB Vergi Rehberi, 2022: 17):

1. Emeklilik aidatları ve sosyal sigorta primleri,
2. İşsizlik sigortası primi,
3. Sosyal güvenlik destekleme primi,
4. Hayat/Şahıs sigorta primleri,
5. Kanuni kesintiler,
6. Sendikalara ödenen aidatlar,
7. Engellilik indirimi.

2.3.1.1.1. Emeklilik Aidatları ve Sosyal Sigorta Primleri

Ücretlilerin safi ücret tutarı tespit edilirken Sosyal Güvenlik Kurumu'na (SGK) yatırdıkları prim payları gayrisafi ücretten indirilebilmektedir. İndirimin söz konusu olabilmesi için primin yatırıldığı kurumun Türkiye'de bulunması zorunludur (Şenyüz vd., 2021: 82).

Emekli aidatı, emeklilik hakkı bulunan çalışanların ücretinden yapılan kesintiler veya emekli sandığına bu çalışan adına yatırılan ödemelerdir. Ödemenin kanunla kurulmuş bir emekli sandığına yapılması zorunluluğu bulunmaktadır. Bahsi geçen aidat ve primlerin ödenmesi yasal bir zorunluluktur ve bunların matrahtan indiriminde bir sınırlama bulunmamaktadır (Türkay, 2022: 216-217).

2.3.1.1.2. İşsizlik Sigortası Primi

Devlet, işverenler ve "İşsizlik Sigortası Kanunu" madde 46'da yer alan sigortalılar işsizlik sigorta primi ödemektedirler (İşsizlik Sigortası Kanunu, 1999: madde 49). Safi tutar bulunurken sigortalıdan kesilen prim indirim konusu yapılabilmektedir. Yalnızca işçi olarak çalışan kişiler işsizlik sigortası kapsamında değerlendirilmektedir (Şenyüz vd., 2021: 83).

2.3.1.1.3. Sosyal Güvenlik Destekleme Primi

Çalışanın emekli olmasına rağmen tekrar sigortalı olarak çalışmaya başlaması durumunda çalışanın ücretinin brüt tutarı üzerinden %7,5 sosyal güvenlik destek primi kesilmektedir. Ücretin safi tutarını belirlenmesi için kesilen sosyal güvenlik destek primi indirim unsuru olmaktadır (Türkay, 2022: 218).

2.3.1.1.4. Hayat/Şahıs Sigorta Primleri

Ücretliler istekleri üzerine kendisi, eşi ve küçük çocukları için ölüm, kaza, hayat, hastalık, işsizlik, eğitim gibi şahıs sigortası yaptırabilmektedirler. Ücretli tarafından ödenen bu sigorta primleri gayrisafi ücret tutarından indirilebilmektedir. Ödenen sigorta primi ilgili sigorta şirketinin verdiği makbuz ile belgelenmesi gerekmektedir (Sarılı, 2013: 65).

Ücret matrahının tespitinde hesaba katılacak sigorta primleri (GİB Vergi Rehberi, 2022: 19);

- Mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait birikim priminin alındığı hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile
- Ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primlerinin %100'ünden,

oluşmaktadır.

2.3.1.1.5. Bazı Kamu Kurumları Tarafından Yapılan Kanuni Kesintiler

“657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 190'ıncı maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler,” (GVK, 1961 madde: 63) gayrisafi ücret tutarından indirilebilmektedir.

2.3.1.1.6. Sendika Aidatları

Hizmet erbabı tarafından sendikalara ödenen aidatlar gayrisafi ücret tutarından indirilebilmektedir. Ödenen aidatın çalışanın bir günlük çıplak ücretini aşmaması gerekmektedir (Sendikalar Kanunu, 1983: madde 23). GVK'de ödenen aidatların belgelenmesi gerektiği belirtilmiştir (GVK, 1961: madde 63). Sendika aidatlarının işverenlerin ücretten kesinti yapması yoluyla da ödenmesi mümkündür. Bu şekilde kesinti yapılması halinde, aidatın ücret bordrosunda gösterilmesi koşuluyla, makbuzla belgelenmesine gerek bulunmaksızın ücretin gayrisafi tutarından indirilebilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2018: 104).

2.3.1.1.7. Engellilik İndirimi

Engellilik indirimi, ücret geliri elde ederken fiziksel güçlük yaşayan kişilerin korunması ve çalışmaya yönelik teşvik edilmesi amacıyla uygulanmaktadır. Ücretli engellilere yönelik engellilik indirimi GVK'nin 31. maddesinde düzenlenmiştir. Engellilik indiriminden dar mükellefiyete tabi olanlar yararlanamamaktadır. Çeşitli yerlerden ücret geliri elde edenlere bu indirim en yüksek ücretin vergisine uygulanmaktadır (GVK, 1961: madde 36). Aşağıda belirtilen mükelleflere engellilik indirimi uygulanmaktadır (Saraçoğlu, 2020: 94):

- “Hizmet erbabı (ücretli) olarak çalışan engelliler,
- Serbest meslek faaliyetinde bulunan engelliler,
- Basit usulde vergilendirilen engelliler,
- Bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı,
- Bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan hizmet erbabı.”

Mükelleflerin engellilik derecelerine göre farklı indirimler uygulanmaktadır. Tablo 4’te gösterildiği üzere, çalışma gücü kaybı asgari %80 olan ücretliler birinci derece engelli kabul edilmekte ve 2023 yılında 4.400 TL engellilik indiriminden yararlanmaktadır. Çalışma gücü kaybı asgari %60 olan ücretliler ikinci derece engelli kabul edilmekte ve 2023 yılı için 2.600 TL engellilik indiriminden yararlanmaktadır. Çalışma gücü kaybı asgari %40 olan ücretliler üçüncü derece engelli kabul edilmekte ve 2023 yılı için 1.100 TL engellilik indiriminden yararlanmaktadır.

Tablo 4: Engelli İndirim Tutarları

Engellilik Derecesi	Çalışma Gücü Kaybı	2023	2022	2021	2020	2019
1. Derece Engelli	Asgari %80	4.400	2.000	1.500	1.400	1.200
2. Derece Engelli	Asgari %60	2.600	1.170	860	790	650
3. Derece Engelli	Asgari %40	1.100	500	380	350	290

Kaynak: GİB Engellilik İndirim Tutarları

Engellilik indirimi verginin kişiselleştirilmesine olanak veren bir düzenlemedir. Çalışma koşulları açısından dezavantajlı konumda yer alan engelli bireyler için sağlanan bu vergi avantajı vergi adaletinin tesisi için önemlidir.

2.3.2. Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Yöntemleri

Gerçek usule tabi ücretlerin vergilendirilmesi iki şekilde yapılmaktadır. Bunlar;

- Vergi kesintisi (stopaj) yapılması,
- Ücretin yıllık beyanname ile beyan edilmesidir.

2.3.2.1. Kaynakta Kesinti (Stopaj, Tevkifat) Yöntemi ile Vergilendirilme

Gelir vergisi uygulamasında genel kural kişilerin elde ettikleri gelirlerin toplanarak beyan edilmesidir. Beyan edilen gelirlere artan oranlı vergi tarifesi uygulanarak vergilendirilmektedir. Beyanname yöntemi esas olmakla birlikte, bazı gelir türleri kaynakta kesinti yapılarak vergilendirilmektedir.

İşverenin çalışanın ücretini ödemesi sırasında vergiyi keserek ilgili vergi dairesine yatırması şeklinde gerçekleşen işlem kaynakta kesinti yöntemi olarak adlandırılmaktadır. İşverenin bizzat kendisi, vergi sorumlusu olması nedeniyle, kesinti yapılan vergiyi vergi dairesine ödemesi gerekmektedir (Türkay, 2022: 250). Bu durumda vergi yükü çalışana ait olmaktadır. Ücretleri gerçek usulde kesinti yoluyla vergilendirilen mükelleflerin defter tutma, levha bulundurma, belge düzenleme gibi yükümlülükleri bulunmamaktadır. Vergiyle ilgili işlemleri vergi sorumlusu olarak işverenler yürütmektedir. Ücret gelirleri üzerinden yapılması gereken kesintinin yapılmaması veya eksik yapılmasından çalışanın kendisi değil işveren sorumlu olmaktadır (Değirmendereli, 2020: 78). Verginin kaynakta kesinti şeklinde tahsil edilmesi usulü Türk Vergi Sisteminde ve modern vergi sistemlerinin özellikle gelir vergilerinde yaygın bir şekilde uygulanmaktadır (Edizdoğan, 2021: 174; Akdoğan, 2011: 166).

Ülkemizde ücretlilerin çok büyük bir kısmı kaynakta kesinti yöntemiyle vergilendirilmektedir. GVK madde 94'te vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar belirtilmiştir. Devamında ücretler ve ücret olarak sayılan ödemelerin 103 ve 104. maddelerde yer alan tutar ve oranlar çerçevesinde kesintiye tabi tutulacağı belirtilmiştir. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde kaynakta kesinti yöntemi nihai vergilendirme olmaktadır (Öncel vd., 2021: 309).

GVK uygulamasında genel kural, gayrisafı ücret tutarı üzerinden vergi kesintisi yapılmasıdır. Ancak yalnızca ücretlerde safı tutar üzerinden kesinti yapılmaktadır (Değirmendereli, 2020: 75). Vergi kesintisi uygulanan ücretler için mükelleflerin ayrıca yıllık beyanname vermeleri gerekmemektedir (Kızılot ve Taş, 2013: 229). Çünkü işveren, ücret çalışanın eline geçmeden vergi kesintisi yapmakta ve vergi dairesine ödemektedir (Yılmaz ve Batı, 2022: 48).

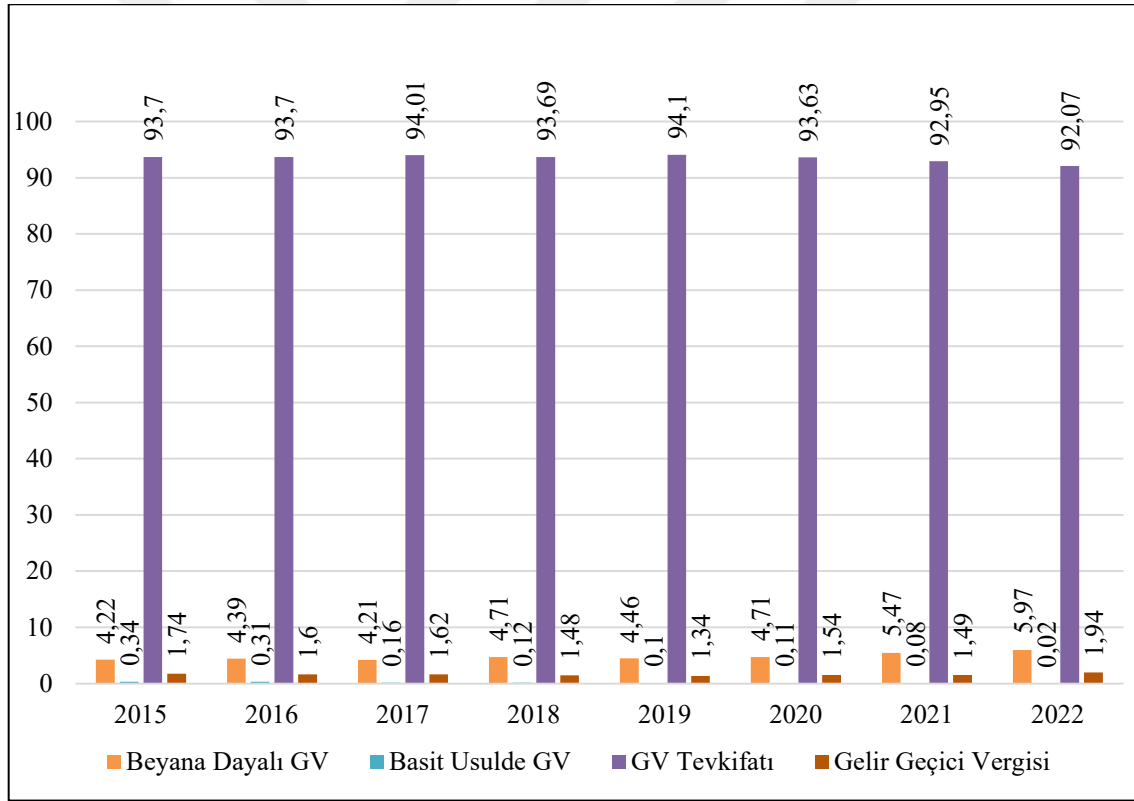
İşveren yaptığı vergi kesintisini, ücretlerle alakalı bilgileri, ücret bordrosuna aktarması gerekmektedir (Saraçoğlu, 2020: 100). Kesinti yöntemi ile hesaplanan vergi tutarı, vergi sorumluları tarafından muhtasar beyannameyle her ay vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir. Vergi sorumlusu tarafından beyanname vergi kesintisinin yapıldığı ayı izleyen ayın 26. günü sonuna kadar verilir ve bu süre içinde ödeme yapılır (Şenyüz vd., 2021: 162). “Genel bütçeye dahil idare ve müesseseler yaptıkları vergi tevkifatı için beyanname vermezler” (GVK, 1961: madde 100).

Kesinti yönteminde vergisel yükümlülükler işveren tarafından ifa edildiği için bu yöntem vergi daireleri ve vergi mükellefleri açısından işlem kolaylığı sağlamaktadır. Kaynakta kesinti yönteminin vergi güvenliği sağlaması, verginin kaynakta kesilmesi nedeniyle vergi yükünü psikolojik açıdan mükelleflerin çok fazla hissetmemesi, verginin tahsil süresini kısaltması gibi bir takım avantajları bulunmaktadır (Bulutoglu, 1978'den aktaran, Yeniçeri, 2014: 81). Ek olarak kaynakta kesinti yöntemi gelirin henüz çalışana ulaşmadan önce vergilendirilmesi nedeniyle vergi kayıplarının önlenmesine de katkı sağlamaktadır (Ortaç vd., 2016: 82). Bu nedenle ücretlerin

vergilendirilmesinde diğer gelir unsurlarına kıyasla vergi gelirinde daha az vergi kaybı ortaya çıkmaktadır. Ücretler üzerindeki vergi kaybının nispeten az olması, ücretlerden elde edilen verginin vergi gelirlerini arttırması konusunda katkı sağlayabilecektir. Bu durum, ücret gelirlerinin vergilendirilmesi konusunun önemini arttırmaktadır (Sarılı, 2013: 62).

Kaynakta kesinti yöntemiyle vergilemenin bir takım sakıncaları da bulunmaktadır. Bir diğer ismiyle stopaj yönteminde, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle birlikte vergi tahsil edilebilmektedir. Böylece enflasyonist dönemlerde enflasyon nedeniyle vergi matrahının aşınması mümkün olmayacaktır. Ancak vergi yükümlüleri açısından konuya yaklaşıldığında bu enflasyon etkisi beyanname yöntemiyle vergisini ödeyen yükümlülerle karşılaştırıldığında kaynakta kesintiyle vergilendirilen yükümlüler açısından adil olmayan bir durum meydana gelmektedir (Ekinci, 2014: 33).

Grafik 2: Gelir Vergisi (2015-2022) Tahsilatının Dağılımı (%)



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Bütçe Gelirleri ve Hazine ve Maliye Bakanlığı Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2’de 2015-2022 yılları arasında gelir vergisinin tahsilat dağılımı oranlarına yer verilmiştir. Ülkemizde bu yıllar aralığında gelir vergisinin %92 ila %94’ü kaynakta kesinti yöntemi ile tahsil edilen vergilerden oluşmaktadır. Beyana dayalı vergilerin payı ise ortalama %5 civarında

gerçekleşmiştir. Diğer yöntemler ise oldukça düşük düzeydedir. Grafik 2’de de görüldüğü üzere gelir vergisinin çok büyük bir kısmı kaynakta kesinti yöntemiyle tahsil edilmektedir.

2.3.2.2. Ücretin Yıllık Beyanname ile Beyan Edilmesi

Ücretlerin vergilendirilmesinde esas kaynakta kesinti yöntemidir. Ancak bazı durumlarda ücret yıllık beyanname verilmesi yoluyla da vergilendirilebilmektedir (Bay ve İnneci, 2017: 202).

2.3.2.2.1. Kaynakta Kesintiye Tabi Olmadığı için Beyan Edilmesi Gereken Ücretler

GVK’nın 95. maddesinde ücret gelirini yıllık beyanname yöntemiyle bildiren mükelleflere yer verilmiştir. Bunlar:

- Ücretlerini yabancı bir memleketteki iş verenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı;
- 16’ncı maddede yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri;
- Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler.

Kaynakta kesinti yöntemi ile vergilendirilmeyen bu ücretler için tutarı önemli olmaksızın beyanname verilmesi gerekmektedir. Ücretleri ödeyen işverenlerin Türkiye dışında olmaları nedeniyle bu işverenlerin kaynakta kesinti yapma imkânı bulunmamaktadır. Dolayısıyla 95. maddede yer verilen ücret gelirleri beyan yöntemiyle vergilendirilecektir (Yeniçeri, 2014: 83).

2.3.2.2.2. Tek İşverenden Alınan Ücretlerin Beyan Edilmesi

Kaynakta kesinti yöntemine tabi olmasına rağmen beyan sınırını aşan bazı ücret gelirleri de beyanname üzerinden vergilendirilmektedir. Yeni düzenlemeden önce tek işverenden alınan gelirler kaynakta kesinti yöntemiyle işverenin vergiyi ödemesi şeklinde gerçekleşmekteydi. Ücretlilerin bu durumda beyanname vermesi ve vergi ödemesi söz konusu olmamaktaydı. “27.05.2020 tarihli 311 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği” doğrultusunda ücretli çalışanların vergilendirilmesinde bir takım değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklik esasen yüksek ücret geliri elde edenler için yapılmıştır (Yılmaz ve Batı, 2022: 48). 7194 sayılı kanun öncesinde ücretlerin tek işverenden alınması ve bu ücretlerin kaynakta kesintiyle vergilendirilmesi durumlarında beyanname verilmeyeceği GVK’de belirtilmişti (Ateşgaoğlu ve Turunç, 2020: 26).

7194 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, artık tek işverenden dahi elde edilen ve kaynakta kesinti yöntemiyle vergilendirilmiş ücret gelirlerinin GVK’nın 103. maddesinde yer alan tarifenin dördüncü gelir dilimindeki tutarı aşması halinde yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan edilmesi zorunludur (Türkay, 2022: 293). Bu durumda tek işverenden alınan ücretin yıllık toplamı beyan sınırını aşması durumunda çalışanın beyanname verme zorunluluğu bulunmaktadır

(Değirmendereli, 2020: 79). Ücret tarifenin dördüncü dilimindeki tutarı aşmazsa beyanname verilmeyecek, elde edilen diğer gelir için beyanname verilirse bu gelirlere beyannamede yer verilmeyecektir (GİB Vergi Rehberi, 2022: 28).

Vergi gelirlerini arttırması, beyanname kapsamına alınan ücretli sayısının artması gibi nedenlerle olumlu değerlendirilebilecek bir uygulamadır. Beyanname yöntemi vergiye uyumu kolaylaştırması gerekçesiyle de önemli olmaktadır. Ancak beyanname üzerinden yapılacak indirimlerin vergileri azaltabileceği konusu da dikkate alınmalıdır (Durukan, 2020: 105-108).

Örnek 1: Ayşegül Hanım, 2022 yılında tek işverenden kaynakta kesinti yoluyla vergilendirilmiş 980.000 TL ücret geliri elde etmiştir. Ayşegül Hanım'ın elde ettiği gelir 2022 yılı için beyanname verme sınırı 880.000 TL'yi aşmaktadır. Bu nedenle Ayşegül Hanım'ın bu geliri için (2023 yılının Mart ayında) yıllık beyanname vermesi gerekmektedir.

2.3.2.2.3. Birden Fazla İşverenden Alınan Ücretlerin Beyan Edilmesi

193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında tevkif suretiyle vergilendirilmiş;

- Birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, birinci işverenden aldıkları ücret gelirleri de dâhil olmak üzere ücretleri toplamının gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşması,
- Birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, birden sonraki işverenden alınan ücretleri toplamının gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 70.000 TL) aşması, halinde, ücret gelirleri yıllık beyanname ile beyan edilmektedir (319 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği [GVGT], 2022: madde 3).

Aşağıdaki kısımda yer verilen örnekler 2022 yılı tutarlarına göre hazırlanmış ve örneklerde sigorta primi gibi kesintilerin yapıldığı kabul edilmiştir. Örnekler hazırlanırken Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2022-2023 yılı ücret gelirleri rehberinden yararlanılmıştır.

Örnek 2: Kübra Hanım, 2022 takvim yılında iki farklı işverenden ücret geliri elde etmiştir. İki işverenden de alınan tüm ücret gelirleri kaynakta kesinti ile vergilendirilmiştir.

- Birinci işverenden alınan ücret : 500.000 TL
- İkinci işverenden alınan ücret : 415.000 TL

Kübra Hanım'ın birinci ve ikinci işverenden elde ettiği ücret gelirlerinin toplamı 915.000 TL'dir. Gelirin toplam tutarı, tarifenin dördüncü gelir dilimindeki 880.000 TL tutarı aşmaktadır. Bu nedenle ücret gelirlerinin tümünün (915.000 TL) beyan edilmesi gerekmektedir. Yıl içinde kesintiye tabi tutulan vergilerin hesaplanan vergiden düşülmesi gerekliliği bulunmaktadır.

Örnek 3: Handan Hanım, 2022 yılında üç farklı işverenden ücret geliri elde etmiştir. Ücretlerin tümü kaynakta kesinti ile vergilendirilmiştir.

- Birinci işverenden alınan ücret : 130.000 TL
- İkinci işverenden alınan ücret : 55.000 TL
- Üçüncü işverenden alınan ücret : 30.000 TL

Handan Hanım, 130.000 TL ücreti birinci işverenden alınan ücret olarak belirlemiştir. Üç farklı işverenden elde edilen ücret gelirlerinin toplam tutarı, $130.000 + 55.000 + 30.000 = 215.000$ TL'dir. Söz konusu tutar GVK'nın 4. dilimindeki tutar olan 880.000 TL'yi aşmamaktadır. İkinci ve üçüncü işverenden alınan ücret gelirlerinin toplamı 85.000 TL'dir. 85.000 TL tarifenin ikinci gelir dilimindeki 70.000 TL'yi aşmaktadır. Bu durumda birinci işverenden alınan 130.000 TL'de dâhil olmak üzere tüm gelirlerin toplamı olan 215.000 TL beyan edilecektir.

Örnek 4: Mustafa Bey, 2022 takvim yılında üç farklı işverenden ücret elde etmiştir. Ücretlerin tümü kaynaktan kesinti ile vergilendirilmiştir.

- Birinci işverenden alınan ücret : 145.000 TL
- İkinci işverenden alınan ücret : 28.000 TL
- Üçüncü işverenden alınan ücret : 15.000 TL

Üç işverenden alınan ücret gelirlerinin toplamı 188.000 TL'dir ve tarifenin dördüncü dilimindeki 880.000 TL tutarı aşmamaktadır. İkinci ve üçüncü işverenden alınan ücretlerin toplamı ise 43.000 TL'dir ve bu tutarda tarifenin ikinci gelir dilimindeki 70.000 TL tutarı aşmamaktadır. Dolayısıyla ücret gelirlerinin beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır. Bu durumda kaynaktan kesinti ile tahsil edilen vergi nihai vergidir (Sarılı, 2013: 71).

Örnek 5: Murat Bey, 2022 takvim yılında dört farklı işverenden ücret geliri elde etmiştir. Elde edilen ücretlerin tümü kaynaktan kesintiyle vergilendirilmiştir.

- Birinci işverenden alınan ücret : 835.000 TL
- İkinci işverenden alınan ücret : 27.000 TL
- Üçüncü işverenden alınan ücret : 15.000 TL
- Dördüncü işverenden alınan ücret : 8.000 TL

Murat Bey'in birinci işveren dışındaki diğer işverenlerden elde ettiği ücret gelirleri toplamı $(27.000+15.000+8.000)$ 50.000 TL beyan sınırını aşmamaktadır. Ancak elde edilen tüm ücretlerin toplamı 885.000 TL beyan sınırını aşmaktadır. Bu durumda ücretlerin tamamı beyan edilmelidir.

Ücret gelirleri için beyanname vermek zorunda olan mükellefler ertesi yılın mart ayında beyanname vermeleri gerekmektedir. Beyannamede hesaplanan vergiden, kaynaktan kesinti ile alınan vergiler düşülecek ve kalan tutar iki taksit şeklinde ödenecektir (Bilici, 2018: 44).

2.3.3. Diğer Ücretler

Bazı çalışanların ücretlerinin gerçek usulde belirlenmesi, gerçek tutarın tespiti konusunda yaşanan bir takım zorluklar nedeniyle imkânsız hale gelmektedir. Hesap tutamayan veya hesap tutmak zorunluluğu bulunmayan mükelleflerin ücretlerinin gerçek tutarının belirlenmesi oldukça zor bir hâl almaktadır. Vergi daireleri ve işverenleri bu zorluklarla karşı karşıya bırakmamak amacıyla, bazı ücretlerin safi tutarları diğer usule göre belirlenmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2018: 118). Bu vergileme usulünde safi ücretin tümü götürü olarak belirlenmektedir (Şenyüz vd., 2021: 88). Götürü usulde, belirli mükellef gruplarına aynı vergi miktarı uygulanmaktadır. Diğer ücretler sınırlı bir mükellef grubunu kapsamaktaydı. “Diğer ücretlilerin safi ücretleri takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25’idir” (Aksoy, 2010: 221).

GVK madde 64’te yer verilen diğer ücretliler uygulaması, 7349 sayılı Kanunun 3/a maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Söz konusu düzenleme ile bu madde kapsamında bulunan;

- a.) Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanların,
- b.) Özel hizmetlerde çalışan şoförlerin,
- c.) Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçilerinin,
- d.) Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanların, elde ettikleri ücretler, işverenlerin tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmadığından tevkifata tabi olmayan ücret kapsamında değerlendirilecektir (319 Seri No’lu GVGT, 2022: madde 11).

Bu kapsamdaki çalışanların vergi karnesi alması ve karneyle vergilerini tarh ve tahakkuk ettirme zorunluluğu da ortadan kalkmıştır. 1 Ocak 2022 tarihinden itibaren çalışanların elde ettikleri kaynakta kesintiye tabi tutulmamış ücretler için Kanunun genel hükümleri uygulanacaktır (319 Seri No’lu GVGT, 2022: madde 11).

193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendi uyarınca, bu kapsamda bulunan hizmet erbabının 1/1/2022 tarihinden itibaren elde ettiği ücret gelirlerine ilişkin matrahlarının, asgari ücretin yıllık gelir vergisi matrahını aşmaması halinde, istisna kapsamına giren bu ücretleri için yıllık beyanname verilmeyecektir. Hizmet erbabının elde ettiği ücret gelirlerinin, istisna tutarını aşması halinde ise elde edilen ücret gelirinin tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecek ve hesaplanan gelir vergisinden asgari ücret üzerinden hesaplanan yıllık gelir vergisi mahsup edilerek ödenecek vergi hesaplanacaktır.

2.3.4. Özel Usulde Vergilendirilen Ücretler

“6132 sayılı At Yarışları Hakkında Kanuna göre lisans sahibi olan veya lisans sahibince yetkilendirilen kişi tarafından organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine yapılan ücret ödemeleri üzerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır” (GİB Vergi Rehberi, 2023: 27). Gelir vergisi kesintisi Türkiye Jokey Kulübü

tarafından yerine getirilmektedir (Türkay, 2022: 286). Kesintiye tabi tutulan ücretler için beyanname verilmeyecektir. Diğer gelirler için beyanname verilmesi durumunda bu ücretler beyannameye dâhil edilmeyecektir (GİB Vergi Rehberi, 2023: 28). Sporculara ödenen ücretlerin vergilendirilmesinde de bazı farklılıklar bulunmaktadır. Sporcuların vergilendirilmesinde özel düzenlemeye göre sabit oranla vergi kesintisi yapılmaktadır (Türkay, 2022: 286).

GVK geçici 72. maddesi gereğince, 31.12.2023 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ödemelerinden aşağıda belirtilen oranlar üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır.

- a.) Lig usulüne tabi spor dallarında;
 - 1. En üst ligdekiler için %20,
 - 2. En üst ligdekiler altı için %10,
 - 3. Diğer ligdekiler için %5,
- b.) Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden %5.

Sporculara yapılan ücret ödemeleri üzerinden GVK 94. madde kapsamında ilaveten bir vergi kesintisi yapılmaz. Bu ödemeler toplamının, gelir vergisi tarifesinin 4. dilimindeki tutarı aşması durumunda beyan edilmesi gerekecektir (311 Seri No'lu GVGT, 2020: madde 31).

2.4. Ücretlerde Muafiyet ve İstisnalar

Vergi ödeme gücüne ulaşmayı amaçlayan yöntemlerden biri istisna, muafiyet, indirim gibi uygulamalardır. Bu yöntemlerle ücretliler üzerindeki vergi yükü azaltılmaya çalışılmaktadır. Vergi harcamaları olarak da adlandırılan bu uygulamalarla sosyal, idari, ekonomik ve mali bir takım nedenlerle kanunlara dayalı olarak vergilendirilmesi gereken bazı kişi ve vergi konuları vergilendirilmemektedir. Vergi muafiyeti bazı kişilerin vergi dışı bırakılması şeklinde gerçekleşmektedir. Vergi istisnası ise vergilendirilmesi gereken bazı vergi konularının vergi kapsamı dışına çıkarılmasını ifade etmektedir (Akdoğan, 2011: 156).

İstisna ve muafiyet uygulamalarıyla esasen devlet tarafından bazı vergi ayrıcalıkları tanınmakta ve devlet açısından vazgeçilen bir gelir söz konusu olmaktadır. İstisna ve muafiyetlerin kapsamının geniş tutulması vergi gelirlerinin azalmasına ve dikkatli uygulanmadığı takdirde vergi adaletinin bozulmasına yol açabilecektir. Dolayısıyla bu uygulamaların bazı sakıncalarının da olması nedeniyle dikkatli uygulanması gerekmektedir.

2.4.1. Diplomat Muaflığı

Yabancı Devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensubolan ve o memleketin uyruklığında bulunan memurları, Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisinden muaftırlar (GVK, 1961: madde 15).

Bu muaflıktan yararlanmak için muaflığın karşılıklı şekilde tanınması şartı aranmaktadır. Türkiye'nin yabancı bir ülkedeki elçilik ve konsolosluklarında çalışan diplomatlar muafiyetten yararlanamıyorsa o ülkenin Türkiye'deki görevlileri de bu muafiyetten yararlanamamaktadırlar (Sarılı, 2013: 72).

GVK'nın 16. maddesine göre, diplomat muaflığı kapsamı dışında olan yabancı elçilik ve konsoloslukların çalışanları sadece bu işlerinin karşılığında aldıkları ücretler gelir vergisinden istisnadır. Elçilik ve konsoloslukların Türk uyruklu çalışanları da bu istisnadan yararlanabilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2018: 120).

2.4.2. Ücretlerde İstisnalar

Devlet vergileme ile harcamalarını finanse etmenin yanı sıra ekonomik, sosyal vb. amaçlarını da gerçekleştirmeye çalışmaktadır. Muafiyet ve istisna hükümleri de bu amaçlara yönelik olarak uygulanmaktadır. Ücretlerde istisnalar özellikle düşük gelirli, nispeten dezavantajlı sayılabilecek kesimleri korumaya yöneliktir. (Çiçek, 2012: 84). İstisna muafiyet gibi uygulamalarla devlet verginin adil dağılımına katkı sağlamayı amaçlamaktadır.

Müteferrik İstisnalar

GVK'nın 23. maddesinde ücretlerle ilgili istisnalara ayrıntılı bir şekilde yer verilmiştir. 23. maddede yer alan istisnalar aşağıdaki gibidir:

1. Köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5 000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri,
2. Gelir Vergisinden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri,
3. Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yeraltında yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri;

Çalışma şartlarının zorluğu nedeniyle bu işlerde çalışanları korumak ve teşvik etmek için bu istisna getirilmiştir (Akdoğan, 1996'dan aktaran: Saraçoğlu, 2020: 83). İstisna yeraltında çalışan jeolog, mühendis, topograf gibi çalışanları da kapsamaktadır (Atabey, 2022: 144).

4. *“Köy muhtarları ile köylerin katip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri;”*

Ödemelerin genel bütçeden yapılması durumunda bu istisnadan yararlanmak mümkün olmamaktadır. Ancak çiftçi mallarını koruma bekçilerine yapılan ödemeler için böyle bir sınırlama bulunmamaktadır (Atabey, 2022: 144).

5. Hizmetçilerin ücretleri,
Hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır (GVK, 1961: madde 23).

Madde hükmündeki ‘gibi’ ifadesiyle burada sayılanlara benzer durumdaki çalışanlarından da bu istisnadan faydalanacağını ifade etmektedir (Yalçın, 1998: 191).

İstisna özel hizmetlerde çalışanları kapsamaktadır. Dolayısıyla ticaret mahalli olan yerlerde çalışanlara yapılan ödemeler istisna kapsamı dışında tutulmuştur. Mürebbiyelerin ücretleri de bu istisnaya dâhil edilmemektedir (GVK, 1961: madde 23).

6. Sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde, ceza ve ıslah evlerinde, darülacezelerin atelyelerinde [atölyelerinde] çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler,

7. Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler,

İşverenler tarafından çalışanlarına işyeri veya müstemilatında verilen yemekler gelir vergisinden istisna tutulmuştur (Yılmaz, 2005: 120).

Bu istisnanın uygulanması için bir takım koşulları sağlaması gerekmektedir:

- İşverenler yemek bedelini bu hizmeti sunan kişi veya aracı kuruluşlara ödemelidir (Yalçın, 1998: 201).
- İşverenler tarafından işyeri dışında ödenen yemek bedelinin tespit edilen günlük tutarı (2023 yılı için 110 TL) aşmaması gerekmektedir. Ödemenin belirlenen tutarı aşması durumunda, aşan kısım bu doğrultuda verilen diğer menfaatler ücret kapsamında vergiye tabi tutulacaktır (GVK, 1961: madde 23).
- Fiilen çalışılan günler için verilen yemek bedelleri istisna kapsamındadır. Çalışılmayan günler için ödenen yemek bedelleri istisnaya dâhil değildir (Atabey, 2022: 145).
- Yemek bedeli için düzenlenen faturanın işveren adına olması gerekmektedir. Çalışanın adı, soyadı ve yemek yediği gün sayısının faturaya liste şeklinde eklenmesi gerekmektedir (Türkay, 2022: 99).

İşverenler tarafından çalışanlara yemek bedelleri için nakit ödeme yapılması durumunda, söz konusu tutarlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir (Türkay, 2022: 99).

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

Söz konusu mülkiyeti işverene ait konutların 100 metrekareyi aşması durumunda, menfaatin aşan kısmı istisna kapsamı dışında tutulmuştur (Şenyüz vd., 2021: 90).

9. *“Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri,”*

Bu menfaatler ücret olma özelliğine sahip bulunmakla birlikte vergiden istisna edilmiştir (Akdoğan, 2017: 274). Söz konusu istisnanın uygulanabilmesi için çalışanların toplu şekilde işyerine gidip gelme zorunluluğu bulunmaktadır (Yiğit Şakar, 2011: 249).

7194 sayılı Kanunla işverenlerin çalışanlarına toplu şekilde işyerine gidip gelmeleri için taşıma hizmeti verilmemesi halinde, bu amaçla kullanılmak üzere çalışanlara verilen taşıma kartı, bilet gibi ödeme araçlarına yapılan ödemeler de istisna kapsamına alınmıştır. İstisna kapsamının genişletilmesi adalet ilkesi açısından yerinde bir uygulamadır (Durukan, 2020: 107).

7194 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeden faydalanabilmek için aşağıda yazılı şartları sağlamak gerekmektedir (311 Seri No’lu GVGT, madde 8):

- İşverence çalışanlarına topluca işe gidip gelme şeklinde ulaşım hizmetinin verilmemesi,
- İşyerine gidip gelme amacıyla kullanılan ödeme araçlarının (taşıma kartı, bilet vb.) çalışanın bu amaçla kullanacağı toplu taşıma araçlarında kullanılabilmesi,
- Fiili olarak çalışılan günlerde ödeme yapılması,
- Ulaşım bedelinin kararlaştırılan bir günlük tutarı aşmaması (2023 yılı için 56 TL),
- İşe gidip gelme amacıyla kullanılan ödeme araçlarına yönelik harcamaların belgelendirilmesidir.

Aşağıda yazılı durumlar için taşıma giderleri istisnasından faydalanmak mümkün olmamaktadır (Atabey, 2022: 146-147);

İşveren tarafından çalışanlara;

- Taşıma bedelinin nakit şeklinde verilmesi,
- Araç tahsis edilmesi,
- Taşıma bedeli karşılığının hediye kartı gibi ulaşım haricinde kullanılabilecek ödeme araçları verilmesi,
- Taşıma bedelinin çalışılmayan günler için ödenmesi,
- Çalışanların işyerine gidip gelmesi amacıyla taşıma hizmeti sağlanmasının yanı sıra ilave olarak taşıma için ödeme araçları verilmesidir.

10. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları,
11. 3308 sayılı Çıraklık ve Meslekî Eğitim Kanununa tâbi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri.

Çırağın aldığı ücretin asgari ücreti aşması durumunda, çırak olarak değerlendirilmediği için ücretin vergiye tabi tutulması gerekecektir (Akdoğan, 2017: 247).

12. *“Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları;”*

Bu ödemeler için istisna tutarının belirlenmesinde herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır (Akdoğan, 2017: 274). Uluslararası kuruluşlar (NATO, Birleşmiş Milletler gibi) tarafından yapılan bu tür ödemeler de istisna edilmiştir (147 Seri No’lu GVG).

13. a) Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler;
- b) Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin, Ekonomi Bakanlığında alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezlerinde münhasıran merkezin faaliyet izni kapsamında istihdam ettikleri hizmet erbabına Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler;
14. Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl milli müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler.

Amatör spor kulüplerinin mali durumu nedeniyle dolaylı olarak desteklenmesi ve bu alanda gelişme sağlanması, sporun ülke içinde yaygınlaşması, amatör sporcuların teşvik edilmesi gibi amaçlarla çeşitli teşvikler uygulanmaktadır (Akdoğan, 1996’dan aktaran: Saraçoğlu 2020: 86). Teşvik amacıyla GVK’de amatör sporculara ilişkin istisna hükmüne yer verilmiştir.

15. *“İşverenlerce, kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler.”*

“İşverenlerce bu hizmetlerin verilmediği durumlarda, ödemenin doğrudan bu hizmetleri sağlayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yapılması şartıyla, her bir çocuk için aylık, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %15’ini aşmamak üzere bu istisnadan yararlanılır.” Hizmeti sağlayan işverenlere yapılan ödemenin istisna sınırı aşan kısmı ile bu hizmeti sunan kişilere nakit olarak yapılan ödemeler ve elde edilen menfaatler ücret kapsamında vergilendirilmektedir (GVK, 1961: madde 23).

16. Kamu kurum ve kuruluşları hariç Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık

otoritesince sertifikalandırılmış kabin memurlarına ödenen aylık ücretin gerçek safi değerinin %70'i.

17. Hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri.
18. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına, fiilen yurt dışındaki çalışmaları karşılığı işverenin yurt dışı kazançlarından karşılanarak yapılan ücret ödemeleri.

Gider Karşılıkları İstisnaları

GVK'nın 24. maddesinde yazılı aşağıda sayılan ödemeler gelir vergisi istisnası kapsamında yer almaktadır.

- Harcırah Kanunu kapsamında yer alan kurumlar tarafından çalışanlara verilen harcırah ödemeleri,
- Harcırah Kanununa tabi olmayan kurumların çalışanlarına verdiği tüm yol giderleri ve gündelikler,
- Yakacak yardımı (Devlet Memurları Kanunu kapsamında ödenen),
- Sayım ve seçim işlerinde hizmet görenlere özel kanunlara göre ödenen zorunlu gider karşılıkları.

Tazminat ve Yardımlar

GVK'nın 25. maddesinde yazılı aşağıda sayılan ödemeler gelir vergisinden istisnadır.

- Ölüm, engellilik, hastalık sebebiyle verilen tazminat ve yardımlar
- Muhtaç olanlara belirli bir süre için veya hayat kaydıyla yapılan yardımlar
- Emekli, dul ve yetimlere ödenen ikramiye ve toplu tazminatlar
- Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları
- Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar
- Sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler
- Kıdem tazminatı
- Nafaka ödemeleri
- Yardım sandıklarının üyelerine ölüm, engellilik, hastalık, doğum, evlenme vb. sebeplerle nedenlerle yapılan yardımlar
- Yabancı ülkelerdeki sosyal güvenlik kurumlarınca ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade edilen mevduat, sürelerini doldurmamış bulunanlarla, dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminat ve yardımlar (Durukan, 2020: 101).

Muhtaç kişilere yapılan yardımların menfaatsiz ve hizmet karşılığı olmaksızın yapılması gerekmektedir. Yapılacak yardımlar açısından herhangi bir miktar sınırlaması bulunmamaktadır. Asker ailelerine yapılan yardımlar istisna kapsamındadır. Hayır dernekleri ile yardım sandıkları tarafından yapılan yardımlarda gelir vergisinden istisnadır (Atabey, 2022: 166-167).

Vatan Hizmetleri Yardımları

GVK'nın 26. maddesinde yazılı yardımlar gelir vergisi istisnası kapsamında yer almaktadır.

- Harb malüllüğü zamları;
- Harb malüllerine ve şehit, dul ve yetimlerine verilen tekel beyiyeleri;
- Şehitlerin dul ve yetimlerine şehit, dul ve yetimi sıfatiyle yapılan bilimüm ödemeler;
- Vatan hizmetleri tertibinden bağlanan aylıklar ile ödenen mükafatlar (GVK, 1961: madde 26).

Teçhizat ve Tayın Bedelleri

GVK'nın 27. maddesinde yazılı aşağıda sıralanan ödemeler gelir vergisinden istisnadır.

- Özel kanunlara dayanarak verilen yemek ve hayvan yem bedelleri veya bu mahiyette yapılan ödemeler;
- Demirbaş olarak verilen giyim eşyası;
- Tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri (GVK, 1961: madde 27).

Tahsil ve Tatbikat Ödemeleri

GVK'nın 28. maddesinde yazılı aşağıda sıralanan ödemeler gelir vergisi istisnası kapsamında yer almaktadır.

- Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak verilen paralar (GVK, 1961: madde 28).
- Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına Türkiye'de tahsilde bulunan öğrenciye beslenme, barınma ve tahsil gideri olarak ödenen paralar
- Öğrencilere tatbikat dolayısıyla öğretim müesseseleri veya tahsil masraflarını karşılayanlarca verilen paralar (Durukan, 2020: 102).

Teşvik, İkramiye ve Mükâfatları

GVK'nın 29. maddesinde yazılı aşağıda sıralı ödemeler gelir vergisi istisnası kapsamındadır.

- Memleket için yararlı işleri ve faaliyetleri ve güzel sanatları, ilmi, fenni, tarımı, hayvan yetiştiriciliği teşvik etmek gayesiyle verilen ikramiyeler ve mükâfatlar,
- Spor müsabakalarına katılan amatör sporculara verilen ikramiye ve mükâfatlar,
- Amatör spor müsabakalarını yöneten hakemlere verilen ücretler.

2.5. Ücretlerde Verginin Hesaplanması

Brüt ücretten kanunda yer verilen indirimler yapıldıktan sonra ortaya çıkan tutara GVK'nın 103. maddesindeki tarifenin uygulanmasıyla hesaplanan vergi bulunmaktadır. Hesaplanan vergi şu şekilde formülleştirilebilir (Şenyüz vd., 2021: 84):

$$\text{Hesaplanan Vergi} = \text{Safi Ücret} \times \text{Vergi Oranı}$$

$$\text{Hesaplanan Vergi} = [(\text{Brüt Ücret} - (\text{İndirimler})) \times \text{Vergi Oranı}]$$

$$\text{Hesaplanan Vergi} = [(\text{Brüt Ücret} - (\text{SGK Primi} + \text{Özel Sigorta Primi} + \text{Engelli İndirimi} + \text{İşsizlik Sigorta Primi} + \text{Sendika Aidatı})) \times \text{Vergi Oranı}]$$

Hesaplanan vergiden indirilecek verginin düşürülmesi suretiyle ödenecek vergiye ulaşılmaktadır. Asgari geçim indirimi uygulaması kaldırılmadan önce hesaplanan vergiden mükellefin şahsi durumuna göre belirlenen asgari geçim indirim tutarı düşülmekteydi (Yılmaz, 2013: 129). Asgari geçim indirimi uygulamasına çalışmanın üçüncü bölümünde detaylı bir şekilde yer verilecektir.

Örnek: Aylık 18.000 TL brüt ücretle çalışan mükellef (A) aylık 600 TL şahıs sigorta primi ve 100 TL sendika aidatı ödemektedir. Tablo 5'te mükellefin 2023'ün Ocak ayında ödeyeceği gelir vergisi, damga vergisi ve eline geçen net ücret hesaplamasına yer verilmiştir.

Tablo 5: Gelir Vergisi Hesaplaması

Brüt Ücret	18.000,00
Kesintiler Toplamı (-)	3.400,00
1. SGK İşçi Primi (18.000,00 x 0.14)	2.520,00
2. İşsizlik Sigortası Primi (18.000,00 x 0.01)	180,00
3. Şahıs Sigortası	600,00
4. Sendika Aidatı	100,00
Gelir Vergisi Matrahı	14.600,00
Hesaplanan Gelir Vergisi (14.600,00 x 0.15)	2.190,00
Net Asgari Ücret İstisna Matrahı	8.506,80
Asgari Ücrete İsbet Eden Aylık Vergi Tutarı (8.506,80 x 0.15)	1.276,02
Ödenecek Gelir Vergisi Tutarı (2.190,00 – 1.276,02)	913,98
Damga Vergisi [(18.000,00 – 10.008,00) x 0,00759]	60,66
Kesintiler Toplamı (2.520 + 180 + 600 + 100 + 913,98 + 60,66)	4.374,64
Net Ücret (18.000,00 – 4.374,64)	13.625,36

Kaynak: Şenyüz vd., 2021'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

2.6. Ücret Geliri Üzerinden Alınan Vergilerin Önemi

Tablo 6’da görüldüğü üzere gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerin büyük bir kısmını gelir vergisi oluşturmaktadır. Gelir vergisi içerisinde ise kaynakta kesilen vergilerin oldukça yüksek bir paya sahip olduğu görülmektedir. Kaynakta kesilen vergilerin çok büyük bir bölümünün ücretler üzerinden alındığı düşünüldüğünde, gelir vergisi açısından ücretler oldukça önemli bir konumda yer almaktadır.

Tablo 6: Genel Bütçe Vergi Tahsilatına İlişkin Rakamlar (Bin TL) (2020-2022)

	2020	2021	2022
Merkezi Yönetim Gelirleri	1.181.473.971	1.636.955.710	3.165.115.576
Genel Bütçe Gelirleri	1.152.175.200	1.599.024.981	3.103.333.180
I- Vergi Gelirleri	983.258.493	1.395.725.545	2.708.979.101
1. Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	316.857.829	475.757.022	891.256.673
a.) Gelir Vergisi	203.986.510	285.606.384	367.376.434
Beyana Dayanan Gelir Vergisi	9.613.097	15.634.947	20.879.989
Basit Usulde Gelir Vergisi	232.517	241.181	84.212
Gelir Vergisi Tevkifatı	190.993.769	265.465.363	337.992.625
Gelir Geçici Vergisi	3.147.127	4.264.893	8.419.608
b.) Kurumlar Vergisi	112.871.319	190.150.638	523.880.239
Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi	3.833.102	20.379.845	17.889.378
Kurumlar Vergisi Tevkifatı	542.848	965.015	1.182.151
Kurumlar Geçici Vergisi	108.495.369	168.805.778	504.880.710
2. Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	17.361.257	21.218.426	26.719.795
3. Dâhilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	410.029.788	527.439.540	1.003.330.166
4. Uluslararası Ticaret İşlemlerinden Alınan Vergiler	186.361.511	298.334.777	658.930.462
5. Damga Vergisi	21.301.852	28.818.452	42.984.709

Kaynak: GİB bütçe istatistikleri verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 6’da 2020, 2021 ve 2022 yılı genel bütçe vergi tahsilatı verilerine yer verilmiştir. 2022 yılında gelir vergisinin %92’si kaynakta kesilen vergilerden oluşmuştur. Toplam vergi gelirleri içerisinde 2020 yılında 203.986.510 TL ile %20,75, 2021 yılında 285.606.384 TL ile %20,46, 2022 yılında ise 367.376.434 TL ile %13,56 oranlarında gelir vergisi tahsil edilmiştir. Toplam gelir içerisinde 2020 yılında 112.871.319 TL ile %11,48, 2021 yılında 190.150.638 TL ile %13,62 ve 2022 yılında 523.880.239 TL ile %19,34 oranlarında kurumlar vergisinin tahsil edildiği görülmektedir. 2020, 2021 yıllarında gelir vergisi tahsilatı kurumlar vergisinden daha yüksektir. 2022 yılında ise kurumlar vergisi tahsilatı gelir vergisini geçmiştir.

Tablo 7: Muhtasar Beyanname İçinde Ücretlilerin Payı (2021)

	Kesinti	%
Asgari Ücretli	32.216.429.037	10,88
Diğer Ücretler ve Ücret Kabul Edilen Diğer Gelirler	152.070.576.159	51,37
Toplam	184.287.005.196	62,25

Kaynak: GİB 2021 yılı faaliyet raporu verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 7’de 2021 yılında muhtasar beyanname içerisindeki ücretlilerin payı gösterilmektedir. 2021 yılında muhtasar beyannameye yer alan sonuçlarda ücretler üzerinden yapılan vergi kesintisinin 184.287.005.196 TL olduğu görülmektedir. Ücretlerdeki vergi kesintisi muhtasar beyannamedeki kesinti toplamının %62,25’ini oluşturmaktadır. Bu durum gelir vergisinin büyük bir bölümünün ücretlilerden alındığını göstermektedir. Dolayısıyla gelir vergisi kesintisi denildiğinde ücret gelirleri üzerinden yapılan kesintiler anlaşılabilmektedir.

Tablo 8: Muhtasar Beyanname İçinde Ücretlilerin Payı (2022)

	Kesinti	%
Asgari Ücretli	3.144.448.901,37	1,05
Diğer Ücretler ve Ücret Kabul Edilen Diğer Gelirler	171.699.838.249,75	57,51
Toplam	174.844.287.151,12	58,56

Kaynak: GİB 2022 yılı faaliyet raporu verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 8’de 2022 yılında muhtasar beyanname içerisindeki ücretlilerin payı gösterilmektedir. 2022 yılına gelindiğinde ücret gelirleri üzerinden yapılan kesintinin 171.699.838.249,75 TL olduğu Tablo 8’de görülmektedir. Asgari ücretlilerden yapılan kesinti %1,05, diğer ücretlilerden ise %57,51 oranında gerçekleşmiştir. 2021 yılı ile 2022 yılı kıyaslandığında asgari ücretlilerdeki kesinti farkı dikkat çekmektedir. Bu farklılığın nedeni 2022 yılında yürürlüğe giren asgari ücret istisnasıdır. Toplamda ise 2022 yılında ücretlilerin payında %3.69 oranında bir düşüş gerçekleşmiştir. 2022 yılında ücretlerin gelir vergisi içerisindeki payında önemli bir düşüş gerçekleştiği görülmektedir.

Gelir vergisi hem mali yönüyle hem de vergi adaletinin sağlanması açısından Türk Vergi Sistemi içerisinde olmazsa olmaz bir konumda yer almaktadır. Gelir vergisi içerisinde de ücret gelirlerinin nispi büyüklüğü, ücretlilerin korunması gereken bir kesim olması ve oldukça yüksek sayıda bir mükellef grubunu temsil etmesi gibi nedenler ücret gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin konuların önemini ortaya koymaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BAZI UYGULAMALARIN SOSYAL VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

7349 sayılı Kanunla ücretlerin vergilendirilmesinde önemli değişiklikler yapılmıştır. 14 yıldır Türk Vergi Sistemi'nde uygulama alanı bulan Asgari Geçim İndirimi uygulaması 7349 sayılı Kanunla 2022 yılında kaldırılmış ve yine aynı Kanunla asgari ücret tutarına kadar olan gelir, gelir ve damga vergisinden istisna edilmiştir. Üçüncü bölümün ilk kısmında asgari geçim indirimi uygulamasına ilişkin açıklamalara yer verilmektedir. Daha sonra asgari ücret üzerine getirilen istisna uygulaması açıklanmaktadır. Bu düzenlemeler yeni olması ve önemi nedeniyle bu bölümde ele alınmaktadır. Son olarak vergileme ilkeleri açıklanmakta ve ücret gelirlerinin vergilendirilmesindeki bazı önemli uygulamalar ile ücret gelirleri üzerindeki mali yükümlülükler sosyal vergileme ilkeleri açısından değerlendirilmektedir.

3.1. Asgari (En Az) Geçim İndirimi

Kamusal müdahaleler aracılığıyla bireylere kaza, hastalık, yaşlılık gibi bazı zor durumlarda koruma sağlanmak ve hayatları boyunca minimum bir gelirin sağlanmasının garanti edilmesi sosyal devlet olmanın gereklilikleri arasındadır (Yay, 2014: 149). Bu nedenle sosyal devletin bireylerin asgari yaşam düzeyini sağlaması gerekmektedir. Sosyal devlet çeşitli vergi politikalarıyla gelir ve servet dağılımında meydana gelen adaletsizlikleri giderme gayreti içerisinde. Dolayısıyla sosyal devlet ilkesine göre asgari yaşam düzeyinin vergilendirilmemesi gerekmektedir (Soysal, 1987'den aktaran: Demircan: 2015: 266).

Ödeme gücü, kişinin yaşamını devam ettirmeye yetecek düzeyde geliri elde ettikten sonra başlamaktadır (Kaplan, 2012: 369). Bir kimsenin kendisi ve ailesinin ihtiyaçlarını karşılayacak miktarda elde ettiği gelirin vergilendirilmesi vergi adaletine aykırı bir sonuç ortaya çıkarmaktadır. Dolayısıyla belli bir tutarın üzerinde gelir elde eden kişilerin vergi ödeme gücünün olduğu kabul edilmektedir (Pehlivan, 2014: 155). Ödeme gücüne göre vergilendirmenin yapılabilmesi için en az geçim indirimi önemli araçlardan biridir. Bu yöntemle çalışanın kendisi ve ailesini geçindirmeye yetecek seviyede elde ettiği gelir vergilendirilmemektedir (Erdem vd., 2021: 201).

Ödeme gücünün tespit edilebilmesi vergilerin kişiselleştirilebilir niteliği olmalarına bağlıdır. Dolayısıyla ödeme gücüne ulaşmada bazı vergi türleri daha uygun olmaktadır. En az geçim indirimi dolaysız vergiler ve daha çok gelir vergisinde uygulanmaktadır (Edizdoğan vd., 2021: 253). En az geçim indirimi anayasal hüküm olan ödeme gücüne göre vergilendirmeyi amaçlayan bir uygulama olmasının yanı sıra ayırma kuramına da katkı sağlamaktadır (Arıkan ve İnneci, 2018: 693). Türkiye’de 2022 yılına kadar vergi sisteminde uygulama alanı bulan Asgari Geçim İndirimi (AGİ) en az geçim indiriminin uygulanma şeklidir.

3.2. Türkiye’de Asgari Geçim İndirimi Uygulaması

AGİ ücretlilere sağlanan vergisel kolaylıklardan biridir (Yeniçeri, 2014: 80). Türkiye’de AGİ uygulaması 1980 yılı öncesinde “en az geçim indirimi” adıyla uygulanmıştır. Bu uygulama yalnızca ücret gelirlerine yönelik olmayıp diğer gelir unsurlarını da kapsamaktaydı (Demet, 2022a: 141). En az geçim indirimi, 1980 yılında yapılan değişikliklerle birlikte “genel indirim” adını almış ve 1986 yılında yürürlükten kaldırılmıştır (Çaşkurlu ve Arslan, 2021: 239). Daha sonra yalnızca ücret gelirlerine uygulanan özel indirim uygulamasına geçilmiştir. Özel indirim uygulaması ayırma kuramının uygulama şekillerinden biridir (Gerçek, 2000). Özel indirim uygulaması da 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmış ve uygulamanın kaldırılması nedeniyle oluşan boşluğu doldurmak amacıyla 2005 yılından itibaren uygulanmak üzere “ücretlerde vergi indirimi” uygulamaya konulmuştur (Gerçek, 2010: 170). Vergi indirimi uygulaması çalışanın kendisi, eşi ve çocukları için yapacağı sağlık, eğitim, kira, beslenme vb. harcamaların toplamı üzerinden hesaplanacak indirim tutarının, mükellefin bir sonraki yıl ödeyeceği gelir vergisinden indirilmesi şeklinde uygulanmıştır (Tunçer ve Yıldırım, 2022: 378). 5615 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile birlikte 2008 yılında AGİ uygulanmaya başlamıştır (Akdoğan, 2011: 231).

2021 yılı sonuna kadar AGİ uygulanmaya devam etmiştir. AGİ ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde ayırma kuramının uygulanabilmesi için vergi iade sistemi yerine, kişilerin medeni hali, ailevi durumu gibi faktörleri dikkate alan bir uygulamadır (Şenyüz vd., 2021: 85). AGİ yalnızca gerçek usule tabi ücretlilere uygulanmaktadır (Türkay, 2017: 138).

AGİ uygulamasında yararlanılan farklı yöntemler vardır. Bu yöntemlerden biri mükellefin gelirinden AGİ tutarının indirildiği matrahtan indirim yöntemidir. Matrahtan indirim yöntemi günümüzde en çok başvurulanan yöntemdir. Vergiden indirim (decote) sisteminde öncelikle mükellefin vergilendirilebilir gelirine vergi tarifi uygulanarak vergi hesaplanmakta; daha sonra hesaplanan vergiden AGİ tutarı düşülerek ödenecek vergiye ulaşılmaktadır (Kaplan, 2012: 369). Bölme yönteminde ise ailenin geliri, ailedeki kişi sayısına bölünmekte ve hesaplanan tutara artan oranlı vergi tarifi uygulanmaktadır. Daha sonra elde edilen tutar yeniden ailedeki kişi sayısı ile çarpılmaktadır (Şen ve Sağbaş, 2017: 247).

3.2.1. Asgari Geçim İndiriminin Hesaplanması

Türkiye’de uygulanan AGİ, vergiden indirim (decote) yönteminin esas alındığı bir uygulamadır. İlk olarak ücretin safi tutarı belirlendikten sonra bu tutara gelir vergisi tarifesini uygulanarak hesaplanan gelir vergisi bulunmakta, daha sonra hesaplanan vergiden AGİ tutarı düşülerek ödenecek vergiye ulaşılmaktadır (Yeğen, 2022: 181-182). İndirilecek vergi, asgari ücretin yıllık brüt tutarı ile AGİ oranı ve gelir vergisi tarifesindeki ilk dilimdeki oran çarpılarak hesaplanmaktadır. AGİ oranının tespitinde çalışanın, medeni hali, eşinin çalışıp/çalışmaması ve çocuk sayısı dikkate alınmaktadır. Gelir dikkate alınmaksızın, medeni hali ve ailevi durumu aynı olan tüm ücretliler için AGİ aynı olmaktadır (Saraçoğlu, 2020: 96). “Asgari geçim indirimi, ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarının mükellefin kendisi için %50’si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için %10’u, çocukların her biri için ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için %7,5 üçüncü çocuk için %10 ve diğer çocuklar için %5’tir” (Tosuner ve Arıkan, 2018: 107).

$$\text{“AGİ aylık tutarı} = [(\text{Yıllık Brüt Asgari Ücret Tutarı} \times \text{AGİ Oranı}) \times \%15] / 12 \text{ Ay”}$$

Tablo 9: Asgari Geçim İndirimi Hesaplaması

Ücretlinin Şahsi ve Ailevi Durumu	Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı (2023) (A)	AGİ Oranı (B)	(C)=(AxB)	Gelir Vergisi Tarifesinin Birinci Dilimindeki Oran (Ç)	Yıllık AGİ Tutarı (D)=(ÇxC)	Aylık AGİ Tutarı (E)=(D/12)
Bekâr	120.096,00	%50	60.048,00	%15	9.007,20	750,60
Evli, eşi çalışan	120.096,00	%50	60.048,00	%15	9.007,20	750,60
(Bekâr veya eşi çalışan) ve tek çocuk sahibi	120.096,00	%57,5	69.055,20	%15	10.358,28	863,19
Evli, eşi çalışmayan	120.096,00	%60	72.057,60	%15	10.808,64	900,72
(Bekâr veya eşi çalışan) ve iki çocuk sahibi	120.096,00	%65	78.062,40	%15	11.709,36	975,78
Evli, eşi çalışmayan, tek çocuk sahibi	120.096,00	%67,5	81.064,80	%15	12.159,72	1.013,31
Evli, eşi çalışmayan, iki çocuk sahibi	120.096,00	%75	90.072,00	%15	13.510,80	1.125,90
(Bekâr veya eşi çalışan) ve üç çocuk sahibi	120.096,00	%75	90.072,00	%15	13.510,80	1.125,90
(Bekâr veya eşi çalışan) ve dört çocuk sahibi	120.096,00	%80	96.076,80	%15	14.411,52	1.200,96
(Bekâr veya eşi çalışan) ve beş çocuk sahibi	120.096,00	%85	102.081,60	%15	15.312,24	1.276,02
Evli, eşi çalışmayan, üç çocuk sahibi	120.096,00	%85	102.081,60	%15	15.312,24	1.276,02

Kaynak: Demet, 2022a: 147.

GVK'nın 32. maddesinde düzenlenen AGİ uygulaması, 7349 sayılı Kanunla 01.01.2022 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır. Tablo 9'da örnek olarak şahsi ve ailevi durumu farklı ücretlilerin uygulama devam etseydi elde edeceği yıllık ve aylık AGİ tutarlarına yer verilmiştir. Tablo 9'da görüldüğü üzere, AGİ kaldırılmasaydı uygulamadan yararlanacak ücretlilerin aylık olarak elde edecekleri avantaj tutarı 750,60 TL ile 1.276,02 arasında olacaktı. Bekâr ya da evli olup eşi çalışan ve çocuğu olmayan mükellefler 750,60 TL ile en düşük AGİ uygulanacak mükellef grubu olacaktı. En yüksek AGİ tutarı ise; bekâr olan ya da evli olup eşi çalışan ve beş çocuk sahibi mükellefler ile evli, eşi çalışmayan ve üç çocuk sahibi mükelleflere 1.276,02 TL olarak uygulanacaktı.

Bekâr bir çalışan ile evli, eşi çalışmayan, üç çocuk sahibi bir çalışanın maaşları arasındaki net fark 525,42 Türk Lirasıdır. Dolayısıyla ödeme gücü nispeten daha yüksek kabul edilen bekâr bir ücretli ile evli, eşi çalışmayan, üç çocuk sahibi ücretliye uygulanan indirim arasında önemli bir fark bulunmamaktadır. Ülkemizde AGİ uygulamasının beklenen hedefleri gerçekleştirme konusunda yetersiz kaldığı görülmektedir (Tunçer ve Yıldırım, 2022: 382). AGİ uygulamasının ücretlilere sağladığı avantaj düşük olmakla birlikte, medeni hali ve çocuk sayısı aynı olanlar için aynı tutarda bir indirim yapılmaktadır. Gelir değişimine bağlı bir indirim söz konusu olmamaktadır (Saraçoğlu, 2016: 52). Türkiye'deki AGİ, vergi tarifesinin ilk diliminde yer alan %15 oranı üzerinden hesaplanmaktadır. Yılın ilerleyen aylarında ücretli diğer gelir dilimlerine girse de AGİ tutarı yine %15 oran üzerinden hesaplanacaktır. Ücretlilerin gelir düzeyine bağlı olmaksızın aynı miktarda vergi indirimi yapılması gizli artan oranlılığa neden olmaktadır (Çiçek, 2012: 72). Özel sektörde çoğunlukla net ücret üzerinden anlaşma sağlanmasından dolayı AGİ'nin ayrıca ücretlilere yansıtılmaması (Saraçoğlu, 2016: 52) uygulamayı böyle bir durumda anlamsız kılmaktadır.

Matrahtan indirim yönteminde AGİ tutarı üst vergi dilimindeki kısmı azaltıcı etkisinden dolayı, daha fazla vergi avantajı sağlamaktadır. En az geçim indiriminin amaçları ve özellikleri açısından, günümüzde yaygın bir uygulama alanı bulan matrahtan indirim yöntemi, çok daha elverişli bir yöntemdir (Akdoğan, 2011: 235). Türkiye'de de mükellef açısından daha avantajlı olması nedeniyle matrahtan indirim yöntemine geçilmesi etkin bir sonuç ortaya çıkarabilir.

3.2.2. Asgari Geçim İndirimi Uygulamasının Kaldırılmasına İlişkin Değerlendirmeler

Türkiye'de uygulanmakta olan AGİ uygulaması 2022 yılında *“7349 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”* ile yürürlükten kaldırılmıştır. AGİ uygulaması yerini asgari ücret istisnası uygulamasına bırakmıştır.

AGİ uygulaması ücret gelirleri üzerindeki vergi yükünü azaltmak amacını taşımaktadır. AGİ ödeme gücüne ulaşmak amacıyla yararlanılan bir uygulama olmasının yanı sıra ayırma kuramını da destekleyen bir uygulamadır (Arıkan ve İnneci, 2018: 693). AGİ uygulaması yalnızca ücret

gelirlerine yönelik olarak uygulanmakta idi. Dolayısıyla bu uygulama ücret gelirlerinin diğer gelir unsurlarına kıyasla daha avantajlı vergilendirilmesini sağlamıştır (Yeğen, 2022: 185). Asgari geçim indiriminde medeni hal, çocuk sayısı gibi faktörlere bağlı olarak indirim miktarı değişmekteydi. Bu nedenle AGİ uygulamasından evli, eşi çalışan ve çocuk sahibi ücretliler daha fazla avantaj elde etmekteydi (Tunçer ve Yıldırım, 2022: 384).

Ödeme gücü ilkesine göre çalışanların şahsi ve ailevi durumunun dikkate alınması gerekmektedir. AGİ uygulaması kaldırılana kadar ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde çalışanların evli veya bekâr olması, çocuk sayısı, evliyse eşin çalışma durumu gibi subjektif özelliklere bağlı olarak vergi indirimi yapılmıştır (Kaya ve Saraç, 2023: 229). Gelir vergisinin en önemli özelliklerinden biri subjektif yapıya sahip olmasıdır. AGİ uygulamasının kaldırılması, kişisel durumları dikkate alan gelir vergisinin subjektiflik özelliğinin zayıflamasına yol açmıştır (Buyrukoğlu ve Bozkurt, 2022: 171). AGİ'nin kaldırılması nedeniyle gelir vergisinin subjektif özelliğine artık yalnızca engellilik indirimi aracılığıyla katkı sağlanacaktır.

AGİ uygulaması kaldırılmadan önce uygulamanın yetersiz kaldığı ve bazı aksaklıkların yaşandığı görülmektedir. Ancak ödeme gücü açısından kişisel durumu göz önünde bulunduran bir vergilendirme oldukça önemlidir. Bu noktada AGİ sisteminin revize edilip eksiklikleri giderilerek yeniden uygulanması ücret gelirlerinin vergilendirilmesi konusunda olumlu bir gelişme olabilecektir. AGİ uygulaması ile AGİ yerine getirilen asgari ücret istisnasının sağladığı vergi avantajının karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Her iki uygulamanın da eksiklikleri ve olumlu yönleri ele alınarak mükellefler için hangi uygulamanın daha yerinde olacağı konusunda değerlendirmeler yapılmalıdır. Asgari ücret üzerine getirilen istisna uygulamasına ek olarak kişisel durumları da dikkate alan bir uygulama vergi adaletine katkı sağlayan, başarılı bir sonuç ortaya çıkarabilecektir.

3.3. Asgari Ücret İstisnası

2022 yılında 7349 sayılı Kanunla ücretlerin vergilendirilmesi konusunda önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerden biri de asgari ücret istisnasıdır. Düzenlemeye göre (319 Seri No'lu GVGT, 2022: madde 4):

7349 sayılı Kanunla, 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (18) numaralı bent ile 1/1/2022 tarihinden itibaren yapılan ücret ödemelerine uygulanmak üzere, hizmet erbabının ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Ücretlilere yapılan ödemelerin asgari ücretin brüt tutarına kadar olan kısmı damga vergisinden de istisna edilmiştir. Böylece yeni düzenleme ile birlikte asgari ücretlilerin ücreti gelir

vergisinin yanı sıra damga vergisinden de istisnadır. Bu düzenlemeyle yalnızca asgari ücretliler için istisna getirilmemiş, tüm ücretli çalışanlar istisna hükmü kapsamına alınmıştır. Bu bağlamda asgari ücret istisnası uygulaması ile ücretlilerin tümünün vergi yükünün hafifletilmesine yönelik olarak uygulanması esas alınmıştır (Türkay, 2022: 319). Brüt asgari ücret tutarından fazla ücret elde edenlerin ücretlerinin bu tutara kadar olan kısmı istisna kapsamında yer almaktadır. 2023 yılı brüt asgari ücret tutarı 10.008,00 TL olarak belirlenmiştir (Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, 2023). 2023 yılı için brüt 10.008 TL'ye kadar gelir elde eden çalışanların ücretinin tamamı gelir ve damga vergisinden istisnadır.

“İstisna nedeniyle alınmayacak olan vergi, ilgili ayda aylık asgari ücret üzerinden hesaplanması gereken vergiyi aşamaz” (GVK, 1961: madde 23). 2023 yılı aylık asgari ücret tutarından %15 SGK primleri ($10.008 \times \%15 = 1.501,20$) düşülecek ($10.008 - 1.501,20 = 8.506,80$) ve kalan tutar üzerinden hesaplanacak gelir vergisi ($8.506,80 \times \%15 = 1.276,02$) 1.276,02 TL olacaktır.

Tablo 10: 2023 Yılı Net Asgari Ücret Hesabı

Brüt Asgari Ücret	10.008,00 TL
SGK Primi (%14)	1.401,12 TL
İşsizlik Sigorta Primi (%1)	100,08 TL
Gelir Vergisi	Yok
Damga Vergisi	Yok
Kesintiler Toplamı	1.501,20 TL
Net Asgari Ücret Tutarı	8.506,80

Kaynak: T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı internet sitesindeki rakamlara göre hazırlanmıştır.

Tablo 10'da asgari ücretin net tutarının hesaplanmasına yer verilmiştir. Brüt asgari ücret üzerinden hesaplanan 1.276,02 TL gelir vergisi ve (10.008×0.00759) 75,96 TL damga vergisi istisna uygulaması nedeniyle asgari ücretle çalışanlardan alınmayacaktır. Asgari ücretle çalışanların aylık vergi avantajı 1.351,98 TL olmaktadır.

Asgari ücretli olarak çalışması nedeniyle gelir vergisi ödemeyecek olan çalışanların, engellilik indiriminde yararlanmaları mümkün olmamakla birlikte şartların sağlanması durumunda emeklilik başvurusu yapabileceklerdir. Asgari ücretin üzerinde gelir elde eden mükelleflerin ise matrahın yeterli olması koşuluyla, engellilik indiriminden ve asgari ücret istisnasından yararlanma imkânı bulunmaktadır (GİB Vergi Rehberi, 2023: 46).

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde, maaşın yanı sıra aynı dönem içerisinde yapılan prim, ikramiye, mesai ücreti, ek ders ücreti, huzur hakkı, döner sermaye ücreti gibi ödemelerde dahil

edilerek kümülatif matraha göre vergilendirme yapılmaktadır. İlgili ayda ödenen ücretler ile ücret olarak değerlendirilen ödemeler toplamına söz konusu istisna bir defa uygulanmaktadır. Bazı ücretlerin gelir vergisinin tamamından istisna tutulması durumunda, bu ücretlere asgari ücret istisnası uygulanmamaktadır (319 Seri No’lu GVGT, 2022: madde 4).

3.3.1. Asgari Ücretin Üzerinde Ücret Geliri Elde Eden Çalışanlara İstisna Uygulaması

Asgari ücret tutarının üzerinde gelir elde eden ücretlilerin, istisna sınırı aşan kısmın vergilendirilmesine ilişkin önemli hususlar aşağıdaki gibidir (319 Seri No’lu GVGT, 2022: madde 4):

- İlk olarak çalışanın elde ettiği ücretten GVK’de yer alan indirimler düşülmektedir.
- Bulunan matraha kanunda yer alan gelir vergisi tarifesinin uygulanmasıyla vergi hesaplanmaktadır.
- Hesaplanan vergiden istisna tutarı olarak hesaplanan vergi düşülerek ödenecek vergi bulunmaktadır.
- Tam zamanlı çalışmayan ücretlilere yapılan ödemeler ile işten ayrılan ve işe yeni başlayan ücretlilere yapılan kıst ödemelere de istisna tam bir şekilde uygulanacaktır.

Tablo 11: Brüt Aylık 25 Bin TL Gelir Elde Eden Ücretli Bordrosu (2023 Yılı)

Aylar	Brüt Maaş TL	SGK İşçi Payı (%14)	İşsizlik Sigortası İşçi Payı (%1)	Kümülatif Matrah	Aylık Gelir Vergisi	Damga Vergisi (%0,759)	Net	Asgari Ücret Gelir Vergisi İstisnası	Asgari Ücret Damga Vergisi İstisnası	Toplam Ele Geçen
Ocak	25.000	3.500	250	21.250	3.187,50	189,75	17.872,50	1.276,02	75,96	19.224,48
Şubat	25.000	3.500	250	42.500	3.187,50	189,75	17.872,50	1.276,02	75,96	19.224,48
Mart	25.000	3.500	250	63.750	3.187,50	189,75	17.872,50	1.276,02	75,96	19.224,48
Nisan	25.000	3.500	250	85.000	3.937,50	189,75	17.122,75	1.276,02	75,96	18.474,73
Mayıs	25.000	3.500	250	106.250	4.250,00	189,75	16.810,25	1.276,02	75,96	18.126,20
Haziran	25.000	3.500	250	127.500	4.250,00	189,75	16.810,25	1.276,02	75,96	18.126,20
Temmuz	25.000	3.500	250	148.750	4.250,00	189,75	16.810,25	1.276,02	75,96	18.126,20
Ağustos	25.000	3.500	250	170.000	5.650,00	189,75	15.410,25	1.276,02	75,96	16.762,23
Eylül	25.000	3.500	250	191.250	5.737,50	189,75	15.322,75	1.604,08	75,96	17.002,79
Ekim	25.000	3.500	250	212.500	5.737,50	189,75	15.322,75	1.701,36	75,96	17.100,07
Kasım	25.000	3.500	250	233.750	5.737,50	189,75	15.322,75	1.701,36	75,96	17.100,07
Aralık	25.000	3.500	250	255.000	5.737,50	189,75	15.322,75	1.701,36	75,96	17.100,07
Toplam	300.000	42.000	3.000	1.657.500	54.850	2.277	197.872,25	16.916,32	911,52	215.592

Kaynak: 2023 Yılı GİB Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 11’de 2023 yılında brüt aylık 25 bin TL alan ücretlinin maaş bordrosuna yer verilmiştir. Brüt maaşı 25.000 TL olan ücretli, ilk üç ay %15 oranında vergi ödemektedir.

Dördüncü ayda kümülatif matrah (85.000) tarifenin ilk dilimindeki tutar olan 70.000 TL'yi aşmaktadır. Bu nedenle ücretin bir bölümü ($70.000 - 63.750 = 6.250$ TL'si) %15 oranında, 70.000 TL'yi kalan aşan kısım 15.000 TL ise %20 oranında vergilendirilmiştir. Bu hesaplama kümülatif matrahın bir sonraki dilim olan 150.000 TL'yi aşana kadar devam etmiştir. Geriye kalan beş ayda ise gelirin bir kısmı bir üst dilim olan %27 oranında vergilendirilmiştir.

Ücretlinin brüt maaşı olan 25.000 TL tutardan SGK prim kesintileri yapıldıktan sonra kalan tutar üzerinden gelir vergisi hesaplanmaktadır. Asgari ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisi ilk hesaplanan vergiden düşülmektedir. Benzer şekilde asgari ücret için hesaplanan damga vergisi de düşülmektedir. Bu düzenleme, asgari ücret üzerinden hesaplanan verginin tüm ücretlilerden eşit tutarda düşülmesinden dolayı vergiden indirim yöntemidir (Kaya ve Saraç, 2023: 228).

3.3.2. Birden Fazla İşverenden Ücret Elde Eden Çalışanlara İstisna Uygulaması

Birden fazla işverenden ücret geliri elde eden çalışanlar için asgari ücret istisnası yalnızca en yüksek tutardaki ücrete uygulanmaktadır. Bu durumu işverene çalışanın bildirmesi gerekmektedir. Birden fazla işverenden, çalışan aynı tutarda ücret alıyorsa, istisnayı hangi işverenin uygulayacağını çalışan belirleyecektir. İstisnayı uygulayabilecek işverenin, istisnanın tamamından faydalanamaması durumunda diğer işverenin istisnanın kalanından faydalanması söz konusu olmamaktadır (GİB Vergi Rehberi, 2023: 49).

3.3.3. Asgari Ücret İstisnası Uygulamasına İlişkin Değerlendirmeler

Asgari ücret üzerinden alınan gelir ve damga vergisinin kaldırılması vergi adaletinin sağlanması bakımından çok önemli bir gelişmedir. Ancak uygulama eksiklikleri nedeniyle bazı sorunlar da ortaya çıkabilmektedir. Asgari ücret istisnası uygulamasının vergi gelirleri üzerinde mali açıdan olumsuz etkisi olmaktadır. Bu düzenlemeyle birlikte devlet bir kısım gelirinden vazgeçmektedir (Yeğen, 2022: 186).

Son on yılda gelir vergisinin vergi gelirleri içerisindeki payı %20-25 civarındayken, istisnanın uygulanmaya başladığı 2022 yılında bu pay %13,6 olarak gerçekleşmiştir. Gelir vergisinin vergi gelirleri içerisindeki payında önemli bir gerilemenin olduğu söylenebilir. Devletin istisna nedeniyle elde edeceği gelirin bir kısmından vazgeçmesi, toplam vergi gelirlerinde meydana gelmesi olası açığın tüketim vergileriyle telafi edilmesi durumunda tüketim vergilerinin gerileyici etkiyle düşük gelirlilerin daha fazla hissetmesine yol açabilmektedir (Turhan, 1998: 125).

Tablo 12: AGİ ile Gelir ve Damga Vergisi İstisnasının Ücretlilere Sağlayacağı Aylık Katkının Karşılaştırılması

Ücretlinin Şahsi ve Ailevi Durumu	Aylık AGİ Tutarı (AGİ Kaldırılmasaydı) (A)	Gelir ve Damga Vergisi İstisnasının Ücretlilere Sağlayacağı Ortalama Aylık Katkı (B)	Gelir ve Damga Vergisi İstisnasının Ücretlilere Sağladığı Aylık Ortalama Net Katkı (C = B – A)
Bekâr	750,60	1.485,65	735,05
Evli, eşi çalışan	750,60	1.485,65	735,05
Bekâr veya eşi çalışan, tek çocuk sahibi	863,19	1.485,65	622,46
Evli, eşi çalışmayan	900,72	1.485,65	584,93
Bekâr veya eşi çalışan, iki çocuk sahibi	975,78	1.485,65	509,87
Evli, eşi çalışmayan, tek çocuk sahibi	1.013,31	1.485,65	472,34
Evli, eşi çalışmayan, iki çocuk sahibi	1.125,90	1.485,65	359,75
Bekâr veya eşi çalışan, iki çocuk sahibi	1.125,90	1.485,65	359,75
Bekâr veya eşi çalışan, dört çocuk sahibi	1.200,96	1.485,65	284,69
Bekâr veya eşi çalışan, beş çocuk sahibi	1.276,02	1.485,65	209,63
Evli, eşi çalışmayan, üç çocuk sahibi	1.276,02	1.485,65	209,63

Kaynak: Demet, 2022a: 153.

Tablo 12’de görüldüğü üzere, gelir ve damga vergisi istisnası gelirden bağımsız olarak, eşit bir şekilde uygulanmaktadır. Ayrıca istisna tutarının hesaplanmasında çalışanların kişisel durumları göz önünde bulundurulmamaktadır. AGİ ise kişisel ve ailevi duruma göre hesaplanmaktadır. Vergi istisnası nedeniyle ücretlilere sağlanan aylık katkı 735,05 TL ile 209,63 TL arasındadır. İstisna uygulamasının asgari geçim indirimine kıyasla çalışanlara daha fazla vergi avantajı sağladığı görülmektedir. Tablo 12’de dikkat çeken bir diğer önemli unsur ise nispeten gelire daha fazla ihtiyacı olan ücretlilere sağlanan aylık ortalama net katkı en düşük iken gelire daha az ihtiyacı olan ücretlilere sağlanan aylık ortalama net katkı daha yüksektir.

3.4. Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinin Sosyal Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

3.4.1. Vergileme İlkeleri

İyi bir vergi sistemi tasarlayabilmek için vergileme ilkeleri önem arz etmektedir. Günümüze dek birçok maliyeci ve iktisatçı iyi bir vergi sisteminde bulunması gereken özellikler konusunda çeşitli tavsiyelerde bulunmuşlardır. (Aktan, 2020: 19). A. Smith, J.B. Say, Edgeworth, P.C. Pigou, J.S. Mill, M.C. Cullock gibi iktisatçılar vergileme ilkelerine ilişkin önemli çalışmalar yapmıştır

(Dikmen, 1964'ten aktaran: Gürpınar ve Yıldız, 2009: 861). Zaman içerisinde vergileme ilkeleri iktisadi ve sosyal düzen konularındaki düşüncelerin değişime uğraması doğrultusunda değişerek gelişmiştir. Vergileme ilkeleri, toplumun ekonomik ve sosyal amaçlarına ulaşması için vergilerin taşınması gereken özellikleri ve kuralları ifade etmektedir (Edizdoğan vd., 2021: 237). Başka bir tanıma göre vergileme ilkeleri, vergilerin yapıları ve kapsamının tespit edilmesi açısından uyulması gereken normlardır (Turhan, 1998: 190). Bu ilkelere ulaşılabilirdi takdirde vergilendirme açısından başarı mümkün olacaktır.

Günümüzde de geçerliliğini koruyan vergileme ilkeleri ilk kez 1776 yılında A. Smith'in yazdığı "Milletlerin Zenginliği" adlı eserinde kategorize edilmiştir. Kitabın ilk bölümünde Smith, devletin savunma, adalet, eğitim, altyapı harcamalarının karşılanması, devletin itibarının korunması gibi ilkeler üzerinde durmuş, ikinci bölümde ise adil vergilemeye ilişkin dört ilkeye yer vermiştir (Kabinga, 2016: 5). Bu ilkeler; adalet, belirlilik, iktisadilik ve uygunluk ilkeleridir. Adam Smith'in vergileme ilkeleri hem devletin hem de mükellefin yararlarına yönelik ana ilkelere (Edizdoğan, 2021: 238). Adalet ilkesi, bir ülkede yaşayan bütün bireylerin devletin harcamalarına ödeme güçleri doğrultusunda katılmalarını gerektirmektedir (Öğretir, 2020: 134). Belirlilik (kesinlik) ilkesi, her bireyin ödemekle yükümlü olduğu verginin belirli olması, keyfi olmaması anlamına gelmektedir (Kabinga, 2016: 5). İktisadilik (tasarrufluk) ilkesi, vergilemeye ilişkin masrafların düşük olmasını gerektirmektedir. Aynı zamanda iktisadilik ilkesine göre vergiler iktisadi hayatın işleyişini olumsuz açıdan etkilememelidir (Pehlivan, 2014: 146). Uygunluk ilkesi, vergi ödemekle yükümlü bireyler için verginin olabildiğince uygun zamanda ve şekilde alınması gerektiğini ileri sürmektedir (Kabinga, 2016: 5).

Vergileme ilkeleri çeşitli şekillerde sınıflandırılmaktadır. Genel itibarıyla bu ilkeler ekonomik, sosyal, mali ve idari ilkeler şeklinde sınıflandırılabilir. Ekonomik niteliğe sahip olan ilkeler tarafsızlık ve ekonomik etkinlik ilkeleri, mali ilkeler ise verimlilik ve esneklik ilkeleridir. Genellik, eşitlik, adalet, fayda ve ödeme gücü sosyal ilkeler arasında yer almaktadır. Belirlilik, açıklık, istikrar, kanunilik ve uygunluk ilkeleri ise idari nitelikli ilkelere (Yiğit, 2008'den aktaran: Gönültaş, 2022: 83).

3.4.1.1. Ekonomik Vergileme İlkeleri

Ekonomik ilkeler, devletin vergileme ile temel ekonomik hedeflerinin gerçekleştirilmesine katkı sağlamayı amaçlamaktadır (Buyrukoğlu ve Buzkıran, 2016: 2084). Vergiler, ekonomik aktörlerin kararlarını etkileyebilmektedir. Tarafsızlık ilkesi, vergilerin ekonomik aktörlerin tercih ve davranışlarında değişikliğe yol açmayacak nitelikte olmaları anlamına gelmektedir. Vergi sisteminin tarafsızlığından söz edebilmek için ise öncelikle vergi oranları düşük ve düz olmalıdır. Bunun yanı sıra belirli kişi ya da firmalara çeşitli vergisel ayrıcalıkların tanınmaması gerekmektedir (Aktan, 2020: 24).

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi konusunda vergi ayrıcalıkları, gelir vergisinin uygulanma biçimi ve vergi oranları tarafsızlık ilkesinin zedelenmesine yol açabilmektedir. Vergi oranlarının yükseltilmesi çalışan ve işverenlerin kararları üzerinde olumsuz etkilere neden olabilmektedir. Muafiyet ve istisnalara aşırı başvurulması, gelir unsurlarının farklı oranlarda vergilendirilmesi tarafsızlık ilkesini bozabilmektedir (Çiçek, 2012: 38).

İktisadi etkinlik ilkesi faktör arzında, kaynak dağılımında, ekonomik istikrarın sağlanmasında, gelir dağılımında, sermaye birikiminde ve ekonomik gelişmenin teşvikinde vergilerin etkin olmasını ifade etmektedir. Bu ilkeye göre vergilerle içinde bulunulan ekonomik duruma etkiye bulunulmalıdır (Muter vd., 2018: 179). Ücretlerin vergilendirilmesi yoluyla da ekonomide çeşitli etkilerde bulunulabilmektedir.

3.4.1.2. Mali Vergileme İlkeleri

Verimlilik ilkesi, verginin tahsil maliyetleri dikkate alınarak, vergi hasılatının en üst seviyeye yükseltilmesini amaçlamaktadır. Dolayısıyla bu ilkeye göre vergilerle mümkün olduğu kadar fazla hasılat elde edilmelidir. Ancak verginin verimliliğinden söz edebilmek için aynı zamanda o verginin genel olması da gerekmektedir. Dolayısıyla verginin verimli olabilmesi için her çeşit gelir, servet ve harcamanın vergilendirilmesi gerekir (Türk, 2015: 122). Ücret gelirlerinin büyük bir bölümü kaynakta kesintiyle vergilendirilmektedir. Vergi tahsil maliyetlerinin nispeten düşük olması ve hızlı bir şekilde tahsilatın sağlanması nedeniyle ücret gelirlerinin vergilendirilmesinin verimlilik ilkesine uygun olduğu söylenebilir. Ücret gelirlerinin vergisi kaynakta kesinti yoluyla yani işveren tarafından ödenmektedir. Dolayısıyla bu vergi mükellefler tarafından fazla hissedilmez. Söz konusu vergilerde vergi kaçırma imkânının da çok fazla bulunmaması nedeniyle verimliliği yüksek vergilerdir.

Wagner'e göre devletin mali amacına ulaşabilmesi için vergi sisteminin esnek olması gerekmektedir. Esneklik ilkesine göre vergi değişen şartlara kolay bir şekilde uyum sağlayabilmelidir (Şen ve Sağbaş, 2017: 21). "İlkeye göre yükümlülerin geliri arttığında vergiler artmalı, azaldığında vergiler azalmalıdır." Artan oranlı ve advalorem vergiler esneklik ilkesi ile uyumludur (Erdem vd., 191-192).

3.4.1.3. İdari Vergileme İlkeleri

İdari vergileme ilkelerinden açıklık ilkesi, vergilendirme ile ilgili tüm konuların hem vergi idaresi hem de mükellefler tarafından açık, anlaşılır bir hale getirilmesini ifade etmektedir. Açıklık ilkesine göre vergiye ilişkin konular yanlış yorumlamalara imkân vermeyecek şekilde düzenlenmelidir. Eğitim seviyesinin düşük olduğu, vergi kanunlarının sıklıkla değiştirildiği gelişmekte olan ülkelerde açıklık ilkesinin tam anlamıyla geçerli olması zordur (Eker ve Bülbül,

2017: 173). Vergi mevzuatımız ve vergi uygulamaları genel itibariyle herkes tarafından anlaşılabilir açıklikta değildir.

Kanunilik ilkesine göre vergi işlemleri kanunlara dayalı olarak gerçekleştirilmelidir. Bu ilke “kanunsuz vergi olmaz” anlayışına dayanmaktadır (Çaşkurlu ve Arslan, 2021: 194). Vergilemede keyfi uygulamaların önlenmesi açısından önemli bir ilkedir. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin uygulamalar genel olarak kanunilik ilkesine uygundur.

İstikrar ilkesi, vergi ile ilgili düzenlemelerin ve uygulamaların sık sık değiştirilmemesidir. Türk Vergi Sisteminde sık sık değiştirilen vergi uygulamalarına rastlamak mümkündür. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi konusunda da bu durum geçerlidir. Belirlilik ve uygunluk ilkeleri A. Smith’in vergilendirme ilkeleri ile ilgili bölümde tanımlandığı için bu kısımda değinilmemiştir.

3.4.1.4. Sosyal Vergileme İlkeleri

Genellik, adalet, ödeme gücü, eşitlik ilkesi gibi sosyal vergileme ilkeleri, çağdaş devletlerin vergi sistemlerinde uygulanmaktadır. Bu ilkelere, sosyal adaletin sağlanmasında Anayasal açıdan da önem verilmektedir. Sosyal vergileme ilkeleri, iyi bir şekilde uygulanmazsa gelir dağılımındaki eşitsizlikleri tetikleyebilmektedir (Demircan, 2015: 215). Bu nedenle bu ilkelerin uygulanması konusunda önemle üzerinde durulması gerekmektedir. Küreselleşme sürecinde ülkelerarası rekabet koşulları sosyal vergileme ilkelerinin zedelenmesine yol açmıştır. Küreselleşme döneminde ülkemizde de eşitlik ve genellik ilkelerinin önemi azalmıştır. Ödeme gücü araçları olan artan oranlılık, muafiyet ve istisna, ayırma kuramı gibi uygulamalar sermaye lehine ve emek aleyhine dönüşmüştür. Bu durum sosyal devlet anlayışının ihmal edilmesine yol açmıştır (Şen ve Demirli, 2017: 1599). Dolayısıyla emek faktörünün korunabilmesi için devletlerin yeniden sosyal vergileme ilkelerine işlerlik kazandırması gerekmektedir.

3.4.1.4.1. Genellik İlkesi

Demokrasinin gelişmesiyle birlikte ayrıcalıklı sınıf farklılıklarına bir tepki sonucu genellik ilkesi ortaya çıkmıştır (Erginay, 2003: 44). Genellik ilkesi, bireyler arasında ayırım yapılmadan, vergi kanunlarına göre vergiyi doğuran olaya sebebiyet veren herkesten vergi alınması gerektiğini ifade etmektedir (Edizdoğan vd., 2021: 240). Genellik ilkesi herkesten vergi alınmasını öngörse de uygulamada hiçbir ülkede gerçekleşmemektedir. Çünkü geliri ve serveti olmayan kişilerden vergi alınamaz (Erdem vd., 2021: 189). Devlet vergilerle kamu hizmeti sunmakta ve bu kamu hizmetlerinden toplumdaki herkes faydalanmaktadır. Ortaya çıkan bu toplumsal fayda nedeniyle kamu hizmetlerine yönelik yapılan harcamaların finansmanına o toplumdaki herkesin ödeme gücüne göre katılması gerekmektedir (Akdoğan, 2011: 204). Dolayısıyla genellik ilkesine göre,

din, dil, mevki, sınıf, ırk gibi unsurlar önemli olmaksızın ödeme gücü olan ve vergiyi doğuran olayla ilişkisini bulanan gerçek ve tüzel kişiler vergilendirilmelidir (Muter vd., 2018: 168).

İstisna, muafiyet, indirim gibi vergi harcamaları genellik ilkesini zedeleyici unsurlar olsa da ekonomik, sosyal nedenlerle bu harcamalara yer verilmesi kaçınılmaz olmaktadır (Pehlivan, 2014: 153). Devletin temel görevleri olan ekonomik istikrar, gelir dağılımında adalet, kaynak dağılımında etkinlik görevlerinin yerine getirilebilmesi için uygulanan istisna, muafiyet gibi uygulamalar genellik ilkesine ters bir durum ortaya çıkarmamaktadır. Ancak devletin görevlerini yerine getirebilmek amacıyla uygulanan bu vergisel ayrıcalıkların anayasaya tamamen uygun olduğu söylenemez. Bu vergisel ayrıcalıkların genellik ilkesine uygunluğu hem amaçlarıyla hem de uygulamadaki etkinlikleriyle ilgilidir (Öz, 2002: 16). Dolayısıyla istisna, muafiyet gibi uygulamaların objektif gerekçelere dayandırılması ve anayasal ilkelere aykırı olmaması durumunda, genellik ilkesine de aykırılık oluşturmaz (Üstün, 2003: 257).

3.4.1.4.2. Adalet İlkesi

Adalet kavramı insanların değer yargılarına paralel olarak değişen, soyut ve öznel niteliklere sahiptir. Adaletle olan bakış açısı kişiden kişiye, toplumdan topluma, zamandan zamana değişebilmektedir (Şen ve Sağbaş, 2017: 227). Dolayısıyla genel olarak kabul edilen bir adalet tanımı bulunmamaktadır. Adaletin öznel olması ve adaletle ilişkin yaklaşımlar değişkenlik gösterdiği için vergi açısından da mutlak bir adalet mümkün olmamaktadır. Bireylerin veya toplumun zaman içerisinde sosyal, siyasi, ekonomik, ahlaki konulardaki düşüncelerinin değişiklik göstermesi vergi adaletinde kesinliğin olmamasının başlıca nedenleri arasında yer almaktadır. Toplumun genel düşüncelerine uygun bazı teknik esaslar çerçevesinde vergi adaletine yaklaşmak amaçlanmıştır (Erginay, 2003: 43).

Adil vergi sistemi ve adaletin nasıl sağlanacağına ilişkin konular maliye literatüründe en çok üzerinde durulan konuların başında gelmektedir. Vergilemede adalet ilkesi, tarih boyunca hem yasal düzenlemeler hem de uygulama açısından göz önünde tutulan en önemli ilkelerden biri olmuştur (Akdoğan, 2011: 205). Adil vergi sistemi, kamu hizmetlerinin sunulabilmesi için ihtiyaç duyulan vergilerin bireyler arasında adalet ilkesiyle uyumlu bir şekilde dağıtılmasını amaçlamaktadır (Edizdoğan vd., 2021: 242). T.C. Anayasası 73. maddesinde; “*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır*” ifadesi bulunmaktadır.

Bir ülkede yaşayan herkesin ödeme güçleriyle orantılı olarak devletin yaptığı harcamaların finansmanına katılması gerekmektedir (Aktan, 2020: 20). Vergilemede adaletin sağlanması için tüm mükelleflere eşit muamelede bulunulması gerekmektedir. Devlet vergi yükünü belli bir mükellef grubuna yüklememelidir (Mercier, 2018: 8). Adil bir vergi sisteminin mükellefler açısından olumlu etkilerin yanı sıra kamu hizmetlerinin finanse edilmesine de önemli katkı

sağlamaktadır. Günümüzde maliyeciler vergide adaletin tam olarak sağlanmasının mümkün olmadığını ancak bir takım teknik esaslar uygulanarak adalete yaklaşılabileceğini ileri sürmektedirler (Eker ve Bülbül, 2017: 167). Bu anlamda, kişilerin ailevi durumları dikkate alınarak vergi yükünün farklılaştırılması, vergi kayıp/kaçaklarının ve çifte vergilemenin azaltılması, kişiler arasında vergi yükünün dengeli bir şekilde dağıtılması, kişinin yalnızca geçimi sağlamaya yetecek düzeydeki gelirinden vergi alınmaması, gelirin kaynağına göre farklı vergilendirilme yapılması gibi tekniklerle adalete yaklaşılmaya çalışılmaktadır (Akdoğan, 2011: 206). Vergilerin hem teorik hem de uygulama açısından adaletli olması mükelleflerin vergi ödeme istekleri konusunda da etkilidir. Mükelleflerin vergi ödeyip/ödememe kararlarını adalet ve eşitlik ilkeleri önemli ölçüde etkilemektedir (Karakaş, 2019: 20).

Adalet ilkesinin gerçekleştirilmesi konusunda teorik yaklaşımlar mevcuttur. Bu yaklaşımlar fayda yaklaşımı ve ödeme gücü yaklaşımıdır. Fayda yaklaşımı, kamusal hizmetlerden sağlanan fayda ile paralel olarak, vergilerin bireyler arasında paylaştırılmasını esas almaktadır (Muter vd., 2018: 171). Kamusal mal ve hizmetlerden elde edilen faydanın ölçülmesi bu mal ve hizmetlerin bazı özellikleri nedeniyle zorlaşmaktadır (Edizdoğan vd., 2021: 244). Tam kamusal mal ve hizmetler nitelikleri nedeniyle bölünemez ve fiyatlandırılmaz. Dolayısıyla bu yaklaşım tam kamusal mal ve hizmetler için yapılan giderleri finanse edecek kaynakların sağlanmasında yararlanılabilecek bir yöntem değildir (Pehlivan, 2014: 153). Yarı kamusal mal ve hizmetler faydası bölünebilir, fiyatlandırılabilir özelliklere sahip olması nedeniyle finansmanında fayda yaklaşımından yararlanmak mümkündür (Öğretir, 2020: 142). Bazı sınırlı durumlarda fayda yaklaşımı esas alınmaktadır. Örneğin harçlar, devletin sunduğu kamu hizmetinden faydalanan kişilerden alınmaktadır. Benzer şekilde resimler, şerefîyeler, harcamalara katılma payı fayda yaklaşımının başvurulduğu kamu gelirleridir.

3.4.1.4.3. Ödeme Gücü İlkesi

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” (Anayasa, 1982: 73). İlgili maddede aynı zamanda adalet ilkesinin tesisi için son derece önemli olan mali güce göre vergilemeye de vurgu yapılmıştır. Bu bağlamda mali gücü olan tüm ücretlilerin vergi ödeme yükümlülüğü bulunmaktadır. Anayasa’da mali güç tanımına yer verilmemiştir. Ancak mali güç genellikle ödeme gücü yerine kullanılmaktadır (Öztürk ve Ozansoy, 2011: 210). Guiccardini 16. yüzyılda artan oranlı vergileri desteklemek yoluyla ödeme gücü ilkesine yer vermiştir. Daha sonra J.S. Mill, Sismondi, J. Bodin, J.B. Say, A. Wagner, J.J. Rousseau gibi yazarlar ödeme gücü ilkesini adalet ölçüsü olarak desteklemişlerdir (Edizdoğan vd., 2021: 245). Çağdaş devletler vergilendirmede kişilerarası farklılıkları gidermeye çalışan ve ödeme gücüne göre vergilendirmeyi dikkate alan bir yapıdadır (Bozdoğan vd., 2012: 135).

Ödeme gücü ilkesi, eşitlik ilkesinde uygulama aracıdır. Bireyleri gelir, servet ve harcama düzeyleri arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu nedenle vergilemede mükelleflerin ödeme gücünün dikkate alınması gerekmektedir. Bu sayede adil bir vergileme sağlanabilir (Yeniçeri, 2014: 78). Ödeme gücüne göre vergilendirmenin gerçekleştirilmesi için çeşitli tekniklerden yararlanılmaktadır. Sosyal amaca yönelik muafiyet ve istisna uygulamaları, vergi indirimleri, en az geçim indirimi, ayırma kuramı, zorunlu ihtiyaç maddelerinin daha hafif vergilendirilmesi, veraset ve intikal vergisi, artan oranlı tarifeler bu tekniklere örnek olarak verilebilir (Öncel vd., 2021: 62).

3.4.1.4.4. Eşitlik İlkesi

Adil bir vergi sisteminin varlığı, vergilemede eşitliğin sağlanması ile mümkün olur. Eşitlik ilkesi vergi yükünün toplumdaki kişiler arasında ve bu kişilerin ekonomik, kişisel ve ailevi durumları dikkate alınmak suretiyle dengeli bir şekilde dağıtılmasını desteklemektedir (Gökbunar, 1998: 10). Eşitlik ilkesinde yatay (denkleştirici) – dikey (dağıtıcı) eşitlik ayrımı yapılmaktadır. Yatay eşitlik, vergilendirme açısından benzer duruma sahip (gelir, servet, harcama, ailevi durum gibi) mükelleflere eşit işlem yapılmasını ifade etmektedir. Dikey eşitlikte ise durumları benzer olmayan mükelleflere farklılıklara göre farklı işlem yapılmasını gerektirmektedir (Öncel vd., 2021: 47). Türkiye’de vergi matrahının tüm gelir ögelerini içermemesi ve fazla sayıda uygulanan muafiyet, istisna gibi vergisel teşvikler yatay eşitliğin uygulanmasına engel olmaktadır (Edizdoğan vd., 2021: 246). Aynı durum dikey eşitlikte de söz konusu olabilmektedir. Aynı gelir düzeyine sahip iki kişiden aynı tutarda vergi alınması her koşulda eşitlik ilkesine uyumlu olduğu söylenemez. Çünkü aynı düzeydeki gelirlerin kaynağı farklı olabilir veya bu gelirleri elde eden mükelleflerin kişisel ve ailevi durumları açısından da farklılıklar olabilir. Örneğin bekâr bir mükellefin evli bir mükellefe göre vergi ödeme gücü daha yüksektir. Bu durumda dikey adalet gereği, bekâr mükellefin evli mükellefe göre daha yüksek vergilendirilmesi gerekebilir (Pehlivan, 2014: 151). Bu nedenle mükelleflerin ailevi ve şahsi durumlarının dikkate alınması eşitlik ilkesi açısından önem taşımaktadır.

Teoride, mükelleflerin ödeme gücüne yaklaşılması açısından, vergi nedeniyle katlanacakları fedakârlığın dikkate alınması gerektiğine dair yaklaşımlar ileri sürülmüştür (Edizdoğan vd., 2021: 249). Bu yaklaşımlardan ilki eşit mutlak fedakârlık yaklaşımıdır. Eşit mutlak fedakârlık yaklaşımında her mükellefin ödediği vergi sonucunda toplam faydalarındaki azalışın ortaya çıkaracağı fedakârlığın eşit olması gerektiği savunulmaktadır. Mükelleflerin ödeme gücü dikkate alınmaksızın her bir mükellef aynı miktarda vergi ödemelidir (Erdem vd., 2021: 199). Bir diğer yaklaşım eşit oranlı fedakârlık yaklaşımına göre her mükelleften eşit oranda vergi alınması gerekmektedir (Pehlivan, 2014: 152). Gelir seviyeleri farklı mükellefler aynı oranda vergilendirilmektedirler. Böylece yüksek gelir elde eden kişiler düşük gelirli kişilere göre daha fazla vergi ödemektedir (Öğretir, 2020: 141). Son olarak en az toplam fedakârlık yaklaşımı ise toplumdaki bireylerin vergileme nedeniyle katlandıkları fedakârlığın olabildiğince en az düzeyde

olması gerektiğini savunmuştur (Pehlivan, 2014: 152). Fedakarlığın ölçülmesindeki zorluklar, genellik ve adalet ilkesi gibi vergileme ilkeleriyle uyumlu olmayan sonuçlar ortaya çıkarabilmeleri gibi bir takım sakıncalar nedeniyle ödeme gücü ilkesi bu yaklaşımlara göre uygulanmamaktadır (Akdoğan, 2011: 210; Edizdoğan vd., 2021: 251).

3.4.2. Ücret Gelirleri Üzerindeki Mali Yükümlülüklerin Sosyal Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

Bu bölümde dünya nüfusunun önemli bir kısmını oluşturan Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD] ülkeleri ile Türkiye'nin ücretler üzerindeki vergi takozu OECD'nin 2023 yılı "Taxing Wages" raporundaki verilere dayalı olarak değerlendirilmeye çalışılacaktır.

3.4.2.1. Türkiye'de Ücret Geliri Üzerindeki Mali Yükümlülükler

Türkiye'de ücretler üzerinde iki mali yük bulunmaktadır. Bunlar vergi ve primlerdir. Her iki mali yükümlülükte zorunlu ödemelerdir. Çalışan açısından bu yükümlülükler arasında çok fazla bir farklılık bulunmazken esasen yapı itibarıyla birbirinden farklı yükümlülüklerdir (Eser, 2021: 20). Çalışanlar tarafından sosyal güvenlik kurumlarına yapılan prim ödemeleri bir karşılık taşımaktadır. Ancak vergiler için böyle bir karşılık söz konusu değildir.

Bireyler her dönemde hastalık, kaza, işsiz kalma, yaşlılık gibi durumlarla karşılaşmaktadırlar. Dolayısıyla insan hayatında güvence ihtiyacı duyulan pek çok durum ortaya çıkmaktadır. Bu gibi durumlarda kazancın kesilmesi, çalışan açısından önemli bir ekonomik güvensizliğe neden olmaktadır (Koray, 2020: 324). Hayat içinde ortaya çıkan çeşitli riskler karşısında bireyleri korumak amacıyla sosyal güvenlik sistemi kurulmuştur. Çalışanlar sosyal açıdan güvencelerinin sağlanması için devlete prim ödemektedirler. İşverenler tarafından da sosyal güvenlik primleri ödenmektedir.

Sosyal güvenlik primleri işgücü maliyetlerini arttırmakta ve bu durum da istihdam açısından olumsuz etkiler yaratabilmektedir (Goudswaard ve Caminada, 2015: 37). Birçok ülkede ortalama ücret düzeyine sahip kişiler üzerinde yüksek bir vergi yükü bulunmaktadır. Ancak esasen bunun asıl nedeninin bazı ülkeler için yüksek sosyal güvenlik primleri olduğunun dikkate alınması önemlidir (Radu vd., 2015: 1).

Tablo 13: Türkiye’de Sosyal Güvenlik Prim Oranları

Sosyal Güvenlik Primleri	Sağlık Sigortası Primi (%)	Ölüm, Yaşlılık, Malullük Sigorta Primi (%)	İş kazası, Meslek hastalıkları, Analık Sigorta Primi (%)	İşsizlik Sigortası Primi (%)	Toplam (%)
Çalışan	5	9	-	1	15
İşveren	7,5	11	2	2	22,5

Kaynak: OECD Taxing Wages Raporu, 2023: 619

Tablo 13’te Türkiye’de çalışan ve işverenlerin ödediği sigorta primlerinin oranlarına yer verilmiştir. İşverenlerin primlerini düzenli bir şekilde ödemesi ve SGK’ya borcunun bulunmaması durumunda ölüm, yaşlılık, malullük priminin %5’lik kısmını devlet ödemektedir (OECD, 2023a: 619). Bu indirimden yararlanan işverenlerin toplam sigorta prim oranı %17,5 olmaktadır.

Gelir vergisi ücretler üzerinde önemli bir mali yükümlülüktür. Gelir vergisi birinci bölümde açıklandığı için bu kısımda değinilmeyecektir. Bazı ülkelerde ücret gelirleri üzerinde “kilise vergisi”, “dayanışma vergisi” gibi mali yükümlülükler bulunmaktadır (Şen ve Demirli, 2018: 141). Bazı OECD ülkelerinde işverenler tarafından bordro vergisi ödenmektedir (Šeparović, 2009: 460). Diğer devletlerden farklı olarak ülkemizde ücret gelirleri üzerinden damga vergisi alınmaktadır.

Damga Vergisi Kanunu’na göre,

Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak carî hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediyeye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kâğıtlar için damga vergisi ödenmektedir.

Ücret ödemelerinde damga vergisi oranı %0,759’dur. Oranının yüksek olmadığından düşünülmesi nedeniyle damga vergisi genel olarak çok fazla ilgi çekmeyen bir vergi türüdür. Ancak damga vergisinin de bir vergi yükü oluşturduğunu ifade etmek gerekir (Eser, 2021: 21).

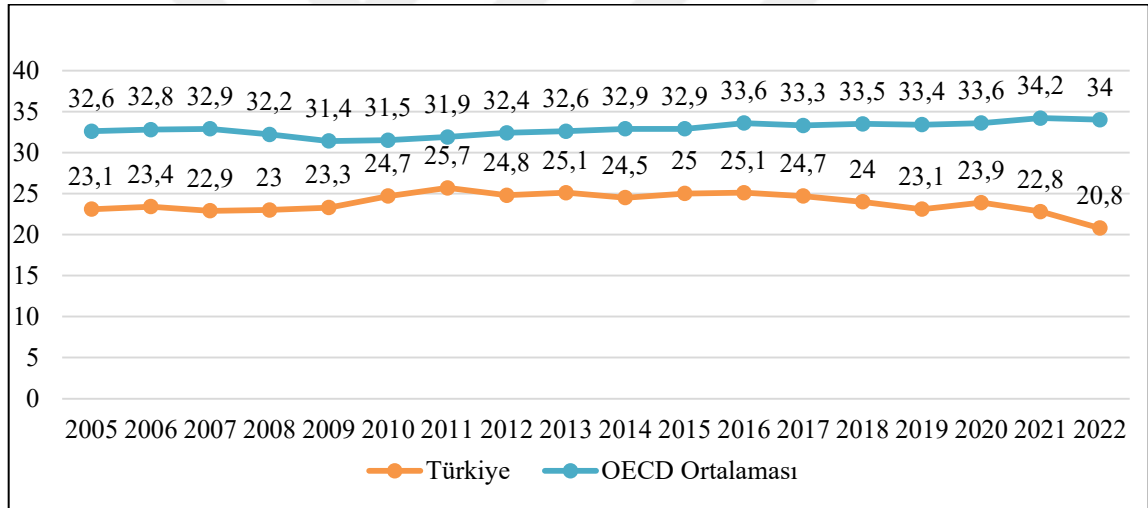
3.4.2.2. OECD Ülkelerinde Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Takozu

Ücretler üzerinde ortaya çıkan mali yük vergi takozu olarak tanımlanmaktadır (Nar, 2015: 686). Çalışanın ödediği sosyal sigorta primleri ile gelir vergisi, işverenin ödediği bordro vergileri de dâhil ortalama bir çalışanın işgücü maliyetinin yüzdesi şeklinde de vergi takozunu tanımlamak mümkündür (Hodge ve Hickman, 2018: 2). Vergi takozu bir anlamda toplam işgücü maliyeti içinde devlete yapılan ödemelerin miktarını da ifade etmektedir. Kanunla belirlenen devlete yapılan ödemeler, ülkeler arasında farklılık gösterebilmektedir. Vergiler ve zorunlu sosyal güvenlik primleri mükellefiyet türlerine göre farklılaşabilmektedir. Mükellefin gelir seviyesi, yaşadığı yer ve

bakmakla yükümlü olduğu kişi sayısı gibi faktörler bu ödemeleri etkileyebilmektedir (Šeparović, 2009: 451). Vergi takozu ülkeler arasında farklı ağırlık seviyelerinde hissedilebilmektedir (Nar, 2015: 686). Vergi takozu “gelir vergileri ile çalışan ve işveren sosyal güvenlik primlerini” hesaba kattığı için bir ülkenin emek üzerindeki nispi vergi yüküne ilişkin önemli bir ölçüm sağlamaktadır (Hodge ve Hickman, 2018: 1).

Grafik 3’te Türkiye ve OECD ortalamasının toplam vergi yükünün yıllar itibariyle (2005-2022) görünümüne yer verilmiştir. 2022 yılında OECD ortalamasında toplam vergi yükü %34 olurken, Türkiye’de %20,8 olmuştur. Türkiye’de toplam vergi yükünde 2021 yılına göre 2 puanlık bir azalış olmuştur. 2005 yılından beri Türkiye’de en düşük vergi yükü 2022 yılında gerçekleşmiştir. Yıllar itibariyle incelendiğinde de Türkiye’deki vergi yükü OECD ortalamasının sürekli altında kalmıştır. Ayrıca OECD ülkeleri içerisinde Türkiye toplam vergi yükünün en düşük olduğu ülkeler arasında yer almaktadır.

Grafik 3: Türkiye ve OECD Ortalaması Vergi Yükü (%) (2005-2022)



Kaynak: OECD Tax Revenue verileri kullanılarak hazırlanmıştır.

Türkiye’de vergi yükü düşük görünse de ülke karşılaştırmalarında ülkelerin siyasi, mali, ekonomik ve sosyal koşullarının dikkate alınarak değerlendirilmelerde bulunulması gerekmektedir. Vergi yükü karşılaştırmalarında ülkelerin refah seviyesi, gelir seviyesi, ödenen vergiler nedeniyle ortaya çıkan fedakârlıktaki farklılıklar göz önünde bulundurulmalıdır (Akdoğan, 2001: 210). Ayrıca bütçe açıkları, milli gelir hesaplama yöntemleri gibi hususlar da vergi yükü hesaplamalarında dikkate alınmalıdır (Öztürk ve Ozansoy, 2011: 201-202). Bu durumda ülkeler arası vergi yükü karşılaştırmalarında tartışmalı konuların olduğunu belirtmek gerekir.

Tablo 14: OECD Ülkelerinde Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Takozu (2022)

Ülkeler	Vergi Takozu	Gelir Vergisi	Sosyal Güvenlik Primleri		İşgücü Maliyeti (USD)
			Çalışan	İşveren	
Belçika	53,0	20,7	11,0	21,3	94.362
Almanya	47,8	14,7	16,9	16,6	90.146
Fransa	47,0	11,9	8,4	26,7	81.140
Avusturya	46,8	11,9	14,0	21,8	88.550
İtalya	45,9	15,3	6,6	24,0	70.393
Finlandiya	43,1	17,2	8,5	17,4	74.825
Slovenya	42,8	9,9	19,0	13,9	48.179
İsveç	42,4	13,1	5,3	23,9	75.477
Portekiz	41,9	13,9	8,9	19,2	47.700
Slovakya	41,6	8,4	10,3	22,9	37.239
Macaristan	41,2	13,3	16,4	11,5	44.683
Letonya	40,6	13,0	8,5	19,1	39.389
Lüksemburg	40,4	17,4	10,8	12,2	94.100
Çek Cumhuriyeti	39,8	6,3	8,2	25,3	48.717
İspanya	39,5	11,6	4,9	23,0	61.078
Estonya	39,0	12,5	1,2	25,3	45.624
Litvanya	38,2	17,3	19,2	1,8	42.454
Türkiye	37,2	9,6	12,8	14,9	34.470
Yunanistan	37,1	7,4	11,4	18,3	43.783
Norveç	35,7	17,1	7,1	11,5	79.921
Hollanda	35,5	14,3	10,4	10,7	85.828
Danimarka	35,5	35,5	0,0	0,0	69.941
İrlanda	34,7	21,2	3,6	10,0	77.318
OECD Ortalaması	34,6	13,0	8,2	13,4	60.552
Polonya	33,6	4,2	15,3	14,1	44.795
Japonya	32,6	6,8	12,5	13,3	62.028
İzlanda	32,5	26,4	0,1	6,0	78.589
Kanada	31,9	17,6	5,8	8,4	70.907
Birleşik Krallık	31,5	12,8	8,4	10,4	71.544
ABD	30,5	15,9	7,1	7,5	70.174
Kosta Rika	29,2	0,0	8,3	20,9	35.633
Avustralya	26,9	21,8	0,0	5,1	68.947
Kore	24,2	5,9	8,4	9,9	66.702
İsrail	23,6	10,3	7,8	5,5	48.697
İsviçre	23,4	11,4	6,0	6,0	100.655
Meksika	20,4	8,9	1,2	10,3	16.947
Yeni Zelanda	20,1	20,1	0,0	0,0	47.539
Şili	7,0	0,0	7,0	0,0	26.719
Kolombiya	0,0	0,0	0,0	0,0	14.644

Kaynak: OECD Taxing Wages 2023 raporundaki veriler kullanılarak hazırlanmıştır. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-wages-2023_8c99fa4d-en

Tablo 14'te 2022 yılında OECD ülkelerinin vergi takozu görünümüne yer verilmiştir. Aynı zamanda vergi takozunu oluşturan gelir vergisi, sosyal güvenlik primleri ile işgücü maliyeti de Tablo 14'te gösterilmiştir. Bekâr, çocuksuz, ortalama ücret seviyesinde çalışan kişinin vergi takozu oranları baz alınmıştır.

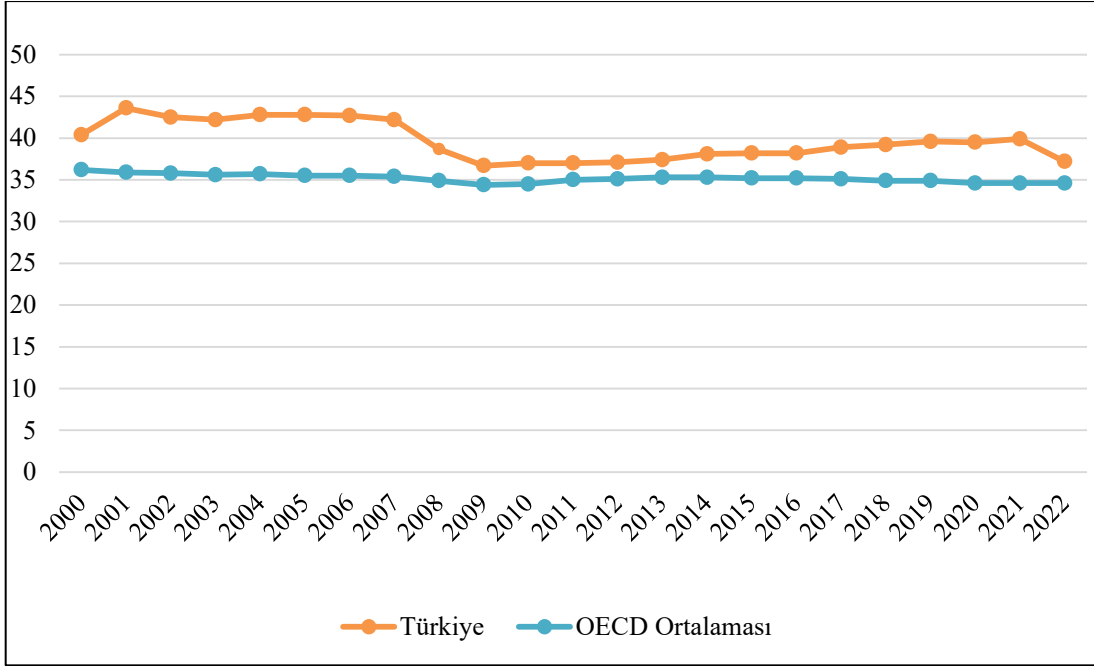
OECD ülkeleri içerisinde en yüksek vergi takozuna sahip olan ülke %53 oranla Belçika'dır. Vergi takozunun Belçika'da bu kadar yüksek olmasının temel nedeni, Avrupa'da en yüksek asgari ücret ödeyen ülkelerden biri olmasıdır (Nar, 2015: 691). Vergi takozunun yüksek olduğu ülkeler arasında Almanya (%47,8), Fransa (%47), Avusturya (%46,8), İtalya (%45,9) yer almaktadır. OECD ülkeleri içerisinde en düşük vergi takozuna sahip ülke %0 oranla Kolombiya'dır. Kolombiya'da ortalama ücret seviyesinde yer alan bekâr bir çalışan gelir vergisi ödememektedir. Bu çalışanların istihdam, sağlık ve emeklilik gibi nedenlerle sigortalara yaptıkları ödemeler de vergi dışı zorunlu ödemeler şeklinde değerlendirilmektedir (OECD, 2023a: 21). Şili (%7), Yeni Zelanda (%20,1), Meksika (%20,4) OECD ülkeleri içinde vergi takozu en düşük olan ülkeler arasında yer almaktadır.

OECD ülkelerinde işgücü maliyetlerini en fazla arttıran unsur gelir vergileridir. Gelir vergisi açısından en yüksek paya %35,5 ile Danimarka sahip olmuştur. İrlanda, İzlanda, Belçika, Avustralya, Yeni Zelanda'da gelir vergilerinin yükü %20'yi aşmıştır. Bu oran Slovakya, Slovenya, Japonya, Kore, Meksika, Polonya, Yunanistan, Çek Cumhuriyeti ve Türkiye'de %10'un altında gerçekleşmiştir. OECD ülkelerinde işgücü maliyetlerinin yüzdesi olarak sosyal güvenlik primlerinin toplamı %20'yi aşmıştır. OECD ülkeleri içerisinde en yüksek işveren sosyal güvenlik primi ödeyen ülke %26,7 ile Fransa olmuştur. İşveren sosyal güvenlik primleri Belçika, İtalya, Estonya, İspanya, Kosta Rika, Çek Cumhuriyeti, İsveç, Avusturya ve Slovakya olmak üzere dokuz ülkede işgücü maliyetlerinin %20'sinden fazlasını oluşturmuştur. Çalışanların ödediği sosyal güvenlik primleri içerisinde ise en yüksek oran %19,2 ile Litvanya'dadır (OECD, 2023a: 22). İşgücü maliyetinde ise 1. sırada İsviçre yer almaktadır. Türkiye'nin işgücü maliyeti açısından son sıralarda olması dikkat çekmektedir.

Tablo 14'teki verilere göre Türkiye'de 2022 yılı vergi takozu oranı %37,2'dir. Türkiye'deki vergi takozu oranı OECD ortalamasının (%34,6) üzerindedir. Toplam vergi yükünde Türkiye OECD ortalamasının altında kalırken, ücret gelirleri üzerindeki vergi takozu açısından OECD ortalamasının üzerindedir. Gelir vergisi %9,6 ile OECD ortalamasının 3,4 puan altında, çalışan sosyal güvenlik primi %12,8 ile OECD ortalamasını 4,6 puan üzerinde ve işveren sosyal güvenlik primleri %14,9 ile OECD ortalamasının 1,5 puan üzerinde gerçekleşmiştir. 38 OECD üyesi ülke içerisinde Türkiye toplam vergi takozunda 18. sıradadır. Türkiye gelir vergisi yükünde 29. sırada yer almaktadır. Türkiye çalışanların ödediği sosyal güvenlik prim yükünde OECD ülkeleri arasında 7. sıradayken işverenlerin ödediği işverenlerin ödediği prim yükünde 15. sırada yer almaktadır. Türkiye'de sosyal güvenlik primlerinin nispeten yüksek olduğu dikkat çekmektedir. OECD

ortalaması ve pek çok OECD ülkesine göre ülkemizde yüksek olan sosyal güvenlik prim oranının düşürülmesi, ücret gelirleri üzerindeki mali yükün azalması için gerekli görülmektedir (Giray, 2018: 74).

Grafik 4: Türkiye ve OECD Ortalaması Vergi Takozu Karşılaştırması (%) (2000-2022)



Kaynak: OECD “Tax Wedge” verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.
<https://data.oecd.org/tax/tax-wedge.htm#indicator-chart>

Grafik 4’te 2000-2022 yıllarında Türkiye ile OECD ortalamasının vergi takozu oranlarına yer verilmiştir. 2000 yılından itibaren Türkiye’de vergi takozu OECD ortalamasının sürekli olarak üzerinde gerçekleşmiştir. 2000’li yılların başında Türkiye’de vergi takozu %40-%43 civarında olduğu dikkat çekmektedir. 2009 yılı itibariyle Türkiye’deki vergi takozu ile OECD ortalaması arasındaki fark azalmaya başlamıştır. Ülkemizde 2008 yılında uygulanmaya başlayan AGİ vergi takozunun düşmesinde etkili olmuştur (Giray, 2018: 71). Ayrıca 2008 yılında sosyal güvenlik prim oranlarında 5 puanlık indirim yapılmıştır. Ülkemizde sosyal güvenlik prim oranı %37,5’den %32,5’e indirilmiştir. Yine aynı yıl istihdam paketiyle genç çalışanlar (18-29) ile tüm kadın çalışan istihdamında indirimli sigorta primi oranı uygulanmıştır. Tüm bu düzenlemelerle birlikte emeğin vergi takozu oranında %2.5-%3 aralığında bir azalma olmuştur (Çelikkaya, 2013: 86).

2022 yılında Türkiye’de vergi takozu 2021 yılına göre 2,7 puan azalarak %37,2’ye düşmüştür. 2022 yılında OECD’nin vergi takozu ortalaması da %34,6’dır. Yıllar itibariyle incelendiğinde Türkiye’de vergi takozu 2009 yılında %36,7 ile en düşük düzeye ulaşmıştır. 2009 yılından sonra da vergi takozunun en düşük olduğu yıl 2022 yılıdır. Türkiye’de asgari ücretin vergi dışı bırakılması nedeniyle vergi takozu daha düşük düzeye gerilemiştir. Türkiye’de asgari ücret

istisnası uygulanmaya başlamasına rağmen vergi takozu OECD ortalamasının üzerindedir. Ücret gelirleri üzerindeki mali yükümlülüklerin azaltılması için yeni düzenlemeler gereklidir.

Tablo 15: Farklı Çalışan Grupları Açısından Vergi Takozu (2022)

Ülke	Bekâr Çalışan	Evli, Çocuklu (Tek Maaşlı) Çalışan	Evli, Çocuklu (Çift maaşlı) çalışan
Fransa	47,0	39,2	40,7
Finlandiya	43,1	39,2	38,2
Belçika	53,0	37,8	45,5
İsveç	42,4	37,5	38,3
Türkiye	37,2	37,2	35,2
İtalya	45,9	34,9	37,4
İspanya	39,5	34,4	36,6
Yunanistan	37,1	33,7	35,7
Almanya	47,8	32,9	40,8
Norveç	35,7	32,3	32,4
Portekiz	41,9	31,6	37,5
Estonya	39,0	30,6	33,1
Avusturya	46,8	30,2	36,1
Macaristan	41,2	30,0	34,5
Hollanda	35,5	29,6	28,0
Litvanya	38,2	29,5	31,2
Kosta Rika	29,2	29,2	29,2
Letonya	40,6	29,0	32,3
Slovenya	42,8	28,9	35,6
Japonya	32,6	27,4	29,6
Birleşik Krallık	31,5	27,2	27,3
Slovakya	41,6	26,8	34,3
Danimarka	35,5	26,0	31,0
OECD Ortalaması	34,6	25,6	29,4
Çek Cumhuriyeti	39,8	22,7	33,8
Kanada	31,9	21,8	28,9
İzlanda	32,5	21,2	30,2
İrlanda	34,7	20,8	27,7
Kore	24,2	20,4	20,9
Meksika	20,4	20,4	20,0
Avustralya	26,9	20,2	24,6
Lüksemburg	40,4	20,1	29,9
ABD	30,5	19,8	24,7
İsrail	23,6	18,3	15,3
Polonya	33,6	11,9	22,2
İsviçre	23,4	11,6	17,7
Yeni Zelanda	20,1	7,9	18,0
Şili	7,0	7,0	6,6
Kolombiya	0,0	-4,8	-5,7

Kaynak: OECD Taxing Wages 2023 raporundaki veriler kullanılarak hazırlanmıştır. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-wages-2023_8c99fa4d-en

Ücretli çalışanların medeni hali, çocuk sayısı gibi faktörler de vergi takozunu etkilemektedir (İrteş Gülşen ve Öztürk, 2016: 13). Tablo 15'te OECD ülkelerinde iki çocuk sahibi tek maaşlı ve

çift maaşlı çalışanlar ile bekâr çalışanların vergi takozu oranları yer almaktadır. Sıralama evli, iki çocuklu ve eşi çalışmayan çalışanın vergi takozu açısından en yüksekten başlayarak yapılmıştır.

Türkiye’de 2022 yılında üç çalışan grubunun da vergi takozu OECD ortalamasının üzerindedir. Türkiye evli, eşi çalışmayan ve iki çocuk sahibi bir çalışan için OECD ülkeleri içerisinde vergi takozu oranı en yüksek 5. ülkedir. AGİ uygulamasının kaldırılmasıyla birlikte bekâr bir çalışan ile evli, eşi çalışmayan, çocuklu çalışan arasında vergi takozu açısından bir fark kalmamıştır. Evli, iki çocuklu ve tek maaşlı çalışanlar için Fransa (%39,2), Finlandiya (%39,2), Belçika (%37,8) ve İsveç (%37,5) vergi takozu oranı en yüksek ülkelerdir. Aynı mükellef grubu için vergi takozu oranı en düşük ülkeler Kolombiya (-%4,8), Şili (%7,0) ve Yeni Zelanda’dır (%7,9).

Evli, eşi çalışan, iki çocuk sahibi çalışan için Belçika (%45,5), Fransa (%40,7) ve Almanya (%40,8) en yüksek vergi takozuna sahip ülkelerdir. Aynı mükellef grubu için Kolombiya (%-5,7), Şili (%6,6) ve İsrail (%15,3) en düşük vergi takozuna sahip ülkelerdir.

Hem OECD üyesi ülkelerin önemli bir kısmında hem de Türkiye’de ücretli çalışanların yüksek bir mali yükümlülükle karşı karşıya oldukları söylenebilir. Dolaylı vergiler de hesaba katıldığında ücretliler açısından ciddi bir vergi yükü ortaya çıkmaktadır. Türkiye’de ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde ödeme gücüne ulaşmada kullanılan araçlar etkin bir şekilde kullanılamamaktadır. Ayrıca vergilendirmede ücretlilerin vergi yükünü arttıracak nitelikte düzenlemeler mevcuttur. OECD ülkeleriyle yapılan karşılaştırmada da Türkiye’de ücret gelirleri üzerindeki vergi takozu birçok OECD ülkesine göre yüksektir. Vergi takozu açısından konuya yaklaşıldığında sosyal vergileme ilkelerine aykırı bir sonuç ortaya çıkmaktadır.

3.4.3. Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinde Vergi Oranlarının Sosyal Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

Artan oranlı tarife, ödeme gücüne göre vergilendirmenin sağlanması için kullanılan araçlar arasında yer almaktadır. Bu tarife tipinde matrah artışına paralel olarak vergi oranları artmaktadır. Artan oranlılık, yüksek geliri daha fazla vergilendirerek dikey eşitliği sağlamayı amaçlamaktadır (Erdem vd., 2021: 212). Artan oranlı tarife, vergilerden yüksek hasılatın ve adaletin sağlanması açısından oldukça önemlidir ve gelir vergilerinde yaygın bir şekilde kullanılmaktadır (Pehlivan, 2014: 109). Geleneksel anlayış artan oranlı vergilerin adaletin sağlanmasında diğer yaklaşımlara göre daha etkin olduğunu kabul etmektedir. Dünya’da ağırlıklı olarak artan oranlı tarifelerin uygulanması bu görüşü desteklemektedir (Şentürk, 2006: 18).

Vergi sistemimizde tüm vergi kesintileri düz oranlı iken ücretlerde vergi kesintisi artan oranlı tarifeye göre yapılmaktadır (Yılmaz ve Batı, 2022: 46). Bu durum vergi adaletinin sağlanmasına

katkı sağlayan artan oranlılığın işlevinin bozulmasına yol açmaktadır (Öz ve Rakıcı, 2004: 30). Ayrıca ücretlerden gelir vergisine ek olarak sosyal güvenlik primleri de kesilmektedir. Sosyal güvenlik primleri sabit oranlar üzerinden alındığı için artan oranlılığın etkisini azaltmaktadır (Paturot vd., 2013: 4).

Sporculara yapılan ödemeler, ücret olarak kabul edilmesine rağmen vergilendirilmesinde genel oranlar kullanılmamaktadır. Sporu teşvik etmek için sporcular sabit oranda vergiye tabi tutulmaktadırlar. Oranlar liglerin seviyesine göre değişiklik göstermekte %5, %10, %20'lik oranlarla vergilendirme yapılmaktadır (Kızıl, 2020: 272). Gelir vergisi tarifesine bakıldığında en üst dilim için %40 vergi oranı uygulanmakta iken sporcular için en fazla %20 oranında sabit vergi kesintisi yapılması dikkat çekmektedir (Ergür ve Köstekçi, 2021: 2945). Benzer şekilde jokey, jokey yamakları ve antrenörlerin ücretleri üzerinden özel düzenleme ile %20 oranında gelir vergisi kesilmektedir. Özellikle futbolcuların çok yüksek gelir elde ettiği düşünüldüğünde vergilendirme açısından adaletsiz bir durum ortaya çıktığı söylenebilir. Sabit oran üzerinden vergilendirilen sporcular, jokey ve jokey yamaklarının da artan oranlı tarife göre vergilendirilmesi adalet ve eşitlik ilkelerine önemli katkı sağlayacaktır (Ertekin, 2021: 301).

Ücretlerin kaynaktan kesintiyle vergilendirilmesinde artan oranlı tarife uygulanmaktadır. Diğer gelir unsurlarına ve ücret olarak değerlendirilmesine rağmen futbolcu, jokey ve antrenörlerin sabit orandan vergilendirilmesi genellik ilkesinden uzaklaşılmasına yol açmaktadır (Şen, 2016: 32). Devletin sosyal amaçlarından biri gelir dağılımında adaleti sağlamaktır. Sporcuların da ücretli mükellefler gibi artan oranlı tarife göre vergilendirilmesi gelir dağılımında adalet katkısı sağlayacaktır. Aksi takdirde bu adaletsizliğin düzeltilmesi söz konusu olamayacaktır (Kızıl, 2020: 271). Açıklamalardan anlaşılacağı üzere sporun teşvik edilmesi ve sporcuların korunmasına yönelik vergisel teşvikler amacını aşarak ödeme gücü ilkesine zarar vermektedir (Öz ve Akçay, 2013: 23).

2006 yılından önce gelir vergisi tarifesinde ücretli çalışanlar için farklılaştırılmış şekilde düzenlenmişti. 5479 sayılı Kanunla yapılan vergi tarifesinde değişikliğine kadar ücret gelirlerine diğer gelirlerle göre %5 daha düşük oran uygulanmaktaydı. Ücret için vergi oranları 15, 20, 25, 30, 35 olarak belirlenmiş iken, diğer gelir unsurlarına her dilim için 5'er puan daha yüksek oranlar uygulanmaktaydı (Rakıcı ve Tunçer, 2011: 151). Ücretli çalışanlar için tarifede yapılan farklılaştırma ayırma kuramının uygulama şekillerinden biridir. Uzun yıllar gelir vergisi içinde ücretlilerin payı %50 ve üzerindeyken 1999 yılında bu pay %42,7'ye düşmüştür. Bu düzenleme ücretlilerin vergi yükünün azalmasını sağlamıştır (Saraçoğlu, 2001: 66). 5479 sayılı Kanunla ücretlilerin %5 daha düşük oran üzerinden vergilendirilmesine son verilmiş ve tarifiedeki dilim sayısı da beşten dörde düşürülmüştür (Rakıcı ve Tunçer, 2011: 148). Bu değişiklikte birlikte ücretliler lehine yapılan vergi tarifesindeki farklılaştırmaya son verilmiş ve ücretliler ile diğer gelir unsurlarına tek tarife uygulanmaya başlamıştır. 5479 sayılı Kanunla yeni tarife düzenlemesinde 1.

ve 2. dilimin oranları 5 puan düşürülmüştür. 2006 yılı tüm gelir unsurları için vergi oranları %15, %20, %27 ve %35 olarak belirlenmiştir (Sönmez, 2023: 144).

Yeni tarife uygulamasıyla gelirler üzerindeki vergi yükünün azaltılması ve vergi gelirlerinin artırılması amaçlanmıştır. Bu düzenleme o dönemde vergi sisteminin etkinlik ilkesini öncelediğini göstermektedir (Gerçek, 2010: 171). Yapılan bu tarife değişikliği nedeniyle Anayasa Mahkemesi'ne iptal davası açılmıştır. Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı sonrası 6009 sayılı Kanunla yeniden gelir vergisi tarifesinde değişiklik yapılmıştır.

Tablo 16: Gelir Vergisi Tarifesi (2010)

Gelir Dilimi	Vergi Oranı (%)
8.800 TL'ye kadar	15
8.800 – 22.000 TL arası	20
22.000 – 50.000 TL arası 22.000 – 76.200 TL arası (ücret için)	27
50.000 TL'den fazlası 76.000 TL'den fazlası (ücret için)	35

Kaynak: Rakıcı ve Tunçer, 2011: 151

Tablo 16'da 2010 yılının gelir vergisi tarifesine yer verilmiştir. Yeni tarifenin 3. ve 4. dilimindeki matrah ücret lehine farklılaştırılmıştır. Bu değişiklik ayırma kuramına uygun gibi görünmektedir. Ancak söz konusu düzenlemenin tüm ücretleri kapsamaması sorun oluşturmaktadır (Rakıcı ve Tunçer, 2011: 151). Yalnızca tarifenin 3. ve 4. dilimleri için yapılan farklılaştırma adalet, ödeme gücü ve ayırma ilkesiyle uyumlu olmayan bir sonuç ortaya çıkarmıştır (Gerçek, 2010: 175).

5479 sayılı Kanun öncesinde ücretliler ve diğer gelir unsurları için uygulanan ikili tarife yapısı günümüzde de uygulanarak düşük ücretliler için de ayırma kuramı gerçekleştirilebilir. Gelir vergisi tarifesinde ücretliler lehine farklılaştırılarak düzenlenmesi durumunda sosyal vergileme ilkeleriyle uyumlu bir uygulamaya geçiş sağlanabilecektir.

7194 sayılı Kanunla gelir vergisi tarifesine 5. dilim eklenmiştir. Vergi tarifesindeki en yüksek oran %35 iken yeni düzenlemeyle birlikte en yüksek oran %40'a çıkmıştır. Bu durum yüksek gelirli için ek bir vergi yüküne sebep olmuştur. Vergi oranı artışı yüksek gelirli mükelleflerin kayıt dışına çıkma gayretlerinin artmasına yol açabilecektir (Durukan, 2020: 109). Gelir vergisi tarifesine yeni vergi dilimi ve vergi oranı eklenmesiyle birlikte yüksek gelirli kişilerin yüksek oranda vergilendirilmesi dikey eşitliğin sağlanması açısından olumlu değerlendirilebilir.

Tablo 17: Gelir Vergisi Tarifesi (2023)

Ücret Gelirlerinde Matrah	Vergi Oranı	Diğer Gelir Unsurlarında Matrah	Vergi Oranı
70.000 TL'ye kadar	%15	70.000 TL'ye kadar	%15
150.000 TL'nin 70.000 TL'si için 10.500 TL, fazlası için	%20	150.000 TL'nin 70.000 TL'si için 10.500 TL, fazlası için	%20
550.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.000 TL, fazlası için	%27	370.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL, fazlası için	%27
1.900.000 TL'nin 550.000 TL'si için 134.500 TL, fazlası için	%35	1.900.000 TL'nin 370.000 TL'si için 85.900 TL, fazlası için	%35
1.900.000 TL'nin fazlasının 1.900.000 TL'si için 607.000 TL, fazlası için	%40	1.900.000 TL'nin fazlasının 1.900.000 TL'si için 621.400 TL, fazlası için	%40

Kaynak: GVK, 1961: madde 103

Tablo 17'de 2023 yılı gelir vergisi tarifesine yer verilmiştir. Tablo 17'de görüldüğü üzere ücretliler için vergi oranı %15'ten başlamaktadır. Matrah arttıkça vergi oranı da artmaktadır.

Tablo 17'de görüldüğü üzere gelir vergisi tarifesinin 3. 4. ve 5. diliminde ücretliler için vergi dilimi arttırılmıştır. 2023 yılı gelir vergisi tarifesine göre 370 bin TL'ye kadar ücretliler ile diğer gelir unsurlarına aynı oran uygulanmakta, bu tutarın üzerinde gelir elde eden ücretliler lehine bir farklılaştırılma yapıldığı dikkat çekmektedir. Ülkemizde bu tutarda ücret kazanan mükellef sayısı oldukça sınırlıdır. Vergi tarifesine ilişkin bu düzenlemenin yüksek gelirli kişilere mali açıdan avantaj sağladığı söylenebilir (Ertekin, 2021: 300). Uygulama ayırma kuramına uygun gibi görünse de özellikle düşük gelirli ücretlileri kapsamaması vergi adaletini zedeleyici bir durumdur.

Gelir vergisi tarifi incelendiğinde tarifenin 1. ve 2. gelir dilimine giren ücretliler diğer gelir unsurlarıyla aynı tutar ve oran üzerinden vergilendirilmektedirler (Biyen ve Yılmaz, 2012: 199). Bu durumda ayırma ilkesinden uzaklaşıldığı ve ödeme gücüne göre vergileme sağlanamadığı için adalet ilkesinden de uzaklaşılmaktadır (Üstün, 2010: 603). Özellikle ilk iki dilime giren mükelleflerin daha düşük gelir düzeyine sahip olduğu dikkate alındığında ücretliler lehine bir düzenleme yapılması gerekli görülmektedir.

Kaynakta kesintiyle vergilendirilen menkul sermaye iradı ve bazı gelir unsurları sabit oranda vergilendirilmektedir. Buna karşın ücretli çalışanların gelirlerine artan oranlı tarife uygulanarak vergiye tabi tutulması yatay eşitliği olumsuz etkilemektedir (Şen ve Demirli, 2017: 1604). Türkiye'de adalet ilkesine katkı sağlamak amacıyla uygulanan artan oranlı tarife uygulamasında vergi oranlarının yüksek olması mükellefler açısından sorun oluşturmaktadır (Organ ve Yavuz, 2017: 11).

Yabancı ülkelerde düşük gelirli kişileri korumak için tarifelerde ilk dilimlere düşük oranlar uygulanabilmektedir. Tablo 18'de yer verilen çeşitli ülkelerdeki vergi tarifelerinin ilk dilimine

isabet eden oranlar Finlandiya’da %12,64, Avusturya, İngiltere ve Fransa’da %0’dır. Kanada’da ilk dilime isabet eden oran (%15) Türkiye ile aynıdır. Gelir vergisi tarife oranları Türkiye’de de ücretli çalışanlar lehine düşük oranlarda uygulanabilir (Bıyan ve Yılmaz, 2012: 215).

Tablo 18: Çeşitli Ülkelerde Gelir Vergisi Oranları (%)

	Avusturya	Finlandiya	İngiltere	Fransa	İtalya	Kanada	Türkiye
1. dilim	0	12.5	0	0	23	15	15
2. dilim	20	19	20	11	25	20,5	20
3. dilim	30	30.25	40	30	35	26	27
4. dilim	41	34	45	41	43	29	35
5. dilim	48	44	-	45	-	33	40

Kaynak: OECD 2023b, <https://www.oecd.org/ctp/tax-policy/personal-income-tax-rates-explanatory-annex.pdf>

Türkiye’de 2023 yılı kurumlar vergisi oranı %25’tir (Kurumlar Vergisi Kanunu, 2006: madde 32). Kaynakta kesinti yöntemiyle vergilendirilen ücretlilerin vergiden kaçınma ve çok sayıda gideri matrahtan indirebilme imkânı bulunan kurumlar vergisi mükelleflerine göre daha yüksek vergi oranlarıyla vergilendirilmesi de adalet ilkesiyle uyumlu olmayan bir sonuç ortaya çıkarmaktadır (Şahin, 2022: 999).

Vergi politikaları bir ülkenin ekonomik ve sosyal amaçlarına ulaşması noktasında oldukça önemlidir. Ücretlilerin vergi tarifesi belirlenirken bu mükelleflerin ekonomik ve şahsi durumunu izleyebilen bir sistem meydana getirilmelidir. Devletin vergi politikalarının mükelleflere olan etkileri de göz önünde bulundurulduğunda bu politikalar, vergileme ilkeleriyle uyumlu olmalıdır. Ödeme gücü ilkesi dikkate alınmadığında adaletten uzak bir vergi sistemi oluşacak ve bu durum mükellefler ve toplum üzerinde rahatsızlık hissi oluşturacaktır (Diril ve Arat, 2015: 118). Sonuç olarak ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde vergi oranlarının sosyal vergileme ilkeleriyle bağdaşmadığı görülmektedir.

3.4.4. Ücret Gelirlerinde Vergilendirme Yönteminin Sosyal Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

Literatürde gelir vergisinin en adil vergi olduğuna dair genel bir düşünce vardır. Çünkü gelir vergisi artan oranlı tarifenin uygulanmasına ve vergilendirmede kişisel ve ailevi durumun dikkate alınmasına olanak tanımaktadır. Ancak gelir unsurları arasında farklı vergilendirme usullerinin varlığı gelir vergisi açısından adaletsiz bir durum ortaya çıkarmaktadır. Diğer gelir türlerinin önemli bir kısmı beyan usulüne göre vergilendirilirken, ücret gelirlerinin büyük bir bölümünün kaynakta kesintiye tabi olması adalet ilkesine aykırı bir durumdur (Yeniçeri, 2014: 84).

Türkiye’de ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde ağırlıklı olarak kaynakta kesinti yönteminin uygulanmasının yanı sıra sınırlı sayıda da olsa beyanname yöntemi de uygulanmaktadır. Beyanname yöntemi beyanname üzerinden vergi matrahına yönelik indirimlerin yapılabilmesi açısından önemlidir. Ücretlilerin GVK’nin 89. maddesinde yer verilen indirimlerden yararlanabilmeleri beyanname vermelerine bağlıdır. Böyle bir sınırlama yatay eşitlik ve gelir dağılımı açısından olumsuz durumlar meydana getirebilmektedir (Şen ve Demirli, 2018: 141). Ücretliler ile benzer ödeme gücüne sahip mükelleflerin farklı yöntemlerle vergilendirilmeleri nedeniyle mükellefler arasında eşitsizlikler ortaya çıkabilmekte ve beyanname yöntemiyle vergilendirilenler çeşitli avantajlar elde edebilmektedirler (Ertekin, 2021: 308).

Kaynakta kesinti ve beyanname yöntemi arasında vergilendirme zamanı konusunda belirgin bir fark ortaya çıkmaktadır. Bu durum beyanname yöntemine tabi mükelleflere avantaj sağlamaktadır (Biyan ve Yılmaz, 2012: 189). Ücretliler gelir vergisini aylık ödemektedirler. Beyanname yöntemine tabi mükelleflerin vergileri ise gelirin elde edildiği yılı izleyen yıl tahsil edilmektedir. Bu eşitsizliği ortadan kaldırmak ve beyanname yöntemine tabi serbest meslek erbabı ve ticari kazanç sahiplerinden vergiyi hızlı tahsil etmek (gelirin elde edildiği yıl) için “geçici vergi” uygulaması getirilmiştir. Ancak bu uygulama eşitsizliği ortadan kaldırmaya yetmemiştir (Başaran Yavaşlar, 2012: 11). *“Hesaplanan geçici vergi, üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın ondördüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve onyedinci günü akşamına kadar ödenir”* (GVK, 1961: madde 120). Dolayısıyla verginin ödemesi dört buçuk ay sonra gerçekleşmekte ve mükellefler bu süre boyunca vergi olarak ödenecek tutarı kullanabilme fırsatına sahip bulunmaktadır (Başaran Yavaşlar, 2012: 11). Geçici vergilerin üçer aylık dönemlerde beyan edildiği dikkate alındığında yine beyanname yöntemine tabi mükelleflerin ücretlilere göre vergi ödeme süresi açısından avantajlı oldukları görülmektedir (Yeniçeri, 2014: 82). Yine iki yöntem arasındaki bu farkın da ücretliler aleyhine eşitsizlik ortaya çıkardığı ve ödeme gücü ilkesiyle uyumlu olmadığı söylenebilir.

Diğer ücretliler uygulamasında çalışanlar için matrahın net olarak belirlenmesi, diğer ücretlilerin gelirleri arasında farklılıklar olması nedeniyle ödeme gücünü yansıtmamaktaydı. Aynı zamanda diğer ücretliler AGİ ve gayrisafı tutardan yapılan indirimlerden faydalanamamaktaydı. Dolayısıyla diğer ücretlilere ilişkin vergilendirme adaleti zedeleyici unsurlar barındırmaktaydı (Çiçek, 2012: 75). Dolayısıyla bu usulün kaldırılarak beyanname yöntemine geçilmesinin yerinde bir değişiklik olduğu söylenebilir. Bu değişiklik ödeme gücü ve adalet ilkesi açısından olumlu bir gelişme olarak değerlendirilebilir.

Vergiler mükelleflerin gelirinde azalmaya yol açmaktadır. Bu nedenle vergiler mükellefler üzerinde bir yük oluşturmaktadır. Dolayısıyla vergiler zaman zaman toplumda çeşitli tepkilerle karşılanmaktadır. Mükellefler vergi yükünü azaltmak amacıyla yasal veya yasal olmayan yöntemlere başvurabilmektedirler. Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yöntemleriyle ödenecek

verginin azaltılması veya tamamen ortadan kaldırılması vergi gelirlerinin erozyona uğramasına neden olmaktadır (Sandalcı, 2020: 1036). Ücretli çalışanlar kaynakta kesinti yöntemiyle vergilendirilmesinden dolayı çeşitli yöntemlerle vergiyi azaltma imkânı bulunmamaktadır. Bu durum da vergi yükünün ücretlilere yüklenmesine neden olmaktadır.

Vergiler birçok ülkede devletin görev ve sorumluluklarını yerine getirebilmesi için yaptığı harcamaların en önemli finansman kaynağıdır. Bireylerin vergiyi algılama biçimi vergi tahsilatını büyük ölçüde etkilemektedir. Kaynakta kesinti yöntemiyle vergilendirmenin nihai vergileme olması nedeniyle ücretli çalışan ile vergi dairesi ilişkisi kopmaktadır. Bu durum vergi bilincinin oluşmasını ve vergi ödevinin vatandaşlık görevi niteliğinde olduğu düşüncesinin yerleşmesini engellemektedir (Bıyan ve Yılmaz, 2012: 197).

“Vergi affı, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılması olarak tanımlanabilir” (Kılıç, 2019: 111). Vergi afları vergi tahsilatını artırma açısından olumlu değerlendirilebilir. Ancak uzun dönemde afların vergiye uyum konusunda sorunlar ortaya çıkarabileceği savunulmaktadır (Savaşan, 2006: 41). Vergi affı beklentisi artan kişiler vergiyle ilgili yükümlülükleri yerine getirmemeyi alışkanlık haline getirebilir. Türkiye’de sürekli olarak çıkarılan vergi afları, vergi sistemine olan güveni azaltmaktadır (Aktan, 2020: 406). Vergi afları dürüst mükellefler üzerinde adaletsizlik duygusu yaratabilmektedir. Ücretliler kaynakta kesinti yöntemi ile vergilendirdiği için Türkiye’de de sık sık başvurulanan vergi aflarından yararlanamamaktadırlar. Ücretlilerle aynı ödeme gücüne sahip mükelleflerin vergi affından yararlanabilmesine rağmen, ücretlilerin bu uygulamadan mahrum kalması vergi bilinci ve toplumsal huzur açısından da olumsuz etkiler ortaya çıkabilmektedir. Ücretlilerin büyük bir kısmının kaynakta kesinti yöntemiyle vergilendirilmesi de adalet ve eşitlik ilkelerini olumsuz etkileyebilmektedir (Ertekin, 2021: 297-298).

3.4.5. Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinde Safi Kazancın Tespitinin Sosyal Vergileme İlkeler Açısından Değerlendirilmesi

Vergilemede ödeme gücüne ulaşmaya çalışılması vergi adaletinin sağlanması açısından oldukça önemlidir. Ödeme gücüne göre vergilendirmenin yapılabilmesi için de safi gelire ulaşp vergiye tabi matrahın doğru bir biçimde tespit edilebilmesi gerekmektedir (Demircan, 2015: 264). Gayrisafi ücret tutarından yapılacak indirimler; sosyal güvenlik primleri, sendika aidatları, hayat/şahıs sigorta primleri, kanuni kesintiler ve engellilik indirimidir. Gayrisafi ücretten indirim konusu yapılabilecek unsurların sınırlı olması nedeniyle ücretlilerin gerçek usulden tam anlamıyla yararlanması imkânı bulunmamaktadır (Şen ve Demirli, 2018: 154). Safi gelir tespit edilirken ücretliler ve diğer kazanç sahipleri arasında indirilecek giderlerin kapsamı farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Ücretlilerin gelir elde etmek için yaptıkları harcamaların gayrisafi ücretten indirilebilme imkânı bulunmamaktadır (Başaran Yavaşlar, 2012: 8). Safi gelire ulaşmada

indirilecek giderlerin gelir unsurlarının tamamında aynı veya benzer nitelikte olması gerekmektedir (Demircan, 2015: 265). İndirilecek giderlerin kapsamı konusunda gelir unsurları arasındaki farklılık ödeme gücü, adalet ve eşitlik ilkelerine aykırı bir sonuç ortaya çıkarmaktadır.

Ücret ve serbest meslek kazancı arasındaki fark işverene bağlı çalışma noktasında ortaya çıkmaktadır. Ücretliler bir işverene bağlı olarak çalışırken serbest meslek erbabı bağımsız çalışmaktadır. Benzer durumda olmaları nedeniyle vergide eşitlik ilkesine göre benzer şekilde vergilendirilmeleri gerekmektedir. Ancak serbest meslek erbabının mesleğine ilişkin olarak yaptığı harcamaları gayrisafi tutardan indirebilme imkânı bulunmaktadır. Ücretliler için bu indirimlerin söz konusu olmaması ödeme gücü ve eşitlik ilkesine zarar vermektedir. Bu bağlamda ücretlilerin de mesleğiyle ilgili yaptığı harcamaların indirim konusu yapılabilmesi ödeme gücü ve eşitlik ilkelerine yaklaşılmasına neden olacaktır.

GVK'nın 121. maddesindeki hükme göre;

Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinden (finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere), bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen şartları taşıyanların yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilir.

Vergiye uyumu sağlamak amacıyla getirilen düzenlemeye göre yalnızca üç gelir unsuru %5 vergi indiriminden yararlanmaktadır. Söz konusu vergi indiriminin belirli gelir unsurlarını kapsamaması adalet ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Ücretlilerin tamamına yakını kaynaktan kesintiyle vergilerini ödemektedirler. Bu nedenle ücretliler vergilerini düzenli bir şekilde ödemektedir. Vergiye uyumlu mükelleflere getirilen indirim uygulamasından ücretlilerin yararlanması da sağlanabilir (Türkey, 2019: 108).

3.4.6. Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinde Muafiyet, İstisna ve İndirim Uygulamalarının Sosyal Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

Muafiyet ve istisna uygulamaları ödeme gücüne göre vergilemede önemli bir teknik olsa da aşırı ve gereksiz kullanımı vergi sistemlerinde sorunlar yaratmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nda ücretlere ilişkin birçok istisna bulunmaktadır. İstisna ve muafiyetlerin fazla olması vergi eşitliğini bozmasının yanı sıra vergi gelirlerinde düşüşe, uygulamada ortaya çıkabilecek güçlüklerle ve vergi sisteminde karmaşıklığa neden olabilmektedir (Bulutoğlu, 1978'den aktaran: Ulusoy, 1995: 144). Muafiyet ve istisnalar vergi matrahında ortaya çıkardıkları azaltıcı etki nedeniyle vergi erozyonuna yol açarak vergi tabanını daraltabilmektedir (Öz, 2002: 13).

Gelir vergisi sistemlerinde gelir unsurları açısından sübjektif özellikleri bulunan muafiyet, istisna, indirim uygulamaları vardır. Türkiye’deki istisna uygulamalarından ücretlilerin tamamının yararlanamaması ücretliler ile diğer gelir unsurları arasında dikey eşitliğin sağlanmasını engellemektedir (Şen ve Demirli, 2017: 1607). Bazı kesimlere tanınan ücret istisnasının benzer durumdaki mükelleflere tanınmaması adalet ve eşitlik ilkesini zedelemektedir.

GVK’nın 23. maddesinin 5. fıkrasında özel hizmetlerde çalışanların (kapıcı, bahçıvan, dadı gibi) aldıkları ücretler vergiden istisna edilirken, ticari mahalli yerlerde benzer hizmetlerde çalışanların ücretleri istisna kapsamı dışında tutulmuştur. Çalışanların benzer mahiyette olmalarına rağmen ortaya çıkan vergisel ayrıcalık ödeme gücü ilkesine aykırı bir sonuç ortaya çıkarmaktadır (Şenyüz, 2014: 88). Aynı zamanda eşitlik ilkesi gereği benzer durumdakiler benzer işlemlere tabi tutulmalıdır. Ancak bu örnekte görüldüğü üzere benzer durumdaki mükellefler arasında bir taraf vergi ayrıcalığından yararlanabilirken diğer taraf yararlanamamaktadır. Sosyal, siyasi, ekonomik amaçlarla getirilen istisna, muafiyet gibi uygulamaların mükellefler arasında farklılıklar meydana getirdiği görülmektedir (Ertekin, 2021: 301). Dolayısıyla bu uygulamalar eşitlik ve adalet ilkelerini de zedelemektedir.

7194 sayılı Kanunla spor hakemlerine yönelik olan istisna uygulamasının kapsamı daraltılmıştır. 7194 sayılı Kanun öncesinde tüm spor yarışması hakemlerine yapılan ücret ödemeleri gelir vergisinden istisna edilmişti. Yeni düzenlemeyle birlikte amatör yarışları yöneten hakemlerin elde ettiği ücret dışında diğer spor hakemlerine yapılan ödemeler vergilendirilmektedir (311 Seri No’lu GVG, madde 10). Özellikle süper lig hakemlerinin yüksek düzeyde ücret geliri elde ettiği herkes tarafından bilinmektedir. Dolayısıyla bu değişikliğin yapılması yerinde bir karar olmuştur (Türkay, 2020). Söz konusu istisnanın kaldırılması adalet ve eşitlik ilkesi açısından olumlu bir gelişme olarak değerlendirilebilir.

Düşük ücretlilere tanınan ücret istisnaları ödeme gücü ve dikey eşitlik ilkelerine uygunluk açısından yerinde bir uygulamadır. GVK’da yer verilen teşvik, ikramiye ve mükâfatlara ilişkin istisnalar teşvik amacı taşımaktadır. Dolayısıyla bu istisnaların tanınmasında ödeme gücü dikkate alınmamıştır. Teşvik amacıyla tanınan istisna ve muafiyet uygulamaları adalet ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Aynı zamanda bu gibi uygulamalar vergi gelirlerini azaltıcı etkide bulunarak vergi yükünün başkalarına aktarılmasına neden olabilmektedir (Ulusoy, 1995: 92). GVK’nın 15. maddesinde diplomat muaflığına yer verilmiştir. Diplomat muaflığında karşılıklılık ilkesi esas alınmıştır. Bu nedenle adalet ilkesini zedeleyici herhangi bir unsur bulunmamaktadır (Can Avcı, 2018: 99).

Geliri kaynakta kesinti veya beyan usulüyle vergilendirilen ücretli mükellefler arasında engellilik indiriminden faydalanma açısından herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Bu durum adalet ilkesi açısından olumludur. GVK’nın 23. maddesinde yer alan müteferrik istisnalar için de

benzer durum geçerlidir (Şen ve Demirli, 2017: 1608). Çalışma gücünün bir kısmını kaybeden engelli çalışanlar engellilik indiriminden yararlanmaktadırlar. Ücretlilere uygulanan engellilik indiriminin tüm engellileri kapsamaması nedeniyle bu uygulama da genellik ilkesini zedelemektedir (Taş, 2000'den aktaran: Diril ve Arat: 2015: 118). Engelli çalışanlar diğer çalışanlara göre çalışmaları sırasında daha fazla zorlanmaktadır. Engellilik indiriminin farklı durumda olanların farklı işleme tabi tutmayı amaçlayan dolayısıyla dikey eşitliğe olumlu katkı sağlayan bir uygulama olduğu söylenebilir.

Vergi adaletini sağlamak için kullanılan en önemli araçlardan biri de AGİ uygulamasıdır. Toplumsal ve ekonomik koşullar dikkate alınarak belirlenen AGİ vergi adaletinin sağlanmasına katkı sağlayacaktır (Bozdoğan vd., 2012: 135). AGİ uygulaması mükelleflerin ödeme gücüne yaklaşılmaya imkân tanımaktadır. AGİ yerine getirilen asgari ücret istisnası ile birlikte nispeten gelire daha fazla ihtiyacı olan mükelleflere daha az, gelire daha az ihtiyacı olan mükelleflere ise daha yüksek reel katkı sağlaması nedeniyle adalet ilkesini zedelemektedir (Demet, 2022b). AGİ uygulamasının kaldırılması adalet ve ödeme gücü ilkesini zedelemektedir. Dolayısıyla AGİ sistemindeki aksaklıkların giderilerek yeniden bu uygulamaya geçilmesi vergi adaletinin sağlanmasına katkı sağlayabilecektir. AGİ uygulamasının etkin bir şekilde uygulanması sosyal vergileme ilkelerine katkı sağlanması açısından gerekli olduğu söylenebilir.

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ile ilgili en çok tartışılan konulardan biri de asgari ücretin vergilendirilmesidir. Asgari ücret üzerinden gelir vergisinin kaldırılmasına ilişkin tartışmalar Türkiye'de olduğu gibi birçok ülkede uzun zamandır devam etmektedir. Bu tartışmalarda özellikle adalet ilkesine vurgu yapılmaktadır (Eser, 2021: 23). Asgari ücret üzerinden gelir ve damga vergisinin kaldırılması vergi adaleti açısından olumlu değerlendirilse de bazı sakıncaları da beraberinde getirebileceği yönünde görüşler mevcuttur. Asgari ücretin gelir vergisinden istisna edilmesi nedeniyle asgari ücretin üzerinde gelir elde eden ücretlilere bazı işverenler tarafından asgari ücret ödenmeye başlanabilir. Asgari ücretin vergilendirilmemesi gelir dağılımında bozucu etkiler meydana getirebilir (Yavilioğlu Kaya vd., 2023: 109). Ödeme gücü ilkesi, mükelleflerin gelir düzeylerine göre vergi ödemelerini savunmaktadır. Ödeme gücü arttıkça daha yüksek oranda vergilendirme yapılmalıdır. Böyle bir vergilendirme ile gelir dağılımında adalet sağlanmaya çalışılmaktadır. Ücretlilere aynı matrah ve oran üzerinden asgari ücret istisnası uygulanması nedeniyle istisna uygulaması ödeme gücünü dikkate almamaktadır (Kaya ve Saraç, 2023: 229).

Önemli bir mükellef grubunun mükellefiyet kapsamından çıkarılması vergi tabanının daralmasına yol açmaktadır (Öz, 2002: 17). Asgari ücrete getirilen vergi istisnası kamu hizmetlerinin finansmanının çok önemli bir bölümünün vergilerle karşılandığı bir ülkede bütçe üzerinde büyük bir yük oluşmasına neden olabilecektir (Yavilioğlu Kaya vd., 2023: 109).

Günümüzde genellik ilkesi anayasal bir hüküm niteliğindedir (Pehlivan, 2014: 153). T.C. Anayasası'nın (1982) 73. maddesinde “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*” hükmü yer almaktadır. Genellik ilkesi herkesten vergi alınması gerektiğini ileri sürmektedir. Dolayısıyla bu ilkeye göre asgari ücretten de vergi alınması gerekmektedir. Ancak asgari ücrette vergilendirme Anayasada yer alan mali güç ilkesine göre yapılmalıdır (Eser, 2021: 25). Asgari ücret istisnasının sosyal vergileme ilkelerini zedelediği hususlar olduğu söylenebilir.



SONUÇ ve ÖNERİLER

Emeğin karşılığı olan ücret; ekonomik, siyasi, sosyal, mali ve toplumsal açıdan oldukça önemli bir yere sahiptir. Ücret, birçok kesimi yakından ilgilendiren, çok yönlü bir kavramdır. Emeği karşılığı çalışanların genellikle yegâne gelir kaynağı ücretlerdir. Ücret, vergiye tabi bir gelir olması nedeniyle de devlet açısından gelir kaynağıdır. Birçok ülkenin nüfusunun büyük bir kısmı ücretlilerden oluşmaktadır. Vergilendirme nedeniyle de ücretlilerin gelirleri kamu hizmetlerinin finansmanında önemli bir yere sahiptir. Türkiye’de toplam istihdamın yarısı ücretlilerden oluşmaktadır. Ücretlilerden alınan gelir vergisi ve harcama vergileri de dikkate alındığında ücretlilerin önemli bir mükellef kesimini oluşturduğu açıktır. Ücretler enflasyon, istihdam, tasarruflar, gelişme hızı gibi önemli ekonomik unsurları etkilemektedir. Bunun yanı sıra ücretler toplumsal refah ve gelir dağılımını da etkileyen önemli bir unsurdur. Dolayısıyla devletin maliye politikası uygulamalarında da ücretlerin vergilendirilmesi etkili bir araç olmaktadır. Bu nedenlerle ücret gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin hususların önemle üzerinde durulması gerekmektedir.

Son 20 yılda gelir vergisinin vergi gelirleri içindeki payı %20-25 civarında gerçekleşmiştir. 2022 yılında ise bu pay %13,6’dır. Muhtasar beyanname içinde asgari ücretliler ile diğer ücretli ve ücret sayılan gelirlerin payı 2021 yılında %62,25, 2022 yılında ise %58,56 olarak gerçekleşmiştir. 2022 yılında gelir vergisinin %92,07’si kaynakta kesilen vergilerden oluşmuştur. Gelir vergisinin önemli bir kısmı ücretliler tarafından ödenmektedir.

Vergileme ilkeleri vergilerin taşınması gereken kuralları ifade etmektedir. Etkin bir vergilendirme için vergileme ilkelerinin büyük ölçüde dikkate alınması gerekmektedir. Tüm vergileme ilkeleriyle uyumlu vergilemenin sağlanması mümkün olmasa da yaklaşık olarak bu ilkelere uygunluk vergi sistemlerinin başarısı için gereklidir. Sosyal adaletin sağlanması için sosyal vergileme ilkeleriyle uyumlu vergi uygulamaları son derece önemlidir. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesindeki uygulamalar ve çeşitli düzenlemeler adalet, eşitlik, ödeme gücü ve genellikle ilkeleri bakımından bu çalışmada ele alınmıştır.

OECD ülkeleri içerisinde Türkiye vergi takozu açısından %37,2 oran ile 18. sırada yer almaktadır. Türkiye’nin vergi takozu 2000 yılından günümüze dek sürekli olarak OECD ortalamasının üzerinde gerçekleşmiştir. Asgari ücret istisnası Türkiye’nin vergi takozu oranında azalmaya yol açsa da OECD ortalamasının altına düşürememiştir. Türkiye sosyal güvenlik prim yükleri açısından yukarı sıralarda yer almaktadır. Ücret üzerindeki mali yükümlülüklerin azalması için özellikle sosyal güvenlik prim oranlarının düşürülmesi gerekmektedir. Ücret üzerindeki mali

yükümlüklerin yüksek olması sosyal vergileme ilkeleriyle bağdaşmayan bir sonuç ortaya çıkarmaktadır.

Ücret gelirlerine artan oranlı vergi tarifesine uygulanmaktadır. Sporcu, jokey, jokey yamakları ve antrenörlerinin gelirleri Gelir Vergisi Kanunu'na göre ücret olarak değerlendirilmektedir. Ancak bu çalışanlara yapılan ödemeler sabit oran üzerinden vergilendirilmektedir. Söz konusu çalışanların ücret geliri elde etmesine rağmen sabit oran üzerinden vergiye tabi tutulması sosyal vergilendirme ilkelerinden uzaklaşılmasına yol açmaktadır. Vergi adaletinin sağlanması açısından tüm ücretlilerin artan oranlı tarifeye göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Gelir vergisi tarifesinin 1. ve 2. dilimine giren ücretler ile diğer gelir unsurları aynı matrah ve oranda vergilendirilmektedirler. Gelir vergisi tarifesinin 3, 4, ve 5. dilimine giren ücretler açısından bir farklılaştırma yapılmıştır. Türkiye'de bu tutarlarda ücret geliri elde edenler sınırlıdır. Ancak ilk iki dilime giren ücretler lehine bir farklılaştırma yapılması ayırma kuramının anlam kazanmasına ve en nihayetinde adalet ilkesine katkı sağlayacaktır. Düşük gelirli çalışanların korunması için gelir vergisi tarifesinin ilk dilimlerine nispeten düşük oranlar uygulanması sosyal vergileme ilkelerine olumlu yansıyacaktır. Gelir vergisi tarifesine belirlenirken de ücretlilerin ekonomik ve sosyal durumunun göz önünde bulundurulması adil bir vergi sistemi için gereklidir.

Gelirin vergilendirilmesinde beyanname yönteminin esas olmasına rağmen ücretlerin büyük bir bölümünün kaynakta kesinti yöntemiyle vergilendirilmesi adalet ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Çalışanlar kaynakta kesinti yöntemiyle vergilendirilmeleri nedeniyle bazı olumsuzluklarla karşı karşıya kalmaktadırlar. Ücret gelirlerinde vergi, ücret çalışanın eline geçmeden kesilmektedir. Beyanname yöntemine tabi mükellefler çeşitli indirimlerden yararlanabilmektedirler. Kaynakta kesinti yönteminin nihai vergilendirme olması nedeniyle ücretlilerin bu indirimlerden yararlanması mümkün olmamaktadır. Vergi ödeme zamanı açısından da beyanname yöntemine tabi mükellefler avantajlı konumdadırlar. Beyanname yöntemine göre vergilendirilen mükellefler vergi ödeme zamanına kadar ödenecek vergiyi kullanabilme imkânına sahiptirler. Türkiye'de sürekli vergi affı çıkmaktadır. Kaynakta kesinti nedeniyle vergi affından yararlanamayan mükellefler açısından yine adaletsiz bir durum ortaya çıktığı söylenebilir. Kaynakta kesinti yöntemi günümüzde önemle üzerinde durulan vergi bilincinin oluşmasını da engellenmektedir. Oldukça yüksek gelir elde eden, vergilerini çeşitli şekillerde azaltma imkânı bulan beyanname yöntemiyle vergilendirilen mükelleflerle gerçek ücretliler karşılaştırıldığında ücretliler açısından adaletten çok uzak bir tablo karşımıza çıkmaktadır. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde vergilendirme yöntemlerindeki farklılıklar nedeniyle sosyal vergileme ilkelerinin zedelendiği açıktır. Avantajları nedeniyle kaynakta kesinti yönteminden vazgeçilmesi mümkün görünmemektedir. Ancak bazı düzenlemelerle adaletsizliğin giderilmesi veya nispeten azaltılması söz konusu olabilecektir. Kaynakta kesinti yöntemiyle vergilendirilen ücretlilere beyanname yöntemine göre vergilendirilenlere göre daha düşük vergi oranı uygulanabilir.

Diğer ücretliler uygulamasında farklı ücret geliri elde eden mükelleflerin aynı vergiyi ödemesi durumu ortaya çıkmaktaydı. Dolayısıyla bu uygulama eşitlik ve ödeme gücü ilkeleriyle bağdaşmamaktaydı. Diğer ücretliler uygulamasının kaldırılması ödeme gücü, eşitlik ve adalet ilkelerine olumlu katkı yapması nedeniyle yerinde bir düzenleme olmuştur.

Çalışanların ödeme gücünü safi ücret yansıtmaktadır. Dolayısıyla gelirin elde edilmesiyle ilgili olarak yapılan giderlerin gayrisafi ücretten indirilmesi gerekmektedir. Gayrisafi ücretten indirim konusu yapılabilecek indirimler oldukça sınırlıdır. İndirimler açısından ücretler ve diğer gelir unsurları arasında farklılıklar bulunmaktadır. Gelir unsurları arasında bu farklılığın giderilmesi sosyal vergileme ilkeleri açısından olumlu bir gelişme olacaktır. Adalet ilkesine uygun bir vergileme için mükelleflerin ödeme gücü dikkate alınmalıdır. Ödeme gücüne ulaşabilmek için gayrisafi ücretten de çeşitli mesleki giderlerin indirilmesine imkân tanınması ve indirim kapsamının genişletilmesi gerekmektedir. Eşitlik ilkesi açısından da söz konusu giderlerin indirilebilmesi son derece önemlidir.

Çalışanların yalnızca yaşamlarını sürdürmeye yetecek kadar elde ettiği gelirin vergiye tabi tutulması vergi adaletine aykırı bir durumdur. Asgari ücret devlet tarafından belirlenen en düşük ücret düzeyinin ifade etmektedir. Dolayısıyla asgari ücretin vergilendirilmemesi veya düşük oranda vergilendirilmesi genel olarak desteklenen bir görüştür. Türkiye’de nihayet asgari ücret üzerinden gelir ve damga vergisinin kaldırılması uygulaması hayata geçirilmiştir. Asgari ücretlilerden vergi alınmaması herkesten vergi alınması gerektiğini ifade eden genellik ilkesine ayrılık oluşturmaktadır. Asgari ücret istisnası uygulamasıyla devlet önemli bir gelir kaynağından vazgeçmektedir. Bu uygulama devleti mali açıdan olumsuz etkileyebilecektir.

Asgari ücrete getirilen vergi istisnası vergi adaletinin sağlanması açısından önemli bir adımdır. Asgari ücret istisnası uygulaması çalışanların vergi yükünü hafifletmesi yönüyle oldukça yararlı bir uygulama olmuştur. Ancak aynı oranda asgari ücret istisnasının uygulanması ödeme gücünün yadsındığını göstermektedir. Vergi dışı kalan istisna tutarının tespitinde asgari ücret dikkate alınmaktadır. Kişisel durumların dikkate alınmaması nedeniyle ücretlilerin ödeme gücü eşit kabul edilmektedir. Dolayısıyla bu uygulamanın geliştirilmesi gereken yönleri vardır. İstisna tutarının tespitinde de çalışanların kişisel ve ailevi durumlarının dikkate alınması ücretliler arasında adaleti sağlayabilecektir.

Asgari geçim indirimi; mükellefin bakmakla yükümlü olduğu kişi sayısı, mükellefin medeni durumu dikkate alınarak ödenecek vergi tutarının azalmasını sağlamaktadır. Bu uygulama verginin kişileştirilmesine imkân vermektedir. Asgari geçim indirimi uygulamasının kaldırılması ile çocuk sayısı, medeni durum, eşin çalışıp/çalışmaması gibi kişisel durumların göz önünde bulundurulması ile yapılan farklı vergilendirme uygulaması ortadan kalkmıştır. Vergi adaletinin sağlanması açısından asgari geçim indirimi son derece önemli bir uygulamadır. 7349 sayılı Kanunla

kaldırılmadan önce Türkiye’de uygulanan asgari geçim indirimi uygulamasının birçok olumsuz yönü bulunmaktaydı. Asgari geçim indiriminde gelir düzeyinin dikkate alınmaması, hesaplanan vergiden düşülecek olan AGİ tutarının vergiden fazla olması durumunda mükellefe iade yapılamaması, ücretlilere sağladığı avantajın düşük olması gibi durumlar uygulamanın yetersiz kalmasına neden olmuştur. Söz konusu olumsuzluklarının giderilerek matrahtan indirim yöntemine geçilmesi vergi sistemine olumlu katkı sağlayabilecektir. Verginin kişileşmesini sağlayan asgari geçim indirimi uygulamasının kaldırılması gelir vergisinin sübjektiflik (kişisel) özelliğini kaybetmesine yol açmıştır.

Çok sayıda yer verilen ücret istisnalarının yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir. Teşvik amacıyla uygulanan vergi istisnaları ödeme gücünü dikkate almamaktadır. Adaleti zedeleyen teşvik amaçlı ve aşırı istisna uygulamalarına son verilmelidir. Benzer durumdaki mükelleflerin hepsi istisna kapsamına alınmalıdır. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde artan oranlılık, muafiyet ve istisna, asgari geçim indirimi gibi vergi adaletine katkı sağlayan uygulamaların etkin bir şekilde kullanılması gerekmektedir. Muhtaç kişilere yapılan yardımlar, emekli, dul, yetim aylıkları, ölüm, engellilik, hastalık gibi nedenlerle ödenen yardımlar gibi istisna uygulamaları vergi adaleti açısından yerinde uygulamalardır. Spor hakemlerinin ücretlerinin vergiden istisna edilmesi adalet ilkesine ters düşen bir uygulamaydı. 7194 sayılı Kanunla uygulamanın kapsamı daraltılmış ve yalnızca amatör yarışmaları yöneten hakemlerin ücretleri vergiden istisna edilmiştir. Bu düzenleme genellik, adalet ve eşitlik ilkeleri açısından yerinde bir değişikliktir.

Engellilik indirimi kapsamında sınırlı sayıda mükellef grubu yer almaktadır. Bu uygulamanın tüm engellileri kapsamaması genellik ilkesine ters düşmektedir. Tüm engelli çalışanların engellilik indiriminden yararlanması sağlanmalıdır. Engellilik indirimi farklı durumda olan çalışanların farklı işleme tabi tutulması nedeniyle dikey eşitliğe katkı sağlayan bir uygulamadır.

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik uygulamaların genel itibarıyla ödeme gücü, genellik, adalet, eşitlik gibi ilkelerle uyumlu olmadığı söylenebilir. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesiyle ilgili çalışmalarda adalet ilkesine çok sayıda vurgu yapılmasına rağmen 2022 yılına kadar bu konuda önemli adımlar atılamamıştır. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde adaleti zedeleyici uygulamaların giderilmesine yönelik yeni uygulamalar olumlu bir gelişmedir. Söz konusu sorunlar üzerinde kapsamlı çalışmalar yapılmalı ve sosyal vergileme ilkeleriyle uyumlu uygulamaların hayata geçirilmesi gerekmektedir. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde adaleti zedeleyici uygulamalara son verilmesi vergi sistemine olan güvenin artmasına yol açabilecektir.

KAYNAKÇA

- Aidt, Toke S. ve Jensen, Peter S. (2009), “The Taxman Tools Up: An Event History Study of the Introduction of the Personal Income Tax”, **Journal of Public Economics**, 93(1-2), 160-175.
- Akdoğan, Abdurrahman (1996), **Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Yasal Düzenlemelerin İşleyişleri Açısından)**, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Yayın No: 165/54, Ankara.
- _____ (2001), “Topluma Sunulan Hizmetlerin Kapsamı ve Nitelikleri ile Finansman Yöntemlerindeki Değişim ve Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 3(3), 207-228.
- _____ (2011), **Kamu Maliyesi**, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- _____ (2017), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akın, Fetullah (2016), “Asgari Ücretteki Artışın Ekonomik Etkileri”, **İş ve Hayat Dergisi**, 2(4), 139-154.
- Aksoy, Şerafettin (2010), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Aktan, Coşkun Can (2020), “İdeal Vergi Sistemi Tasarımı ve Optimal Vergileme”, **Vergi Cilt – 1: Vergi Teorisi, Vergi Politikası, Normatif Vergi Hukuku**, 1. Baskı içinde (19-61), Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Arıkan, Zeynep ve İnneci, Ahmet (2016), “Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinde Üniter Yapıyı Bozan Uygulamalar”, **Sosyoekonomi**, 24(30), 11-28.
- _____ (2018), “Türkiye’de Asgari Geçim İndirimi Uygulaması ve Özellik Arz Eden Hususlar”, **Manisa Celal Bayar Üniversitesi Yayınları**, 692-698.
- Armağan, Ramazan (2006), “Gelir Vergisi’nde Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve Sosyo-Ekonomik Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 11(2), 323-347.
- Arnold, Hugh J. ve Feldman, Daniel C. (1986), **Organizational Behavior**, McGraw-Hill Book Company, New York.
- Arslan, Mehmet (2020), **Türk Vergi Sistemi**, 6. Baskı, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara.

- Ataay, İsmail D. ve Acar, Ahmet C. (2021), “Ücret Yönetimi”, **İnsan Kaynakları Yönetimi**, 9. Baskı içinde (371-469), Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Atabey, Tuncel (2022), “Gelir Vergisi Rehberi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, (402), 1-391.
- Ateşgaoğlu, Erdem ve Turunç, Caner (2020), “Tek İşverenden Alınan ve Tevkif Suretiyle Vergilendirilen Ücret Gelirlerine İlişkin Beyanname Verme İmkânının Getirilmesi: Adil Vergilendirme İlkesi Yönünden Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 43(378), 24-35.
- Başaran Yavaşlar, Funda (2011), **Gelir Vergilendirilmesinin Temelleri**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- _____ (2012), “Bir Adaletsizlik Örneği: Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, **Fasikül Hukuk Dergisi**, 4(30), 6-12.
- Bay, Hakan ve İnneci, Ahmet (2017), “Vergi Adaleti Açısından Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, **International Journal of Public Finance**, 2(2), 196-219.
- Bayraklı, Hüseyin (2000), “Gelir Vergisi Kanununda Gelir Kavramı ve Sapmalar”, **Mevzuat Dergisi**, 3(36), <https://www.mevzuatdergisi.com/2000/12a/02.htm> (12.08.2022).
- Benligiray, Serap (2007), **Ücret Yönetimi**, 1. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Bilici, Nurettin (2018), **Türk Vergi Sistemi**, 41. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Bingöl, Dursun (2010), **İnsan Kaynakları Yönetimi**, 7. Baskı, Beta Basım A.Ş., İstanbul.
- Bıyan, Özgür ve Yılmaz, Güneş (2012), “Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü”, **Maliye Dergisi**, (162), 184-218.
- Bozdoğan Kübra, Buyrukoğlu Selçuk, Bozdoğan Doğan (2012), “Sosyal Vergileme İlkeleri Açısından Asgari Geçim İndiriminin Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 375, 128-136.
- Bucak, Hazal (2020), **Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Manisa Celal Bayar Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bulutoğlu, Kenan (1978), **Türk Vergi Sistemi**, 6. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Buyrukoğlu, Selçuk ve Bozkurt, Furkan Şükrü (2022), “Ücretlerin Vergilendirilmesinde 7349 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikliklerin Etkisi”, **Ekonomide Yeni Arayışlar ve Maliye**, 1. Baskı içinde (59-72), Gazi Kitabevi, Ankara.
- Buyrukoğlu, Selçuk ve Buzkıran, Davut (2016), “Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi”, **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**, 5(7), 2077-2091.

- Can Avcı, Gülnihal (2018), **Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Bakımından Değerlendirilmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çakır, Özlem (2006), **Ücret Adaletinin İş Davranışları Üzerindeki Etkileri**, Kamu İşletmeleri İşverenleri Sendikası, Ankara.
- Çaşıklı, Eren ve Arslan, Cem Barlas (2021), **Kamu Maliyesine Giriş**, 4. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Çelikkaya, Ali (2013), “OECD Üyesi Ülkelerde Emek Üzerindeki Vergi Yükünün Gelişimi ve Türkiye Üzerine Bir İnceleme”, **TİSK Akademi**, 11, 68-91.
- Çiçek, Serdar (2012), **Ücretler Üzerindeki Kamusal Yüklerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Türkiye ve Avrupa Birliği Ülkeler Karşılaştırması)**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Damga Vergisi Kanunu (1964), **T.C. Resmi Gazete**, 11751, (11.07.1964).
- Değirmendereli, Ali (2020), **Türk Vergi Sistemi**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Demet, Yusuf Cihad (2022a), “Asgari Geçim İndirimi ve Asgari Ücrete Getirilen Vergi İstisnasının Karşılaştırmalı Analizi”, **İş ve Hayat Dergisi**, (15), 137-155.
- _____ (2022b), “Vergide Eşitliğin Fırsat Maliyeti Vergide Adalet”, <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/vergide-esitligin-firsat-maliyeti-vergide-adalet/645338> (20.06.2023).
- Demircan, A. Savaş (2015), “Anayasal Vergileme İlkeleri Işığında Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, (116), 259-274.
- Dikmen, M. Orhan (1964), **Maliye Dersleri**, Sermet Matbaası, İstanbul.
- Dinçer, M. Reşit ve Kalelioğlu, M. Hakan (2013), “Gelirin Tespiti ve Vergilendirilmesi: Safi Artış Teorisi, Kaynak Teorisi”, **Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2(3), 85-104.
- Dinler, Zeynel (2013), **İktisada Giriş**, 19. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Diril, Funda ve Arat, Meltem (2015), “Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Ücretliler Bakımından Mesleki Harcamalara Bakış: Akademisyenler Üzerine Bir Alan Araştırması”, **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 22(1), 113-138.
- Durukan, Leyla (2020), “Ücretlerin Vergilendirilmesi ve 7194 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 43(384), 99-110.

- Edizdoğan Nihat, Çetinkaya Özhan, Gümüş Erhan (2021), **Kamu Maliyesi**, 12. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Eker, Aytaç ve Bülbül, Duran (2017), **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Ekinci, A. Celaleddin (2014), “Kaynakta Vergilendirme Uygulamasının Vergi Yapısına Etkisi”, **Vergi Raporu**, (179), 29-53.
- Erdem Metin, Şenyüz Doğan, Tatlıoğlu İsmail (2021), **Kamu Maliyesi**, 16. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Erdoğan, Umman (2015), “Gelir Vergisi Kanununa Göre Vergilendirilebilir Gelir Kavramı; Gelirin Unsurları ve Mükellefiyet”, **Vergi Raporu**, (186), 9-25.
- Eren, Metin (2014), “Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, **Vergi Raporu**, (174), 98-124.
- Erginay, Akif (1990), **Vergi Hukuku İlkeler – Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi**, 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara.
- _____ (2003), **Kamu Maliyesi**, 17. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara.
- Ergür, O. Kağan ve Köstekçi, Ahmet (2021), “Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinde Vergi Adaleti: Sporcuların Vergilendirilmesi Örneği”, **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**, 10(3), 2936-2951.
- Ertekin, Şaban (2021), “Türkiye’de Ücretler Üzerindeki Mali Yükün Adalet İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 22(1), 281-308.
- Eser, Levent Yahya (2021), “Türkiye’de Asgari Ücretin Vergilendirilmesi Tartışması”, **Vergi Raporu**, (266), 11-30.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2021), **2021 Faaliyet Raporu**, Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Ankara.
- _____ (2022), “Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi”, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 424, Ankara.
- _____ (2022), **2022 Faaliyet Raporu**, Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Ankara.
- _____ (2023), “Engellilik İndirim Tutarları”, <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/engellilik-indirimi-tutarlari> (02.02.2023).
- _____ (2023), “Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi”, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 451, Ankara.
- _____ “Bütçe Gelirleri”, https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm (12.08.2022, 09.06.2023).

Gelir Vergisi Kanunu (1961), **T. C. Resmi Gazete**, 10700, (06.01.1961).

Gerçek, Adnan (2000), “Emek Geliri Sahiplerine Yönelik Özel İndirim ve Özürlülük İndirimi Uygulaması”, **İş, Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi**, 2(1), <http://www.isguc.org/?p=article&id=89&cilt=>, (06.12.2023).

_____ (2010), “Ücretlerin Vergilendirilmesi ve 6009 Sayılı Kanun’la Bu Konuda Yapılan Düzenlemenin Değerlendirilmesi”, **Sicil İş Hukuku Dergisi**, 5(19), 169-175.

Giray, Filiz (2018), “Emek Üzerinden Alınan Bireysel Gelir Vergisi ve Sosyal Güvenlik Katkısı: Türkiye Analizi”, **Uludağ Journal of Economy and Society**, 37(1), 53-79.

Goudswaard, Kees ve Caminada, Koen (2015), “Social Security Contributions: Economic and Public Finance Considerations”, **International Social Security Review**, 68(4), 25-45.

Gökbunar, Ali Rıza (1998), “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 4(1), 177-201.

Gönültaş, Nevin (2022), **Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kararlarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Yönünden Analizi**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Gül Yücel, Kadriye (2020), **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Asgari Ücret ve Adalet**, 1. Baskı, Nobel Bilimsel Eserler.

Gürpınar, Bünyamin ve Yıldız, Fazlı (2009), “Türk Anayasal Sistemindeki Vergilendirme İlkelerinin Anayasa Mahkemesi Kararları Perspektifinden Analizi”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, İkinci Cilt *İçinde* (861-886), Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, “Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri”, <https://muhasabat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri>, (12.08.2022).

Hodge, Scott A. ve Hickman, Bryan (2018), “The Importance of the Tax Wedge on Labor in Evaluating Tax Systems”, Tax Foundation, https://files.taxfoundation.org/20180913095728/Global-Primer_tax_wedge.pdf (15.11.2023).

International Labour Organization (2016), “Minimum Wage Policy Guide”, https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_protect/---protrav/-travail/documents/publication/wcms_508566.pdf (08.07.2022).

İşgıçık, Özlem (2017), **Ücret: Teorisi, Politikası, Yönetimi, Sistemleri**, 3. Baskı, Dora Basım Yayın Dağıtım, Bursa.

İrteş Gülşen, Meltem ve Öztürk, Şennur (2016), “Türkiye ve Seçilmiş OECD Ülkelerinde Ücretler Üzerindeki Vergi Takozu ve Medeni Durumun Vergileme Üzerine Etkileri”, **Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 2(2), 13-26.

İş Kanunu (2003), **T. C. Resmi Gazete**, 25134, (10.06.2003).

- İşsizlik Sigortası Kanunu (1999), **T. C. Resmi Gazete**, 23810, (08.09.1999).
- Kabinga, Musonda (2016), “Principles of Taxation”, **Tax Justice & Poverty**, 1-12.
- Kaplan, Recep (2012), “En Az Geçim İndirimine İlişkin Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları ve Türkiye Açısından Değerlendirmeler”, **Maliye Dergisi**, (163), 367-388.
- Karakaş, Mehmet (2019), “Mükelleflerin Vergi Adaletine İlişkin Bakış Açıları: Diyarbakır ve Yalova Örneği”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 21(1), 16-36.
- Kaya, Emre ve Saraç, Özgür (2023), “Türkiye’de 2022 Yılı Asgari Ücret İstisnasının Vergi Takozuna Tahmini Etkileri”, **Çalışma ve Toplum**, 1(76), 211-234.
- Kaymaz, Kurtuluş (2010), **Ücret Yönetimi: Beceri Bazlı Ücretleme Sistemi**, 1. Baskı, Dora Yayınları, Bursa.
- Kılıç, M. Hayriye (2019), “Vergi Kayıp ve Kaçakları ile Mücadelede Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Kavramı ve Önemi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 38(451), 108-117.
- Kızıl, Erkan (2020), “Türk Vergi Sisteminde Sporcuların ve Elektronik Sporcuların Vergilendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, 30, 261-273.
- Kızılot, Şükrü ve Taş, Metin (2013), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Koray, Meryem (2020), **Sosyal Politika**, 6. Baskı, İmge Kitabevi Yayınları, Ankara.
- Kurumlar Vergisi Kanunu (2006), **T. C. Resmi Gazete**, 26205, (21.06.2006).
- Lawyer, Edward E. (1971), **Pay and Organizational Effectiveness: A Psychological View**, McGraw-Hill Book Company, New York.
- Mercier, Jason (2018), “Principles of a Good Tax System”, **Washington Policy Center**, https://www.washingtonpolicy.org/library/docLib/tax_principles.pdf (18.06.2023).
- Milkovich George, Newman Jerry, Gerhart Barry (2014), **Compensation**, 11th Ed., McGraw-Hill, New York.
- Muter Naci B., Çelebi A. Kemal, Sakınç Süreyya (2018), **Kamu Maliyesi**, 6. Baskı, Emek Matbaası, Manisa.
- Nar, Mehmet (2015), “Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yüğü: Vergi Takozu Uygulaması”, **International Journal of Human Sciences**, 12(1), 685-705.
- OECD (2023a), “Taxing Wages Indexation of Labour Taxation and Benefits in OECD Countries”, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-wages-2023_8c99fa4d-en#page1, (20.11.2023).
- _____ (2023b), “OECD Tax Database Explanatory Annex”, <https://www.oecd.org/ctp/tax-policy/Personal-Income-Tax-Rates-Explanatory-Annex.pdf>, (26.06.2023).

- _____, “Tax Revenue”, <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm#indicator-chart>, (18.11.2023).
- _____, “Tax Wedge”, <https://data.oecd.org/tax/tax-wedge.htm>, (25.11.2023).
- Oktar, Ateş (2018), **Türk Vergi Sistemi**, 2. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Organ, İbrahim ve Yavuz, Ersin (2017), “Emek ve Sermayenin Vergilendirilmesine Yönelik Uygulamaların Analizi”, **Pamukkale Journal of Eurasian Socioeconomic Studies**, 4(1), 1-17.
- Ortaç Fevzi Rıfat, Ünsal Hilmi, Yılmaz Elif (2016), “Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Çerçevesinde Ön Vergileme Uygulamasının Vergi Sistemine Etkileri Açısından Değerlendirilmesi”, **International Journal of Public Finance**, 1(1), 75-94.
- Ortaç, Fevzi Rıfat (1999), “Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 1(2), 105-115.
- Öçal, Mehmet ve Korkmaz, Adem (2019), “Bir Sosyal Politika Analizi: Türkiye’de Asgari Ücret Uygulaması”, **Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi**, (76), 181-212.
- Öğretir, Arda Hakan (2020), **Maliye Konu Anlatımı**, 7. Baskı, 4T Yayınevi, İstanbul.
- Öncel Muallâ, Çağan Nami, Kumrulu Ahmet, Göker Cenker (2021), **Vergi Hukuku**, 30. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öner, Erdoğan (2020), **Türk Vergi Sistemi**, 10. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Öz, Ersan (2002), “Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 17(1), 11-33.
- Öz, Ersan ve Akçay, Fatih (2013), “Futbolcular Özelinde Sporcuların Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, (300), 35-54.
- Öz, Ersan ve Rakıcı, Cemil (2004), “Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Değerlendirilmesi”, **Çimento İşveren Dergisi**, 18(5), 24-31.
- Özer Mehmet Akif, Sökmen Alptekin, Akçakaya Murat, Özaydın Mehmet Merve (2017), **İnsan Kaynakları Yönetimi**, 1. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Öztürk, İlhami ve Ozansoy, Ahmet (2011), “Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi”, **Maliye Dergisi**, 161(2), 197-214.
- Paturot Dominique, Mellbye Kirsti, Brys Bert (2013), “Average Personal Income Tax Rate and Tax Wedge Progression in OECD Countries”, **OECD Taxation Working Papers No. 15**, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/average-personal-income-tax-rate-and-tax-wedge-progression-in-oecd-countries_5k4c0vhzsq8v-en, (14.11.2023).

Pehlivan, Osman (2014), **Kamu Maliyesi**, Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, Trabzon.

_____ (2016), **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, Trabzon.

Radu Claudia Florina, Dumiter Florin, Opret Anca Laura (2015), “Labour Taxation – A Comparative Study”, **Studia Universitatis Economics Series “Vasile Goldiş” Western University of Arad**, 25(1), 1-15.

Rakıcı, Cemil ve Aktuğ, Muhammet (2020), “Gelir Kavramına Yönelik Farklı Görüşler ve Türk Vergi Sisteminin Gelire Yaklaşımı”, **Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 20(4), 879-904.

Rakıcı, Cemil ve Tunçer, Mehmet (2011), “Anayasa Mahkemesi’nin İptal Kararı Sonrası Yeni Tarifenin Ücret Gelirlerine Etkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 30(353), 148-153.

Sabuncuoğlu, Zeyyat (2005), **İnsan Kaynakları Yönetimi (Uygulamalı)**, 2. Baskı, Alfa Aktüel Basım Yay. Dağ. Ltd. Şti., Bursa.

Sandalcı, Ulvi (2020), “Vergiden Kaçınmayı Etkileyen Faktörlerin Yapısal Eşitlik Modeli ile Analizi”, **Alanya Akademik Bakış Dergisi**, 4(3), 1033-1056.

Saraçoğlu, Fatih (2001), “Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 40, 59-68.

_____ (2016), “Ücretlerin Vergilendirilmesinde Ayırma İlkesi Uygulamasının Değerlendirilmesi”, **İş ve Hayat Dergisi**, 2(3), 41-55.

_____ (2020), **Türk Vergi Sistemi**, 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Sarılı, Mustafa Ali (2013), **Türk Vergi Sistemi**, 2. Baskı, Hermes Tanıtım Ofset Baskı Hizmetleri, Ankara.

Savaşan, Fatih (2006), “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (“Vergi Barışı” Uygulama Sonuçları)”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 8(1), 41-65.

Sendikalar Kanunu (1983), **T. C. Resmi Gazete**, 18040, (07.05.1983).

Šeparović, Anamarija (2009), “The Influence of the Tax Wedge on Unemployment in OECD Countries in Comparison with Croatia”, **Financial Theory and Practice**, 33(4), 449-463.

Soysal, Mümtaz (1987), **100 Soruda Anayasanın Anlamı**, Gerçek Yayınevi, İstanbul.

Sönmez, Sude (2023), “Türk Gelir Vergisi Tarife Yapısının Sosyal Adalet Eksenli Vergi Adaleti Kapsamında İncelenmesi”, **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 20(1), 115-163.

Süzek, Sarper (2009), **İş Hukuku**, 5. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul.

- Şahin, Levent (2015), “Ücret, Ücret Teorileri ve Ücret Sistemleri”, **Çalışma Ekonomisi**, 1. Baskı içinde (127-163), Lisans Yayıncılık, İstanbul.
- Şahin, Serdar (2022), “Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinin Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, Himmet Karadal, Evren Dinçer, Menekşe Şahin Karadal, Neslihan Duman (Editörler), **8th International EMI Entrepreneurship Social Sciences Congress Proceedings E-Book**, Dilkur Akademi, Aksaray, **990-1001**.
- Şen, Hüseyin ve Sağbaş, İsa (2017), **Vergi Teorisi ve Politikası**, 3. Baskı, Barış Arıkan Yayınları, Ankara.
- Şen, Özden (2016), **Türk Vergi Sisteminde Ücretlerin Kaynakta Kesinti Yöntemi ile Vergilendirilmesinin Değerlendirilmesi**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Abant İzzet Baysal Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şen, Özden ve Demirli, Yunus (2017), “Kaynakta Kesinti Yöntemiyle Vergilendirilen Ücretlerin Vergilemede Adalet İlkeleri Bakımından Değerlendirilmesi”, Zeki Yüksekbilgili (Editör), **Uluslararası Sosyal Araştırmalar Kongresi (Uşak) 2017 Bildiri Kitapçığı**, İndense Eğitim ve Dış Kaynak Hizmetleri Ltd. Şti., İstanbul, 1599-1610.
- _____ (2018), “Ücretlerin Kaynakta Vergilendirilmesi: Farklı Vergi Sistemi Uygulayan OECD Ülkelerine İlişkin Bir İnceleme”, **Vizyoner Dergisi**, 9(22), 138-160.
- Şengönül, Ahmet ve Koşaroğlu, Merve (2020), **Ücret Teorileri**, 1. Baskı, Kriter Yayınevi, İstanbul.
- Şentürk, Suat Hayri (2006), “Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler”, **Çimento ve İşveren Dergisi**, 16-25.
- Şenyüz Doğan, Yüce Mehmet, Gerçek Adnan (2021), **Türk Vergi Sistemi**, 18. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Şenyüz, Doğan (2014), “Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları”, **Tesam Akademi Dergisi**, 1(2), 81-96.
- T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı (2023), “Asgari Ücretin Net Hesabı ve İşverene Maliyeti”, <https://www.csgeb.gov.tr/asgari-ucret>, (23.03.2023).
- Taş, Metin (2000), “Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi”, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 1998, İstanbul.
- Topalhan, Türker (2017), **Ücret Teorileri ve Ücret Politikaları**, 1. Baskı, Beşevler Akademi Yayıncılık, Ankara.
- Tosuner, Mehmet ve Arıkan, Zeynep (2018), **Türk Vergi Sistemi**, 23. Baskı, Kanyılmaz Matbaası, İzmir.

- Tuna, Orhan ve Yalçıntaş, Nevzat (1994), **Sosyal Siyaset**, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Tunçer, Mehmet ve Yıldırım, Yasemin (2022), Tarihsel Süreç İçerisinde Türkiye’de Asgari Geçim İndirimi Uygulaması”, **5. International Social Sciences and Innovation Congress**, 375-385.
- Turhan, Salih (1998), **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Türk, İsmail (2015), **Kamu Maliyesi**, 10. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Türkay, İmdat (2017), “Tüm Yönleriyle Asgari Geçim İndirimi Uygulaması”, **İş ve Hayat Dergisi**, 3(5), 135-173.
- _____ (2019), “Ücretlilerin Vergi Yükünün Azaltılması İçin Yapılması Gerekenler”, **Vergi Raporu**, (242), 88-109.
- Türkay, İmdat (2020), “Sporcu ve Hakem Ücretlerinin Vergilendirilmesinde Son Yapılan Değişiklikler”, <https://vergialgi.com/sporcu-ve-hakem-ucetlerinin-vergilendirilmesinde-son-yapilan-degisiklikler> (18.06.2023).
- _____ (2022), **355 Soru ve Cevapla Ücret Ödemelerinin Vergilendirilmesi**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982), **T. C. Resmi Gazete**, 17863, (09.11.1982).
- Türkiye İstatistik Kurumu (2022), “Gelir Dağılımı İstatistikleri”, 49745, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Gelir-Dagilimi-Istatistikleri-2022-49745> (14.09.2023).
- _____ (2022), “Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması”, 45581, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Gelir-ve-Yasam-Kosullari-Arastirmasi-2021-45581> (18.06.2022).
- _____ (2023), “İşgücü İstatistikleri”, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Isgucu-Istatistikleri-Aralik-2022-49383&dil=1> (14.03.2023).
- _____ (2023), “Ücretli Çalışan İstatistikleri”, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Paid-Employee-Statistics-December-2022-49369#> (14.03.2023).
- _____ “İşgücü İstatistikleri”, <https://biruni.tuik.gov.tr/isgucuapp/isgucu.zul>, (10.02.2022).
- _____ “Merkezi Dağıtım Sistemi”, <https://biruni.tuik.gov.tr/medas/?locale=tr> (12.09.2022).
- Uluatam, Özhan ve Methibay, Yaşar (2001), **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara.
- Ulusoy, Ahmet (1995), “Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Analizi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, (12), 89-101.

- Üstün, Ü. Süleyman (2003), “Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 11(1-2), 251-271.
- _____ (2010), “Anayasa Mahkemesinin Ücret Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı ve Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 14(2), 593-606.
- Vergi Usul Kanunu (1961), **T. C. Resmi Gazete**, 10703, 10704, 10705, (10.01.1961, 11.01.1961, 12.01.1961).
- Yalçın, Hüseyin (1998), **Ücretlerin Vergilendirilmesi**, 1. Baskı, Kılavuz Yayıncılık, İstanbul.
- Yavilioğlu Kaya Yağmur, Kızılkaya Arzu, Yıldız Seyfi (2023), “Türkiye’de Asgari Ücret Kadarının Vergi Dışı Bırakılmasının Ekonomik Büyüklüklere Etkisinin Ampirik Analizi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 24(1), 91-111.
- Yay, Serdar (2014), “Tarihsel Süreçte Türkiye’de Sosyal Devlet”, **21. Yüzyılda Eğitim ve Toplum Eğitim Bilimleri ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 3(9), 147-162.
- Yeğen, Baki (2022), “Asgari Geçim İndirimi Uygulamasından Vazgeçilmesinin Vergi Teorisi Bakımından Değerlendirilmesi”, **Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 10(1), 173-193.
- Yeniçeri, Harun (2014), “Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usulleri ve Vergi Adaleti”, **Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**, 6(2), 77-85.
- Yılmaz, Altan (2013), “Türk Vergi Sisteminde Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usullerinin Ücretliler Açısından Sonuçları”, **Maliye Uzmanları Derneği Uzman Bakış Dergisi**, (1), 128-135.
- Yılmaz, Binhan Elif ve Batı, Murat (2022), **Türk Vergi Sistemi**, 2. Baskı, Der Yayınları, İstanbul.
- Yılmaz, Kazım (2005), **Ücretlerin Vergilendirilmesi**, 2. Baskı, Ce-Ka Yayınları, Ankara.
- Yiğit Şakar, Ayşe (2011), “Türk Vergi Sisteminde Ücretlere Tanınan Muafiyet ve İstisnalar”, **Sicil İş Hukuku Dergisi**, 6(23), 243-259.
- Yiğit, Uğur (2008), **Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi**, 1. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Zaim, Sabahattin (1990), **Çalışma Ekonomisi**, 8. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- 147 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (1986), **T.C. Resmi Gazete**, 19014, (09.02.1986).
- 311 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (2020), **T.C. Resmi Gazete**, 31137, (27.05.2020).
- 319 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (2022), **T.C. Resmi Gazete**, 31732, (27.01.2022).
- 322 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (2022), **T.C. Resmi Gazete**, 32059 (2. Mükerrer), (30.12.2022).

ÖZGEÇMİŞ

2009 yılında İstiklal İlköğretim Okulu'nu; 2013 yılında Giresun/Şebinkarahisar Öğretmen Hüseyin Hüsnü Tekışık Anadolu Lisesi'ni; 2018 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

– Maliye Bölümü'nü bitirdi. 2019 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalında yüksek lisans programına başladı.

KARAÇAYIR, bekâr olup, İngilizce bilmektedir.

