

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRKİYE’ DE VE BAZI AB ÜLKELERİNDE ÜCRET
GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Nilüfer GÖLÇEK

Danışman
Prof. Dr. Hakan AY

İZMİR- 2019

TEZ ONAY SAYFASI



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türkiye’ de ve Bazı AB Ülkelerinde Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../.....

Nilüfer GÖLÇEK

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Türkiye’ de Ve Bazı AB Ülkelerinde Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi

Nilüfer GÖLÇEK

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Maliye Programı

Emek sahipleri ve aileleri açısından gelir, işveren açısından maliyet, devlet açısından için kamu harcamalarının finansman kaynağı, global ekonomi açısından rekabet gücünün göstergesi olan ücret, toplumun tüm kesimlerini çeşitli yönlerden ilgilendirmekte ve etkilemektedir. Ücret gelirlerinin diğer gelir unsurlarından ayıran özelliklerinin belirlenerek, ücret geliri olarak tanımlanması, tabi olacağı vergilendirme esasları açısından önemlidir. Geçmişten günümüze değin ücret gelirlerinin ne olduğu ve nasıl vergilendirmesi gerektiğine dair çeşitli görüşler ortaya atılmıştır. Gelir dağılımı adaletinin sağlanması ve adil bir vergilendirme bu görüşlerin temelini oluşturmaktadır. Genel ve esas vergileme ilkelerine uyumlu adil vergi politikaları ücret geliri elde edenlerin görece çoğunluğu nedeniyle toplum huzuru açısından ayrıca önemlidir.

Bu çerçeve Türkiye’ deki ücretlerin vergilendirilmesinde ödeme gücünü dikkate alarak adil vergileme çabasına uygun olarak ücret gelirlerine ayrı gelir vergisi tarifesi uygulanmak suretiyle ayırma ilkesinin uygulandığı; asgari geçim indirimi, engellilik indirimi gibi çalışanın kişisel durumuna göre vergi indirimlerinin yapıldığı, çeşitli kanunlarda tanınan muafiyet ve istisnalar olduğu görülmektedir.

Avrupa Birliği ülkelerindeki ücret geliri elde edenlerin vergi yükü incelendiğinde Türkiye ile benzer şekilde özellikle düşük ücret geliri elde edenlerin vergi yükünün azaltılması amacıyla çalışanların kişisel durumlarını da dikkate olarak çeşitli vergi indirimleri, muafiyet ve istisnaların olduğu

görülmektedir Bazı Avrupa Birliği ölkelerinde ise ilk gelir diliminin vergi dışı bırakıldığı görölmektedir.

Çalışmada ücret gelirlerinin vergilendirilmesi genel esaslar üzerinden incelendikten sonra vergi yükünün çalışanlar açısından adil olup olmadığına üzerine değerlendirmeler yapılmıştır. Ücretlilerin üzerindeki vergi yükünün azaltılmasına yönelik bazı uygulamaların varlığına rağmen ücret geliri elde edenlerin üzerindeki toplam kamusal yük yerel ve uluslararası veriler dikkate alındığında yüksek olduğu görölmektedir.

Anahtar Kelimeler: Ücret, Gelir Vergisi, Çalışan, Kamusal Yük, AB.

ABSTRACT

Master's Thesis

Taxation In Turkey And Some EU Contries Wage Income

Nilüfer GÖLÇEK

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Finance

Finance Program

Compensation of employees, which are indicators of income for workers and their families, cost for employers, source of taxation for the state and competitiveness in terms of global economy, it concerns and influences all segments of society in various ways.

It is important in terms of the principles of taxation that wage income will be subject to and defined as wage income by defining the characteristics of wage income from other income elements. From the past to the present, various views have been put forward as to what wage income is and how it should be taxed. Ensuring fairness of income distribution and fair taxation form the basis of these views. Fair tax policies in line with general and core taxation principles are also important for the peace of mind because of the relative majority of income earners.

Within this framework, Turkey's ability to pay, taking into account the efforts of the taxation of wages in accordance with the fair taxation of income charge is applied to the individual income tax rates by applying the principles of separation and also It is seen that tax cuts are made according to the personal situation of the employee such as minimum subsistence allowance and disability allowance, and there are exemptions and exceptions recognized in various laws.

There are some exemptions and exceptions while considering the European Union charged the tax burden on those who earn income in countries with Turkey likewise particularly low-wage variety of tax cuts as considering the personal situation of the workers in order to reduce the tax burden on receiving

the income. In some European Union member countries, the first income bracket is excluded.

In this study, after examining the taxation of wage income on general principles, assessments were made on whether the tax burden is fair for the employees or not.

Despite the existence of some practices to reduce the tax burden on income earners, it is seen that the total public burden on them is high when local and international data are considered.

Keywords : Wage, Income Tax, Employee, Public Burden, EU.

TÜRKİYE’ DE VE BAZI AB ÜLKELERİNDE ÜCRET GELİLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xii
TABLolar LİSTESİ	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM KAVRAMSAL VE TEORİK ÇERÇEVEDE ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

1.1. ÜCRET KAVRAMI	4
1.1.1. Hukuki Açıdan Ücret kavramı	5
1.1.2. Asgari Ücret	7
1.1.3. Nominal Ücret ve Reel Ücret	8
1.1.4. Brüt/Net Ücret	9
1.2. ÜCRETİN DİĞER GELİR UNSURLARINDAN FARKI	9
1.3. ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNİN TEORİK TEMELLERİ	10
1.3.1. Malthus’ un Ücret Hakkındaki Görüşleri	12
1.3.2. Adam Smith’ in Ücret Hakkındaki Görüşleri	13
1.3.3. Ricardo’ nun Ücret Hakkındaki Görüşleri	14
1.3.4. Mill’ in Ücret Hakkındaki Görüşleri	15
1.3.5. Marx ‘ ın Ücret Hakkındaki Görüşleri	16

1.4. ÜCRET GELİRİNİN VERGİLEME İLKELERİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ	17
1.4.1. Anayasal Vergileme İlkeleri	19
1.4.1.1. Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi	20
1.4.1.2. Verginin Kanuniliği İlkesi	21
1.4.1.3. Verginin Genelliği İlkesi	22
1.4.1.4. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi	23

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’ DE ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

2.1. GELİR VERGİSİ KANUNU’ NA GÖRE ÜCRETİN TANIMI VE UNSURLARI	26
2.1.1. İşverene Tabi Olma	27
2.1.2. Belirli Bir İşyerine Bağlı Olarak Çalışma	28
2.1.3. Ödemenin Hizmet Karşılığı Yapılması	28
2.1.4. Ödemenin Para, Ayın veya Para İle Temsil Edilebilen Menfaat Şeklinde Olması	29
2.2. GELİR VERGİSİ KANUNU’NA GÖRE ÜCRET SAYILAN ÖDEMELER	30
2.3. ÜCRET GELİRLERİNDE VERGİ ORANI	33
2.4. ÜCRETLERİN TESPİTİ VE VERGİLENDİRME YÖNTEMLERİ	37
2.4.1. Gerçek Ücretler	37
2.4.1.1. Engellilik İndirimi	38
2.4.1.2. Asgari Geçim İndirimi	39
2.4.2. Gerçek Ücretlerin Vergilendirme Usulleri	42
2.4.2.1. Tevkifat (stopaj) Usulüyle Vergilendirilen Ücretler	43
2.4.2.2. Tevkifata Tabi Olup Belli Bir Tutarı Aşması Halinde Beyan Edilen Ücretler	46
2.4.2.3. Tevkifata Tabi Olmayıp Beyan Usulüyle Vergilendirilen Ücretler	47
2.4.3. Diğer Ücretler	48
2.5. ÜCRETLERDE İSTİSNA VE MUAFİYETLER	50

2.5.1. Ücretlerde İstisnalar	51
2.5.1.1. Gelir Vergisi Kanunu’nun da Yer Alan İstisnalar	51
2.5.1.2. Diğer Kanunlarda Düzenlenen Vergi İstisnaları	55
2.5.2. Ücretlerde Muafiyet	57

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ VE TÜRKİYE İLE KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. AB ÜLKELERİNDE VERGİ YAPISI	59
3.1.1. AB’ de Vergi Politikası	59
3.1.2. AB ‘ de Vergi Uyumlaştırması	61
3.2. BAZI AB ÜLKELERİNDE ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ	63
3.2.1. Almanya’ da Ücretlerin Vergilendirilmesi	63
3.2.1.1. Gelir Vergisi	64
3.2.1.2. Sosyal Güvenlik Primleri	66
3.2.2. Fransa’ da Ücretlerin Vergilendirilmesi	66
3.2.2.1. Gelir Vergisi	66
3.2.2.2. Sosyal Güvenlik Primleri	67
3.2.3. Polonya’ da Ücretlerin Vergilendirilmesi	68
3.2.3.1. Gelir Vergisi	69
3.2.3.2. Sosyal Güvenlik Primleri	70
3.2.4. Yunanistan’ da Ücretlerin Vergilendirilmesi	71
3.2.4.1. Gelir Vergisi	72
3.2.4.2. Sosyal Güvenlik Primleri	73
3.2.5. Romanya’ da Ücretlerin Vergilendirilmesi	73
3.2.5.1. Gelir Vergisi	74
3.2.5.2. Sosyal Güvenlik Primleri	75
3.2.6. Estonya’ da Ücretlerin Vergilendirilmesi	75
3.2.6.1. Gelir Vergisi	75
3.2.6.2. Sosyal Güvenlik Primleri	77

3.3. AB ‘ DE ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ VE TÜRKİYE İLE KARŞILAŞTIRILMASI	78
3.3.1. Gelir Vergisi Oranları	78
3.3.2. Gelir Vergisinin Dolaylı ve Dolaysız Vergiler İçindeki Payı	81
3.3.3. Ücretlerin Vergilendirilmesinde Yararlanılan Yöntemler	84
3.3.4. Ücretler Üzerindeki Vergi Yüğü	85
3.3.5. Ücret Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı	89
SONUÇ	93
KAYNAKÇA	99

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
AGİ	Asgari Geçim İndirimi
AR-GE	Araştırma – Geliştirme
BAĞ-KUR	Esnafl ve Sanatkârlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
G.S.Y.İ.H.	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
G.V	Gelir Vergisi
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
OYAK	Ordu Yardımlaşma Kurumu
SGP	Sosyal Güvenlik Primi
V.U.K	Vergi Usul Kanunu

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: 2005 ve 2006 Yılı Gelir Vergisi Tarifleri	s. 34
Tablo 2: 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeye Göre Gelir Vergisi Tarifesi	s. 35
Tablo 3: 2019 Yılı Gelir Vergi Tarifesi	s. 36
Tablo 4: Engellilik İndirim Tutarları	s. 39
Tablo 5: 2019 Yılı AGİ Tutarları	s. 41
Tablo 6: Alman Gelir Vergisi Tarifesi	s. 65
Tablo 7: Almanya’ da Sosyal Güvenlik Prim Oranları ve Tavanları	s. 66
Tablo 8: Fransa’ da Gelir Vergisi Tarifesi	s. 67
Tablo 9: Fransa’ da Sosyal Güvenlik Prim Oranları ve Tavanları	s. 68
Tablo 10: Polonya’ da Gelir Vergisi Tarifesi	s. 69
Tablo 11: Polonya’ da Vergi Muafiyetleri	s. 70
Tablo 12: Polonya’da Sosyal Güvenlik Prim Oranları ve Tavanları	s. 71
Tablo 13: Yunanistan’ da Gelir Vergisi Tarifesi	s. 72
Tablo 14: Romanya’ da Sosyal Güvenlik Prim Oranları	s. 75
Tablo 15: Estonya’ da Sosyal Güvenlik Prim Oranları	s. 77
Tablo 16: AB Ülkelerinde Gelir Vergisi Oranları (2017)	s. 79
Tablo 17: Türkiye’ de Gelir Vergisi Oranları (2017)	s. 80
Tablo 18: AB’de Dolaylı-Dolaysız Vergilerin ve Sosyal Güvenlik Primlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2017)	s. 81
Tablo 19: Türkiye’ de Dolaylı-Dolaysız Vergilerin ve Sosyal Güvenlik Primlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2017)	s. 83
Tablo 20: AB Ülkelerinde Ücretlerin Vergilendirilmesinde Yararlanılan Yöntemler	s. 84
Tablo 21: Kişisel Gelir Vergisi ile Çalışan ve İşveren Sosyal Güvenlik Primleri (2017)	s. 85
Tablo 22: AB Ülkelerinde Vergiye Tabi Ayni Yardımlar (Şirket Menfaatleri)	s. 88
Tablo 23: AB’de Emek Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2017)	s. 89

Tablo 24: Türkiye’ de Emek Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı

s. 90



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Ücretlerin Vergilendirme Usulleri	s. 43
Şekil 2: AB’de Dolaylı-Dolaysız Vergilerin ve Sosyal Güvenlik Primlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2017)	s. 82
Şekil 3: Kişisel Gelir Vergisi ile Çalışan ve İşveren Sosyal Güvenlik Primleri(2017)	s. 87
Şekil 4: AB’de Emek Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2017)	s. 90



GİRİŞ

Emeğe karşılık alınan ücret; iktisadi, sosyal, politik ve toplumsal yönleriyle önemli bir kavram olup ülkenin refah düzeyindeki değişikliklerden etkilenir. Ülkenin rekabet ve üretiminin yanında sosyal refah düzeyinde ve gelir dağılımı eşitliğinin sağlanması konusunda ana öğelerden biri olan ücret, temel üretim faktörlerinden emeğin milli gelirden aldığı paydır. Ücret seviyesi ile birlikte korunması da çalışanların refah düzeyini etkiler. Devletin gerek miktar gerekse çeşitlilik açısından artan kamu harcamalarının finansmanını sağlayabilmek için kaynağa ihtiyacı vardır. Vergiler, kamu harcamalarını sağlayabilmek için en önemli finansman kaynağıdır. Bu önemli finansman kaynağı, gelir unsurlarından gelir elden mükelleflerin vergi ödeme gücünden etkilenmektedir. Mükelleflerin vergi ödeme gücüne ulaşması ve vergilendirmenin buna bağlı olarak yapılması devletin adil bir vergilemeyi gerçekleştirmesine bağlıdır.

Gelir dağılımı adaletinin sağlanması ve adil bir vergileme sisteminin oluşturulması ezelden beri iktisadi düşünce sistemlerinin üzerinde önemle durdukları konular olmuştur. Ücretler konusunda teorik olarak ilk çalışma Malthus tarafından yapılmıştır. Adam Smith, Malthus' un nüfus ile ücret arasında ilişki olduğu yönündeki teorisinin ardından nüfus, emek arzı ve ücretler ile ilgili klasik yaklaşımın temellerini atmıştır. Bu iki önemli iktisatçıdan başka Ricardo ve John Stuart Mill' de ücret üzerine teorisi olan klasik iktisatçılardandır. Ayrıca Karl Marx' ta artı değer teorisi ile ücretleri açıklamaya çalışmıştır.

Vergilemede adil olunması ideal bir vergi sisteminin en temel özelliklerinden birisidir. Vergileme ilkeleri, vergi sisteminin iyi kurularak uygulanmasında vergilemede uyulması gereken temel esaslar ve kurallarla birlikte vergilemeden beklenen amaçları ifade eder. Vergileme ilkeleri, Klasik iktisadın öncüsü Adam Smith ile somut misyon kazanmış zamanla hem değişime uğramış hem de gelişmiştir. Temel vergileme ilkeleri kanunilik, genellik, eşitlik, adalet ve mükellefin ödeme gücü (mali güç) ile orantılılık olarak sıralanabilir. Tüm gelir unsurları için geçerli olan bu ilkeler ücret gelirleri açısından da adil bir vergilemenin sağlanabilmesi için gerekli koşulları oluşturur.

Türkiye’ de 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’ nun 2. maddesindeki gelir unsurlarından üçüncüsü olarak yer alan ücretler, gelir vergisi hasılatı içinde önemli bir paya sahip olup vergilendirme tekniği bakımından özellikli bir yapıya sahiptir. Ücretlerin dolaysız vergi olarak gelir vergisi açısından önemi olduğu kadar, ücretli çalışan kesimin nüfus içindeki yoğunluğu dikkate alındığında dolaylı vergiler açısından da önemi büyüktür. Ücretlilerden elde edilen dolaysız ve dolaylı vergiler, devletin vergi gelirlerinin düzeyini etkilediği gibi çalışanlar ve aileleri ile birlikte toplumun büyük bir kesiminin de refah düzeyi ile doğrudan ilişkilidir.

Avrupa Birliği ülkelerinde ve Türkiye’ de ücretler, ülkelerin kendi ekonomik politikalarına bağlı olarak birbirinden bağımsız kendi mevzuatlarında vergilendirilmektedir. Avrupa Birliği’ nde vergilerin uyumlaştırılması konusunda çalışmalar olmasıyla birlikte ücret gelirlerinin de dahil olduğu dolaysız vergilerin uyumlaştırılması en başarısız olunan konulardandır. AB ‘ de gelir vergisi uygulamaları incelendiğinde üye ülkelerdeki vergi oranları, vergi tarifeleri, en az geçim indirim tutarlarının ve aile gelirlerinin saptanması konularında temel farklar olduğu görülmektedir. Bu bakımdan ülkelerin refah seviyesi, ekonomik gelişmişlik düzeyi, yönetsel yapıları, vergilendirme sistemleri, bölgesel farklılıkları gibi kriterler açısından AB üyesi ülkeler arasında Almanya, Fransa, Polonya, Yunanistan, Romanya ve Estonya seçilerek, bu ülkelerdeki ücretlerin vergilendirilmesi incelenmiştir.

Ücretler üzerindeki vergi ve diğer yasal yükümlülüklerin belirlenmesi ve anlaşılması sonuçlarının toplumun tüm kesimlerini etkilemesi bakımından oldukça önemlidir. Çalışmanın amacı, ücret gelirleri üzerinden yapılan vergilemenin ülkemizdeki ve AB üyesi ülkelerdeki uygulamalarını incelemek ve böylelikle ücretler üzerindeki vergi yükünü değerlendirmektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL VE TEORİK ÇERÇEVEDE ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

En kapsamlı anlamıyla vergi, devlet ya da devletin vergilendirme yetkisini alan diğer kamu kurumlarının kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla kanuna dayanarak ve usulüne uygun şekilde, gerçek kişi ve tüzel kişilerden ödeme güçlerine göre, hukuki zor kullanarak, karşılığı olmadan ve geri vermemek üzere aldıkları paralardır¹.

Vergiler nitelik bakımından vergi konusunun türüne göre gelirden, giderden ve servetten alınan vergiler olarak ayrılmaktadır². Verginin konusu olan gelir, vergilendirme açısından gelir vergisi ve kurumlar vergisinden oluşmaktadır. İlke olarak gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisinin, kurumların kazançları ise kurumlar vergisinin konusunu oluşturur. Gelir vergileri, önceleri savaş gibi olağanüstü dönemlerin gerektirdiği olağanüstü harcamaları karşılamak amacı ile uygulamaya konulmuştur. Daha sonraları ise gerek getirdikleri hasılat gerekse ülkeye sağladıkları olumlu ekonomik ve sosyal sonuçlar nedeniyle ülkelerin vazgeçilmez gelirleri olmuştur³.

Vergi politikası, ulusal hâkimiyetin temel konularından birisi olup ülkelerin ekonomi politikalarının da bir parçasıdır⁴. Ekonomik politikaların gerçekleştirilmesi açısından devletin temel gelir kaynaklarından olan vergi gelirlerinde oluşabilecek muhtemel bir kayıp veya kaçak, gerçekleştirilmek istenen ekonomik politikaları da olumsuz şekilde etkileyecektir⁵.

Ekonomi bilimine göre emek (işgücü), sermaye, doğa, girişimci olarak sayılan üretim faktörleri arasında önemli bir yer tutan emeğin (işgücünün) elde ettiği gelir olan ücretler, emek piyasasında arz ve talebe göre belirlenen bir değer olmanın ötesinde

¹ Hakan Ay, **Kamu Maliyesi**, 5. Baskı, 2018, s.137.

² Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. Baskı, Beta Basım AŞ, İstanbul, 2000, s.306.

³ Kamil Mutluer, Aykut Herakman, Fethi Heper, Recai Dönmez, **Türk Vergi Sistemi**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No:1572, Açıköğretim Fakültesi Yayını No:828, Eskişehir, 2005, s.3.

⁴ Hakan Ay, **AB Mali Yapısı**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2013,(AB), s.82.

⁵ Doğan Bakırtaş, **Kurumlar Vergi Kültürü ve Ekonomik Büyüme**, Niğde Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 9, Sayı 1, Ocak 2016, s.69.

ücretlinin şahsına ve insani haklarına da bağlanmasıyla ekonomik bir olgu olduğu gibi toplumsal bir olgu olarak ortaya çıkar.

Emek sahipleri ve aileleri açısından gelir kaynağı, işverenler açısından maliyet, devlet açısından kamu harcamalarının finansman kaynağı, global ekonomi açısından rekabet gücünün belirleyicisi olan ücret, üretim sürecine emeği ile katılan gerçek kişilerin gelirini ve buna bağlı olarak hayat standartlarını belirleyen bir unsur olup toplum ve bireyler üzerindeki doğrudan etkileri nedeniyle iktisadi ve hukuki anlamda geniş bir kavramdır.

1.1. ÜCRET KAVRAMI

Türk Dil Kurumu'nda ücret; bir işi yapma karşılığında ödenen para veya mal, satın alınan veya kiralanan bir şey için katlanılan bedel olarak tanımlanmıştır. Ücret kavramı, farklı başlıklarda ve kapsamlarda ele alınıp çeşitli dallara göre incelenerek kendisine birden fazla anlam yüklenmiştir⁶.

Üretim faktörlerinden emeğin bedeli olan ücretin, seviyesi ve nasıl belirleneceği ücret teorilerinin temelini oluşturmuştur⁷. Teorik olarak ücretin kapsamı, oluşumu ve belirlenmesine dair tarihsel süreçte pek çok fikir oluşmuş, zaman içinde bazı fikirler geçerliliğini tamamen yitirmiş, değişme uğramış ya da bazı yönlerden günümüzdeki yerini bulmuştur. Bununla birlikte günlük hayatta ücretin uygulama alanı ile taraf olan çalışan ile işveren ilişkilerinin tüm yönleriyle ortaya konması hukuki düzenlemeleri gerekli kılmaktadır. Ücretin öncelikle işveren ile çalışan arasındaki esaslı unsurlara sahip iş sözleşmesi ile kurulması ve çalışan tarafından hak, işveren tarafından bir borç şeklinde tanımlanmış olması ücretin yasal durumunu ifade etmektedir⁸.

⁶ <http://sozluk.gov.tr/> (Erişim 16.01.2018).

⁷ Abdullah Kahraman, **Genel Olarak Ücret ve Ücretin Tahakkuku**, Kamu-İş Dergisi, Cilt 7, Sayı:2, 2003, s.1.

⁸ Öcal Kemal Evren. **İş Hukukunda Ücret ve Uygulaması**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 2011,s.22.

1.1.1. Hukuki Açıdan Ücret kavramı

Ücret kavramı, hukuki açıdan en temel seviyede 07.11.1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 55.maddesinde, emeğin karşılığı olarak tanımlanmıştır. Anayasamızda ücretin tanımının “*ücrette adaletin sağlanması*” başlığı altında yapılması, ücretin ne şekilde belirlenmesi gerektiğinin sadece iktisadi bir kaygı değil aynı zamanda hukuki bir gereklilik olduğunu vurgulamakta ve bunu devletin ücretlilerin yaptıkları işe göre uygun hakkaniyetli bir ücret almalarının temini için gerekli önlemleri alacağını belirterek ifade etmektedir⁹.

Temel olarak Anayasa’ da tanımlanan ücrete ilişkin güncel ve yürürlükte olan kanunlarda çeşitli tanımlamalara yer verilmiştir.

Vergi hukukunda ücret kavramı diğer ücret kavramlarından farklı olarak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun “*ücretin tarifi*” başlıklı 61. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre ücret, belli bir işyerine bağlı ve işverene tabi olma koşuluyla işveren tarafından çalışanlarına hizmet karşılığında verilen para, ayın ya da para ile ifade edilebilen faydalar olarak tanımlanmıştır.

4857 Sayılı İş Kanunu’nun da ücret, çalışan kimselere işe karşılık işverence veya üçüncü kişilerce sağlanan para ile ödenen tutar olarak tanımlanmıştır.

Ücretlerle ilgili olarak hukuki açıdan genel bir düzenlemeyi 6098 sayılı Borçlar Kanunu’nun da yer alan hizmet akdi ile ilgili bölümünde bulmak mümkündür. Madde 393’ de hizmet sözleşmesinin işçinin, işverenine tabi olarak belli ya da belirsiz bir süreyle iş görmeyi ve işverenin ise süreye ya da yaptırdığı işe göre ücret ödemeyi kabul ettiği bir sözleşme olduğu belirtilmiştir. Bu tanımlama her şeyden önce özel hukuk ilkelerine göre ortaya çıkan ücretle ilgilidir. Diğer taraftan aynı kanun serbest meslek hizmetlerine de hizmet akdi hükümlerinin uygulanacağını belirtmiştir¹⁰.

854 sayılı Deniz İş Kanunu madde 29’ da ücret, gemi adamına işveren tarafından ikramiye, prim ve buna benzer her türlü hakediş ödemesi olarak tanımlanmıştır.

⁹ Özlem Çakır, **Ücret Adaletinin İş Davranışları Üzerindeki Etkileri**, Kamu İş, Kamu İşletmeleri, İşverenleri Sendikası, Ankara, 2006, s.78.

¹⁰ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, İzmir, 2014, s. 93.

Günümüzde ücret, kanunlardaki tanımlamaları veya emek piyasasında arz ve talebe göre belirlenen bir değer olmanın ötesinde anlamlar taşımaktadır. Bu yönüyle ücret, işçinin emeğinin bedeli olmanın yansira onun şahsına ve onun insani haklarına da bağlanarak, ekonomik olduğu kadar sosyal bir olgu olarak¹¹ vergi hukukunun olduğu kadar, çalışma ekonomisi, sosyal politika, iş hukuku ve işletme gibi diğer sosyal bilim dallarının da çeşitli yönlerden ele aldığı önemli bir konudur.

Ücret; çalışanlar, işverenler, sendikalar, devlet ve toplum için önemli bir kavramdır. Bireyin yaptığı iş, çalıştığı kurum ve aldığı ücret sosyal hayatındaki yerini ve hayat standardını belirleyen bir unsur niteliğindedir. Araştırmalara göre bireylerin, özgüven, statü, prestij kazanma, toplum tarafından takdir edilme gibi temel şahsi ihtiyaçlarıyla ücret düzeyleri arasında yakın bir bağlantı olduğunu ortaya koymaktadır¹². İşverenler için ise çalışanlara yapılan ücret ödemeleri hem önemli bir maliyet kalemi hem de vergi sorumlusu olmaları bakımından vergi ödevinin kaynağıdır. Ücretler, kar elde amacıyla kurulan işletmeler (bilhassa hizmet işletmeleri) için büyük bir maliyet kalemidir. Bu nedenle ücretler, uluslar, endüstriler ve işletmeler arası rekabete etkileriyle işgücü piyasasındaki nitelikli çalışanları istihdam edebilmeleri için bir araçtır. Sendikalar açısından da ücretin önemi büyüktür. Sendikalar, günümüzün en önemli işçi kuruluşlarından biridir. Toplu pazarlık sistemiyle üyelerine ekonomik kazanım sağlayan sendikalar piyasa dalgalanmaları ve işverenlerin kararları neticesinde oluşan tehditlere karşı da üyelerinin istihdam güvencesini sağlamaya çalışırlar. Ücret ve istihdam pazarlıklarıyla, ürün ve emek piyasası üzerinde ekonomik etkilerde bulunurlar¹³. Ücretler, devlet açısından ise en önemli vergi kaynağıdır. Ülkemizde ücretlilerden alınan vergiler, toplam gelir vergisi hasılatı içinde önemli bir paya sahiptir. Ayrıca devlet aynı zamanda işveren konumunda olduğunda kamu çalışanlarının ücretleri, özel sektör işletmelerindeki gibi devlet içinde büyük bir gider kalemidir.

¹¹ Naci Gündoğan, M. Kemal Biçerli, **Çalışma Ekonomisi**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1461, Açık Öğretim Fakültesi Yayını No: 777.

¹² Serap Benligiray, **Ücret Yönetimi**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1462, Eskişehir, 2003, s.6.

¹³ Güngör Turan, **Sendikaların Ücretler ve İstihdam Üzerine Etkileri**, <https://www.ceis.org.tr/dergiDocs/g-turan.pdf> (Erişim : 26.06.2019).

Kavramsal ve hukuksal olarak tanımlarına yer verilen ücretler, toplumun farklı kesimleri içinde büyük önem ve anlam ifade etmektedir. Ücret kavramı, asgari ücret, ücret haddi ve ücret geliri, nominal ve reel ücret, net/ brüt ücret gibi ücretle diğer kavramlarla ilişkilidir.

1.1.2. Asgari Ücret

Ücret kavramının özellikleri tarih boyunca değişime uğramıştır. Ücretler farklı çevreler tarafından farklı çerçevelerde ele alındığından ücret kavramına farklı anlamlar yüklenmektedir¹⁴. 19. Yüzyılda çalışanlara ödenen ücretler emeğin arz ve talebine bağlı olarak oluşmaktaydı. Gelirin yeniden dağılımı ve bölüşümü konusundaki problemlerin kendini gösterdiği ve daha yıkıcı olduğu sürecin özellikle Sanayi Devrimi sonrasındaki ekonomik koşullar ile başladığı düşünülmektedir¹⁵. Bu sürecin özellikle çalışanlar açısından olumsuz sonuçlanmasından dolayı, çalışanlara ödenen ücretin alt sınırına devletin müdahalesinin gerekli olduğu tartışmaları ortaya çıkmıştır. Böylelikle ücretler konusundaki ilk devlet müdahalesi, asgari ücretin belirlenmesi biçiminde olmuştur¹⁶.

Asgari ücret, bir taraftan işçinin insani kimliği nedeniyle sosyal açıdan uygun bir yaşam seviyesini asgari düzeyde sürdürmeye imkân veren, diğer taraftan işverenlerin bu seviyenin altında ücret ödemelerini engelleyen, mecburi nitelikli bir ücrettir. Asgari ücret işçilerin zorunlu ihtiyaçlarını karşılamakla birlikte, işverenlerin ödeme kabiliyetleri işletmelerin içsel ve dışsal faktörlerine bağlı olarak değişim gösterebilmektedir¹⁷.

Literatürde asgari ücret terimi “en az ücret” terimi ile ifade edilmiştir. Buna göre en az ücret; işçi ve ailesinin, içinde bulunduğu toplumda kabul görülen bir yaşam

¹⁴ Sabahattin Zaim, **Türkiye’de Ücretler ve Gelirler Siyaseti**, 1974, Ankara, TİSK yayını, No: 28, s.84.

¹⁵ Başak Işık Çetin, **İktisadi Sistemler Bağlamında Gelir Dağılımı-Kredi Ekonomisi İlişkisi ve Türkiye**, Ankara, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Çalışma ve Sosyal Güvenlik Eğitim ve Araştırma Merkezi Yayınları, 2013, s.171.

¹⁶ Osman Akgül, **Türkiye’de Asgari Ücretin Mahzurlu Alanları Ve Öneriler**, HAK-İŞ Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi, Cilt: 5, Yıl: 5, Sayı: 12, s.98.

¹⁷ Metin Kutal, **Teorik Esasları ve Tatbikatı Bakımından Asgari Ücret**, İstanbul Üniversitesi Yayını, 1969, ss.3-4.

düzeyi sağlayan ücrettir. Bu tanımdan asgari ücretin sosyal içeriğinin bireyle sınırlı olmadığı anlaşılmaktadır¹⁸.

Kavram bakımından asgari ücret, Türk mevzuatında ilk kez 1936 tarihinde 3008 sayılı İş Kanunu'nda yerini bulmuştur. Kanun'un 32. maddesinde, “ekonomik ve toplumsal zorunluluklar nedeniyle İktisad Vekâleti tarafından önerilecek işlerde, saat, gündelik, hafta veya ay hesabıyla, parça başına ya da yaptığı iş miktarına göre işçiye ödenecek ücretlerinin en alt sınırlarının bir nizamname ile saptanacağı” hükme bağlanmıştır¹⁹. Türkiye’de asgari ücret en az iki yılda bir Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından ve Asgari Ücret Tespit Komisyonu aracılığıyla belirlenir. Komisyon, asgari ücretin belirlenmesinde ekonomik ve sosyal açıdan ülkenin içinde bulunduğu durumu, ücretlilerin geçinme göstergelerini, ücretlilerin geçinme şartlarını ve fiilen ödenen ücretlerin genel durumunu dikkate alır²⁰.

27.12.2018 tarihli Resmi Gazete’deki Asgari Ücret Tespit Komisyonu Kararı’na göre; brüt asgari ücret günlük 01.01.2019 - 31.12.2019 tarihleri için 85,28 TL belirlenmiş²¹ olup buna göre asgari ücretin brütü (aylık) 2.558,40 TL, asgari ücretin neti ise 2.020.90 TL ‘dir.

1.1.3. Nominal Ücret ve Reel Ücret

Nominal ücret, para birimiyle ifade edilen ücrettir. Reel ücret ise çalışanın eline geçen paranın miktarı ile alabilecek mal ve hizmetlerin miktarını, diğer bir tabirle ücretin satın alma gücünü ifade eder. Reel ücreti belirleyebilmek için nominal ücretlerin geçinme indeksleri ile mukayese edilmesi gerekir²².

Ücret sahibi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla piyasadan mal ve hizmet satın almaktadır. Piyasadaki fiyatlar genel seviyesinde meydana gelebilecek bir yükselme işçi ücretinde bir değişiklik olmadığı halde eskisine göre daha az mal ve hizmet satın almasına sebep olmaktadır. Bu durum nominal ücret aynı olduğu halde reel ücretin

¹⁸ Cahit Talas, **Toplumsal Ekonomi: Çalışma Ekonomisi**, 7.Basım, Ankara: İmge Kitabevi Yayınları, 1997, s.60.

¹⁹ Adem Korkmaz, Hüseyin Avsallı, **Türkiye’de Asgari Ücretin Hukuksal Yönü**, Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, Yıl 2012, C:4, S:2, ss.151-162.

²⁰ 01.08.2004 tarih ve 25540 sayılı Resmi Gazete yayımlanan Asgari Ücret Yönetmeliği.

²¹ <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/12/20181227-10.pdf>

²² Kenan Görtan, **Türkiye’de Ücret İstatistikleri Ve Ücret Tahavvülleri**, Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi, s.27, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/9337>.

azaldığı anlamına gelmektedir. Diğer taraftan fiyatlar genel seviyesinde meydana gelen yükselmeye karşılık nominal ücrette artıyorsa işçinin satın alma gücünde değişme olmayacaktır.

1.1.4. Brüt/Net Ücret

Çalışanların eline geçen ücrete işverence sorumluluk sıfatıyla yaptığı vergi ve sosyal güvenlik primleri gibi yasal kesintiler henüz yapılmadan önceki ücrete brüt ücret denilmektedir. Genel olarak brüt ücret, sosyal güvenlik primi işçi paylarının kesintisi, işsizlik sigortası primi işçi payı kesintisi, gelir vergisi stopajı, damga vergisi stopajı ve (varsa) diğer yasal kesintiler ile işçinin eline geçen net ücretin toplamından oluşur²³.

Çalışanlara yaptıkları iş karşılığında işverence verilen ve devamlılık niteliği olan ve ilgili yasal hükümlerine göre sorumluluk sıfatıyla vergi ve sosyal güvenlik primi, işsizlik primi, damga vergisi ve varsa başka yasal kesintiler yapıldıktan sonra ödenen tutara net ücret denilmektedir. En kısa ifade ile net ücret, tüm yasal kesintiler düştükten sonra kalan ücrettir²⁴.

1.2. ÜCRETİN DİĞER GELİR UNSURLARINDAN FARKI

Ücret geliriyle diğer gelir unsurları arasındaki farkları, geliri iktisadi açıdan açıklayan kaynak teorisinde görmek mümkündür. İlk defa Alman iktisatçılarından Friedrich B.W. Von Hermann tarafından ortaya konulan kaynak teorisine göre gelir, kaynağı belli olan ve devamlı şekilde sağlanan yada en azından bu şekilde elde edilmesi mümkün olan değerlerdir²⁵. Diğer ifade ile emek, sermaye, doğal kaynaklar ve teşebbüs olarak adlandırılan bir üretim faktörünün veya birden fazlasının üretim sürecine girmesiyle devamlı olarak sağlanan değer olarak tanımlamaktadır. Kaynak teorisine göre bir değer gelir olarak tanımlanabilmesi için iki unsura birlikte sahip olması gerekir. Bu unsurlardan ilki gelirin üretim faktörlerinden biri veya birkaçının

²³ Cahit Evcil, **Kerem Göktaş, Tüm Yönleriyle Ücretlendirme ve Bordrolama Esasları**, 1. Baskı, İstanbul, 2010, Legal Yayıncılık, s. 69.

²⁴ Ercan Akyiğit, **İş Hukuku**, Seçkin Yayınları, 2005, s. 156.

²⁵ Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural (Ed.), **Vergileme Ekonomisi Ve Vergileme Psikolojisi**, Seçkin Yay.A.Ş., Ankara, 2006, s.52.

üretme katılmasıyla ortaya çıkması diğeri ise elde edilen gelirin devamlı olmasıdır²⁶. Gelir unsurlarının çoğunluğu farklı üretim faktörlerinin bileşimlerinden meydana gelmektedir. Ücret sadece emek faktörünün gelirinden meydana gelmekteyken ücret gelirinden başka gelir unsurlarında, sermaye, girişimci ve emek faktörü bir araya gelmektedir. Dolayısıyla ücret gelirlerinde gelirin tek kaynağını emek faktörü oluşturmaktayken ücret dışındaki gelir unsurlarının gelirini birden çok üretim faktörü oluşturmaktadır. Gelirleri sadece ücret gelirlerinden oluşanların gelirleri diğer gelir unsurlarından gelir elde edenlerle kıyaslandığında ücretlilerin mali güç açısından gözetime gereksinimlerinin olduğu söylenebilir²⁷.

Ticari kazancın elde edilmesinde ana unsur, sermaye ve organizasyondur. Ticari kazancın elde edilmesinde ticari risk, ticari kazanç sahibinin olup ücret geliri elde edenler için risk faktörü yoktur. Ticari faaliyet bağımsız yapılan bir faaliyetken ücret bağımlı çalışma sonucu oluşan bir gelirdir²⁸.

Her ikisi de emeğe dayalı gelir unsurları olan serbest meslek kazancı ile ücret arasındaki farkı belirleyen unsur faaliyetin bağımlı olup olmadığıdır. Sermayeden çok şahsi çalışmayla, mesleki veya ilmi bilgi yada uzmanlıkla yapılan ve ticari nitelikte olmayan işlerin herhangi birine tabi olmadan kişisel sorumlulukla kendi namına ve hesabına ifa edilmesi serbest meslek faaliyeti ve geliri serbest meslek kazancı iken bu işlerin bağımlı yapılması durumunda elde edilen gelir ücret olarak nitelendirilir²⁹.

Menkul sermaye iradı emek olmaksızın salt sermayenin kullanılması dolayısıyla elde edilen irattır. Ücret ise emeğin karşılığıdır.

1.3. ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNİN TEORİK TEMELLERİ

Üretim faktörlerinden biri olan emeğin geliri olan ücret ile sermaye ve onun geliri olan kar üzerindeki vergi yükünün, adalete uygun şekilde topluma ne şekilde pay

²⁶ Mutluer, Herakman, s.5.

²⁷ Harun Yeniçeri, “Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usulleri ve Vergi Adaleti”, **Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Temmuz 2014, Cilt 6, Sayı 2, s.79.

²⁸ Tosuner, Arıkan s.95.

²⁹ 19.02.1999 Tarih ve 23616 Sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 221 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

edilmesi gerektiği sorunu günümüzde de evvelce olduğu gibi ekonomik ve mali alanda süregelen tartışmalarda önemli bir yere sahiptir.

Ücret karşılığı çalışma (emek) ekonomi tarihinde göreceli olarak daha yakın bir dönemde kendine yer bulmuştur. Önceleri ağır işler köle ve serfler tarafından gerçekleştirilirken sadece vasıflı özgür işçiler emeklerinin ürünü olan malları bir fiyat karşılığında satma hakkına sahiptirler. Sözleşmeli ilişkiler bu dönemde de görülmesine rağmen genelin içerisinde önemsenmeyecek kadar küçük bir yer işgal etmektedir. Batı Avrupa’da toplumun çoğunluğu, 17. yüzyıl başından itibaren kendi emeklerini karşılıklı olarak belirleyebilecekleri bir fiyat üzerinden isteyene satmakta serbest bir hale gelmişlerdi. Ücret karşılığı çalışma ve özgürlüğün bir araya gelmesiyle eşgüdüm gelişen liberal kapitalist sistem, modern Avrupa ekonomisinin en belirgin özelliği olarak kendini göstermektedir³⁰.

İktisadi düzenin analizinin sistematikleşmeye başlamasından itibaren iktisatçılar üretime katılan insanlar arasında toplumsal ürünün nasıl bölüştüğüünün açıklanmasını temel görevlerden biri edinmişlerdir³¹. Klasik iktisadın benimsediği “emek-değer” teorisine göre bir malın değerini belirleyen şey, o malı üretmek için kullanılan emek miktarıdır. Buna teoriye göre, bir maldan sağlayacak faydayı “kullanım değeri”, fiyatını ise “mübadele değeri” gösterir. Doğal kaynakların “mala” dönüşmesini sağlayan verimli emek miktarı ise fiyatı belirler. Böylece emek, gerek mübadele değeri gerekse mutlak değer açısından sabit bir ölçüm değeri olarak kullanılabilir. Üretimdeki emeğin payı olan ücret, ücret fonundan ödenmektedir³².

Klasik ekolün, 1776 senesinde Adam Smith’in Milletlerin Zenginliği adlı eserinin basılmasıyla başladığı ve 1929 senesindeki Büyük Buhran’ na kadar etkisini sürdürdüğü kabul edilirse, öğretinin birbuçuk yüzyıl gibi uzunca bir süre egemenliğinin sürdüğü görülür³³. Teorik olarak ücret konusunda ilk adım Malthus’

³⁰ Adnan Doğruyol, **Kıvanç Aydınlar, Emek Üretkenliği ve Ücret Teorisi**, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 24, Sayı 2, 2015, s.266.

³¹ Nazım Öztürk, **Klasik ve Neoklasik İktisatta Gelir Bölüşümü, Çalışma ve Toplum**, 2010/1, s.60.

³² Bilal Kargı, **Türkiye’de Asgari Ücret ve Büyüme Üzerine Zaman Serileri Analizi (2005-2012), Çalışma ve Toplum**, 2013/2, s.185.

³³ Ayşen Hiç Gencer, Özlen Hiç Birol, A.Smith ve Klasik Okul, K.Marx ve Marxist Sosyalizm, J.M.Keynes ve Keynesgil Devrim ve Daha Sonraki Gelişmeler, **International Conference On Eurasian Economies**, 2014, ss.2-4.

dan gelmiş ve Adam Smith, Malthus' un nüfus teorisinin ardından nüfus, emek arzı ve ücretler ile ilgili klasik yaklaşımın temellerini atmıştır. Adam Smith ve Malthus ile birlikte Ricardo ve John Stuart Mill'de ücret üzerine teorisi olan klasik iktisatçılardandır³⁴.

1.3.1. Malthus' un Ücret Hakkındaki Görüşleri

İngiliz düşünür Thomas Robert Malthus 19. yüzyıl ekonomik, siyasal ve sosyal düşünce yapılarını büyük oranda etkilemiştir. Malthus, doğal yasalara ve liberal öğretiye inanması açısından Adam Smith ve David Ricardo ile birlikte klasik iktisadi ekolün kurucularındandır³⁵. Malthus' un yaşadığı dönemde sanayi devriminin etkisiyle yığın üretim³⁶ olağandışı bir şekilde artmış ve emeğe olan talebin azalmasıyla ücretler düşmüştü. 1790'lı yıllarda İngiltere' de nüfus daha önce hiç olmadığı şekilde hızlı artmaktaydı. Sanayiciler fabrikalarında üretim maliyetlerini düşürmek için çalışabilir durumda çok sayıda işsiz yetişkin erkek varken kadınları ve çocukları istihdam ederek onları ağır işlerde çalıştırıyorlardı. Şehirlerdeki insanlar sefalet içinde işsiz ve aç kalmıştı³⁷. Malthus böyle bir dönemde nüfus düzeyi ile ücret düzeyi arasında ilişki olduğunu ileri sürmüştür. Malthus' a göre nüfusun artması emek arzını yükselttiğinden ücret düzeyinin düşmesine sebep olmaktadır. Ücret düzeyi, çalışanların kaldırabileceği azami düzeye kadar düşmeye devam edecektir. Asgari geçim düzeyi' nin altına düşen ücret düzeyi sebebiyle hastalık ve yoksulluk artacak, böylelikle emek arzı azalacak, emek arzının azalmasıyla ücretler yeniden yükselecektir. Ona göre bir malın değeri, o malın piyasada kumanda edebileceği emek miktarına eşit bir değerdedir. Fakat bir malın fiyatı, içinde emek dışındaki faktörlere yapılan ödemeleri de barındırmak zorundadır³⁸.

³⁴https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/92448/mod_resource/content/1/%C3%9Ccret%20Teorileri.pdf, (Erişim: 22.04.2019).

³⁵ Nalan Ölmezoğulları, **Değişim Dönüşüm ve Sorunlarıyla İktisadi Sistemler**, Ezgi Yayınevi, Bursa, 1996, s.51.

³⁶ Aynı maldan çok miktarda üretim.

³⁷ Hüseyin Haşimi Güneş, İktisat Tarihi Açısından Nüfus Teorileri Ve Politikaları, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 8, Sayı 28, Bahar 2009, s.134.

³⁸ Abdullah Mesud Küçükcalay, **İktisadi Düşünce Tarihi**, Beta Basım Yayım Dağıtım, 2011, ss.228-229.

1.3.2. Adam Smith' in Ücret Hakkındaki Görüşleri

*Emeğin ürünü, emeğin doğal ödülünü yada emeğin ücretini oluşturur. Toprağın mülk edinilmesi ve sermaye birikimi öncesindeki o ilkel dönemde emeğin tüm ürünü emekçiye aitti. Onu paylaşacağı ne sahibi ne de efendisi vardı*³⁹. Smith'e göre, az gelişmiş ve yabani toplum döneminde sermaye birikimi ve şahsi mülkiyet olmadığından, bu dönemde değeri belirleyen en önemli faktör malın ihtiva ettiği emektir. İhtiva edilen emek, bir malın oluşması için fiilen sarf edilen emek anlamına gelmektedir⁴⁰. Smith'e göre ücret düzeyi, işçinin yaşamını sürdürebilmesine ve kuşak kurabilmesine olanak sağlamalıdır. Ücret, bu düzeyin altında olursa, işçi nesli birinci nesilden sonra yok olmaya katlanmak zorundadır. Bu anlayışa göre, ücret düzeyi arttıkça nüfus artıp, azaldıkça nüfus azalacağından ücret düzeyi nüfusun büyüklüğünü belirler⁴¹. Bununla birlikte Smith'e göre vatandaşların devletin himayesi altında sağladıkları gelirle orantılı olarak ve ödeme güçlerine göre kamu harcamalarına katkıda bulunmaları gerekir⁴². Smith'in bu ifadelerine bakıldığında vergiyi yalnızca kamu hizmetleri için bireylerden devlete çıkar düzleminde karşılığı olan ama zorunlu bir ödeme olarak tanımlanmamıştır. Vergi aynı zamanda karşılığı olan bir zorunluluk olarak tanımlanmaktadır⁴³. Diğer taraftan Smith vergilendirmede fayda kuramını da ödeme gücü kuramını da kabul etmiştir. Önceliği fayda kuramına veren Smith, kamu hizmetlerinin faydası belirlenemediğinden ödeme gücü kuramına yönelmiştir⁴⁴.

Smith'in ücretin vergilendirilmesiyle ilgili görüşlerine bakıldığında, ücretlerden alınacak vergiye eşitsizlik yaratacağından çok ekonomiyi olumsuz yönde etkileyeceği gerekçesiyle olumlu yaklaşmadığı anlaşılmaktadır. Çünkü Smith'e göre ücret gelirlerinden alınacak bir vergi, üzerine vergi yükü yüklenen emek sahibinin

³⁹ Adam Smith, Çev. **Metin Saltoğlu, Ulusların Zenginliği**, Palme Yayıncılık, Ankara, 2017, s.61.

⁴⁰ Ersan Bocutoğlu, İktisat Teorisinde Emeğin Öyküsü: Değerin Kaynağı Olan Emekten Marjinal Faydanın Türevi Olan Emeğe Yolculuk, **HAK-İŞ Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi**, Cilt: 1, Yıl: 1, Sayı:1, 2012, s.130.

⁴¹ Cahit Talas, **Sosyal Ekonomi**, 4.Baskı, Ankara Yayını, 1976, s.10.

⁴² Yıldırım Genç, Recep Yaşar, Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi, **Vergi Dünyası**, Sayı 338, Ekim 2009.

⁴³ Zeynep Ağdemir, Ceyhan Gürkan, Adam Smith'ten Neoliberalizme Vergi Adaleti: Ödeme Gücü ve Fayda Yaklaşımlarının Kavramsal, Kuramsal ve Ülke Uygulamaları Bağlamında Bir İncelemesi, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt: 74, Sayı: 2, s.474.

⁴⁴ Ahmet Burçin Yereli, Ahmet Yılmaz Ata, **Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açısından Değerlendirilmesi**, **Maliye Dergisi**, Sayı 161y Temmuz -Aralık 2011, s.25.

satın alma gücünün yansıma boyutuna göre vergi yükünün denk geldiği emek miktarı kadar azalmasına sebep olacaktır. Diğer bir deyişle emek gelirleri üzerinden alınacak bir verginin, emek sahibinin zenginlik veya yoksulluk düzeyi aracılığıyla gelirin dağılımı üzerinde doğrudan etkisi olacaktır. Smith, doğrudan doğruya ücret üzerinden alınan bir vergi sebebiyle, vergiden sonra emek talebinin ve zaruri tüketim mallarının ortalama fiyatlarının değişmemesi halinde verginin işverene yükleneceğini belirtmiştir. Bu durumda işverenin vergi yükündeki artış sebebiyle artan işçi maliyetleri, işveren tarafından satış karının arttırılmasıyla tüketiciye yansıtılacaktır. Diğer taraftan ücret üzerinden alınan vergiler (ücret maliyetinin vergi oranı kadar arttırılması halinde) ücretin maliyetini arttırdığından emeğe olan talebin azalmasına sebep olacaktır⁴⁵.

1.3.3. Ricardo’ nun Ücret Hakkındaki Görüşleri

Ricardo, iktisat biliminin konusunu “ toplumun üç sınıfı,” yani toprak sahibi, toprağın işlenmesi için gerekli olan stok yada sermayenin sahibi ve çalışmalarıyla toprağı işleyen işçiler “ arasındaki bölüşümü düzenleyen yasaların belirlenmesi “ olarak tanımlar. Ricardo’ ya göre malların değerini belirleyen bir malın üretimi için gerekli olan emek miktarıdır⁴⁶.

Ricardo’ nun yazılarında ücret üç farklı anlamda kullanılmıştır. Ricardo, işçilere fiilen ödenen parasal ücret anlamında ve piyasada belirlenen ücrete “ piyasa ücreti”, ücretin satın alma gücü anlamındaki ücrete “reel ücret” veya “ doğal ücret “ adını verir. İşçilerin toplam üretimden aldıkları pay anlamına gelen pay ücret Ricardo’ nun iktisadi gelişme analizinde kullandığı önemli bir kavramdır. Pay ücret, ekonomide üretime katılan işçilerin tümünün yaşamlarını ve nesillerini devam ettirmelerini sağlayan ücret mallarının toplam üretimdeki payını ifade etmektedir⁴⁷. Ricardo’ ya göre ücretlerin vergilendirilmesi, ücret düzeylerinin yükselmesine sebep olacak, bu

⁴⁵ Musa Gök, Zafer Yalçın, Türkiye’de Asgari Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün Diğer Yükümlü Grupları İle Karşılaştırılması, **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt:13 Sayı:1,Ocak,2015, s.223.

⁴⁶ Nail Satlıgan, Sungur Savran, E.Ahmet Tonak, **İktisat Kapital’ in İzinde**, Pasifik Ofset (Sertifika No:12027) İstanbul, s.57.

⁴⁷ İbrahim Tanyeri, David Ricardo’nun İktisadi Analizi Üzerine, **H.Ü.İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 18, Sayı 2, 2000,s.6.

durumda mal mevcudunu ve karlılık oranını düşürecektir. Ona göre ücret üzerine konan bir vergi ile temel tüketim malları üzerine konan bir vergi arasındaki fark temel tüketim malları üzerine konan verginin bu malların fiyatlarının yükselmesine sebep olması zorunluluğundan ibarettir. Ücretler üzerine konan bir vergi için aynı durumdan bahsedilemez. Ricardo’ ya göre ücretlere getirilen bir vergiyi nihai itibarla işveren ödeyecektir. Bu şekildeki vergilerin sonuçları kârdan alınan dolaysız vergilerin nihai sonuçlarıyla aynıdır⁴⁸.

1.3.4. Mill’ in Ücret Hakkındaki Görüşleri

19. yüzyıl ortalarından itibaren ücret teorileri arasında J. Stuart Mill’in ileri sürdüğü “Ücret Fonu” adlı teori oldukça kabul görmüştür. Ücret Fonu Teorisi’ ne göre kısaca, herhangi bir ülkede kısa dönemde ücret için mevcut olan fon sınırlıdır. Bu fonun bir bölümü tasarruflardan meydana gelen sermayeden diğer bölümü ise varolan makine ve teçhizat amortismanından oluşur. Ücret fonu o ülkedeki toplam işçi sayısına bölünür. Toplam ücretler hiçbir zaman fon miktarını aşamaz⁴⁹.

Mill’ in yeniden formüle ettiği iktisadi adam fikri Bentham’ın faydacı felsefesinden etkilenmiştir. Faydacı felsefede insan, acılarını minimize etmeye çalışırken zevklerini maksimize etmeye çalışan bir varlık olarak ele alınır. Bu felsefe iktisadi hayata üretim faktörlerinin en verimli alanlara kayması şeklinde yansır. Bu bağlamda sermaye faiz gelirini, müteşebbis karını, emek sahibi ücretini, toprak sahipleri ise rantını arttırmak amacıyla üretim faktörlerinin en yüksek getirisi olan sektörleri ve faaliyet alanlarını tercih ederek kaynak kullanımında etkinliği sağlarlar⁵⁰. Mill’e göre, çoğu toplumda yaşam standardı ücretleri belirler; bu sebeple vasıfsız işçilerin ücretine konulan vergi işçinin üzerinde geçici bir süre kalarak en nihayetinde işverene yansır. Böylelikle verginin asıl kaynağı kar olmuş olur. Vasıflı işçilerin ise ücretlerinin yüksek olması ve sayıca az olmaları sebebiyle ücretlerine konulan vergi, ücretleri onlar için kabul edilebilir seviyenin altında kalmadığı sürece, bu işçiler

⁴⁸ Gök, Yalçın, s.233.

⁴⁹ http://content.lms.sabis.sakarya.edu.tr/Uploads/65985/46249/4_%C3%BCcret_teorileri.pdf (15.02.2019).

⁵⁰ Adnan Doğruyol, Şükrü Cicioğlu, Bir İktisat Bilimi İkilemi: İngiliz Düşüncesinde Etik Ve Faydacılık Ekseninden J.S. Mill Ve Moral Teorisi, **Sakarya İktisat Dergisi**, Cilt 2, Sayı 3, 2013, s.122.

üzerinde kalır⁵¹. Mill, sağlıklı bir yaşamın sürdürülebilmesi için, belli bir seviyenin altındaki gelirlerin vergilendirilmemesini savunmuştur⁵².

1.3.5. Marx' ın Ücret Hakkındaki Görüşleri

19. yüzyılda Karl Marx tarafından hazırlanan Artı Değer Teorisi, Ricardo' dan sonra ücretler konusunda yapılmış en önemli çalışmadır. Sıklıkla Klasik ekoldeki ücret fonu ve geçimlik ücret gibi kavramlarından yararlanan Artı Değer Teorisi, işveren yönünden emeğin fiyatını ve işçinin hayatını idame ettirebilmesi için zaruri olan geçimlik ücret düzeyini incelemiştir.

İşveren açısından emeğin ücretini ve işçinin hayatını idame ettirebilmesi için gereken geçimlik ücret düzeyini inceleyen “ Artı Değer” teorisi Klasiklerin kullandığı geçimlik ücret ve ücret fonu kavramlarından sıklıkla yararlanır⁵³. Bununla birlikte Marx, Klasik iktisat için “doğal” kabul edilen ücretlerin uzun vadede geçimlik ücret düzeyine gelmesinin bir “sömürü” olduğunu savunmuştur⁵⁴. Marxist Kuramda verginin değerlendirilmesi artı değer üzerinden yapılmaktadır. Dolayısıyla vergi, artı değerden kaynaklanmakta ve kapitalistin üzerine yüklenen en nihayetinde artı değerden ödenmektedir. Bu kuramca ana akım iktisat, vergilerin ücretlilerin yarattığı artı değerden elde edildiğini ve vergilemenin esasen emek üzerinden yapılan bir soygun olduğu gerçeğini gizler. Devlet, vergiler aracılığıyla sermaye birikimini kolaylaştırırken aynı zamanda bu eylemini meşrulaştırıcı işlevlerini yerine etmektedir⁵⁵.

Ücretlerin vergilendirilmesinin gelişim sürecinde teoride adaletli vergileme bakımından iki temel yaklaşımın dikkat çektiği görülmektedir. Bunlardan biri istifade ölçütüne dayanan yararlanma yaklaşımı, diğeri vergi ödeme gücü esasına dayanan iktidar yaklaşımıdır. Yararlanma yaklaşımı, piyasa sisteminde var olan gönüllü değişim ilişkisini, devlet ve vatandaşlar arasında kurmaya çalışan ve vergileri tıpkı

⁵¹ Gök, Yalçın, s.224.

⁵² Ali Gökhan Gölçek, Işıl Şirin Selçuk, Altuğ Murat Göktaş, Türkiye Ve Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkelerinde Asgari Yaşam Düzeyi: Gelir Vergisi Tarifeleri Özelinde Bir İnceleme, **Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Nisan 2018; 11(2).

⁵³ http://content.lms.sabis.sakarya.edu.tr/Uploads/65985/46249/4_%C3%BCcret_teorileri.pdf (15.02.2019)

⁵⁴ Kargı, s.186.

⁵⁵ Gök, Yalçın, s.225.

piyasadaki değişim için ödenen bedel gibi tanımlayan bir yaklaşımdır. Bu anlayışa göre vergiler, vergisinin bu bireylerin toplumun ürettiği değerlerden ne kadarını tükettiğine bağlı olarak belirlenmelidir. Dolayısıyla, hakkaniyetli vergileme vergi yükümlülerinin kamusal hizmetlerden yararlanma ölçüsüne dayandırılmaktadır. Yararlanma yaklaşımı vergilemede taraflar arasında gönüllüğe dayalı bir mübadeleyi esas alırken ödeme gücü yaklaşımı tamamen devletin hâkimiyet gücüne dayalı olarak açıklanmaktadır. Burada adil bir vergilemenin gerçekleştirilebilmesi için temel gösterge eşitlik ve ekonomik güç, diğer ifade ile vergi ödeme gücüdür⁵⁶.

İdeal bir vergi sisteminin en temel özelliklerinden biri vergilemede adaletin sağlanmasıdır. Vergi sisteminin adil olması, toplumsal düzeyde sosyal huzurun korunmasına ve bireysel düzeyde mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmaya yardımcı olur. Bunun sağlanabilmesine yönelik geçmişten günümüze değin pek çok vergileme ilkeleri ortaya konmuştur.

1.4. ÜCRET GELİRİNİN VERGİLEME İLKELERİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Kamu harcamalarının temel finansman kaynağı olan vergiler ücret geliri elde edenler üzerinde önemli bir vergi yükü oluşturmaktadır. Mükellefler üzerindeki vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı, sosyal devlet anlayışında önemli bir yer tutar. Sosyal devlet aynı zamanda hukuk devletidir. Bu bakımdan adaletli bir hukuk düzeni kurmak devletin görevidir. Bu görev ücret gelirlerinin adaletli bir şekilde vergilendirilmesi için vergileme hukukunda vergileme ilkelerinin göz önünde bulundurulmasını gerektirir.

Vergileme ilkeleri ile ideal bir vergi sistemi kurulması ve uygulanması amacına yönelik olarak vergilemede uyulması gereken temel kural ve esaslarla birlikte vergileme amaçları ifade edilir⁵⁷. Vergileme ilkeleri, tarihsel açıdan toplumların bütçe hakkıyla birlikte gelişmiştir. Vergileme yetkisinin kimde olduğu ve bu yetkinin ne

⁵⁶ Mehmet Cahit Güran, **Vergilemede Adalet Ve Gelir Vergisi Uygulaması**, H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 22, Sayı 2, 2004,s.243-265.

⁵⁷ Harun Cansız, “Defterdarlık Çalışanlarının Vergileme İlkelerine Bakışı”, **AKÜ İİBF Dergisi**, Cilt XVI, Sayı:2, Aralık, 2014, ss.33-43, s 34.

şekilde kullanılacağına dair ilk önemli belge Magna Carta⁵⁸’dır⁵⁹. Bu anlaşmanın 12. maddesinde; kralın, halkın onayı olmadan herhangi bir vergi koyamayacağı ve para yardımı toplayamayacağı ifade edilmiştir. Bu sözleşme ile o dönemde İngiltere’de halkın temsilcileri olan İngiliz lordlarının Kral John’u vergileme konusundaki denetimi sağlanmıştır⁶⁰.

Vergileme ilkeleri Klasik iktisadın kurucularından Adam Smith ile somut bir anlam kazanmış olup zaman içerisinde hem değişime uğramış ve hem de gelişmiştir. Adam Smith, “Milletlerin Zenginliği” adlı eserinde şu dört temel vergileme ilkesinden bahseder; iktisadilik ilkesi (düşük maliyet ilkesi), uygunluk ilkesi (kolaylık ilkesi), adalet ilkesi (eşitlik ilkesi) ve kesinlik ilkesi. Diğer gelir unsurlarıyla birlikte ücret gelirlerinin vergilendirilmesi içinde geçerli olan bu ilkeler bugün de geçerliliğini koruyan temel ilkelere⁶¹.

Vergileme ilkeleri, sadece zaman içinde değil vergilemeden beklenen mali, ekonomik ve toplumsal işlevlerin gelişmesi paralelinde de gelişmiş ve değişime uğramıştır. Önceleri vergileme ile sadece devlete ihtiyacı olan finansmanı sağlaması beklenirken zamanla gerek ekonomik gerekse sosyal hayatta meydana gelen gelişme ve değişmelerle, vergilerin aynı zamanda devletin ekonomik ve sosyal bazı hedeflerine ulaşmasında etkili bir araç olarak kullanılabileceği ortaya çıkmıştır⁶². Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi, kamusal niteliğiyle hem ekonomik hem de sosyal hayatı çeşitli yönlerden etkilemektedir. Vergilendirme yetkisini elinde bulunduranların hukuki sorumlulukları gereği vergilendirmede vergileme ilkelerini gözetmeleri bu açıdan önemlidir. Bu bakımdan devletin vergilendirme yetkisi “vergileme ilkeleri” ile sınırlanmıştır. Bu ilkeler, hukukun genel ilkelerinden ortaya çıkmış olup vergi

⁵⁸ Tam adı Magna Carta Libertatum olup İngiltere ve dünya tarihinin en önemli yazılı metinlerinden biri ve bir tür sözleşmedir. Dilimize “Büyük Özgürlükler Şartı” şeklinde çevrilebilir. 1215 yılında İngiltere Kralı Yurtsuz John tarafından edilmiştir. Bu sözleşme ile dünya tarihinde ilk kez bir Kral kendi isteğiyle birtakım haklarından feragat etmiştir.

⁵⁹ Nihat Edizdoğan, **Kamu Bütçesi**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2008, s.24.

⁶⁰ Dilek Dileyici, Özlem Özkıvrak, Bütçe Anlayışındaki Değişim Süreci: Denk Bütçe İlkesinin Erozyonu Ve Açık Bütçe Politikası, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt 2, No 1, 2010, s.35.

⁶¹ Aktan ve diğerleri, s.12.

⁶² Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2009, s.144.

literatüründeki temel vergileme ilkeleri; kanunilik, mükellefin ödeme gücü (mali güç) ile orantılılık, genellik, eşitlik, adaletli ve dengeli olma ilkeleri olarak sıralanabilir⁶³.

1.4.1. Anayasal Vergileme İlkeleri

Ülkemizde ücret gelirlerinin vergilendirilmesinin Anayasal dayanağını yürürlükte olan 1982 tarihli T.C. Anayasası' nın “ vergi ödevi “ başlıklı 73. maddesi oluşturmaktadır. Buna maddeye göre, herkesin, kamu harcamalarının karşılığı olmak üzere, mali güçlerine göre vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiştir olup ayrıca vergi ve vergi benzeri yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirilebilip, kaldırılabilceği ifade edilmiştir. Bu madde aynı zamanda ücretlerinde vergilendirilmesini konu alan ilkelerin temel dayanağı olmakla birlikte tüm ilkelerin dayanağının bu madde hükmü olduğu söylenemez. Anayasa bir bütün halinde ele alındığında, başka ilkelere dayanak olan hükümlerin varlığı görülmektedir ⁶⁴.

Anayasal vergileme ilkeleri üzerine Ülkemizde yapılan çok sayıda çalışmaya rağmen bu ilkelerin neler olduğu hakkında tam bir uzlaşmanın sağlandığı söylenemez⁶⁵. Bununla birlikte devletin vergileme yetkisi, dayanağı Anayasanın 73. maddesi olan verginin kamu harcamalarının karşılığı olması ilkesi, verginin kanuniliği ilkesi, verginin genelliği, mali gücü göre vergileme, vergilemede eşitlik, vergi yükünün hakkaniyetli ve dengeli dağılımı ilkeleri ile birlikte dayanağı Anayasa'nın geneli ve bazı özel hükümleri olan hukuk devleti, sosyal devlet, hukuki güvenlik ilkeleri gibi diğer ilkelere sınırlandırılmıştır⁶⁶.

Anayasal vergileme ilkelerinden biri olan “hukuk devleti” ilkesi, vergilemenin hukuk kurallarına göre yapılması gereğine dayanır. Hukuki güvenlik, hem vergi ödevini yerine getiren ücretliler hem de vergilendiren için karşılıklı itimadı koruyucu bir ilkedir⁶⁷. Hukuk devleti anlayışının vergi hukuku ile sıkı bir ilişkisi vardır. Hukuk

⁶³ Funda Diril, Meltem Arat, **Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Ücretliler Bakımından Mesleki Harcamalara Bakış: Akademisyenler Üzerine Bir Alan Araştırması**, Yönetim ve Ekonomi 22/1 (2015), ss.113-138.

⁶⁴ Yusuf Karakoç, Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Özel S. 2013, Basım Yılı 2014, s.1263.

⁶⁵ Yusuf Karakoç, **Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi**, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/273375> (Erişim: 04.03.2019).

⁶⁶ Abdullah Tekbaş, Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel S., 2010, Basım Yılı 2012, s.123.

⁶⁷ Diril, Arat, s.115.

devleti anlayışına göre devletin ücret gelirlerini vergileme yetkisi, kişilerin sahip olduğu bazı haklar dâhilinde sınırlandırılmaktadır. Sınırlamaların varlığı hukuk devleti anlayışının günümüzde geldiği seviye ve manaya borçludur. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinin sınırlarını hukuk devleti anlayışı dâhilinde bulmak mümkündür. Vergisel düzenlemeleri hukuk devletine ait unsurlar belirlerken, vergisel düzenlemeler de hukuk devletine ait unsurlara etki etmektedir⁶⁸.

Sosyal devlet ilkesi, devletin sosyal adalet ve sosyal barışı oluşturmak için ekonomik ve sosyal hayata müdahalesinin haklı görüldüğü bir ilke olarak ifade edilmektedir⁶⁹. Sanayi devrimiyle ortaya çıkan sosyal devlet ilkesi⁷⁰ kalabalık fakat güçsüz işçi sınıfının güçlü sermaye sınıfı ile olan mücadelesine seyirci kalarak müdahale etmemeyi prensip edinen⁷¹ geleneksel liberal devlet anlayışına tepki olarak ortaya çıkmıştır. Sosyal hukuk devleti anlayışında devlet, ekonomik yönden zayıf olan vatandaşlarını güçlü sermayeye karşı korur ve gözetir. Bu bakımdan diğer gelir unsurlarından gelir elde edenlere göre ücret geliri elde edenlerin ekonomik yönden daha zayıf olmaları, ücret geliri elde edenlerin vergilendirilmesinde gözetilmesini gerektirir.

1.4.1.1. Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi

Kamu gideri kamusal harcamalar için yapılan ödemeleri ifade eder. Devletin toplumun ortak nitelikteki ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla yaptığı hizmetlere, kamu hizmeti denir⁷². Vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması, vergi adıyla kamu giderleri gerektirmedikçe kimseden para alınmamasını ve toplanan vergilerin mutlaka kamu giderlerine harcanmasını ifade eder. Bu ilke, Anayasa madde 73’de, herkesin kamu giderlerinin karşılığı üzere vergi ödemesinin yükümlülüğü olduğunu ifade ederek yerini bulmaktadır. Ücret geliri elde edenlerin kamu giderlerine

⁶⁸Doğan Şenyüz, **Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları**, Tesam Akademi Dergisi, Temmuz 2014, 1 (2), s.84.

⁶⁹Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 12. Baskı, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2011, s.135.

⁷⁰Nihat Bulut, **Sanayi Devriminden Küreselleşmeye Sosyal Haklar**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2009, s.55.

⁷¹Bülent Tanör, Necmi Yüzbaşıoğlu, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 11. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul 2012, s.101.

⁷²Ümit Süleyman Üstün, Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 11, Sayı 1-2, 2003, s.258.

katılması anonim vasıfta olup kamu giderlerine katılım ücret geliri elde edenler açısından aldıkları herhangi bir kamusal hizmet karşılığında değil, kamu giderlerinin tamamı için yapılmaktadır. Buna göre, ücret geliri elde edenlerin, belirli kamusal hizmetlerden yararlanmasalar dahi kamu hizmetlerinin tamamının yerine getirilmesi amacıyla yapılan giderlerin karşılanmasında payları bulunmaktadır. Aynı zamanda bu ilke vergilendirmenin gayesini ortaya koymaktadır. Mali gücüne göre herkesin ödemekte zorunlu olduğu verginin amacı kamu giderlerini karşılamak olmalıdır. Çünkü kamu giderlerinin karşılığını vergi gelirleri oluşturmaktadır⁷³. Bu bakımdan ücret gelirlerinin vergilendirilmesinin temel amacı kamu giderlerini karşılamak olup, vergi kanunlarına göre ücret geliri elde eden herkes mali gücüne göre vergi ödemek zorundadır.

1.4.1.2.Verginin Kanuniliği İlkesi

Vergilemede kanunilik ilkesi “Temsilsiz vergi olmaz” prensibine⁷⁴ uygun olarak hemen hemen bütün ülkelerin anayasalarında yerini bulmuştur⁷⁵. Ülkemiz 1982 Anayasası’nın madde 73. maddesinde; vergi, resim, harç ve bunlara benzer mali yükümlülüklerin kanun ile konulup, değiştirilip, kaldırılabilceği ifade edilerek vergilemede kanunilik ilkesi düzenlenmiştir. Kanunilik ilkesi ücret gelirlerinin vergilendirilmesine dair düzenlemelerin gerek şekli, gerekse maddi manada kanunla belirlenmesini zorunlu kılan ilkedir. Bu bağlamda ücret gelirin vergilendirmesinin temel kanuni dayanağı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu olup, ücretler Kanun’un “Gelirin unsurları “ başlıklı 2. maddesinde 7 gelir unsurundan biri olarak üçüncü sırada sayılmıştır⁷⁶.

Vergilemede kanunilik ilkesi’ nin temel çerçevesi, gerek vergi konulması, değiştirilmesi, kaldırılması konularında hukuk devletinde güvenceyi anayasaya dayandırmak gerekse vergilemeden doğan yöntem ve ödev ilişkilerinin zeminin de

⁷³ Karakoç, s.420-422.

⁷⁴ “Temsilsiz vergileme olmaz” prensibi, verginin halk tarafından seçilen temsilcilerden oluşan yasama organı tarafından çıkarılacak kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasını ifade eder.

⁷⁵ Adnan Gerçek, Feride Bakar, **Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa’nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi**, Cilt 2, Sayı: 1.2017, ss 7 - 26.

⁷⁶ <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>

yasalara dayandırılarak işlemlerini sağlamaktır⁷⁷. Bu bakımdan, ücret gelirlerinde, vergiyi doğuran olayın, vergi matrahının, vergi oranının, yükümlüsünün, verginin ödenmesi gereken zamanın, muafiyet ve istisnalar ile bunların limitleri gibi ücret gelirlerinin vergilendirilmesine dair tüm öğelerin kanunla belirlenmesini ve idarenin vergileme sürecindeki işlemlerinin kanuna uygunluğunu içermektedir⁷⁸.

Vergilemede kanunilik ilkesi ve bunun paralelinde doğan kıyas yasağı, belirlilik ve geriye yürümezlik ilkeleri günümüzde hem anayasal hem de uluslararası bir boyuta kavuşmuştur. Vergilemede belirlilik ilkesine göre, ücret gelirlerini vergilendirmenin temel unsurları kanunla düzenlenerek vergileme yetkisi hukuki esaslara dayandırılmalı, belirsiz ve keyfi hükümler içermemelidir. Ücret gelirlerini vergilemede kanunilik ilkesi ayrıca benzetme veya yorumla vergilendirmede yeni mükellefiyetler, istisna ile muafiyetler konulamayacağı doğrultusunda önem arz eden kıyas yasağının da sınırını belirlemektedir. Geriye yürümezlik ilkesi ise evvelce oluşan vergiyi doğuran olaylara vergi kanunlarının uygulanamayacağını ifade etmektedir⁷⁹.

1.4.1.3. Verginin Genelliği İlkesi

Genellik ilkesi, vergi ödeme gücü olan herkesin sınıfsal, hukuki, ırksal ya da dinsel herhangi bir ayrıma tabi tutulmadan vergilendirilmesini ifade etmektedir.

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde genellik ilkesi, hem anayasamızda hem de vergi kanunlarında yerini bulmuştur. 1982 Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı maddesinde " *Herkes, yükümlüdür*" denilmiş olup vergilemede genellik ilkesine "herkes" ifadesiyle vurgu yapılmıştır⁸⁰. Bu bakımdan vergi kanunlarına göre gelir elde eden herkes anayasamıza göre vergi ödemekle yükümlü olup 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu' nun 2 maddesi "Gelirin Unsurları" başlığında üçünü sırada sayılan ücret gelirini elde eden herkes vergi ödemekle yükümlüdür.

Günümüzde bu ilkenin uygulama alanı ekonomik, sosyal, kültürel ve siyasi politikalar gerekçeleriyle ya da vergi tekniği bakımından lüzumu görülen hallerde

⁷⁷ Ersan Öz, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Ankara, Gazi Kitabevi, 2004, s.111.

⁷⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 18. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2010, s. 14.

⁷⁹ Adnan Gerçek, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır, Semih Asa, Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması Ve Türkiye İçin Çıkarımlar, **AÜHFD**, Cilt: 63, Sayı:1, 2014: 81-130, s.50.

⁸⁰ Buyrukoğlu, Buzkıran, s.2081.

getirilen istisna ve muafiyetlerle daraltılmıştır⁸¹. Genellik ilkesi, vergi kanunlarına göre vergiyi doğuran olayla ilişkisi bulunan herkesin herhangi ayrıma tabi tutulmaksızın vergi ödemesini gerektiği halde belli kimselere ayrıcalıklar tanıyan istisnaların, muafiyetlerin ve indirimlerin olması bunların anayasal çerçevede gerekçelendirilmesini zorunlu kılmaktadır⁸². Bu bakımdan ücret geliri elde edenler için getirilen muafiyetlerle istisnaların hükümlerine ilişkin madde gerekçelerine bakıldığında Anayasa' nın diğer hükümlerine dayandığı görülmektedir.

1.4.1.4. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi

Bireylerin mali güçlerine göre vergilendirilmesi ve bu güçten yoksun bulunanların gözetilmesi ilkesi Jeremy Bentham, John Stuart Mill ve David Ricardo gibi teorisyenlerin savunduğu ve geçmişte olduğu gibi günümüzde de kabul edilen bir ilke olup, bireylerin yaşamlarını ancak idame ettirebilecek düzeydeki gelirlerinin vergilendirilmemesi konusunda uzlaşmaya varılmış bir nokta olarak karşımıza çıkmaktadır⁸³.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasa'larında, vergilemede ödeme gücü ilkesinin anayasada yer alması ilk defa 1961 Anayasası ile gerçekleşmiştir. Günümüzdeki geçerliliğini 1982 Anayasa'sının 73. maddesindeki herkesin kamu giderlerini karşılamak amacıyla mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğuna dair ifadesinden almaktadır⁸⁴. Bu maddeden hareketle ücret geliri üzerinden vergi ödeme yükümlülüğünün ödeme gücü olan tüm ücret gelirlileri için zorunluluk olduğu anlaşılmaktadır⁸⁵.

⁸¹ Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, Erhan Gümüş, **Kamu Maliyesi**, 5.Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2013, s. 239.

⁸² Selim Kaneti, Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri, Makaleler, İstanbul: XII Levha, 2011, ss.219-220.

⁸³ Banu Karakaş, Süheyla Erikli, **Asgari Ücretle Çalışan Yoksullar: Sosyal Politika Aracı Olarak Asgari Ücretin Vergi Dışı Bırakılması**, 15. Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Kongresi, Türk-İş Yayını, Ankara 2014, s. 233.

⁸⁴ Suat Hayri Şentürk, **1961 ve 1982 Anayasalarında Vergilemede Ödeme Gücü İlkesine Yönelik Düzenlemeler, Vergi Raporu**, Sayı 229, Ekim 2018, s.11.

⁸⁵ Selma Demirtaş Aydoğan, Türkiye'de ve Seçilmiş OECD Ülkelerinde Vergilemede Adaleti Sağlamaya Yönelik Uygulamaların Değerlendirilmesi, **Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi**, Jel Kodu: H21, H29.

Ücretlerin vergilendirilmesinde mali güce göre ödeme ilkesi, vergilendirme yetkisinin ücret geliri elde edenler üzerinde ne boyutta kullanılabileceği ile alakalı ilkedir. Anayasa’da net bir tanımı yapılmadığından ödeme gücüyle ilgili iki temel sorun karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan ilki mali gücün tanımının ne olduğu ve ücret geliri elde edenlerin mali gücünün neyle ölçüleceğidir. İkincisi ise ücretlilerden alınan verginin, ücret geliri elde edenlerin mali gücüyle ne denli orantı olduğunun nasıl ölçüleceğidir. Net bir tanımı olmasa da mali güç, vergi ödeme kabiliyetini sağlayan iktisadi değerlerin toplamı olarak tanımlanabilir⁸⁶. Bu iktisadi değerler aynı zamanda verginin konusunu oluşturan gelir, servet ve harcama unsurları olarak belirlenir⁸⁷. Bu şekilde bireylerin mali gücü, yalnız gelire bağlı oluşan ödeme güçlerini değil, harcamalarını ve servet unsurlarını da kapsamaktadır⁸⁸.

Adil ve eşitliğe uygun olan vergi, adalet ilkesinden eşitliğe, eşitlikten mali güce göre vergilendirmeye ulaşan, aynı mali durumdakileri eşit kabul ederek aynı şekilde vergilendirmeye tabi tutan vergidir⁸⁹. Malî güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirmeye yönelik uygulanan birtakım yöntemler mevcuttur. Bunlar asgari geçim indirimi, artan oran vergi tarifesinde ücret gelirinin sermaye gelirine kıyasla daha uygun şartlarda vergiye tabi tutulması (ayırma kuramı), vergi indirimleri, muafiyet ve istisnalar, lüks tüketimin zaruri tüketime oranla daha ağır vergilendirilmesi ve veraset vergisidir⁹⁰.

Vergi ödeme gücüne ulaşılması, gelir dağılımı adaletinin sağlanması ve vergilemede adaletin sağlanması açısından bir gerekliliktir. Ülkemizde gelir vergisi kapsamındaki gelir unsurları değerlendirildiğinde bilhassa emek yoluyla elde edilen ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde ayrıcalıklar yapılması ayırma ilkesinin bir gereğidir⁹¹. Ayırma ilkesinde temel amaç, vergi mükelleflerinin ödeme güçleri

⁸⁶ Gözde Erkin, Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler, **Ankara Barosu Dergisi**, 2012 /3, s. 244.

⁸⁷ Billur Yaltı Soydan, Vergi Adaletinde Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak, Anayasal Mali Düzen, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul 2000, s. 93.

⁸⁸ Erkin, s.245.

⁸⁹ Şenyüz, s.89.

⁹⁰ Nami Çağan, **Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1980, 37(1-4), s.145.

⁹¹ Fatih Saraçoğlu, Ücretlerin Vergilendirilmesinde Ayırma İlkesi Uygulamasının Değerlendirilmesi, İş ve Hayat, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/390962> s.42, (Erişim: 02.08.2019).

imkânlar dâhilinde sağlanarak, vergilemenin adil bir sistem içinde düzenlenmesini ve uygulanmasını sağlamaktır⁹². Ayırma ilkesine ait bu yaklaşımın kavranabilmesi için dayanaklarının ortaya konulması önem arz etmektedir. Bu dayanaklar aşağıdaki şekilde sıralanabilir⁹³;

- Sermaye geliri ve servet kuvvetli gelir kaynakları olup, ücret gelirlerine göre vergiye dirençlidir.
- Sermaye geliri elde edenlerin bu geliri elde etmeleri için harcadıkları çabaya kıyasla ücret geliri elde edenlerin bu geliri elde etmeleri için harcadıkları çaba çok daha büyüktür.
- Sermaye gelirleri devamlılığının, hastalık, maluliyet gibi zor durumlarla ilişkisi düşükken ücretlilerin gelirleri bu gibi durumlardan doğrudan etkilendiğinden devamlılığı ve güvenilirliği daha azdır.
- Sermayenin gelir yaratma kapasitesi emeğe göre daha yüksektir.
- Sermaye geliri ve servet, saygınlık kaynağı olduğundan gelir imkânları yaratarak ödeme gücünün artmasını sağlayabilirken ücret geliri elde edenlerin aynı imkânlara sahip olduğu her zaman ileri sürülemez.

Ücret gelirinin vergilendirilmesinde ücretlilerin mali gücü ile kişisel durumları arasında bağlantı oluşturulması, vergilendirmenin farklı yöntem ve vergi oranlarına tabi olmasının, vergilemede adaletin sağlanması açısından önemli olduğu görülmektedir.

Maliye politikası araçlarından olan vergi politikaları, bir ülkenin genel, ekonomik, sosyal ve mali yapısı üzerinde oldukça etkilidir⁹⁴. Vergi politikalarının vergi mükellefleri üzerindeki etkileri de dikkate alındığında bu politikalar, genel ve esas vergileme ilkelerinden uzak olmamalıdır. Vergilemede genellik, eşitlik ve ödeme gücü ilkeleri dikkate alınmadığında oluşacak adil olmayan bir vergi sistemi hem mükelleflere hem de tüm topluma rahatsızlık verecektir⁹⁵.

⁹² Abdurrahman Akdoğan, Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, AİTİA Maliye Fakültesi Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları, No: 137/1-9, Ogun Kardeşler Matbaacılık Sanayii, Ankara 1990, s. 103.

⁹³ Saraçoğlu, ss.44-45.

⁹⁴ Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, **Kamu Ekonomisi**, İzmir, 2009, s. 25.

⁹⁵ Diril, Arat, s.118.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’ DE ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’ nun 2. maddesinde “Gelirin Unsurları” başlığı altında sayılan yedi gelir unsurundan biri olan ücretler, üretim faktörlerinden sadece emeğin üretime katılması ile elde edilen bir gelir türüdür. Ücret gelirlerinden elde edilen verginin hasılatı toplam gelir vergisinin tahsilatı içerisinde önemli bir orana sahip olup, yapısı ve vergileme tekniği yönünden diğer gelir unsurlarından farklılıklara sahiptir⁹⁶.

2.1. GELİR VERGİSİ KANUNU’ NA GÖRE ÜCRETİN TANIMI VE UNSURLARI

Gelir Vergisi Kanunu kapsamında yapılan bir ödemenin ücret olup olmadığı hususunu tespit edebilmeye G.V.K. madde 61’ de “*Ücretin, işverene tabi olarak ve belli bir işyerine bağlı olmak üzere çalışanlara verdikleri hizmetin karşılığı olarak ödenen para ile ayınlar ve para ile ifade edilebilir şekilde sağlanan menfaatlerdir*” şeklindeki tanımla açıklık getirilmiştir. Bu tanımla ücretin bir işverene bağlı olan emeğin geliri olduğu, diğer bir ifadeyle hizmet akdiyle oluştuğu belirtilmekte ve devamında ücretin avans, huzur hakkı, ödenek, prim, tazminat, kasa tazminatı, zam, ikramiye, aidat, gider karşılığı yada bir ortaklık ilişkisi olmaksızın kazancın yüzdesi şeklinde olması gibi başka adlar altında ödenmesinin, bu ödemenin ücret olma mahiyetini değiştirmediği belirtilmiştir. Ayrıca kira ödemesi yada diğer şekillerde sağlanan menfaatlerin emsal bedeline göre değerlendirileceği şeklinde açıklamalara da yer verilmiştir⁹⁷. Benzer şekilde bazı işverenlerin ürettikleri ürünlerin bir kısmını çalışanlarına sosyal yardım olarak vermesi de ücretin parçası sayılmaktadır⁹⁸.

⁹⁶ Tosuner, Arıkan, s.93.

⁹⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 2.Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2008, s.287.

⁹⁸ Sakıp Şeker, **Türkiye’de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü**, Türk Harb-İş Sendikası, Ankara, 1994, s.62.

Gelir Vergi Kanunu’ nun 61. maddesinde tanımı yapılan ücretin bu madde kapsamında ücret sayılabilmesi için bazı önemli kıstaslara sahip olması gerekmektedir. Bu kıstaslar ücretin unsurları ve özelliklerini oluşturmaktadır. Bunlar;

- İşverene tabi olma
- Belirli bir işyerinde ve o işyerinde bağımlı şekilde çalışma
- Yapılacak ödemenin hizmetin karşılığı olması
- Ödemenin para, ayın ya da para ile ifade edilebilir menfaatlerden olması, olarak sıralanabilir.

2.1.1. İşverene Tabi Olma

Gelir Vergisi Kanunu’nda yapılan tanıma göre bir ödemenin ücret olabilmesi için gereken ilk unsur “işverene tabi olma” dır. İşverenin tanımı yine Gelir Vergisi Kanunu’nun 61. maddesinde “*işverenin, çalışanı işe alıp, emir ve talimatlarıyla çalıştıran gerçek ve hükmü kişiler*” olarak yapılmıştır⁹⁹. Çalışan kişinin, işverene tabi olmasının hukuki dayanağı olan hizmet sözleşmesi Borçlar Kanunu’nda yerini almıştır. 6098 sayılı Borçlar Kanunu’nun 393. maddesinde hizmet sözleşmesi, “*Çalışan işçinin işverene bağımlı şekilde belli yada belirsiz zamanla iş yapmayı ve işverenin işçiye süreye yada yaptığı işle bağlı olarak ücret vermeyi taahhüt ettiği sözleşmedir*” şeklinde tanımlanmıştır¹⁰⁰. Genel hatları Borçlar Kanunu’nda belirlenen iş sözleşmelerini, kamu hizmetlerinde memurluk, özel işyerlerinde işçi ile ilişkilendirebiliriz. Devlet memurluğunda 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’ndaki usule uygun yapılan atama¹⁰¹ ile, işçilikte ise hizmet sözleşmesindeki koşulların işçi ve işveren tarafından kabul edilmesiyle hizmet ilişkisi kurulmaktadır. İşçi ve işveren arasındaki iş sözleşmesi, 4857 sayılı İş kanunu madde 8’ de işçinin bağımlı olarak çalışmayı, işverenin de ücret ödemeyi üstlendiği sözleşmeler olarak tanımlanmıştır. Ücret geliri bu sözleşmelere bağlı olarak elde edilmektedir.

⁹⁹ İşverenin kim olduğuna dair diğer bir tanım da 4857 sayılı İş Kanunu’nun 2. maddesinde yapılmıştır. Buna göre, işçi çalıştıran gerçek veya tüzel kişiye veya tüzel kişiliği olmayan kurum ve kuruluşlara işveren denilmektedir.

¹⁰⁰ Yusuf Yiğit, Belirli Süreli İş Sözleşmesi Yapma Serbestisi Ve Bu Serbestinin Sınırları, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** Cilt: 14, Sayı: 2, 2012, s.101-166 (Basım Yılı: 2013), s.110.

¹⁰¹ Adil Bucaktepe, Devlet Memurluğu Ve Memurların Değerlendirilmesi Üzerine Düşünceler, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** Cilt. XVIII, Sayı 3-4, s.467.

2.1.2. Belirli Bir İşyerine Bağlı Olarak Çalışma

Gelir Vergisi Kanunu’ unda yapılan tanıma göre bir ödemenin ücret olabilmesi için gereken ikinci unsur “belirli bir işyerine bağlı olarak çalışma” dır.

Bağımlı çalışmadan çıkarılması gereken anlam, iş görenin, işverenin belirlediği organizasyon dahilinde iş görmesi veya hizmeti yerine getirmesidir. Kanundaki tanımlamadan işyerinin hukuki olmasından ziyade fiili bir mekân (yer) olduğu anlaşılmaktadır. Vergi Kanunlarında işyeri kavramı Vergi Usul Kanunu’nda yerini bulmuş, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında ise işyerine atıflar yapılmıştır¹⁰². İşyerleri, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ‘ nun 156. maddesinde “*Ticaret, sanayi, ziraat faaliyetleri ve mesleki faaliyetler için iş yerleri; mağazalar, yazıhaneler, idarehaneler, muayenehaneler, imalathaneler, şubeler, depolar, oteller, kahvehaneler, eğlence ve spor yerleri, tarlalarda, bağlarda, bahçelerde, çiftliklerde, hayvancılık tesislerinde, dalyan ve voli mahallerinde, madenlerde, taş ocaklarında, inşaat şantiyelerinde, vapur büfelerinde ticaret, sanayi, ziraat veya mesleki faaliyetlerinin yapılması için belirlenen yada bu faaliyetler için kullanılan diğer yerlerdir*”¹⁰³ olarak tanımlanmıştır.

Ücretliler, kendi adına ve hesabına olmaksızın, işverenin adına ve hesabına iş görür veya hizmet ifa ederken hareket serbestisi işverenin çizdiği sınırlar dâhilindedir. Çalışan yaptığı iş veya verdiği hizmet için risk üstlenmemektedir. Yapılan iş veya hizmetle ilgili ortaya çıkacak kar veya zarar işverenin sorumluluğundadır. Diğer taraftan işveren ile çalışan arasında emir ve talimat ilişkisi vardır. Bu ilişki işverenin verdiği emir ve talimatlara uyulup uyulmadığını kontrol etme ve gerektiğinde müeyyide uygulama hakkını doğurur¹⁰⁴.

2.1.3. Ödemenin Hizmet Karşılığı Yapılması

Gelir Vergisi Kanunu’ unda yapılan tanıma göre bir ödemenin ücret olabilmesi için gereken üçüncü unsur “ödemenin hizmet karşılığı yapılması” dır.

¹⁰² Selahattin Tuncer, Vergi Hukuku Açısından İşyeri, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Prof. Dr. Memduh Yaşa’ya Armağan, Sayı: 34, ss. 192-208, s.196.

¹⁰³ 10703 sayılı, 10.01.1961 tarihli Resmi Gazete, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

¹⁰⁴ Tosuner, Arıkan, s.94.

Ücret adıyla yapılan ödeme yerine getirilmiş ya da getirilecek olan bir hizmet karşılığında olmalıdır¹⁰⁵. Ücret ödemesi karşılığında verilen hizmet bedeni, fikri ya da hem bedeni hem de fikri olabilir. Emeğin fikri olması karşılığında alınan ödeme, bu ödemenin ücret olma niteliğini engellemez. Ayrıca ücretten bahsedebilmek için, işverenle çalışan arasında hizmet sözleşmesinin yapılmış olmalıdır. Böyle bir sözleşme bağlı olarak verilen ödemeler ücret olarak sayılır.

2.1.4. Ödemenin Para, Ayın veya Para İle Temsil Edilebilen Menfaat Şeklinde Olması

Gelir Vergisi Kanunu' undaki tanımıyla yapılan ödemenin ücret olabilmesi için gereken dördüncü ve son unsur, ödeme olarak para, ayın veya parayla ifade edilebilir menfaatler verilmiş olmasıdır.

Ücret olarak yapılan ödemenin para olarak yapılması kısmında geçen para kavramı, Türk lirası olabileceği gibi herhangi bir döviz cinsinden olabileceğini de ifade eder. Ödemenin yabancı para cinsinden yapılması durumunda Gelir Vergisi Kanunu madde 63' deki hükme göre, ücret ödemelerinin yapıldığı ödeme günündeki borsa rayicine göre Türk parasına çevrilmesi gerekmektedir¹⁰⁶.

Gelir Vergisi Kanunu madde 63' de, ücret ödemelerindeki ayın, çalışma karşılığı verilen mal veya eşya konusunu düzenlemiş olup, buna göre, iş görme karşılığı olmak üzere verilen ayınlar, aynı değerin verildiği gün ve yer için geçerli olan perakende bedelleri ile değerlendirilir. Perakende bedel, ürünlerin, malların nihai tüketiciye satıldığı fiyattır¹⁰⁷. Aynı değerin verildiği gün ve yerde perakende satışlarda uygulanan birden fazla fiyatın olması durumunda bu fiyatların ortalaması hesaplanarak bulunur. İşverenin çalışana ücret olarak verdiği aynı değerin perakende ticaretini yapması durumunda değerlendirme işverenin perakende satış bedellerinin ortalamasıyla belirlenebilir. İşverenin ücretliye kendi imalatı olan fakat üretmesine rağmen perakende satışını yapmadığı bir aynı değeri vermesi durumunda ise piyasada ortalama

¹⁰⁵ Ramazan Armağan, Gelir Vergisi' nde Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi Ve Sosyo-Ekonomik Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme, Süleyman Demirel Üniversitesi, **İktisadi ve İdari Bilimler** Fakültesi, Cilt 11, Sayı 2, 2006, ss.323-347, s.325.

¹⁰⁶ Hakan Bay, Ahmet İnneci, Vergi Adaleti Açısından Türkiye'de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi, **International Journal of Public Finance**, Cilt 2 , Sayı 2, 2017, ss.196-219, s.199.

¹⁰⁷ <https://www.muhasibeturk.org/nedir/perakende-fiyati-nedir-ne-demek> (erişim 25.03.2019)

oluşan perakende satış bedelinin mükellefin başvurusuyla takdir komisyonlarınca belirlenmesi mümkündür¹⁰⁸.

Ücret ödemelerinin para, ayın şeklinde olabileceği gibi para ile ifade edilebilen menfaatler şeklinde olabileceği belirtilmiş olup, para ile temsil edilebilecek menfaatlere, ev, konut tahsisi, giyecek verilmesi gibi örnekler verilebilir. Bununla birlikte ücretliye sağlanan menfaatler para ile temsil edilemiyorsa ücret sayılmamaktadır¹⁰⁹.

2.2. GELİR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE ÜCRET SAYILAN ÖDEMELER

Gelir Vergisi Kanunu madde 61'de ücretin tanımı ana hatlarıyla yapıldıktan sonra Kanun'un uygulanması bakımından aşağıda sayılan ödemelerinde ücret olduğu belirtilmiştir¹¹⁰.

a) Gelir Vergisi Kanunu madde 23' ün 11.bendinde sayılan istisnalar dışında kalan emeklilik, malullük, dul ve yetimlerin aldıkları aylıklar;

Kanun ile kurulmuş emeklilik sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu geçici 20. maddesindeki sandıklarca ödenen emeklilik, malullük, dul ve yetimlerin aldığı aylıklar Gelir Vergisinden istisnadır. Ancak yine aynı madde kapsamında sandıkların ödediği aylıklar toplamı, en yüksek devlet memurunun aldığı çalışılan süre göre yapılan ödemeden fazla ise, fazla olan kısmı ücret sayılarak vergiye tabi tutulmuştur.

b) Daha önceden ifa edilmiş veya gelecekte ifa edilecek hizmet için verilen para ve ayın ve sağlanan başkaca menfaatler;

Ücret kavramı, Gelir Vergisi Kanunu madde 61' de tanımlanmakla birlikte yapılan ödemenin ödenek, avans, zam, huzur hakkı, ikramiye, prim, aidat, tazminat, kasa tazminatı, gidere karşılık yada diğer adlarla ayrıca bir ortaklık münasebeti şeklinde olmamak şartıyla kazancın belli bir oranı olarak yapılması durumunda da ücret sayıldığı belirtilmiştir.

¹⁰⁸ Mehmet Emin Akyol, Muzaffer Küçük, **Tekdüzen Hesap Planı Uygulaması**, Maliye Postası Yayınları, Ankara, 1999, s.153.

¹⁰⁹ Tosuner, Arıkan, s.95.

¹¹⁰ Tuncel Atabey, Gelir Vergisi Rehberi, Kurtiş Matbaacılık 2009, s.74.

c) TBMM, mahalli idare meclis üyelerine, kendi hususi kanunlarına göre veya idari bir kararla kurulan sürekli veya süreksiz tüm komisyonlardaki üyelerine ve durumları bu sayılanlara benzeyenlere bu sıfatlarından dolayı verilen para, ayın ve para ile ifade edilebilir menfaatler;

Durumları yukarıda belirtilenlerin “benzeyen kimselere” yapılan benzer nitelikteki ödemelerin de ücret olarak kabul edildiği belirtilmiş olup takdir komisyonları, istimlak komisyonları gibi kuruluşların üyelerine yapılan ödemeler bu madde hükmüne göre ücret sayılmaktadır. Benzer şekilde, icra tetkik mercilerine, konkordato komiserliğine tayin edilenlere, bu işleri karşılığında mahkemece belirlenen tutarlar üzerinden yapılan ödemeler ücret sayılmaktadır. Kayyumlara¹¹¹ yapılan ödemeler de izah konusu bent hükmü kapsamına giren bir ücret sayılarak vergiye tabi tutulmuştur¹¹².

d) Yönetim Kurulu başkan ve üyeleri ile denetim kurulu başkan ve üyelerine, tasfiye memuru olarak görev yapanlara söz konusu niteliklerinden dolayı verilen para, ayın ve para ile ifade edilebilir menfaatler;

e) Bilirkişilik yapanlara, eksperlere, resmi arabuluculuk yapanlara, spor hakemliği yapanlara ayrıca her çeşit müsabaka jürisi üyelerine verilen para, ayın ve para ile ifade edilebilir menfaatler;

Bilirkişilik kurumu, hukuki bilgi ve değerlendirmeyi aşan teknik ve mesleki konulara açıklık kazandırmak amacıyla mahkeme veya hâkim emriyle alanında uzman kişiler tarafından yapılan incelemeler neticesinde mahkemede takdiri delil olarak kullanılan raporun sunulması için gerçekleştirilen çalışmaların bütünü olarak tanımlanabilir.¹¹³ Bilirkişilik özünde serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilmesi gereken bir faaliyet olmasına rağmen bent hükmüne göre ücret olarak sayılmıştır.

Resmi arabuluculuk, özel hukuk uyuşmazlığında taraflarının, hür iradeleriyle tercih ettikleri konusunda uzman ve tarafsız üçüncü birinin (arabulucu) yönetiminde, henüz dava açılmadan ya da davanın açılmasından sonra başvurabildikleri uyuşmazlık

¹¹¹ Kayyum, belli bir malın yönetilmesi veya belli bir işin yapılması için görevlendirilen kimse.

¹¹² Yılmaz Özbacı, Gelir **Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, 2002, s.522.

¹¹³ İbrahim Organ, Cansu Sevinç, **Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Kurumu ve Bilirkişilik Kanun Tasarısının Getireceği Yenilikler**, Maliye Dergisi, Sayı 170, Ocak-Haziran 2016, s.118.

çözüm yöntemlerinden biridir¹¹⁴. Arabuluculuk “zorunlu arabuluculuk” ve “ihtiyari arabuluculuk” şeklinde iki türdür. Zorunlu arabuluculuk, kimi uyuşmazlık konuları için mahkemeye henüz dava açmadan başvurulmak zorunda olduğu olan dava açma şartıdır. Örneğin iş davalarının bazı konuları (kıdem, ihbar tazminatları, fazla mesai ücretleri, ücretli izinler gibi hakedişler) zorunlu arabuluculuk kapsamında yer almaktadır¹¹⁵. İhtiyari arabuluculuk ise dava taraflarının arabulucuya gitmesi zorunluluk olmamasına rağmen dava açmadan önce uyuşmazlığın çözümü için arabulucuya başvurmayı tercih etmeleriyle oluşan arabuluculuk türüdür¹¹⁶.

Gelir Vergisi Kanunu’na göre resmi arabuluculara ödenen ücret, ücret sayılan ödemelerden olmasına rağmen Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 13.06.2017 tarih ve 81099 sayılı Özelge’de arabulucuların elde ettiği gelirin hangi gelir unsuru olduğu konusunda yapılan açıklamalarda; arabuluculuk faaliyetinin, şahsen yapılan bir faaliyet olduğu, taraflardan biri olan Adalet Bakanlığı ile arasında hizmet sözleşmesinin bulunmadığı, ücret ödemesinin doğrudan taraflarca yapılabilmesinden dolayı kayıt tutulmadığı, bu ödemelerden gelir vergisi stopajı kesilmediği gerekçeleriyle ücret unsurlarını taşımadığı belirtilmiştir. Aynı Özelge’de ilave olarak, bu faaliyetin şahsi sorumlulukla ve uzmanlığa dayalı bir faaliyet olması sebebiyle serbest meslek kazancı olarak değerlendirilerek, bu kazanç türünden mükellefiyet tesis ettirilip, kazancın yıllık beyannamede bildirilmesi gerektiği belirtilmiştir¹¹⁷.

f) Sporculara ödenen transfer ücreti yada başkaca adlarla yapılan ödemeler ile parayla ifade edilebilen menfaatler;

Sporculara yapılan ödemeler, ücretin unsurlarını taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın ücret sayılmaktadır. Sporculara yapılan ödemeler genelde aylık ücret, transfer ücreti, idman ve maç kazanma primi, teşvik prim gibi adlarla yapılmaktadır.

¹¹⁴ Baran Doğan, Arabuluculuk Nedir, <https://barandogan.av.tr/blog/arabuluculuk/arabuluculuk-kanunu-nedir.html> (Erişim 15.12.2018)

¹¹⁵ 25.10.2017 tarih, 30221 sayılı Resmi Gazete, İş Mahkemeleri Kanunu, Madde 3, Yürürlük tarihi 01.01.2018.

¹¹⁶ Erhan Tekin, Arabuluculuk Müessesinin Vergi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi, Vergi Raporu, Sayı 231, Aralık 2018, s.12.

¹¹⁷ <https://www.gib.gov.tr/adi-ortaklik-bunyesinde-ortak-tarafından-verilen-arabuluculuk-hizmetinde-belge-duzeni> (Erişim 10.02.2019)

Ücret sayılan bu ödemeleri yapanlar ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun 62'nci maddesine göre işveren sayılır¹¹⁸.

2.3. ÜCRET GELİRLERİNDE VERGİ ORANI

Bir ülkenin vergi oranları, o ülkenin gelecekteki yatırımlarına ve gelişmişlik düzeyine yön verebilmektedir¹¹⁹. Vergi oranları aynı zamanda verginin temel unsurları arasında olup mükelleflerin mali gücünü etkileyen en temel etkenlerden birisidir.

Geliri, sadece ücret gelirinden ibaret olan emek sahiplerinin birikim yapma imkânlarının sınırlı olması, elde ettikleri emek gelirinin genel olarak ancak yaşamlarını idame ettirmelerine yetecek düzeyde olması, ücretli çalışanların ücretten başka bir gelir elde etme imkânlarının bağımlı çalıştıklarından dolayı çoğunlukla mümkün olmaması ya da bu imkânı çok az bulabilmeleri, ücretli çalışanların sakatlanması ya da hastalanmasıyla işgörememezliğin oluşması durumlarında gelirlerinin kesilmesi gibi sebeplerle vergilemede ücretlilerin geliri sermayeden elde edilen gelire kıyasla daha düşük oranda vergilendirilmesi benimsenmiştir¹²⁰.

Gelir Vergisi Kanunu “ esas tarife “ başlığındaki madde 103’ de tarife 2006 yılına kadar ücret gelirleri ile diğer gelirler arasında ayırım yapılırken, 5479 sayılı kanun¹²¹ ile iki farklı tarife uygulaması sona erdirilmiştir. 01.01.2006 tarihinden itibaren uygulanan tarife ile ayrıca ücret geliri elde eden içinler uygulanan vergi oranı ile ücret dışı gelirlerden gelir elde edilenler için uygulanan vergi oranı arasındaki % 5 ‘ lik fark kaldırılmıştır. Bu uygulama ile tarife ücret dışı gelirden gelir elde edenler için ilk vergi dilimi oranı %20’den %15’e indirilmiştir. Daha önce beş dilim olan tarife, dört dilime indirilerek sertleştirilmiştir¹²². Bu değişikliklerle ücret gelirleri ve diğer

¹¹⁸ Mehmet Yücel, Sporculara Yapılan Ödemelerin Niteliği ve Vergilendirilmesi, MDERGİ/8786A.13, Kasım 2015, Sayı:143 http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/makaleler/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2015-kasim-sayi-143_mdergi_8786a-00_/sporculara-yapilan-odemelerin-vergilendirilmesi.html

¹¹⁹ Ekrem Karayılmazlar, Doğan Bakırtaş, Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Yatırım Kararlarında Vergilerin Etkisi, Denizli İli İçin Bir Alan Araştırması, Tisk Akademi, Cilt 6, Sayı 11, 2011/I, s.182.

¹²⁰ Adnan Gerçek, **Ücretlerinin Vergilendirilmesi Ve 6009 Sayılı Kanunla Bu Konuda Yapılan Düzenlemenin Değerlendirilmesi**, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/adnangercek/002/> (Erişim 15.04.2018)

¹²¹ Gelir Vergisi Kanunu, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Özel Tüketim Vergisi Kanunu Ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

¹²² <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/04/20060408-1.htm>

gelirler unsurlarından gelir elden edenler arasındaki ayırım kaldırılmış, tüm gelir türleri için tek tarife uygulamaya başlanmıştır. Değişen tarifenin ilk iki gelir diliminde % 5 oranında tenzil yapılarak ücret dışındaki gelirlerle ücret gelirlerine uygulanan vergi oranları eşitlenmiştir. Bu değişiklik ile ücretlilerden orta ve yüksek gelir grubunda yer alanların gelir vergisi artırılmıştır. Gelir vergisi tarifesindeki, dilim sayısının düşürülmesi ve vergi oranlarının azaltılması, gelir dilimlerindeki gelir tutarlarının artırılması yoluyla yapılan değişikliklerin gayesi, gelirin vergi yükünün azaltılarak vergi gelirlerinin artırılması şeklinde belirtilmiştir. Bu durum ülkemizde vergilendirme konusundaki adalet ile ilgili kaygılarından ziyade etkinlik ilkesine öncelik tanınmaya çalışıldığını göstermektedir¹²³.

Tablo 1: 2005 ve 2006 Yılı Gelir Vergisi Tarifleri

2005 Yılı Ücret Gelirleri						
6.600.	TL'ya kadar.					15%
15.000.	TL'nın.	6.600.	TL'sı için.	990.	TL, üstü	20%
30.000.	TL'nın.	15.000.	TL'sı için.	2.670.	TL, üstü	25%
78.000.	TL'nın.	30.000.	TL'sı için.	6.420.	TL, üstü	30%
78.000.	TL'dan üstü	78.000.	TL'sı için.	2.0820.	TL, üstü	35%

2005 Yılı Ücret Geliri Dışındaki Gelirler						
6.600.	TL'ya kadar					20%
15.000.	TL'nın.	6.600.	TL'sı için.	1.320.	TL, üstü	25%
30.000.	TL'nın.	15.000.	TL'sı için.	3.420.	TL, üstü	30%
78.000.	TL'nın.	30.000.	TL'sı için.	7.920.	TL, üstü	35%
78.000.	TL'dan üstü	78.000.	TL'sı için.	24.720.	TL, üstü	40%

2006 Yılı Gelirleri (Ücret Geliri Dahil TÜM GELİRLER)						
7.000.	TL'ya kadar.					15%
18.000.	TL'nın.	7.000.	TL'sı için.	1.050.	TL, üstü	20%
40.000.	TL'nın.	18.000.	TL'sı için.	3.250.	TL, üstü	27%
40.000.	TL'dan üstü	40.000.	TL'sı için.	9.190.	TL, üstü	35%

Kaynak : <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/adnangercek/002/> (Erişim 15.04.2018)

5479 sayılı Kanun' nun bazı düzenlemeleri hakkında Anayasa Mahkemesi'ne iptal davası açılmıştır. Anayasa Mahkemesi tarafından 15.10.2009 tarihinde verilen kararda, davanın esasını incelemesi sırasında yaptığı tespitler ücret gelirlerinin vergilendirilmesi açısından oldukça önemlidir¹²⁴. Söz konusu tespitler; ücretlilerin

¹²³ Gerçek, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/adnangercek/002/> (Erişim 15.04.2018)

¹²⁴ <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/01/20100108-18.htm>

mali gücüyle gelirin niteliği ve şahsi durum arasında bağlantı kurulamadığı, kanun koyucunun ücretlilerin ekonomik ve şahsi durumlarını göz önüne almadan vergi oranlarının belirlendiği, Anayasa madde 73’ deki mali güç ilkesi ile madde 55’ deki adaletli bir ücret elde etme ilkelerinin birlikte değerlendirildiğinde, ücret geliri elde edenlerin tabi olduğu vergi oranının diğer gelir unsurlarından elde edilen gelirlerle aynı oranda olmasının hiçbir tedbir almadığında ücretin azalmasına sebep olacak şekilde arttırılmasının adalet ilkesini zedeleyeceği şeklindedir.

Anayasa Mahkemesi tarafından verilen iptal kararının ardından TBMM’ nin, kararın Resmi Gazete’ de yayınlandığı tarih itibariyle altı ay süreyle kanuni düzenleme yapması gerekmiştir. Düzenleme altı aylık süre geçtikten sonra yapılabilmiş ve TBMM, 6009 sayılı Kanunla¹²⁵ yeni bir gelir vergisi tarifesi düzenlemiştir. Verilen iptal kararı neticesinde, 6009 sayılı Kanun ile yeniden düzenlenen gelir vergisi tarifesinin son iki dilime giren ücret gelirleri arttırılarak, gelir vergisi tarifesi kendi içinde bölünmüştür.

Tablo 2: 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeye Göre Gelir Vergisi Tarifesi

6009 sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme			
8.800.	TL' ye kadar.		15%
22.000.	TL' nin.	8.800. TL' sı için 1.320 TL, üstü	20%
50.000.	TL' nin.	22.000. TL'sı için 3.960 TL, üstü	27%
Ücret gelirlerinde 76.200.	TL' nin.		
50.000.	TL' den üstü	50.000. TL' sı için 11.520 TL , üstü	35%
Ücret gelirlerinde 76.200.	TL' den üstü	76.200. TL'sı için 18.594 TL, üstü	

Kaynak : <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/adnangercek/002/> (Erişim 15.04.2018)

Bu düzenlemeyle ücret geliri elde edenlerden orta ve yüksek gelir düzeyinde olanlar bakımından mali güç ilkesi dikkat edilmiş ancak ücretlilerin düşük düzeyde gelir elde edenleri için mali güç ilkesine göz ardı edilmiştir¹²⁶.

¹²⁵ 01.08.2010 Tarih, 27659 Sayılı Resmi Gazete’ de Yayınlanan Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

¹²⁶ Ümit Süleyman Üstün, “Anayasa Mahkemesinin Ücret Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı Ve Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XIV, Y. 2010, Sa. 2, s.604.

Gelir Vergisi Kanunu “ Esas Tarife “ başlığındaki madde 103’ deki gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirildiği tarife, 2019 senesinde uygulanması için aşağıdaki şekilde belirlenmiştir¹²⁷.

Tablo 3: 2019 Yılı Gelir Vergi Tarifesi

2019 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi			
18.000,00.	TL' ye kadar.		15%
40.000,00.	TL' nin.	18.000,00.- TL' sı için 2.700,00.- TL, üstü	20%
98.000,00.	TL' nin.	40.000,00.- TL'sı için 7.100,00.- TL, üstü	27%
Ücret gelirlerinde 148.000,00.	TL' nin.		
98.000,00.	TL' den üstü	98.000,00.- TL' sı için 22.760,00. TL, fazlası	35%
Ücret gelirlerinde 148.000,00.	TL' den üstü	148.000,00.- TL'sı için 36.360,00.- TL, fazlası	

Kaynak: <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/gelir-vergisi-tarifesi-2019>

Tablo 3’de dört dilimden oluşan gelir vergisi tarifesinin ilk iki gelir dilimi tüm gelir vergisi mükellefleri için geçerli olup, buna göre 18.000,00 TL ‘ye kadar geliri olan tüm gelir vergisi mükellefleri için vergi oranı % 15, 18.000,00 TL’ den 40.000,00.TL ye kadar geliri olan tüm gelir vergisi mükellefleri için vergi oranı % 20’ dir.Tarifenin üçüncü ve dördüncü gelir dilimlerinde ise ücretliler için ayrı sınırlar ve ücret dışındaki diğer tüm gelir vergisi mükellefleri için ayrı sınırlar uygulandığı görülmektedir. Buna göre üçüncü gelir diliminde ücret dışı gelirler için 40.000,00.- TL ‘den 98.000,00.- TL ‘ ye kadar geliri olanlar için vergi oranı % 27, ücret geliri elde edenler için 40.000,00.- TL’ den 148.000,00.-TL’ ye kadar geliri olanlar için vergi oranı % 27 ‘ dir. Bu durumda üçüncü gelir diliminde ücret gelirlerinin 50.000,0.- TL’sı son gelir dilimine dahil edilmemektedir. Dördüncü ve son gelir diliminde ücret dışı gelir elde edenlerin 98.000,00.-TL’ den fazla gelirlerinin tamamı, ücret gelirlerinde ise 148.000,00.-TL’ den fazla gelirlerinin tamamı % 35 oranında vergilendirilmektedir.

¹²⁷ <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/gelir-vergisi-tarifesi>.

2.4. ÜCRETLERİN TESPİTİ VE VERGİLENDİRME YÖNTEMLERİ

29/7/1998 Sayılı 23417 Mük. Resmi Gazete’ de yayımlanan 4369 sayılı kanunla¹²⁸ çok sayıda vergi kanununda değişiklik yapılmış, bu kanundan önce ücretlerin vergilendirilmesinde gerçek ve götürü olmak üzere iki usul kabul edilmişken, 4369 sayılı Kanun ile götürü usulün kaldırılmasıyla birlikte gerçek ücretler ve diğer ücretler şeklinde ayrıma gidilmiştir. Buna göre ücret gelirleri iki türde tespit edilip vergilendirilmektedir¹²⁹:

- Gerçek ücretler
- Diğer ücretler

2.4.1. Gerçek Ücretler

Gerçek ücret kavramı gerçek usulde vergilendirilen ücret demek olup, gerçek usulde vergilendirme safi gelir üzerinden yapılır.

Ücret gelirlerinden elde edilen geliri vergilendirmede temelde ilke olarak gerçek usul belirlenmiştir. Ücret geliri üzerinden alınan vergi, elde edilen gelirin gerçek ve safi(net) tutarından alınmaktadır. Ücret gelirinin safi(net) tutarı, işverence ücretliye ödenen para, ayın ve sağlanan menfaatler toplandıktan sonra (gayrisafi tutarından sonra) belirli indirimler düşüldükten kalan miktardır. Gelir Vergisi Kanunu madde 63’ de ücret gelirinin safi(net) değerinin hesabında işverence ödenen para, ayın ve sağlanan menfaatler toplandıktan sonra yapılabilecek indirimlere yer verilmiştir. Bunlar;

- Emeklilik aidatları ve SGK primleri,
- Emeklilik primleri,
- İşsizlik sigortası primi,
- Hayat ve Şahıs sigortası primleri,
- OYAK ve benzeri kamu kurumların yaptığı yasal kesintiler,
- İşçi ve memur sendikalarına ödenen aidatlar

¹²⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, **Ücret Kazançları Vergi Rehberi**, 2015, s.6.

Yasayla kurulan emekli sandıklarına ve 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu geçici madde 20’ de sayılan sandıklara ödenen aidatlar ile primler ücretin gayrisafi bedelinden indirilebilir. Emeklilik aidatları ve sosyal sigorta primlerinin gayrisafi ücretten tenzil edilmesi, yasalarca onaylanan kurumlara, kendi yasalarının öngörüldüğü şekilde işverenlerce ücretten kesilerek ödenmektedir. Ödenen borçlanma aidatları ve primlerin tutarı ve oranı ne olur olsun, kesintinin yapıldığı ayın gelir vergisi matrahı hesabında indirim konusu yapılmaktadır. Aidatın peşin olarak tamamının ödenmesi durumunda ise ödenmiş bulunan tutarın tamamı indirilinceye kadar gayrisafi ücret bedelinden indirim olarak düşülmesi gerekir. Ücret gelirinin gerçek ve safi(net) bedelinin tespiti için indirilen aidat ve primlerin herhangi bir sebeple geri alınması durumunda, yeniden iştirakçi olmaları halinde ilgili kuruma peşin ödeyerek veya borçlanarak iade edilen prim ve aidatların tekrardan ücret matrahından indirilmesi mümkün değildir¹³⁰.

Ücretin safi tutarının tespitinde yukarıda sayılan indirimler dışında Gelir Vergisi Kanunu’ unda sayılan indirimler de vardır. Bu indirimler Gelir Vergisi Kanunu’ nun 31. maddesindeki “ Engellilik indirimi” ve 32. maddesindeki “ Asgari Geçim İndirimi” ‘dir.

2.4.1.1. Engellilik İndirimi

Gelir Vergisi Kanunu, iş görme gücünü en az %80 oranında kaybetmiş olanları birinci derece engelli(özürlü), en az %60 oranda kaybetmiş onları ikinci derece engelli(özürlü), en az %40 oranda kaybetmiş olanları ise üçüncü derece engelli(özürlü) saymaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre engellilik indirimi uygulamasından;

- Engelli olup ücret geliri elde edenler,
- Ücret geliri elde edenlerden bakmak sorumluluğunda olduğu engelli bulunanlar,
- Serbest meslek kazancı elde edenlerden engelli olanlar,

¹³⁰ GİB Ücret Kazançları Vergi Rehberi, 2015, ss.10-11.

- Serbest meslek kazancı elde edenlerden bakmakla yükümlü olduğu engelli bulunanlar,
- Basit usulde vergilendirilen engellilerde yararlanabilir ¹³¹.

290 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile Gelir Vergisi Kanunu madde 31 ikinci fıkrasındaki özürlülük indirimi meblağları, 2019 takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere Tablo 4.'deki gibidir;

Tablo 4: Engellilik İndirim Tutarları

Engellilik (Özürlülük) İndirimi Meblağları (TL) (193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Madde 31)					
	2019	2018	2017	2016	2015
I. Derece Özürlüler (İşgörmeye gücünü en az %80 oranında kaybetmiş olanlar)	1200,00	1.000,00	900,00	900,00	880,00
II. Derece Özürlüler (İşgörmeye gücünü en az %60 oranında kaybetmiş olanlar)	650,00	530,00	470,00	460,00	440,00
III. Derece Özürlüler (İşgörmeye gücünü en az %40 oranında kaybetmiş olanlar)	290,00	240,00	210,00	210,00	200,00

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/engellilik-indirimi-tutarlari>

Sosyal amaçlı düzenlemelerde bulunmak bakımından en elverişli vergi türü gelir vergileridir. Bu nedenle Gelir Vergisinde sosyal adaleti ve vergi adaletini sağlamaya yönelik engellilik (özürlü) indirimi, en az geçim indirimi, artan oran vergi tarifesinde ücretlilere farklı tarifenin uygulanması gibi ayrıcalık tanıyan ayırma prensipleri bulunmaktadır¹³². Engellilik indirimi ile engelli bireylere ve engelli bireyleri bakmakla yükümlü bulunanlara vergi sisteminde pozitif ayrımcılık sağlanarak vergi adaletine olumlu katkı sağlanmaya çalışılmıştır¹³³.

2.4.1.2. Asgari Geçim İndirimi

Vergide ödeme gücüne ulaşılmada ilk unsur vergi mükelleflerinin, kendilerini asgari seviyede geçindirmelerine imkan sağlayacak düzeydeki gelirlerinin vergi dışında tutulmasıdır. Bu bakımdan en az geçim indirimi vergi ödeme gücüne ulaşılarak

¹³¹ GİB Engelliler Vergi Rehberi, 2013, s.11.

¹³² Ersan Öz, Türk Gelir Vergisi'ndeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi, **D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:17, S:1, s. 13.

¹³³ Gufran Kıyıcı, "Türkiye'de Dolaylı - Dolaysız Vergilerin Adalet Açısından Değerlendirilmesi (2005 Sonrası)", **Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt 6, Sayı 4.2019, ss.556-571,s.562

vergide eşitlik ve adalet ilkelerini gerçekleştirmeye yönelik araçlardan biridir¹³⁴. Vergilemede eşitlik ilkesi, vergilemenin vergi mükelleflerinin vergi ödeme güçlerini göz önüne alarak yapılmasını öngörür¹³⁵. Vergilemede adaletin sağlanabilmesi açısından önemli bir işlevi olan eşitlik ilkesi, vergilemenin gerçek kişilerin şahsi ve ailevi durumlarını gözeterek ödeme güçlerine göre yapılması manasına gelmektedir¹³⁶.

En az geçim indirimi vergi sistemimize 1950 yılındaki vergi reformunda kabul edilen 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (Mülga¹³⁷) ile girmiş ve uygulamaya ilk kez 1968 yılında başlanmıştır. Bu dönemde “genel indirim” olarak adlandırılan en az geçim indirimi günlük 20, aylık 600 ve yıllık 7200 lira olarak uygulanmıştır. Genel indirim, 04.12.1985 tarihinde 3239 sayılı Kanunla 1987 senesinden itibaren geçerli olmak üzere kaldırıldığı 1986 senesine kadar uygulanmıştır. 1987 senesinden sonra ücretlilere yönelik özel gider indirimi ve vergi indirimi şeklinde yapılan düzenlemeler 2007 senesine kadar devam etmiştir. 5615 sayılı Kanun madde 2 ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’ nun “ medeni hal esası” başlıklı 32. maddesi “ asgari geçim indirimi” başlığı olarak değişmiş ve 01/01/2008 tarihi itibarıyla geçerli olarak bu başlık altında asgari geçim indirimi uygulamasına geçilmiştir¹³⁸. Buna maddeye göre ; “*Ücret gerçek usulde vergilendirilirken asgarî geçim indirimi uygulanmaktadır. Asgarî geçim indirimi; ücret gelirinin elde edildiği takvim yılının başında belirlenen asgari ücretin senelik toplam brüt rakamının; ücret geliri elde edenin şahsı için %50’si, işsiz ve bir gelir sahibi olmayan eşi için %10’u, çocukların her bir tanesi için farklı farklı olarak; ilk 2 çocuk için %7,5, 3.çocuk için %10, 3.den sonraki çocuklar için %5’idir. Gelirin bir aydan daha kısa bir süreye ait olması durumunda, ay kesirleri tam ay olarak kabul edilerek bu süreye karşılık gelen indirim miktarları göz önüne alınır. Asgarî geçim indirimi, bu fıkra göre hesaplanan miktar ile gelir vergisi tarifesinde açıklanan birinci gelir grubunun dahil olduğu yüzde ile çarpılarak bulunan tutarın, hesaplanan*

¹³⁴ Şentürk, s.14.

¹³⁵ Ahmet Emrah Akyazan, “Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi”, **TBB Dergisi**, Sayı 80, 2009, s.11.

¹³⁶ Mehmet Yücel, Diğer Ücretli Hizmet Erbabının 2019 Yılında Elde Edeceği Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi, İSMMO, Mali Çözüm, Cilt: 29, Sayı: 154, ss.133-146, s.144.

¹³⁷ Kaldırılan.

¹³⁸ Altan Yılmaz, **Asgari Geçim İndirimi Uygulaması**, https://www.muhasabenet.net/makale-_altan%20yilmaz_asgari%20gecim%20indirimi%20uygulamasi.doc (erişim 10.12.2018)

*vergiden düşülmesi yoluyla uygulanmaktadır. Vergiden düşülecek tutarın fazla gelmesi durumunda iade yapılmamaktadır*¹³⁹”

Gelir Vergisi Kanunu madde 32’ de hüküm altına alınan asgari geçim indirimi uygulaması tüm ücret gelirlerini kapsamamaktadır. Diğer ücret kapsamında vergilendirilen ücretliler, dar mükellef ücretliler, diğer kanunlara (3218, 4490, 4691 sayılı kanunlar vb.) göre ücretlerinden stopaj uygulanmayanlar, ücretten başka gelir unsurlarından gelir elde eden gerçek kişiler asgari geçim indiriminden yararlanamayacaktır¹⁴⁰.

Yıllık A.G.İ. tutarı = (Takvim Yılı Başındaki Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı x A.G.İ. Oranı) x %15

Yukarıdaki formüle göre hesaplanan A.G.İ. tutarı ücretlinin bir yıl için yararlanabileceği net menfaattir. Ücret ödemelerinin aylık olarak yapılması halinde A.G.İ. senelik olarak hesaplanan tutarın 1/12’ dir¹⁴¹. Ücretlinin yararlanabileceği en fazla indirim tutarı, ücretlinin geliri üzerinden hesaplanan gelir vergisiyle sınırlandırıldığından, hesaplanan A.G.İ. nin fazla olması halinde ücretliye herhangi bir iade yapılmaz¹⁴².

Tablo 5: 2019 Yılı AGİ Tutarları

ÇALIŞANIN KİŞİSEL DURUMU	2019 YILI İÇİN AGİ TUTARLARI (TL)
Bekâr	191,88
Evli ve Eşinin Geliri Olan	191,88
Evli ve Eşinin Geliri Olan ve Bir Çocuklu	220,66
Evli ve Eşinin Geliri Olan ve İki Çocuklu	249,44
Evli ve Eşinin Geliri Olan ve Üç Çocuklu	287,82
Evli ve Eşinin Geliri Olan ve Dört Çocuklu	307,01
Evli ve Eşinin Geliri Olan ve Beş Çocuklu	326,20
Evli ve Eşinin Geliri Olmayan	230,26
Evli ve Eşinin Geliri Olmayan ve Bir Çocuklu	259,04
Evli ve Eşinin Geliri Olmayan ve İki Çocuklu	287,82
Evli ve Eşinin Geliri Olmayan ve Üç Çocuklu	326,20
Evli ve Eşinin Geliri Olmayan ve Dört Çocuk	326,20
Evli ve Eşinin Geliri Olmayan ve Beş Çocuklu	326,20

Kaynak : [http://www.muhasibetr.com/asp-gar-gecim-indirimi-agi/\(15.04.2019\)](http://www.muhasibetr.com/asp-gar-gecim-indirimi-agi/(15.04.2019))

¹³⁹ <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>

¹⁴⁰ Kübra Bozdoğan, Selçuk Buyrukoğlu, Doğan Bozdoğan, Sosyal Vergileme İlkeleri Açısından Asgari Geçim İndiriminin Değerlendirilmesi, **Vergi Dünyası**, Sayı 375, Kasım 2012, s.131.

¹⁴¹ Recep Kaplan, En Az Geçim İndirimine İlişkin Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları ve Türkiye Açısından Değerlendirmeler, **Maliye Dergisi**, Sayı 163, Temmuz-Aralık 2012, s.382.

¹⁴² 04.12.2007 Tarihli 26720 Sayılı Resmi Gazete yayınlanan 265 Seri No’ lu Gelir Vergisi Tebliği

2018 yılında 7103 sayılı Kanun¹⁴³,un 6'ncı maddesi ile GVK' nın 32. maddesine eklenen paragrafta ; *(Ek fıkra 21.3.2018 tarih ve 7103/6 madde)" Net ücretleri, artan oran gelir vergisi tarifesi sebebiyle asgarî geçim indirimi sadece şahsı için hesaplanan asgarî ücretlilere, içinde bulundukları senenin Ocak ayında ödenen net ücretin altına düşünlere, bu miktar ile bu miktarın altına düşüldüğü aylar için aylık olarak hesaplanan net ücreti arasındaki fark tutar, ücretlinin asgarî geçim indirim tutarına ayrıca ilave edilir. Burada anılan net ücret, yasal kesintilerden sonraki ücrete asgarî geçim indiriminin eklenmesiyle meydana gelen ücreti ifade eder"* ifadelerine yer verilmiştir.

Asgari ücret brüt olarak belirlendiğinden asgari ücretlilerin gelirine Gelir Vergisi Kanunu madde 103' deki artan oranlı vergi tarifesi uygulanmasıyla net ücretleri gelir tarifesinin dilimlerine göre değişmektedir. Yukarıdaki düzenleme ile asgari ücretlilerin ikinci gelir dilimine girmesi sebebiyle net ücretlerinde yıl içerisinde meydana gelen azalma farkın A.G.İ.' ye dâhil edilmesi suretiyle ortadan kaldırılmıştır¹⁴⁴.

2.4.2. Gerçek Ücretlerin Vergilendirme Usulleri

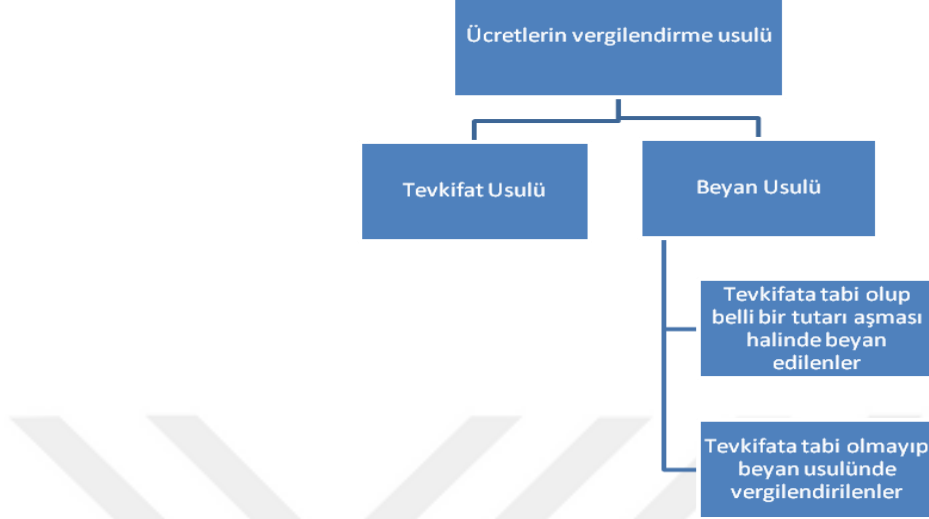
Gerçek usule tabi olan ücretleri vergilemede temel olarak iki yöntem bulunmaktadır. Bunlar işveren tarafından ücret gelirlerinden "tevkifat (vergi kesintisi veya stopaj)" yapılması ve ücretin "yıllık beyanname" düzenlenerek beyan edilmesidir¹⁴⁵.

¹⁴³ 27 Mart 2018 tarihli 30373 (2.Mükerrer) sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan Vergi Kanunları İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

¹⁴⁴ TÜRMOB, Mevzuat Sirküleri, 07.01.2019/23-1.

¹⁴⁵ Biyan, Yılmaz, s.13.

Şekil 1: Ücretlerin Vergilendirme Usulleri



Kaynak : https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2019_ucret.pdf ; <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat/aciklamalarindan/olusturulmustur>.

Şekilde ücretler temelde tevkifat ve beyan usulüne göre vergilendirilmektedir. Bununla birlikte beyan usulündeki ücretler, tevkifata tabi olmakla birlikte belirli bir tutarı aşması durumunda beyan edilenler ve tevkifata tabi olmayıp sadece beyan usulünde vergilendirilenler olarak iki şekilde vergilendirilmektedir.

2.4.2.1. Tevkifat (stopaj) Usulüyle Vergilendirilen Ücretler

Hak edilen bedelin ödenmesi esnasında vergi sorumlularınca verginin kesilerek vergi dairelerine beyan edilerek ödenmesine tevkifat (kesinti veya stopaj) usulü denilmektedir. Stopaj usulüne göre vergi, verginin asıl borçlusundan değil, vergi sorumlusundan talep edilir. Devletler, iktisadi, mali ya da sosyal diğer çeşitli sebeplerle stopaj yoluyla vergilendirmeye başvurabilmektedir. Bu sebeplerinden bazılarını; verginin gelirin doğuşundan sonra en kısa zamanda içinde tahsil edilmesini sağlamak, vergilerin tahsilini kolaylaştırmak, verginin tahsilini garantiye almak, vergi

kayıp ve kaçağını önlemek, gelir idaresinin ile mükelleflerin işlem yükünü hafifletmek ve verginin mükellef üzerindeki psikolojik etkisini azaltmak şeklinde sayabiliriz¹⁴⁶.

Gerçek ücretlerden elde edilen gelirin vergisi esas olarak stopaj yöntemiyle alınır¹⁴⁷. Bu durumun yasal dayanağı olan Gelir Vergisi Kanunu madde 86’da “*bir işverenden alınan ve stopaj yoluyla vergilendirilen ücretler ve yine 1’den sonraki işverenlerin ödediği ücretlerde, 1’den fazla işverenin ödedikleri ücretlerin toplamı gelir vergisi tarifesinin 2. gelir grubunda bulunan miktarı (2019 yılı için 40.000,00 TL) geçmeyen ücretlilerin, tümü stopaj yoluyla vergilendirilmiş olan ücretleri “ için yıllık beyannamenin verilmeyeceği belirtilerek tevkif(stopaj) suretiyle yapılan vergilendirilmenin son vergileme olduğu belirtilmektedir*¹⁴⁸.

Ücretler, kaynakta kesinti yönteminin en yaygın kullanıldığı gelir unsurlarındandır. Gelir Vergisi Kanunu madde 94’de kesinti yapmak zorunda olan kamu idare ve kuruluşları, iktisadi kamu kuruluşları, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernekler ile vakıfların iktisadi işletmeleri, yatırım fonu yönetenler, kooperatifler, gerçek gelirlerini beyan zorunluluğu olan ticaret ve serbest meslek kazancı elde edenler, zirai kazançlarını bilânço esasına veya zirai işletme hesabı esasına göre belirleyen çiftçiler yanlarında çalıştırdıklarına nakit olarak yada hesaben yapılan ücret ödemeleri esnasında gelir vergisi kesintisi yapmaları gerektiği belirtilmektedir. Ücret ödemelerinde ödenen ücret ve ücret olarak adlandırılan ödemelerden vergi kesintisi , Gelir Vergisi Kanunu madde 103 ve 104’ deki genel esaslar ve vergi tarifesine göre yapılmaktadır.

Uygulamada ve teoride ücret gelirlerinin tevkif (stopaj) yöntemi ile vergilendirilmesi sebebiyle ortaya çıkan bazı olumsuz durumlar vardır.

Tevkifat yoluyla yapılan vergilemenin son vergileme olması durumunda tevkif konusu ücret elde eden ücret geliri elde edenlerin vergi idaresi ile ilişkisinin kesilmesiyle ücretliler açısından yerine getirilecek vergi ödevi kalmamaktadır. Bu durumda ücretliler açısından vergi ödevinin ulusal niteliği olan bir görev olduğu bilincinin oluşmasına engel teşkil etmektedir.

¹⁴⁶ İstanbul YMM Odası, **Stopaj Yoluyla Vergileme Rejimi Ve Bu Sistemin Aksayan Yönleri** <http://www.istanbulymmoo.org.tr/Data/Platform/476.pdf> (Erişim 05.07.2018)

¹⁴⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Ücret Kazançları Vergi rehberi, Yayın No: 59, Ocak 2008.

¹⁴⁸ Biyan, Yılmaz, s.196.

Kesinti yapılan vergi, tevkifatı yapan işverence tevkifatın yapıldığı ayı takip eden ayın 26. günü sonuna kadar beyan etmekte ve ödenmektedir. Bu durumda kendisinden vergi kesintisi yapılan ücretli kesinti tutarı kadar az bir ödeme almaktadır. Diğer gelir unsurlarından gelir elde eden kişi, kesinti yapılmamış alarak aldığı gelirini ilgili beyan döneminde bildirdiğinden elde etmeyle beyan etme arasındaki sürede oluşabilecek mali imkanı değerlendirme hakkına sahiptir. Bu durum ücret geliri elde edenlerin, tüm şartlar aynı olmasına rağmen diğer mükellefler karşısında eşit olmayan bir uygulamaya maruz kalmasına neden olmaktadır.

Tevkif yoluyla vergilendirilen ücretler artan oranlı vergi tarifesine göre vergilendirilirken, diğer gelir unsurlarından gelir elde edenlerden yapılan tevkifat sabit oranlarla yapılmaktadır. Bu durum vergileme adaletinin sağlanması bakımından artan oranlılık yapısında bozulmaya neden olmaktadır. Ayrıca ücret geliri tevkif yoluyla vergilendirildiğinde indirilebilecek giderler sınırlı olduğundan (sigorta prim giderleri gibi) özellikle orta ve yüksek düzeyde ücret geliri elde edenler diğer gelir unsurlarından gelir elde eden mükelleflere göre daha yüksek vergi öder duruma gelmişlerdir¹⁴⁹.

Son olarak Gelir İdaresi' nin ücret gelirlerinin tevfikata tabi olması konusundaki tespitleri dikkat çekicidir; *“Ücretlerden elde edilen gelirin stopaj yöntemiyle vergilendirilmesi ve istisnai haricinde beyan edilmemesi sebebiyle ücretliler vergi yükünü fark etmemekte ve bu sebeple ücretlerden alınan vergiler istihdam vergisi vasfına bürünmekte veya işverenler tarafından bu şekilde algılanmaktadır. Diğer taraftan, ücretlerden elde edilen gelirlerin artan oranlı tarifeye tabi tutulması ve kural olarak beyanname verilmemesi, ücretlilere ait çoğu gider ve indirimin yapılmamasına ve dolayısıyla adaletsizliğe sebep olmaktadır*¹⁵⁰.

Ücretlerden tevkifat yapılmak suretiyle kesilen vergi, vergi sorumlusu sıfatıyla işverence ilgili vergi dairesine muhtasar beyanname ile kesintinin yapıldığı ayı takip eden ayın 26. günü sonuna kadar bildirilir ve ödenir¹⁵¹. İşverenler muhtasar beyannameyi çalışan sayısının 10 ve 10' dan az olması durumunda, öncesinde vergi

¹⁴⁹ Murat Aydın, Özgür Topkaya, Türkiye’de Sosyal Devletin Vergileme Alanları, Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi, VII. **Sosyal İnsan Hakları Uluslararası Sempozyumu**, s.308, <http://www.sosyalhaklar.net/2015/bildiriler/aydin.pdf> (Erişim 10.10.2018)

¹⁵⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2011,s.36.

¹⁵¹ https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/beyannameverme_odeme.pdf

daairesine bildirmek kaydıyla her ay vermek yerine üç ayda bir verme imkanına sahiptir¹⁵².

2.4.2.2. Tevkifata Tabi Olup Belli Bir Tutarı Aşması Halinde Beyan Edilen Ücretler

Vergi mükelleflerinin Gelir Vergisi Kanunu “Gelirin Toplanması ve Beyanı” hükmünde yer vermiş hükme göre Kanun’ da sayılan yedi gelir unsurundan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratlarını tersine bir düzenleme yapılmadığı müddetçe Yıllık Beyanname’ de toplayarak beyan etmeleri gerekmektedir. Ancak Gelir Vergisi Kanunu, bu genel ilkenin aksine, gelir unsurlarından bazıları için “Toplama Yapılmayan Haller” hükmünü düzenleyerek, bazı gelirlerin beyan dışı tutulmasını esas almıştır. Bu düzenlemeye göre ücret gelirinden elde edilen gelirin belli şartların oluşması halinde beyanı gerekmektedir.

Ücret gelirlerinden tevkifat yapılmasına rağmen Gelir Vergisi Kanunu madde 86’da birden çok işverenden ücret alanların, 1. işverenden sonraki işverenlerden elde ettikleri ücretlerinin toplamı gelir vergisi tarifesi ikinci dilimini¹⁵³ aşması halinde bu ücretlilerin yıllık beyanname vermesi zorunludur. Elde edilen ücret gelirinden birinci ücret olarak hangisinin kabul edileceğine ilişkin 2004/8 sayılı GV Sirküleri ile yapılan düzenleme ile mükelleflerin tercihinin bırakılmıştır. Bu tercihin mükelleflere bırakılmasıyla, ücretlinin en yüksek olan ücretini birinci ücret kabul etmesi mümkün olduğundan diğer ücretleri toplamı beyan sınırının altında kaldığında beyanname vermek zorunluluğu ve vergi farkı ödeme durumu ortadan kalkar.

Örneğin ücretli NG, birinci işverenden yıllık 60.000,00.-TL, ikinci işverenden 26.000,00.-TL vergi matrahı olan ücret gelirin sahtiptir. Ücretli DD ise, birinci işverenden 35.000,00 TL, ikinci işverenden 27.500,00 TL, üçüncü işverenden de 23.500,00.-TL vergi matrahı olan ücret gelirin sahtiptir. Bu iki ücretli de toplam olarak 86.000,00.- TL vergi matrahı olan ücret gelirin sahtiptir. Her ikisinin

¹⁵² ASMMM Odası, Muhtasar Beyanname Düzenleme Rehberi, <http://www.asmmmo.org.tr/u-serfiles/others/files/muhtasar.pdf> (Erişim: 10.10.2018)

¹⁵³31 Aralık 2018 tarihli ve 30642 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 305 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 01.01.2019 tarihinden itibaren uygulanacak ikinci dilim vergi tutarı 40.000,00.-TL olarak belirlenmiştir.

de ücret gelirlerinin tamamı tevkifat yoluyla vergilendirilmiştir. 2019 yılı gelirlerine uygulanan gelir vergisi tarifesine göre ikinci gelir dilimi 40.000.00.TL olup, ücretliler için beyan sınırıdır. Bu durumda ücretli NG, ilk işvereni hesaplamaya dahil olmadığından ve ikinci işverenden elde ettiği ücret geliri beyan sınırının altında kaldığından beyanname vermeyecektir. Ücretli DD ‘ nin iki ve üçüncü işverenden elde ettiği gelir toplamı 51.000,00.-TL olup beyan sınırının üzerindedir. Bu durumda ücretli DD, ilk işverenden elde ettiği ücret gelirini de dahil edip toplam 86.000,00.-TL olan ücret geliri için yıllık beyanname verecektir. Yıllık olarak beyan edilen ücret gelirinin toplam tutarı üzerinden artan oranlı tarife uygulanacak ve yıl içinde stopaj yöntemiyle kesilen vergileri hesaplanan vergiden indirilecektir.

2.4.2.3. Tevkifata Tabi Olmayıp Beyan Usulüyle Vergilendirilen Ücretler

Gelir Vergisi Kanunu madde 95’de tevkif suretiyle vergilendirilmeyen ücret ödemeleri;

- Ücretlerini yabancı ülkede bulunan işverenden alan çalışanlar,
- Kanunun “ücret istisnası” başlıklı 16. maddesindeki istisnadan yararlanmayan yabancı elçilik ve konsoloslukta görevli memur ve çalışanlar,
- Maliye Bakanlığınca gelirleri yıllık beyanname ile bildirilmesi gerekli görülen diğer ücretlerdir.

Tevkifata tabi olmayan bu ücret gelirlerinden gelir elde edenlerin yıllık beyanname ile gelirlerini beyan etmeleri gerekmektedir. Bu hükmün Bakanlığa verdiği yetkiyle bilirkişilere, resmi arabuluculara ve tanıklara yapılan ücret ödemelerinde vergi tevkifatının sorumluları tarafından muhtasar beyannameyle beyan edilmesindeki zorluk dikkate alınarak, bu kimselerin kendi gelirlerini yıllık beyannameyle beyan etmesi uygun görülmüştür¹⁵⁴.

Yıllık beyanname vermek zorunda olan mükelleflerin, Gelir Vergisi Kanunu madde 89’ a göre, ücretlinin şahsı, eş ve küçük çocuklarının eğitim ve sağlık

¹⁵⁴ 09.02.1986 Tarihli 19014 Sayılı Resmi Gazete 147 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

harcamalarını (beyan edilen gelirin %10'unu geçmemek şartıyla) ile bağış ve yardımların bazı durumlarda tamamını¹⁵⁵ bazı durumlarda bir kısmını¹⁵⁶ beyan edilen gelirlerinden indirim hakkı bulunmaktadır. Dolayısıyla beyanname vermesi zorunlu olan ücret geliri elde eden mükellef her zaman ek bir vergi ödemek durumunda kalmayabilir. Beyanname veren ücret geliri elde edenlerin eğitim, sağlık giderlerini, yaptıkları bağış ödemeleri ve yardım ödemelerini indirme imkanı olmasına rağmen stopaj yoluyla yapılan vergilemenin nihai vergileme olduğu ücretlilerin bu imkanı bulunmamaktadır.

Yıllık beyanname vermek zorunda olan ücretliler, ücret gelirini elde ettikleri yılı takip eden yılın Mart ayının son gününün akşamına kadar beyan etmelidirler. Beyan edilen gelir üzerinden artan oranlı tarife göre hesaplanan vergiden, ücretli çalışanın beyan dönemine ait stopaj yoluyla ödediği gelir vergisi düşülür. Kalan tutar ödenecek vergi olup birinci taksit beyanname verme süresinin sonu olan 31 Mart tarihine kadar, ikinci taksit 31 Temmuz tarihine kadar olmak üzere iki taksit halinde vergi dairesine ödenir¹⁵⁷.

2.4.3. Diğer Ücretler

Bazı ücret geliri elde edenlerin ücretlerini gerçek usulde tespit etmek zor olduğundan diğer usulde vergilendirme usulü getirilmiştir. Ücretlerin gerçek tutarının tespit edilmesindeki güçlük bilhassa hesap tutmayan ve tutmalarına lüzum olmayan işverenlerce yapılan ücret ödemelerinde imkânsızlık haddine varan güçlükten kaynaklanmaktadır¹⁵⁸. Bu gibi ücretlerin belirlenmesi 1998 tarihine kadar “götürü

¹⁵⁵ Genel ve özel bütçeli kamu kurumlarına, yerel yönetimlere bağışlanan eğitim, sağlık tesisi ve 100 yatak (kalkınmada öncelikli bölgelerde 50 yatak) kapasitesinden aşağı olmaksızın, eğitim, çocuk, yetiştirme yurtları, yaşlı bakım ve rehabilitasyon merkezi ile ibadethaneler ve din eğitim tesislerinin inşası için harcamalar veya bunların inşası için ilgili kuruluşlara verilen her türlü bağış ve yardımlar ile var olanlar tesislerin faaliyetlerinin devamlılığı için yapılan her türlü nakit ve aynı bağışlarla yardımların tamamı indirilebilmektedir.

¹⁵⁶ Genel ve özel bütçeli kamu kuruluşları, yerel yönetimlerle ile kamu yararı için çalışan dernekler ve vergiden muaf vakıflara, yıllık gelirin %5 (kalkınmada öncelikli bölgeler için %10) den fazla olmamak üzere ve makbuzla yapılan bağış ve yardımlar indirilebilir.

¹⁵⁷ https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2019_ucret.pdf

¹⁵⁸ Tosuner, Arıkan, s. 114.

usul” ifadesi kullanırken, 4369 sayılı Kanun ile değiştirilerek 01.01.1999 tarihi itibarıyla “diğer ücretler” olarak ifade edilmeye başlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu madde 64’ de kimlerin diğer ücret kapsamında olduğu belirlenmiştir. Buna göre;

- Basit usule tabi ticaret erbabının yanında çalışanlar,
- Hususi hizmetlerde görevli şoförler,
- Özel inşaat sahiplerinin yanında çalıştırdığı inşaat işçileri,
- Geliri gayrimenkul sermaye iradı olanların yanında çalışanlar,
- Gerçek ücretlerinin tespitinin mümkün olmaması sebebiyle, Danıştay’ın olumlu görüşü ile Maliye Bakanlığı’nca bu kapsamda bulunanların bu işlerden elde ettikleri gelirler de diğer ücrettir¹⁵⁹.

Diğer ücret kapsamında ücret geliri elde eden çalışanların safi ücretleri, çalıştıkları senenin başındaki sanayi kesimi çalışanlarından yaşı 16’ dan büyük olan işçiler için belirlenen brüt senelik asgari ücretin %25’idir. Yıllık ve safi(net) olarak belirlenen ücret geliri üzerinden vergi hesaplanır ve ödenir. Diğer ücretler için vergi matrahı safi olarak belirlendiğinden, gerçek usulde olduğu gibi, gayrisafi ücret geliri üzerinden yapılma imkanı olan indirimler bu ücretler için uygulanmamaktadır. Bir takvim yılı dahilinde işe başlayan diğer ücretlilerin vergi matrahı, senelik diğer ücret matrahından, işe başlama ayından hariç olmak üzere o senenin sonuna kadar aylara isabet eden miktar olur. Senenin ilk yarısında işi bırakan diğer ücret sahiplerinin bu durumu senenin ikinci yarısı girmeden haber vermesi halinde ikinci taksitleri terkin olur. Buna göre 2019 yılı için;

Brüt aylık asgari ücret	2.558,40 TL
Brüt senelik asgari ücret (2.558,40 X 12 =)	30.700,80 TL
Hesaplanan safi ücret (Yıllık Vergi Matrahı) (30.700,80 X %25=)	7.675,20 TL
Ödenecek vergi tutarı (7.675,20 X %15).....	1.151,28 TL

1. Taksit tutarı (1.151,28/2 =) 575,64 TL 2019 / Şubat

2. Taksit tutarı 575,64 TL2019 / Ağustos

¹⁵⁹ Ahmet Erol, Türk Hukukunda Ücret Ve Ücretin Vergilemesi, İSMMMO Yayınları, S.147, Mevzuat Serisi 11, s. 53.

Bu şekilde hesaplanan ödenecek vergi 28 Şubat tarihine kadar tarh edilip, vergi karnelerine yazılmaktadır. Tarh eden yıllık vergi Gelir Vergi Kanunu'nun 118. maddesine göre;

- Öteden beri çalışanlar için, yıllık verginin birinci taksiti şubat ayında ikinci taksiti ağustos ayında,
- Senenin birinci yarısında (Haziran ayı sonuna kadar) işe başlayanlar için yıllık verginin birinci taksiti verginin karneye yazıldığı ayda, ikinci taksiti ağustos ayında,
- Senenin ikinci yarısında (Temmuz ayından itibaren) işe başlayanlar için, verginin karneye yazıldığı ayda ödenmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre diğer ücret kapsamında vergilendirilenlerin Vergi Usul Kanunu madde 247' ye göre vergi karnesi alması zorunluluğu vardır. Çalışanın vergi karnesini zamanında almaması veya vergisini zamanında tarh ettirmemesi durumunda çalışanın vergisi işveren adına tarh edilerek vergi cezası da işverene kesilir ve tahsil edilir. Aynı şekilde vergi karnesini zamanında almasına ve vergisini tarh ettirmesine rağmen vergisini ödemeyen çalışanın vergisi gecikme zammı dahil olmak üzere yanında çalıştığı tespit edilen işverenden tahsil edilir¹⁶⁰.

2.5. ÜCRETLERDE İSTİSNA VE MUAFİYETLER

Ücretlerde istisna ve muafiyet konusuna başlamadan önce istisna ile muafiyet arasındaki ayrımı ortaya koymak gerekmektedir. Muafiyet, vergi kanunlarına göre vergi borcu doğmasının öngörüldüğü belirli kişilerin veya grupların vergi yükümlülüğü dışında tutulmalarına denir. İstisna, vergi kanunlarında vergilendirilmesi öngörülen bir konunun bir kısmının veya tamamının, sürekli olarak veya geçici olarak vergi dışında tutulmasına denir¹⁶¹.

¹⁶⁰ <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2019DigerUcret.pdf>

¹⁶¹ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 10. Baskı, Beta Basım A.Ş. , İstanbul, 1998, s. 236-237.

2.5.1. Ücretlerde İstisnalar

Ücret istisnasına ilişkin hükümler genel olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 23 ila 29. maddelerinde düzenlenmiştir. Ücretlere ilişkin istisnalar sadece Gelir Vergisi Kanunu olmayıp diğer kanunlarda da yerini bulmuştur.

2.5.1.1. Gelir Vergisi Kanunu'nun da Yer Alan İstisnalar

Gelir Vergisi Kanunu madde 23' de ücretlere tanınan istisnalar düzenlenmiştir. 23. maddenin 4.bendinde yer alan; Ticari ve sınaî kazanç sahiplerinden vergiden muaf onların yanında çalışanların ücretlerinin gelir vergisinden istisna olduğuna ilişkin hüküm 1998 yılında yürürlükten kaldırılmıştır¹⁶². Bu madde hükmüne göre 16 bent halinde sayılan istisna olan ücretler;

- Köylerde yada nüfusu 5.000'i aşmayan belediyelerde bulunan ve özellikle el dokuması halı ve kilim imal eden işyerlerinde çalışan işçilerin ücretleri; Bu bent hükmünde geçen işyerlerinde halı ve dokuma işinde bilfiil çalışmayan işçiler ve G.V.K. açısından işçi sayılmayan idari kadroda bulunanlar (müdür, müdür yardımcısı, muhasebeci, şef gibi) istisnadan yararlanamaz¹⁶³,
- Basit usule tabi veya vergiden muaf olan çiftçilerin çalıştırdıkları işçilerin ücretleri,
- Madenlerde çalışanların yeraltında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri,
- Köy muhtarlarına ve köy bütçesinden hizmetlilere ödenen ücretler,
- Hizmetçilerin ücretleri¹⁶⁴
- Sanat okulları ile sanat okulu niteliğindeki enstitülerde, cezaevi ve ıslahevlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrenci, tutuklu, hükümlü ve düşkünlere ödenen ücretler,

¹⁶² Ayşe Yiğit Şakar, **Türk Vergi Sisteminde Ücretlere Tanınan Muafiyet ve İstisnalar**, Türkiye Metal Sanayicileri Sendikası, MESS, Sicil, Yıl 6, Sayı 23, Eylül 2011, s.246.

¹⁶³ Tosuner, Arıkan, s.117.

¹⁶⁴ Aynı bent hükmünde; Hizmetçiler, özel kişilerce evlerinde, bahçelerinde, apartmanlarında ve ticaret yapılmayan diğer yerlerde ve özel hizmetlerde çalıştırılanlar şeklinde tanımlanmıştır.

- İşverenlerin çalışanlarına verdiği yemek şeklindeki menfaatler¹⁶⁵; bu hükme dayanarak yemek yerine erzak verilmesi halinde istisna uygulanmaz¹⁶⁶,
- İşverenin sahibi olduğu brüt alanı 100 m²' den az konutların çalışana mesken olarak verilmesi şeklinde sağlanan menfaatler¹⁶⁷,
- İşverenlerin personellerini toplu olarak işyerine taşıma şeklindeki menfaatler,
- Emeklilik, malûliyet, dul ve yetim aylıkları¹⁶⁸,
- Çıraklara ödenen ücretin asgari ücrete kadar olan kısmı¹⁶⁹,
- Yabancı ülkelerdeki sosyal güvenlik kurumlarınca ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları,
- Dar mükellef işverenin yanında çalışanlara, işverenin yurtdışında elde ettiği kazançlarından yabancı para cinsinden ödediği ücretler,
- Belli şartlarda¹⁷⁰ profesyonel olmayan sporculara ödenen ücretin asgari ücretin iki katına kadar olan kısmı,
- İşverenlerce, kadın çalışana kreş ve benzeri bakımevi hizmeti verilerek sağlanan menfaatler¹⁷¹,
- Türk Hava Kurumu veya tam mükellef müesseselerde uçuş amacıyla görevlendirilen pilot ve kabin memurlarına ödenen aylık ücretin %70'i¹⁷², gelir vergisinden istisnadır.

¹⁶⁵ Aynı bent hükmünde; İşverenlerin, çalışana işyeri veya eklerinde yemeğin verilmediği hallerde çalışma günleri için verilen 1 günlük yemek bedelinin (305 Seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2019 yılında için 19,00 TL.) aşması halinde ücret olarak vergilendirileceği bildirilmiştir.

¹⁶⁶ Tosuner, Arıkan, s.118.

¹⁶⁷ Aynı bent hükmüne göre bu konutların 100 m²'yi aşması durumunda, fazla kısmı için bu istisna uygulanmaz.

¹⁶⁸ Bu aylıkların Yasayla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu geçici 20. maddesindeki sandıklarca ödenmesi halinde istisna kapsamındadır. Ayrıca 506 sayılı Kanunu geçici 20. maddesindeki sandıklarca ödenen aylıklar toplamı, en yüksek Devlet memurunun aldığı en yüksek ödemeden fazlaysa aradaki fark ücret sayılarak vergilendirilir. Genel bütçe, katma bütçe ve özel bütçelerden ödenen aynı şekilde aylıklarda dâhildir.

¹⁶⁹ 3308 sayılı Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanunu göre çıraklar için.

¹⁷⁰ Her yıl milli müsabakalara katıldığının belgelenmesi şartıyla, 100 ve 100' den az işçisi bulunan işyerlerinde 1, 100' den fazla işçisi olan işyerlerinde profesyonel olmayan sporculara ödenen ücretler.

¹⁷¹ Yürürlük tarihi 27.03.2018 olan ve 7103 Sayılı Kanunun 4. maddesiyle eklenen bu bende göre İşverenlerin bu hizmetleri vermediği hallerde, ödemenin direk bu hizmetleri veren gelir yada kurumlar vergisi mükelleflerine olması şart olarak, her çocuk için aylık, brüt asgari aylık bedelinin %15'ini(2018-11674 sayı BKK ile %50 Yürürlük-05.05.2018) geçmemek şartıyla bu istisnadan yararlanılır.

¹⁷² Yürürlük tarihi 01.02.2019 olan bu madde hükmüne göre, bu pilot ve kabin memurlarının kamu kurum ve kuruluşlarının dışındaki müesseselerde çalışması ve kabin memurlarının yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış olması gerekmektedir.

a) Gider Karşılıklarında İstisnalar

Gelir Vergisi Kanunu madde 24' de yer alan ve aşağıda sıralanan ödemeler gider karşılığı olarak yapılan ödemeler olup, gelir vergisinden istisnadır ;

- Harcırah Kanunu'na tabi kurumlar tarafından çalışanlara ödenen harcırah ödemeleri,
- Harcırah Kanunu kapsamının dışındaki kuruluşlar tarafından çalışanlara verilen yol giderleri ile gündelikler,
- 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na göre ödenen yakacak giderleri yardımı,
- Sayım ve seçim işlerinde çalıştırılanlara verilen gider karşılıkları gelir vergisinden istisnadır.

b) Tazminat ve Yardımlarda İstisnalar

Gelir Vergisi Kanunu madde 25' de yer alan ve sosyal amaç taşıyan aşağıda sıralı tazminat ve yardımlar Gelir Vergisi'nden istisnadır¹⁷³.

- Ölüm, maluliyet, hastalık nedeniyle verilen tazminat ve yardımlar ile işsizlik ödeneği (işe başlatmama tazminatı dahil),
- Muhtaçlara belirli bir süreliğine yada hayat kaydıyla yapılan yardımlar,
- Evlilik, emeklilik, dul ve yetim ikramiyeleri veya toptan ödenen tazminatlar
- Çalışana ödenen çocuk zamları,
- Evlenme ve doğum sebebiyle çalışana yapılan yardımlar,
- Sosyal sigorta kurumlarınca sigortalılara yapılan ödemeler,
- Kıdem tazminatları,
- Nafakalar,
- Yardım sandıklarının üyelerine ölüm, maluliyet, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yaptığı yardımlar,
- Yabancı ülkelerdeki sosyal güvenlik kurumlarınca ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri ile iade edilen mevduat, sürelerini doldurmamış olanlarla bunların dul ve yetimlerine toptan yapılan tazminat ödemeleri ve verilen yardımlar.

¹⁷³ Tosuner, Arıkan, s.121.

c) Vatan Hizmetleri Yardımlarında İstisnalar

Gelir Vergisi Kanunu madde 26' de aşağıda sıralanan vatan hizmetleri yardımları Gelir Vergisi'nden istisnadır:

- Savaş malullüğü zamları,
- Savaş malullerine ve şehitlerin dul ve yetimlerine ödenen tekel beyiyeleri,
- Şehitlerin dul ve yetimlerine bu sıfatları sebebiyle yapılan tüm ödemeler,
- Zorunlu askerlik yapanların aylıkları ile ödenen mükâfatlar.

d) Teçhizat ve Tayın Bedellerinde İstisnalar

Gelir Vergisi Kanunu madde 27 ' de aşağıda sıralı yazılı teçhizat ve tayın ödemeleri Gelir Vergisi'nden istisnadır:

- Özel kanunlara göre ödenen yemek ve hayvan yem bedelleri ile bu nitelikteki ödemeler,
- Demirbaş niteliğindeki giyim eşyaları,
- Eğitimde bulunanlara yapılan giyim giderleri.

e) Tahsil ve Tatbikat Ödemelerinde İstisnalar

Gelir Vergisi Kanunu madde 28' de aşağıda sıralı tahsil ve tatbikat ödemeleri Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir:

- Kurumların ve şahısların, kendi hesabına yurtdışında eğitim aldırıldığı veya staj yaptırdığı öğrenci ve memurlarına eğitim masrafları için verilen paralar,
- Kurumların ve şahısların, kendi hesabına Türkiye'de eğitimde bulunan öğrenciye yemek, barınma ve eğitim gideri olarak yaptığı ödemeler,
- Öğrencilere tatbikat sebebiyle öğretim kurumlarınca veya tahsil masraflarını karşılayanlarca yapılan ödemeler.

f) Teşvik, İkramiye ve Mükâfatlarda İstisnalar

Gelir Vergisi Kanunu madde 29' de aşağıda sıralı ve teşvik gayesiyle verilen ikramiye ve mükâfatlar Gelir Vergisi'nden istisnadır:

- Ülke için faydalı iş ve faaliyetleri teşvik etmek amacıyla verilen ikramiye ve mükafatlar ile ilimi, fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini teşvik etmek amacıyla verilen ikramiyeler ve mükafatlar;
- Subaylara, er ve erbaşlara, ordu hizmetindeki sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetlerinden dolayı ödenen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler ve zamlar ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarında uçuş amacıyla görevlendirilen pilotlar ile uçuş personeline, tam mükellefler kurumlarda denizaltına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetlerinden dolayı aynı nitelikteki ödemeler,
- Spor müsabakalarına katılan profesyonel olmayan sporculara verilen ödül ve ikramiyeler,
- Spor müsabakalarının hakemlerine ödenen ücretler.

2.5.1.2. Diğer Kanunlarda Düzenlenen Vergi İstisnaları

Ücret gelirlerine ilişkin istisna uygulamalarına ilişkin düzenlemeler Gelir Vergisi Kanunu ile sınırlı olamayıp, diğer kanunlarda da mevcuttur.

Serbest Bölgelerde Ücret Geliri İstisnası: 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin 2. fıkrasında 5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yapılan değişiklik ile 01.01.2009 tarihinden itibaren imalat sektöründe çalışan işçilerin ücretleri AB'ye tam üyeliğin gerçekleştiği senenin vergilendirme döneminin sonuna kadar, gelir vergisinden istisnadır. Bu istisnanın uygulanabilmesi imal edilen ürünlerin güvertede teslim (free on board-FOB) bedelinin %85'inin yurt dışına ihraç edilme şartına bağlıdır. Serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmeler, istisna kapsamındaki ücretler üzerinden hesaplandıkları gelir vergisini, muhtasar beyannameyle beyan edecek olup tarh ve tahakkuk eden vergi tecil edilecektir. Bu mükelleflerin YMM faaliyet raporu

ile ihraç şartını gerçekleştirdiğinin tespit edilmesi durumunda tecil edilen vergi terkin edilecektir¹⁷⁴.

Ar-Ge Personeli İçin Ücret Geliri İstisnası: 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun' na eklenen geçici 75. maddeye göre Ar-Ge merkezlerinde, teknoloji merkezi işletmelerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile birlikte kanunla kurulan vakıflarca veya uluslararası fonlar tarafından desteklenen yada TÜBİTAK' ın yürüttüğü Ar-Ge projeleri ile yenilik projelerinde kamu personeli haricinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin ücretlerinin, bu kapsamadaki çalışmaları karşılığındaki aldıkları ücretin bir kısmı gelir vergisinden istisnadır. Söz konusu personelin, bu çalışmalarından elde ettikleri ücretlerine A.G.İ. uygulandıktan sonra kalan gelir vergisinin; Doktoralılar ile en az bir yüksek lisansı bulunanlar için %95'i, yüksek lisansı bulunanlar ile temel bilimler alanlarından lisans derecesi olanlar için %90'ı ve diğerleri için %80'i istisnadır. Bu çalışanların ücret gelirlerinin vergisi muhtasar beyannamede tahakkuk eden vergiden indirilerek terkin edilir¹⁷⁵.

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Çalışanlar İçin Ücret İstisnası: 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu' nun geçici 2. maddesine göre 31.12.2023 tarihine kadar teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışan Ar-ge, tasarım ve destek personeline bu faaliyetleri dolayısıyla ödenen ücretler gelir vergisinden istisnadır. Bu personele ödenen ücretler üzerinden istisna sebebiyle gelir vergisi ve damga vergisi hesaplanmaz. İstisna uygulamasında 5746 sayılı Kanundan farklı olarak, ücretin %95, %90 veya %85 oranlarındaki kısmı değil, tamamı vergiden istisnadır. Teknoloji Geliştirme Bölgelerindeki işletmelerde çalışan Ar-Ge ve tasarım personelinin bu Bölgelerdeki projeleriyle doğrudan bağlantılı ve Bölge dışında yürütülmesinin zaruri olması şartlarıyla Bölge dışındaki bu faaliyetlerden elde ettikleri ücretleri de istisna kapsamındadır. Bölgedeki işletmelerde en az bir yıl çalışmış olan Ar-Ge ve tasarım personellerinden doktoralı olanlar için 2 yılı, yüksek lisansı bulunanlar için ise 1,5 yılı

¹⁷⁴ Bülent Sezgin, Serbest Bölgelerde İstihdam Edilen Personele Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi, Mali Çözüm, Kasım-Aralık 2010, s.179.

¹⁷⁵ Mehmet Akarşlan, Ar-Ge Ve Tasarım Merkezleri İle Teknokentlerde Mali Uygulamalar, Gelir İdaresi Başkanlığı sunumu, <https://www.munzur.edu.tr/birimler/idari/tto/Pages/file/Ar-Ge%20ve%20Tasar%C4%B1m%20Faaliyetleri%20Gelir%20Vergisi%20Stopaj%20Te%C5%9Fviki%20Uygulamalar%C4%B1%20Sunumu.pdf> (Erişim 15.09.2018)

aşmamak kaydıyla Bölge dışındaki ücretlerinin tamamı, gelir vergisi istisnası kapsamındadır. Bu istisna uygulamasından yararlananların Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını yönetici şirket denetler¹⁷⁶.

Gemi Adamlarına Ödenen Ücretlere İlişkin İstisna: 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu İle 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun' un 12. maddesi d bendi hükmüne göre Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışanların ücretleri gelir vergisi istisnadır. Bu istisna uygulamasından gemide fiilen çalışanlardan başka (şirket yöneticisi, büro çalışanları vb.) personel yararlanamaz. Böylece Gelir Vergisi Kanunu'nu geçici 39. maddesi 6. bendinde tanınan ve 31/12/2000 tarihinde sona eren istisna, devamlı hale getirilmiştir¹⁷⁷.

2.5.2. Ücretlerde Muafiyet

Diplomat muaflığı: Gelir Vergisi Kanunu'nun 15. maddesine göre, yabancı ülkelerin Türkiye'deki elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (fahri konsolosları hariç) ile elçilik ve konsolosluklarda görevli o ülkenin vatandaşı olan memurların ücretleri karşılıklı olmak kaydıyla gelir vergisinden muaftırlar. Bununla birlikte Gelir Vergisi Kanunu' nun 16. maddesine göre yabancı elçilik ve konsoloslukların diplomat muaflığından yararlanamayan çalışanlarının bu işleri dolayısıyla aldığı ücretlerde karşılıklı olmak kaydıyla gelir vergisinden istisna edildiğinden buralardaki Türk uyruklu çalışanların ücretleri de istisna kapsamındadır¹⁷⁸.

Üniversite ve Yargı Elemanları Muafiyeti: 2914 sayılı Yüksek Öğrenim Personel Kanunu'na göre ödenen üniversite ödenekleri ile 6087 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu'na göre hakim ve yargı ödenekleri gelir vergisi dışında bırakılmıştır.

¹⁷⁶ Akarslan, <https://www.munzur.edu.tr/birimler/idari/tto/Pages/file/ArGe%20ve%20Tasar%C4%B1m%20Faaliyetleri%20Gelir%20Vergisi%20Stopaj%20Te%C5%9Fviki%20Uygulamalar%C4%B1%20Sunumu.pdf>

¹⁷⁷ Ali Çelikkaya, Türkiye'de Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergi Teşvikleri Üzerine Bir İnceleme, Maliye Dergisi, Sayı 162, Ocak -Haziran 2012, s.78.

¹⁷⁸ Tosuner, Arıkan, s.116

Tabi Afetlere Maruz Kalanlarda Muafiyet: 4123 Sayılı Tabii Afet Nedeniyle Meydana Gelen Hasar Ve Tahribata İlişkin Hizmetlerin Yürütülmesine Dair Kanunun Ek 4. Maddesine göre doğal afet yaşanan bölgelerde çalışan 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na tabi çalışanlara bütçe kanunlarında belirlenen fazla mesai ücretinin iki katını aşmamak kaydıyla ödenen fazla mesai ücreti ve afet bölgelerinde çalışan her konumundaki personele ek gösterge dahil olmak üzere en yüksek Devlet Memuru brüt maaşının % 50 sini geçmemek şartıyla ödenen tazminat gelir vergisinden istisnadır. Bu tazminattan damga vergisinden başka vergi kesinti yapılmaz¹⁷⁹.

Mülki İdare Muafılığı: 2424 sayılı Mülki İdare Amirliği Hizmetleri Tazminat Kanunu'na göre dahil kadrolarda çalışanlara 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ile Ek ve Değişikliklerine göre aldıkları aylıkların (Ek göstergeler dahil) brüt tutarının % 20' si oranında "Mülki İdare Amirliği Hizmet Tazminatı" olarak tazminat ödenir. Bu tazminattan damga vergisinden başka vergi kesintisi yapılmaz.

Vergi kanunları hazırlanırken, ekonomik nedenlerle birlikte vergi adaletinin gerçekleştirilmesi amacıyla da muafiyet ve istisnalara yer verilebilir¹⁸⁰. Vergilemede adaleti sağlamak ve ödeme gücüne göre vergi almak için kullanılan yöntemlerden birisi olan ayırma ilkesinin amacı emek gelirlerinin korunmasıdır. Ayırma ilkesinin bir uzantısı olarak, emek gelirlerine sermaye gelirlerine oranla düşük oranlı vergi tarifiesi, asgari geçim indirimi, muafiyet ve istisnalar uygulanmaktadır.

Türk Vergi Sisteminde iktisadi, sosyal, siyasi ve diğer nedenlerle ücretlere oldukça çeşitli muafiyet ve istisnalar tanınmıştır. Verginin ödeme gücüne göre alınabilmesine hizmet ettiği ölçüde vergi adaleti açısından yararlı olan muafiyet ve istisnalar, vergi ödeme gücü bulunan bazı mükelleflerin bu sayede daha az vergi ödemesine imkan verdiğinde olumsuz etki yaratır¹⁸¹. Söz konusu uygulamalar eğer çeşitli baskı gruplarının etkisi ile ortaya çıkarsa ayrıcalıklı vergi uygulamalarına sebebiyet verir ki bu da Anayasa' nın herkes kanun önünde eşittir şeklinde ifade edilen eşitlik ilkesini zedeleyici bir nitelik taşır¹⁸².

¹⁷⁹ <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4123.pdf>

¹⁸⁰ Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Trabzon 2010, s.157.

¹⁸¹ A. Şakar, s.259.

¹⁸² Hakan Ay, **Vergi Politikaları ve Baskı Grupları**, Kanyılmaz Matbaası, Mart 2010, s.171.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ VE TÜRKİYE İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Bir ülkenin vergi politikası uygulamaları, o ülkenin ekonomik bağımsızlığının oluşmasında önemli bir etken olup izlenecek ekonomik politikalarla doğru orantılıdır. Avrupa Birliği ülkelerinde ve Türkiye’de ücretler, ülkelerin kendi ekonomik politikalarına bağlı olarak birbirinden bağımsız kendi mevzuatlarında vergilendirilmektedir¹⁸³. Bu bölümde öncelikle Avrupa Birliği’ nin mali yapısı incelenmiş olup sonrasında bazı Birliğe üye ülkelerde ücretlerin vergilendirilmesi detaylarıyla incelenmiş son olarak Avrupa Birliği’nde ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin temel göstergeler uluslararası veriler aracılığı ile değerlendirilirken Türkiye ile karşılaştırılmıştır.

3.1. AB ÜLKELERİNDE VERGİ YAPISI

Avrupa Birliği, toprakları Avrupa Kıtası’ ında bulunan 28 ülkeden oluşan, dünyanın en önemli ekonomik bütünleşmesini gerçekleştirmiş uluslararası bir kuruluştur¹⁸⁴. Birliğe üye ülkeler; Fransa, Almanya, Avusturya, Portekiz, Romanya, Belçika, Bulgaristan, Güney Kıbrıs Cumhuriyeti, Çek Cumhuriyeti, İspanya, İsveç, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Yunanistan, Macaristan, Malta, İrlanda, İtalya, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Hollanda, Polonya, Slovakya, Birleşik Krallık, Slovenya ve Hırvatistan’dır. Türkiye, Sırbistan, İzlanda, Karadağ, Makedonya ile birlikte aday ülke statüsündedir¹⁸⁵.

3.1.1. AB’ de Vergi Politikası

Vergi politikası, ulusal hâkimiyetin temel unsurlarından biri olup, ülkelerin iktisadi politikalarının önemli bir parçasını teşkil etmektedir. Devlet, vergi politikaları

¹⁸³ Ay, 2013, s. 81.

¹⁸⁴ Rıdvan Karluk, **Avrupa Birliği**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 2011, s.27.

¹⁸⁵ <https://disiliskiler.ktb.gov.tr/TR-127495/avrupa-birligi.html> (Erişim 15.05.2019).

ile sadece gelir elde etmemekte aynı zamanda halkı iktisadi, sosyal ve kültürel alanlarda da yönlendirebilmektedirler. Devletin kamu harcamalarının finansmanını vergilerle gerçekleştirmesi, vergilemenin birtakım iktisadi, mali, siyasi ve sosyal kurallara dayanılarak uygulanmasını zorunlu hale getirir. Dolayısıyla vergi ve vergilendirme anayasaya dayanan bir ödev ve yetki olarak iktisadi ve sosyal faaliyetlerin merkezindedir¹⁸⁶.

AB’de, düşünsel ve teorik olarak üzerine kurulduğu temellerin hayata geçirilmesi amacıyla ortak bir vergi politikası geliştirmeye çalışmaktadır. Ancak dünya tarihinin en büyük entegrasyon ve barış projesi olan AB bu hususta, verginin AB devletlerinin egemenlik yetkisiyle ilgili olması sebebiyle şimdiye kadar başarılı olamamıştır. AB’deki vergi anlayışını aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz;

- AB’de vergiyle ilgili konuları kapsayan bir politika bulunmamaktadır,
- Vergi politikasının ana felsefesi; vergilerin, uluslararası sermaye, mal, hizmet ve işgücü dolaşımında rekabeti engelleyici etkisini önlemek ve taraf olmamasını sağlamak,
- Vergi kaçakçılığı, çifte vergileme ve vergilemenin milliyete dayalı ayrımcı olmasını engellemek,
- AB’de vergilerin tamamını kapsayan bir politika oluşturulamadığından Vergi Uyumlaştırması (Harmonizasyon) gerçekleştirmek¹⁸⁷.

AB’nde vergilendirme ve vergi politikaları konusunda ilk düzenlemeler Roma Antlaşması ile başlamış, Lizbon Antlaşması’nın yürürlüğe girmesiyle bu antlaşmanın adı değiştirilerek Avrupa Birliği’nin İşleyişine İlişkin Antlaşma olmuştur. Bu antlaşma ile Birlik’te vergilendirme konusunda yeni düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemeler; Birliğe üye ülkelerin ekonomisini güçlendirilmesi, ticarete rekabetin arttırılması, haksız rekabetin önlenmesi ve vergilerin uyumlaştırılması konusunda olmuştur¹⁸⁸.

¹⁸⁶ Ay, 2013, s.82.

¹⁸⁷ Ay, 2013, s.83.

¹⁸⁸ Uğur Çiçek, Kübra Uğur, Türkiye İle AB Ülkelerinin Dolaylı – Dolaysız Vergiler Açısından Karşılaştırması, **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi**, 2019, Cilt: 10, Sayı: 24, s.291.

3.1.2. AB ‘ de Vergi Uyumlaştırması

Vergi uyumlaştırması; sermayenin, malların ve fertlerin serbest dolaşımına mani olan ve serbest rekabeti bozan kararların değiştirilmesi ya da kaldırılması olarak tanımlanabilir. Vergi uyumlaştırmasına gidilmesinin sebepleri; AB’ de ekonomik uyumlaştırmanın sağlanmasında ülkelerin vergi mevzuatının engel teşkil etmesi, Birliğin bütçesi içerisindeki KDV’den alınan pay ve gümrük vergileri gibi vergilerin sağlıklı bir şekilde toplanabilmesi, AB’ de adaletsiz vergi rekabetini önlemek şeklinde sıralanabilir. Bu sebeplere rağmen AB’ de henüz ortak bir vergi politikası oluşturulması konusunda başarı sağlanamamıştır. Bunun sebebiyse, vergilendirmenin ulusal egemenliğin temel yapı taşlarından biri ve iktisadi politikalarının bir parçası olmasından dolayı devletlerin vergi politikalarını belirleme yetkisini uluslararası bir güce bırakmaktan kaçınmalarıdır. Birliğe üye devletlerin vergi yapılarındaki farklılıklarda gerçek bir düzenlemeye engel teşkil etmektedir. Ayrıca vergi uyumlaştırılmasına ilişkin ortak mevzuat sadece tüm üye ülkelerin oybirliği ile verecekleri bir karar ile mümkündür ve bu sağlanamamaktadır¹⁸⁹.

AB’ de vergi türlerinden dolayı vergilerin uyumlaştırılması mal ve sermayenin dolaşımını doğrudan etkilediğinden öncelik taşımaktadır. Üye ülkelerin dolaylı vergi uygulamalarının farklı olması, serbest ticaret açısından büyük bir engeldir. Bu sebeple vergi uyumlaştırılmasında öncelik KDV’ ye verilmiştir. Bu bakımdan AB’nde genel olarak dolaylı vergiler konusunda uyumlaştırma gerçekleştirilmiş olup dolaysız vergiler alanında da gerekli olduğu takdirde uyumlaştırmalar yapılmaktadır. Avrupa Birliği’nin İşleyişine İlişkin Antlaşma ’da yer alan hükümlerde dolaysız vergilerin uyumlaştırılması konusu açıkça belirtilmemiş olmakla birlikte dört temel özgürlüğü engellediği aşama da ülkelerin bu vergi türlerinde uyumlaştırmaya gitmeleri gerekmektedir. Bu temel özgürlükler ise; kişiler, mallar, sermayeler ve hizmetlerden oluşmaktadır¹⁹⁰. Dolaysız vergilerin en önemlisi kişisel gelir vergisi hem işgücünün

¹⁸⁹ Ay, 2013, ss.88-91.

¹⁹⁰ Çiçek, Uğur, s.298.

hem de sermayenin serbest dolaşını etkilemesine rağmen üye devletlerin direncinden dolayı uyumlaştırma kapsamına alınmamıřtır¹⁹¹.

Bu bakımdan AB’ de ücret gelirleri ülkelerin kendi mevzuatlarına göre vergilendirilmektedir. AB’ de gelir vergisi uygulamalarına bakıldığında, üye ülkeler arasında; vergi oranlarının, gelir tarifesi dilimlerinin, asgari indirim tutarlarının ve aile gelirinin saptanması konusunda farklılıklar olduğu görölmektedir ¹⁹².

AB’ de ücretlerin vergilendirilmesini ve ücretler üzerindeki vergi yükünü değerlendirirken, ücretler üzerinden alınan verginin AB ülkelerinde kendi vergi mevzuatına göre oluşan vergi gelirleri içindeki yerinin incelenmesi gerekmektedir. Ücret gelirlerden alınan gelir vergisi dolaysız vergilerden olup, bir ülkede vergi sisteminin adil olup olmadığının önemli göstergelerinden biri de toplanan vergi gelirleri içinde dolaylı ve dolaysız vergilerin payıdır. Zira vergilerin dolaylı ve dolaysız vergiler olarak ayrılması adalet ilkesi açısından değerlendirilmesini kolaylaştırmaktadır.

Dolaylı vergilerin en önemli özelliği mükelleflerin ailevi durumunu, gelirini ve ödeme gücünü dikkate almadan herkesten aynı oranda vergi almasıdır. Oransal olarak alt gelir gruplarının harcama oranları daha yüksek olduğundan alt gelir grubunun vergi yükü daha ağır olmaktadır. Bu durum alt gelir grubu ile üst gelir grubu arasında oluşan gelir dağılımı eşitsizliğini arttırmaktadır¹⁹³. Özellikle alt gelir grubunda bulunan ücretli çalışanlar açısından adil bir vergilemeden uzaklaşılmaktadır. Bu sebeple toplam vergi hasılatı içindeki dolaysız vergilerin, dolaylı vergilere oranla fazla olması ülkeler açısından tercih edilen bir durumdur. Çünkü dolaysız vergilerde bireyin ödeme gücüne göre vergileme ilkesi uygulanmakta olup adil bir vergileme sistemi uygulama çabası vardır.

Bu bakımdan çalışmanın bu bölümünde AB ülkelerinde ve Türkiye’ de genel olarak ücret gelirlerinin adil bir vergileme açısından değerlendirilmesi uluslararası

¹⁹¹ Pınar Mezararkalı, **Tecer Atsan, Avrupa Birliği Vergi Politikası İle Türk Vergi Sisteminin Uyumlaştırılması Ve AB Üyesi Ülkelerde Uygulanan Vergiler**, Econ World 2015,Torino, 18-20 Ağustos, 2015.

¹⁹² Ay, 2013, ss.108-109.

¹⁹³ Tugay Günel, **Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Gelir Dağılımına Etkisi: Ekonometrik Bir Uygulama**, Journal of Yasar University, 2019, 14/55, 277-287.

veriler aracılığıyla, Bazı AB ülkelerinde ücretlerin vergilendirilmesi ülkeler özelinde incelendikten sonra yapılmıştır.

3.2. BAZI AB ÜLKELERİNDE ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Bu başlık altında AB üyesi ülkelere seçilen Almanya, Fransa, Polonya, Yunanistan, Romanya ve Estonya’ da ücretlerin vergilendirilmesi detaylı olarak incelenecektir. Ülke seçiminde Almanya ve Fransa’nın refah seviyesi ve ekonomik olarak gelişmiş olması, Romanya ve Estonya’ nın düz oranlı vergi yapısıyla vergilendirme sistemindeki farklılığı, Yunanistan’ ın Balkan ülkelerinden bu bölgede Birliğe katılan ilk ülke olarak bölgesel farklılığı ve son olarak Polonya’ nın eski doğu bloğu ülkesi olması bakımından yönetsel farklılığı etkili olmuştur. Bu kriterler çerçevesinde seçilen yukarıda belirtilen ülkelerdeki ücretlerin vergilendirilmesi konusu, gelir vergisi, vergi oranları, sosyal güvenlik primleri üzerinden incelenecektir.

3.2.1. Almanya’ da Ücretlerin Vergilendirilmesi

AB ‘ nin kurucu üyelerinden biri olan Almanya ezelden beri kapsamlı gelir vergisi sistemini uygulayan ülkelerdendir. Alman gelir vergisi; artan oranlılık, ayırma ilkesi, istisna ve muafiyetler ile en az geçim indirimi gibi vergilemede adaleti sağlayacak subjektif unsurları içermektedir. Bunlardan artan oranlı tarife, gerçek kişilerin ailevi durumlarına göre düzenlenmiştir. Mükellefler belirli bir gelir düzeyine kadar vergi ödemedikleri için tarife yapısı “ en az geçim indirimi” özelliği göstermektedir¹⁹⁴.

Almanya’da ücretlerin vergilendirilmesi temel olarak kaynaktan kesinti yöntemiyle yapılmaktadır. İşverenler tarafından çalışanlara yapılan ücret ödemelerinden gelir vergisi yanında, dayanışma vergisi, kilise vergisi ile sosyal güvenlik primleri de kaynaktan kesilmektedir. Dar mükelleflerin, kaynaktan vergilendirilmeyen gelirleri için beyanname verme yükümlülüğü bulunmaktadır.

¹⁹⁴ Şen, Demirli, s.143.

Ayrıca mükelleflerin kaynakta vergilendirilen gelirler için, AB üyesi ülke vatandaşı olmaları koşuluyla beyanname doldurabilme hakları bulunmaktadır. Almanya’ da yıllık gelir vergisi beyannamesi vergi yılından sonraki yılın Mayıs ayının sonuna kadar verilmelidir¹⁹⁵.

3.2.1.1. Gelir Vergisi

Almanya’da gelir unsuru olarak ücret, “maaş, ikramiye, katılım payı ve diğer ücretler ile kamu ve özel sektörde işverenler tarafından ödenen yardımlardan” oluşmaktadır. İşveren tarafından çalışana ödenen; taşınma ve eğitim harcamaları, sosyal güvenlik primleri ile çocuklara eğitim istisnası kapsamında yaptığı ödemeler gelir vergisi matrahına dâhil edilmemektedir. Verginin hesaplanmasında dikkate alınan “istisna ve indirimler” ise şu şekildedir.

- Çocuklara yönelik istisna ve indirimler: Çalışanlara ilk iki çocuk için yıllık 2.304 (aylık 192 Euro), üçüncü çocuk için yıllık 2.376 Euro (aylık 198 Euro), dördüncü ve sonraki çocuklar için yıllık 2.676 Euro (aylık 223 Euro) tutarında vergi indirimi uygulanmaktadır. Çalışanlar ayrıca çocuk bakımı için yıllık 2.358 Euro (aylık 196,50 Euro), eğitim masrafları için yıllık 1.320 Euro (aylık 110 Euro) olmak üzere toplamda yıllık 3.678 Euro (aylık 306,50 Euro) “çocuk istisnası” ndan yararlanmaktadır. Çocuk yardımı hakkı olan aileler hem çocuk istisnasından hem de vergi indiriminden yararlanamamakta hangisinin uygun olacağı vergi idaresi tarafından belirlenmektedir. Çocuklara ilişkin indirimler kaynakta kesilen gelir vergisi yanında dayanışma vergisi ve kilise vergisi hesaplamalarında da dikkate alınmaktadır.
- Emeklilik, hastalık, işsizlik ve bakım sigortası primleri: Ücretliler emeklilik, hastalık, işsizlik ve bakım sigortası primlerini yıllık 1.900 Euro (evli olanların birlikte beyanname vermeleri halinde 3.800 Euro) ile sınırlı olmak üzere indirim konusu yapmaktadır.
- Ücretlilere işle ilgili harcamalar için yıllık 1.000 Euro tutarında toptan indirim hakkı tanınmaktadır. Çalışanlar, kilise vergisi ile yapılan bağışlar için yıllık 36

¹⁹⁵ Worldwide Personal Tax and Immigration Guide, 2018-19, EY, s.509.

Euro (eşler birlikte bildirimde bulundukları takdirde 72 Euro) yıllık özel gider indirim hakkına da sahiptir. Sigorta kapsamına dâhil olmayan sağlık harcamaları ise kısmen gelir vergisinden indirilmektedir. Emeklilere de yıllık 102 Euro tutarında gider indirimi hakkı tanınmıştır¹⁹⁶.

Tablo 6: Alman Gelir Vergisi Tarifesi

Bireysel Gelir Vergisi	%14 ila %45 arasında artan oran
0 - 8.820 EUR arasındaki gelir için	0%
8.821 - 54.057 EUR arasındaki gelir için	%14 ila %42 arasında artan oranlar uygulanır
54.058- 256.303 EUR arasındaki gelir için	42%
256.304 EUR ve üstündeki gelir için	45%
Dayanışma Vergisi oranı	Gelir vergisi tutarının %5,5' oranındadır.
Kilise Vergisi oranı	Bazı resmi Alman kiliselerinin sürekli üyeleri için %8 veya %9

Kaynak:<https://tebledisticaret.com/tr/idare-is/almanya/vergi-sistemi-ve-yardim-kurallari>(

Erişim: 16.06.2019)

Tablo 6' da Almanya' daki güncel vergi oranlarına yer verilmiştir. İlk dilimdeki vergi matrahı vergi dışı tutulmuştur. Vergi dilimi sayısı 4 olup, en üst gelir düzeyine uygulanan vergi oranı % 45' dir. Almanya' da Dayanışma Vergisi, gelir vergisinin % 5,5 ' i oranında hesaplanmaktadır. Dayanışma Vergisi, bekârlar için 972 Euro, eşlerin birlikte beyanname vermeleri halinde 1.944 Euro istisna limitinin aşılması halinde hesaplanmaktadır. Çalışanların ücretlerinden mukim kilise üyesi olmaları halinde işverence % 8 ve % 9 oranında kilise vergisi kesintisi yapılmaktadır. Kilise vergisinin orandaki farklılık bulundukları eyaletlerin yasama yetkisinden kaynaklanmaktadır. Kilise vergisi, Maliye Bakanlığı tarafından, Katolik ve Protestan Kilisesinin temsil oranlarına göre pay edilmektedir¹⁹⁷.

Almanya' da 2018 yılı için asgari ücret yıllık 17.976 Euro¹⁹⁸ (Aylık 1.498 Euro) olup, asgari ücretin 8.820 Euro kadar olan kısmı % 0, kalan 9.156 Euro % 14 ' lük gelir dilimine girmektedir.

¹⁹⁶ Şen, Demirli, s.143.

¹⁹⁷ Şen, Demirli, s.144.

¹⁹⁸ OECD. Stat, Minimum Wages At Current Prices In NCU
https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=MW_CURP

3.2.1.2. Sosyal Güvenlik Primleri

Sosyal güvenlik primleri çalışanın brüt ücretine hastalık, emeklilik, işsizlik ve bakım primi olarak dört tür prim oranı ile hesaplanmaktadır.

Tablo 7: Almanya’ da Sosyal Güvenlik Prim Oranları ve Tavanları

Sosyal Güvenlik Primleri(2018)	Hastalık Primi	Emeklilik Primi	İşsizlik Primi	Bakım Primi	Toplam
İşçi	7,30%	9,30%	1,50%	1,275%	19,375%
İşveren	7,30%	9,30%	1,50%	1,275%	19,375%
Toplam Prim	14,60%	18,60%	3,00%	2,55% (%2,80)	38,75%
Prim tavanı	59.400 €	78.000 €	78.000 €	59.400 €	

Kaynak: EY, s.508-509.

Tablo 7’ de sosyal güvenlik primlerinin çalışan ve işverenler için eşit oranda hesaplandığı görülmekte olup, primler oranı toplamı % 37,75 ‘ dir. Hastalık ve bakım primleri için tavan 59.400 Euro, emeklilik ve işsizlik primi için tavan 78.000 Euro’ dur. Bakım primi, çocuksuz çalışanlar için 0,25 oran fazla uygulanmaktadır.

3.2.2. Fransa’ da Ücretlerin Vergilendirilmesi

AB ‘ nin Almanya ile birlikte kurucu üyelerinden olan Fransa’ da vergilendirilebilir gelir, tüm kaynaklardan elde edilen yıllık harcanabilir gelirden oluşmaktadır. Gelir, niteliğine göre tanımlanır ve ardından ödenekler, indirimler ve anlaşma hükümleri uygulanarak vergi matrahına ulaşılarak vergi oranları uygulanır.

Fransız vergi mükelleflerinin genel olarak, ilgili vergi yılının (vergi yılı takvim yılıdır) takip eden Mayıs ayının ortasına kadar olan yıllık gelir vergisi beyannamelerini vermeleri gerekmektedir. Stopaj sistemi, Fransız kuruluşlar tarafından ödenen ücretler, emeklilik maaşları ve işsizlik maaşları için geçerlidir.

3.2.2.1. Gelir Vergisi

Bir işveren tarafından yapılan ödemelerin toplamı, vergiye tabi maaş geliri olarak kabul edilir ve şirket arabasının özel kullanımı, işveren tarafından ödenen yemekler ve çalışanlar ve bağımlı çocukları için işveren tarafından ödenen eğitim

giderleri gibi kalemleri ödemelerde vergilendirilen ücret gelirdir. Ayrıca vergilendirilebilir ödeme, işverenler tarafından ödenen şu kalemleri içermemektedir: belirli emeklilik primleri, belirli sağlık sigortası primleri ve yerleşik yabancılar ve ikamet etmeyenler için, evden ayrılma giderleri, taşınma ve geçici konut giderleri¹⁹⁹.

Tablo 8: Fransa’ da Gelir Vergisi Tarifesi

Gelir Vergisi	% 14 - % 45 arasında artan oranlar
Yıllık Gelir (Euro)	Vergi Oranı %
9.964 ' ye kadar	0
9.965 - 27.519	14
27.520- 73.779	30
73.780- 156.244	41
156.245	45

Kaynak : European Commission, Taxation and Customs, Taxes in Europe Database v3, http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=287/1546297200#rate_structureTitle1 (Erişim: 18.04.2019)

Tablo 8’ de Fransa’ daki güncel vergi oranlarına yer verilmiştir. İlk dilimdeki vergi matrahı Almanya’ da olduğu gibi vergi dışı tutularak “ en geçim indirimi” imkânı sağlanmıştır. Vergi dilimi sayısı 5 olup, en üst gelir düzeyine uygulanan vergi oranı % 45’ dir. Fransa’ da vergi mükellefleri ayrıca yüksek gelir grupları için istisnai bir vergiden sorumludur. Tek mükellefler için brüt vergilendirilebilir gelirin 250.000.- Euro ile 500.000.-Euro arasındaki kısmı %3, 500.000.-Euro’ yu aşan kısmı için % 4 oranındadır ²⁰⁰. Fransa’ da 2018 dönemi için yıllık asgari ücret 17.982 Euro (Aylık 1.498,50 Euro) olup²⁰¹, asgari ücretin 9.964 Euro olan kısmı % 0, kalan 8.018 Euro % 14’ lük gelir dilimine girmektedir.

3.2.2.2. Sosyal Güvenlik Primleri

Fransa’ da Sosyal Güvenlik Genel Rejiminin finansmanı temelde ücretler üzerinden alınan prim ve katkılarla yapılmaktadır. Primler ulusal düzeyde belirlenen orana göre hesaplanmaktadır. İşçi ve işveren paylarının ödenmesi işverenin

¹⁹⁹ EY, s. 457.

²⁰⁰ EY, s. 473.

²⁰¹ OECD. Stat, Minimum Wages At Current Prices In NCU, https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=MW_CURP

yükümlülüğündedir. Rejimin diğer kaynağı vergiler olup, bunlar Genel Sosyal Katkı (CSG) adı altında % 7,5 oranında ve Sosyal Borçların Ödenmesi Katkısı (CRDS) adı altında % 5 oranında kesintilerden oluşmaktadır²⁰².

Tablo 9: Fransa’ da Sosyal Güvenlik Prim Oranları ve Tavanları

Sosyal Güvenlik Primleri(2018)	Hastalık Primi	İş kazaları ve meslek hast.	Emeklilik Primi	İşsizlik Primi	Tamamlayıcı emeklilik rejimi	Toplam
İşçi	0,00%	0,00%	7,30%	0,00%	4,01%	11,31%
İşveren	13,00%	2,44%	10,45%	4,20%	5,85%	35,94%
Toplam Prim	13,00%	2,44%	17,75%	4,20%	9,86%	47,25%
Prim tavanı	40.524 €	40.524 €	40.524 €	40.524 €	40.524 €	

Kaynak : European Commission, Taxation and Customs, Taxes in Europe Database v3, http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=287/1546297200#rate_structureTitle1 (Erişim: 18.04.2019)

Tablo 9’da Fransa’ daki sosyal güvenlik prim oranları dağılımı ve tavanları görülmektedir. Tavan 40.524 Euro olup, toplam sosyal güvenlik primi 47,25’ dir. Bunun % 11,31 çalışan, % 35,94 ‘ ı işverene aittir. İşçilerden hastalık ve iş kazaları ve meslek hastalığı primleri kesintisi yapılmamak, % 7,30 emeklilik primi ve % 4,01 tamamlayıcı emeklilik rejimi kesintisi yapılmaktadır. İşveren primleri % 13 hastalık primi, % 2,44 iş kazaları ve meslek hastalığı primleri, % 10,45 emeklilik primi, % 4,20 işsizlik sigortası primleri ile % 5,85 tamamlayıcı emeklilik rejimi primidir.

3.2.3. Polonya’ da Ücretlerin Vergilendirilmesi

2004 yılında AB ‘ üyesi olan Polonya’nın vergi sistemi, komşu olduğu ülkelerin vergi sistemlerine kıyasla daha eski ve şekillenmiştir²⁰³. Polonya vergi sistemi, 1990’lı yıllardan itibaren, hem AB mevzuatına uyum sağlanması, hem de

²⁰² Seda Çayır, Funda Gören, **Fransa’ da Sosyal Güvenlik Sistemi**, <http://kisi.deu.edu.tr//kamil.tugen/Fransa%20sosyal%20g%C3%BCvenlik%20sistemi.pdf> (Erişim: 06.06.2019).

²⁰³ Serpil Ağcakaya, Onur Eroğlu, Avrupa Birliği’nin Balkan Ülkeleri Vergi Sistemleri Üzerindeki Rolünün Değerlendirilmesi, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 20, S.4, 2015,s.134.

yabancı yatırımcılar için cazip olması amacına yönelik olarak reforma tabi tutulmuştur²⁰⁴.

Polonya'da vergi yılı takvim yılıdır. Vergi yılı kapanışını izleyen yılın Nisan ayının sonuna kadar vergi mükelleflerinin vergi beyannamelerini vermeleri ve ödenecek toplam vergi ile avans ödemeleri arasındaki farkı ödemeleri gerekir. Polonyalı vergi mükellefi olan evli kişiler, belirli koşullar yerine getirildiği takdirde müştereken vergilendirilebilir. Gelir vergisi, genel olarak çalışanlar adına doğrudan işverenler stopaj yoluyla kesilir ve gelirin çalışana ödendiği veya ödenebilir olduğu ayın bitiminden sonraki 20 gün içinde vergi dairesine gönderilir²⁰⁵.

3.2.3.1. Gelir Vergisi

Vergilendirilebilir gelir, nakit olarak veya aynı şekilde ödenip ödenmemesine bakılmaksızın, Polonya'da uygulanan istihdamdan maaş, ikramiye ve diğer gelirleri içerir²⁰⁶.

Tablo 10: Polonya' da Gelir Vergisi Tarifesi

Gelir Vergisi	%18 ile % 32 arasında artan oranlar
Yıllık Gelir (Euro)	Vergi Oranı %
0- 20.543,319	18
20.543,319	32

Kaynak : European Commission, Taxation and Customs, Taxes in Europe Database v3,

Tablo 10'da Polonya gelir vergisi tarifesi iki gelir diliminden oluşmaktadır. 20.543,319 Euro ' ya kadar gelir % 18 vergi oranına sahipken, 20.543,319 Euro' nun üzerindeki gelirin tamamı % 32 vergi oranına sahiptir. Polonya' da 2018 yılı için yıllık asgari ücret 25.200 (aylık 2.100 PLN) Polonya Zlotisi olup²⁰⁷ (6.052 Euro²⁰⁸ / Aylık

²⁰⁴ Polonya Ülke Raporu, https://www.tetsiad.org/files/raporlar/polonya_ulke_raporu.pdf (Erişim: 15.05.2019)

²⁰⁵ EY, s. 1208.

²⁰⁶ EY, s. 1204.

²⁰⁷ OECD. Stat, Minimum Wages At Current Prices In NCU,

https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=MW_CURP

²⁰⁸ <https://tr.valutafx.com/PLN-EUR-history.htm> ' göre parite 4,1633 olarak hesaplanmıştır.

504,33 Euro) % 18' lik gelir dilimine girmektedir. Gelir vergisi tarifesi oransal olarak iki vergi oranından oluşmasına rağmen vergi muafiyetleri sebebiyle gelir tarifesi kendi içinde bölünmektedir. Polonya' da yıllık gelirin ilk 8.000 PLN ' si vergiden muaftır. 8.000 PLN' nin üzerindeki gelirler ise artan oranlı yapıya uygun olarak muafiyetten yararlanmaktadır.

Tablo 11: Polonya' da Vergi Muafiyetleri

Yıllık Gelir (PLN)(Polonya Zlotisi)	Vergi	Vergi Muafiyeti (PLN)	Yıllık Gelir (EURO)	Vergi	Vergi Muafiyeti (EURO)
1 - 8.000	18%	8.000	1 - 1.922	18%	1.922
8.001 - 13.000	18%	8.000 - 3.091	1.923 - 3.123	18%	1.922 - 742
13.001 - 85.528	18%	3.091	3.124 - 20.543	18%	742
85.529 - 127.000	32%	3.091 - 0	20.543 - 30.505	32%	742 - 0
127.000 üstü	32%	-	30.505 üstü	32%	-

Kaynak : EY, s.1214 verilerinden oluşturulmuştur.

Tablo 11'deki vergi muafiyetlerinin Tablo 10' da yer alan iki gelir dilimi üzerinden yapılan vergilendirmenin vergi muafiyetleri ile 5 dilimli yapıya dönüştüğü görülmektedir. Buna göre yıllık gelirin 1-8000 PLN 'si % 18 ile vergilendirilip 8.000 PLN' si vergiden muaf olduğu 127.000 PLN üzerindeki gelir için muafiyetin olmadığı görülmektedir. Polonya' da alt gelir grubunda bulunanlara daha yüksek muafiyetler tanınırken gelir yükseldikçe muafiyetin azaldığı, en üst gelir seviyesinde ise muafiyetin olamadığı görülmektedir.

3.2.3.2. Sosyal Güvenlik Primleri

Sosyal güvenlik primleri kısmen işveren tarafından ve kısmen çalışan tarafından ödenmektedir. Katkı payı, çalışanın brüt ücretine göre hesaplanan aşağıdaki oranlardan alınmaktadır ²⁰⁹.

²⁰⁹ EY, s.1215.

Tablo 12: Polonya’da Sosyal Güvenlik Prim Oranları ve Tavanları

Sosyal Güvenlik Primleri(2018)	Hastalık Primi	Emeklilik Primi	İşkazası*	Maluliyet Sigortası	Toplam
İşçi	2,45%	9,76%	0,00%	1,500%	13,710%
İşveren	0,00%	9,76%	%0,4-%8,12	6,500%	24,380%
Toplam Prim	2,45%	19,52%	8,12%	8,00%	38,09%
Prim tavanı		32.015 €		32.015 €	

* İşverenin iş türüne göre değişken oranlar

Kaynak: European Commission, Taxation and Customs, Taxes in Europe Database v3, http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=795/1546297200#rate_or_amount_of_the_contributionTitle1 ve EY, s. 1215 verilerinden oluşturulmuştur.

Tablo 12’de Polonya’ da toplam sosyal güvenlik primleri oranları % 38,09 ‘ dir. Bunun % 13,71 ‘ i çalışan payı, % 24,38’ i işveren payından oluşmaktadır. Hastalık sigorta primi sadece çalışandan kesilirken, işkazası sigorta primleri işyerinin türüne göre % 0,4 ila % 8,12 oranlarından sadece işverenden kesilmektedir. Polonya’ da emeklilik ve maluliyet sigortası için tavan 32.015 Euro’ dur.

3.2.4. Yunanistan’ da Ücretlerin Vergilendirilmesi

1981 tarihinde AB ‘ne üye olan Yunanistan, Balkan Ülkeleri arasında Avrupa Birliği’ne üyeliği en eski olan ülkelerden biridir. Ekonomik anlamda gelişmekte olan bir ülke olan ve Birliğin ekonomik ve mali şartlarının altındaki göstergeleri olan Yunanistan’ın Birliğe üyeliğinde ülkenin sosyo-ekonomik ve kültürel geçmişi önemli bir etken olmuştur. 1 Ocak 2014’ten itibaren yürürlüğe giren yeni Yunan Gelir Vergisi Kanunu ‘da tek bir tarife yapısı yerine kişiler açısından her biri farklı bir vergi uygulamasını içeren, toplam gelir esaslı olmayan dörtlü bir sınıflandırma mevcuttur²¹⁰:

- Ücret gelirlerinden elde edilen gelirler (emekli dahil)
- Ticari faaliyetler dolayısıyla elde edilen gelirler
- Sermayeden elde edilen gelirler (Kar payı, faiz vs. gibi)
- Sermaye artışından elde edilen gelir

18 yaş ve üstü bir vergi mükellefinin tüm vergilendirilebilir ve muaf gelirlerini elektronik olarak vergi makamlarına bildirmesi gerekir. Vergi beyannamesi, ilgili takvim yılını takip eden yılın 30 Haziran tarihine kadar yapılmalıdır. Evli kişiler ortak vergi beyannamesi vermek zorunda olsalar da, her türlü gelir için müştereken değil,

²¹⁰ Ağcakaya, Eroğlu, s.129.

ayrı ayrı vergilendirilirler. Vergi yükümlülüğü, hesaplanan vergi tutarından, önceden ödenmiş gelir vergisi ödemelerinden, kaynakta tutulan vergilerden ve ödenebilir tutardaki yabancı vergilerden kesilerek hesaplanır²¹¹.

3.2.4.1. Gelir Vergisi

İstihdam ve emeklilik geliri, çalışanlar, maaş, ücret, ödenek, emekli aylığı, hisse senedi bazlı tazminat ve düzenli olarak nakit veya aynı olarak verilen hizmetler ve belirli diğer gelir kalemleri için yapılan ödemeleri içeren gelirler gelir vergisine tabidir.

Tablo 13: Yunanistan’ da Gelir Vergisi Tarifesi

Bireysel Gelir Vergisi	%22 ile % 45 artan oran
Yıllık Gelir (Euro)	Vergi Oranı %
0- 20.000	22%
20.001- 30.000	29%
30.001- 40.000	37%
40.001-	45%

Kaynak : European Commission, Taxation and Customs, Taxes in Europe Database v3, http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=217/1546297200#rate_structureTitle1 (Erişim : 26.05.2019)

Tablo 13’de gelir türü, ücret gelirleri, serbest meslek ve kişisel tarım gelirleri olanlar için geçerli olan tarife verilmiştir²¹². Buna göre gelir vergisi tarifesi dört basamaklı olup, ilk gelir dilimi 0-20.000 Euro arasında olanların vergi oranı % 22, ilave 10.000 Euro gelir için vergi oranı % 29, sonraki ilave 10.000 Euro gelir için vergi oranı % 37, 40.001 Euro ve üzeri geliri olanlar için vergi oranı % 45’ dir. Yunanistan’ da 2018 yılı için yıllık asgari ücret 7.963 Euro (Aylık 663,58) olup²¹³, ilk gelir diliminde % 22 vergi oranına tabi olmaktadır. Ücret gelirleri ilk gelir dilimi olan 20.000 Euro’ yu aşmayan için vergi indirimi vardır. Buna göre bekar ve bakmakla yükümlü çocuğu olmayanlar için 1.900 Euro, bakmakla yükümlü bir çocuğu olanlar

²¹¹ EY, s.550-551.

²¹² EY, s.544.

²¹³ OECD. Stat, Minimum Wages At Current Prices In NCU https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=MW_CURP

için 2.000 Euro, bakmakla yükümlü iki çocuğu olanlar için 2.100 Euro, bakmakla yükümlü 3 veya daha fazla çocuğu olanlar için 3.000 Euro vergi indirimi uygulanır. Ücret gelirinin 20.000 Euro aşması halinde vergi indirimi her 1.000 Euro vergilendirilebilir gelir için 10 Euro azaltılmaktadır²¹⁴.

3.2.4.2. Sosyal Güvenlik Primleri

Yunanistan'daki devlet sosyal güvenlik sistemini birkaç kuruluş yönetiyor. Genel olarak, çalışanlar, işveren ve çalışanların katkılarıyla finanse edilen Sosyal Sigorta Enstitüsüne (IKA) katılmalıdır. Güncel katkı oranları, çalışanlar için % 16 ve işverenler için % 25.06' dır²¹⁵. Toplam sosyal güvenlik primi oranı 41,06' dır.

3.2.5. Romanya' da Ücretlerin Vergilendirilmesi

AB' ne 2007 yılında üye olan Romanya, bulunduğu coğrafyada düz oranlı vergilemenin uygulandığı ilk ülkelerden biri sayılmaktadır²¹⁶. Düz oranlı vergi, vergi oranının tek olduğu, vergilendirilen matrah artsa bile vergi oranında bir artışın olmadığı ve matrahına tek vergi oranının uygulandığı vergilerdir. Düz oranlı vergilerin temel özellikleri; vergi mükelleflerinin tamamına tek bir vergi oranı uygulanması, muafiyet, istisna ve indirimlere yer verilmemesi, sadece aile özelliklerini esas alan standart bir indirim (en az geçim indirimi vb.) yapılabilmesi, vergi matrahının hesaplanması basit ve kolay olması olarak sıralanabilir. Düz oranlı vergilerin adaletsiz olduğu yönünde görüşler olsa da kişinin ödediği vergi miktarı ile geliri oranlandığında farklı gelir seviyesindeki kişilerin vergi miktarı farklı olmaktadır²¹⁷.

Romanya' da ücret geliri, serbest faaliyetlerden elde edilen gelir, fikri mülkiyet haklarından elde edilen gelir, kira geliri, emeklilik geliri, yatırımlar, ödüller, yatırım geliri, tarım, ormancılık ve balıkçılık geliri ve diğer gelir türleri için % 10'luk sabit bir

²¹⁴ EY, s. 544.

²¹⁵ EY, s. 550.

²¹⁶ Ağcakaya, Eroğlu, s.130.

²¹⁷ Dilek Dileyici, Özlem Özkıvrak, **Yeni Yüzyılda Mali Ve Parasal Politikalarda Yeniden Yapılanma**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 2, Sayı 2, 2000.

vergi oranı uygulanmaktadır. Romanya’da ücret gelirlerinde gelir vergisi yükü dışında başka bir özel vergi bulunmamaktadır²¹⁸.

3.2.5.1. Gelir Vergisi

Romanya’ da gelir vergisine tabi ücret gelirleri, maaşlar, nakit ve aynı yardımlar, ücret primleri, ödüller, geçici maluliyet ödemeleri, ücretli tatil, bir iş sözleşmesi, memur tayin belgesi, işten çıkarma sözleşmesi veya yasada özel bir tüzük temelinde bir kişi tarafından alınan diğer gelir, özel teşebbüslerin yöneticilerine ve yöneticilerine ve yönetim kurulu üyelerine, genel kurul toplantılarına, idare konseyi ve denetim komitesine ödenen ücret ve tazminattan oluşur. Ücret gelirlerine ait vergi % 10 oranında işveren tarafından kaynakta kesilip beyan edilip ödenmektedir²¹⁹.

Ücret gelirlerinden, brüt gelire ve bakmakla sorumlu oldukları çocuk sayısına göre kişisel vergi kesintisi yapılmaktadır. 1.950 RON²²⁰’a (418 Euro²²¹) kadar aylık brüt geliri olanlardan bakmakla yükümlü olduğu çocuğu olmayanlara 510 RON (109 Euro) ve bakmakla yükümlü olduğu çocuk sayısına göre en fazla 1.310 RON (281 Euro) arasında değişen kesinti yapılmaktadır. Aylık brüt geliri 1.951 RON (418 Euro) ile 3.600 RON (773 Euro) içinde yukarıdaki şartlar için kesinti olabilir. 3.600 RON (773 Euro) üzerindeki aylık brüt gelir için kesinti yapılmamaktadır²²². Romanya’ da 2018 yılı için yıllık asgari ücret 22.800 RON (4.893 Euro/ Aylık 407,75 Euro) olup²²³ % 10 vergi oranına sahiptir. Kesinti tutarları daha çok asgari ücretlileri kapsamaktadır.

²¹⁸ Serdar Çiçek, Ücret Üzerindeki Mali Yükümlülüklerin İncelenmesi: İngiltere, Almanya, İspanya, Romanya, **HAK-İŞ Uluslararası Emek Ve Toplum Dergisi**, Cilt 4, Sayı 10, 2015/3, s.123.

²¹⁹ EY, s.1242.

²²⁰ Rumen Leyi

²²¹ <https://tr.valutafx.com/RON-EUR-history.htm> verilerine göre 2018 yılı için parite yaklaşık 4,66 olarak alınmıştır.

²²² EY, s.1249.

²²³ OECD. Stat, Minimum Wages At Current Prices In NCU
https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=MW_CURP

3.2.5.2. Sosyal Güvenlik Primleri

Romanya’da 01 Ocak 2018 tarihi itibarıyla işveren sosyal katkıları çalışana transfer edilmiştir. Buna göre;

Tablo 14: Romanya’ da Sosyal Güvenlik Prim Oranları

Sosyal Güvenlik Primleri(2018)	Hastalık Primi	Emeklilik Primi	İşsizlik, sağlık izni, iş kazası, iş sigortası	Toplam
İşçi	10,00%	25,00%	0,00%	35,00%
İşveren	0,00%	0,00%	2,25%	2,25%
Toplam Prim	10,00%	25,00%	2,25%	37,25%

Kaynak: EY, s.1250.

Tablo 14’de Romanya’ da toplam sosyal güvenlik primi oranı % 37,25 olup, Bunun % 35’ i hastalık ve emeklilik primlerinden oluşan çalışan payı ve % 2,25 ‘ i işsizlik, sağlık izni, iş kazaları ve maaş garanti fonunu içeren iş sigortası priminden oluşan işveren payıdır.

3.2.6. Estonya’ da Ücretlerin Vergilendirilmesi

2004 yılında AB üye olan Estonya, 1994 yılında gerçekleştirdiği vergi reformu ile düz oranlı vergi sistemine geçmiştir. 2008-2015 yılları arasında % 21 olarak uygulanan gelir vergisi oranı, 2016 yılından itibaren % 20’ ye düşürülmüştür. Ücretler kaynakta kesinti yönetimine ek olarak beyan edilmekte ve diğer gelirlerle aynı oranda vergilendirilmektedir²²⁴.

3.2.6.1. Gelir Vergisi

Estonya ‘ da vergiye tabi gelirler; maaşlar, ücretler, emekli aylıkları, burslar, ödenekler, sermaye kazançları, piyango ödülleri, müdürlük ücretleri, sigorta tazminatları, emeklilik fonundan yapılan ödemeler (ek veya gönüllü emekli aylığı), kira ödemeleri dahil tüm kaynaklardan elde edilen gelirlerdir. Telif hakları, borçlardan, menkul kıymetlerden, kiralardan veya diğer borç yükümlülüklerinden tahakkuk eden

²²⁴ Şen, Demirli, s.145.

faizler ve verilen hizmetler için yapılan diğer ödemeler (Medeni Kanun sözleşmelerinin şartlarını öngören Borçlar Kanunu hükümlerine tabi sözleşmeler kapsamında)' dir²²⁵. İşverenler, çalışan ücretlerinden en az geçim indirimi, sigorta primini indirerek vergiye tabi tutmaktadır. Ancak işverenlerce çalışanların çocuklarına sağlanan eğitim yardımları ve sosyal güvenlik primleri gelir vergisi matrahına dahil edilmemektedir²²⁶. Brüt ücretten indirilmesine izin verilen unsurlar;

- Her mükellefe 2017 yılı için kişisel gelirden yıllık 2.160 Euro tutarında “en az geçim indirimi” niteliği taşıyan temel indirim hakkı tanınmaktadır.
- 16 yaşına kadar iki ve daha fazla sayıdaki çocukların her biri için yıllık 1.848 Euro tutarında “ek çocuk indirimi” uygulanmaktadır.
- Çalışanların sosyal güvenlik sistemine ödedikleri işsizlik sigortası primleri brüt ücretten indirilmektedir.
- Çalışanlar tarafından ikincil emeklilik sistemi kapsamında özel sigorta fonlarına yapılan ödemelerin yaklaşık %2'si ile %3'ü brüt ücretten indirilmektedir. 2017 yılı için indirilmesine izin verilen tutar maksimum 6.000 Euro olup, çalışanın yıllık ücretinin %15'i ile sınırlıdır.
- Kaza ve meslek hastalığı yardımları (söz konusu yardımlar sigorta yardımı olarak ödenmezler) yıllık 768 Euro ile sınırlı olarak vergiye tabi gelirden indirilmektedir.
- Konut borç faizleri, eğitim masrafları, bağış ve yardımlar maksimum 1.200 Euro ile sınırlı olmak ve gelirin yıllık %50'sini aşmaması koşuluyla indirim konusu yapılmaktadır²²⁷.

Estonya' da 2018 yılı için yıllık asgari ücret 6.000 Euro (500 Euro) olup²²⁸, % 20 oranında vergilendirilmektedir.

²²⁵ EY, s. 410.

²²⁶ OECD, Taxing Wages 2018, s. 264.

²²⁷ Şen, Demirli, s.146.

²²⁸ OECD. Stat, Minimum Wages At Current Prices In NCU, https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=MW_CURP

3.2.6.2. Sosyal Güvenlik Primleri

Estonya’ da sosyal güvenlik sisteminde tavan ücret yoktur. İşverenlerin sosyal prim sorumluluğu ise çalışanlarının aylık 430 Euro üzerindeki gelirleriyle

Sosyal Güvenlik Primleri(2018)	Emeklilik Sigortası Primi	Sağlık Sigortası Primi	İşsizlik Sigortası Primi	Toplam
İşçi	0,00%	0,00%	1,60%	1,60%
İşveren*	20,00%	13,00%	0,80%	33,80%
Toplam Prim	20,00%	13,00%	2,40%	35,40%

* İşverenler emeklilik ve sağlık sigortası primlerini çalışanların aylık 430 Euro üzerindeki geliri için ödemektedir.

** 1983 ' den sonra doğanlar için zorunlu başlamaktadır.

Tablo 15: Estonya’ da Sosyal Güvenlik Prim Oranları

Kaynak: EY, s. 418.

Tablo 15’de Estonya’ da çalışanların sosyal güvenlik primlerinden sadece % 1,6 oranında işsizlik sigortası primi ödediği görülmektedir. İşverenler ise çalışanların aylık 430 Euro üzerindeki gelirleri için % 20 emeklilik primi ve % 13 oranındaki sağlık sigortası primi ile % 33 oranında sosyal güvenlik primi ile % 0,80 oranında işsizlik sigortası primi ödediği görülmektedir. Estonya’ da ayrıca 1983 ‘ den sonra doğanlar için zorunlu olan % 2 oranındaki zorunlu emeklilik fonu** bulunmaktadır.

Seçilmiş ülkeler topluca değerlendirildiğinde en yüksek vergi oranının Almanya, Fransa ve Yunanistan’ da % 45 olduğu, en düşük vergi oranının ise % 10 ile Romanya’ da olduğu görülmektedir. Gelir vergisi tarife yapıları incelendiğinde Almanya’ da dört gelir dilimi ve artan oranlı tarife, Fransa’ da beş gelir dilimi ve artan oranlı tarife, Polonya’ da iki gelir dilimi ve artan oranlı tarife, Yunanistan’ da dört gelir dilimi ve artan oranlı tarife, Romanya ve Estanyo’ da gelir dilimi ayrımı olmaksızın tek oranlı vergi oranının uygulandığı görülmektedir. Asgari ücretler incelendiğinde Almanya’ da 17.976 Euro ve Fransa’ da 17.982 Euro ile incelenen diğer ülkelerdeki asgari ücretlerden belirgin şekilde yüksek olduğu görülmektedir. En düşük asgari ücret 4.893 Euro ile Romanya’ da dır. Asgari ücretin vergilendirildiği oranlar incelendiğinde Almanya’ da 8.820 Euro ve Fransa’ da 9.964 Euro vergi dışıyken, kalanları % 14 oranında vergilendirilmektedir. Ülke seçimlerinde belirlenen kriterlerden biri olan gelişmiş düzeyine göre gelişmiş Avrupa Birliği üyesi ülkesi olarak seçilen Almanya ve Fransa’ daki asgari ücretlerin tutarı ve tabi oldukları vergi oranları birbirine çok

yakın görünmektedir. Ülke seçimlerinde belirlenen kriterlerden bir diğeri vergi sistemi olup, düz oranlı vergi sistemi uygulayan ülkelerden seçilen Romanya ve Estonya’ daki asgari ücret seviyeleri ve vergi oranları ise birbirinden farklı görünmektedir. Romanya’ da asgari ücret 4.893 Euro ve uygulanan vergi oranı % 10 olup, incelenen ülkelerdeki en düşük asgari ücret ve vergi oranına sahiptir. Estonya’ da asgari ücret 6.000 Euro, vergi oranı % 20 dir. Ülke seçimlerinde belirlenen kriterlerden Balkan ülkeleri örneği olarak seçilen Yunanistan’ da ise asgari 7.963 Euro olup, % 22 vergi oranı ile asgari ücrete uygulanan en yüksek vergi oranının olduğu ülkedir. Son olarak ülke seçimlerinde Orta Avrupa ülkesi örneği olarak seçilen Polonya’ da asgari ücret 6.052 Euro olup, asgari ücrete uygulanan vergi oranı % 18 ‘ dir.

3.3. AB ‘ DE ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ VE TÜRKİYE İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Bu bölümde AB’ de ve Türkiye’ de gelir vergisi oranları, gelir vergisinin dolaylı ve dolaysız vergiler içindeki payı, ücretlerin vergilendirilmesinde yararlanılan yöntemler, ücretler üzerindeki vergi yükü ve ücret vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı uluslararası veriler aracılığıyla incelenmiş ve karşılaştırılmıştır.

3.3.1. Gelir Vergisi Oranları

AB ülkelerinde ücretler üzerinden alınan vergilere genel olarak bakıldığında artan oranlı bir yapıya sahip olduğu görülmektedir. Ancak Birliğe daha sonra dahil olan Doğu Avrupa ülkelerinde vergi oranının sabit olduğu ve bu oranların diğer Avrupa Birliği ülkelerine göre daha düşük olduğu, gelişmiş ülkelerin çoğundaki vergi oranlarının ise yüksek olduğu söylenebilir.

Tablo 16: AB Ülkelerinde Gelir Vergisi Oranları (2017)

Ülke	En Düşük Oran	En Yüksek Oran	Dilim Sayısı	%o Uygulanan İlk Gelir Dilimi
Avusturya	%25	%55	7	11.000 EUR
Bulgaristan	%10	%10	Sabit Oran	-
Kıbrıs	%20	%35	5	19.500 EUR
Estonya	%20	%20	Sabit Oran	-
İspanya	%9,5	%22,5	5	-
Finlandiya	% 6	% 31,25	4	-
Fransa	%14	%45	5	9.964 EUR
Macaristan	%15	%15	Sabit Oran	-
İtalya	%23	%43	5	-
Litvanya	%20	%27	2	-
Letonya	%20	%31,40	3	-
Hollanda	% 9	%51,75	4	-
Polonya	%18	%32	2	-
Portekiz	%14,5	%48	7	-
Romanya	%10	%10	Sabit Oran	-
Slovakya	%19	%25	2	-
İrlanda	%20	%40	2	-
Slovenya	%16	%50	5	-
İsveç	%20	%25	3	-
İngiltere	%20	%45	3	-
Çek Cumhuriyeti	%15	%15	Sabit Oran	-
Hırvatistan	%24	%36	2	-
Belçika	%25	%50	4	-
Lüksemburg	%8	%42	23	11.265 EUR
Malta	%15	%35	4	9.100 EUR
Yunanistan	%22	%45	4	-
Danimarka	% 55,40	% 65,90		
Almanya	% 14	% 45	4	9.168 EUR
AB-28	% 18,34	% 35,78		

Kaynak : http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/splSearchResult.html ve <https://tr.tradingeconomics.com/denmark/personal-income-tax-rate> verilerinden oluşturulmuştur

Tablo 16’ da AB üyesi ülkelerde ücret gelirlerine uygulanan gelir vergisi oranları, dilim sayıları ve ücretlerin vergiye tabi olmadığı gelir sınırları verilmiştir. Ücretin vergilendirilmediği dilimler göz ardı edilecek olursa en düşük orana sahip ülkelerin % 6 ile Finlandiya, % 8 ile Lüksemburg ve % 9 ile Hollanda olduğu görülmektedir. En yüksek orana sahip ülkeler ise % 65,90 ile Danimarka, %55 ile Avusturya, %51,75 ile Hollanda ve %50 ile Slovenya ve Belçika’dır. Hem en düşük hemde en yüksek vergi oranları bakımından Danimarka’ daki vergi oranlarının yüksekliği dikkat çekmektedir. Ayrıca tablodaki veriler doğrultusunda en düşük oran ve en yüksek oran arasındaki farkın en yüksek olduğu ülkeler Hollanda, Slovenya, Lüksemburg ve Portekiz olarak karşımıza çıkmaktadır. Ek olarak tabloda Avusturya, Kıbrıs, Fransa, Almanya, Lüksemburg ve Malta’ da % 0 uygulanan ilk gelir dilimleri verilmektedir. Bu ülkelerde tabloda belirtilen sınıra kadar elde edilen ücret gelirleri üzerinden gelir vergisi alınmamaktadır.

Tablo 17: Türkiye’ de Gelir Vergisi Oranları (2017)

Ülke	En Düşük Oran	En Yüksek Oran	Dilim Sayısı	% 0 Uygulanan İlk Gelir Dilimi
Türkiye	%15	%35	4	-

Kaynak: GİB, Gelir Vergisi Tarifesi 2017, <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/gelir-vergisi-tarifesi-2017>

Tablo 17’de Türkiye’ deki gelir vergisi oranları ile AB-28 ortalaması karşılaştırıldığından oransal olarak yakın olduğu görülmektedir. Bazı AB üyesi ülkelerde sabit oranlı gelir vergisi uygulanırken Türkiye’ de artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulanmakta olup, % 0 uygulanan gelir dilimi yoktur. Bununla birlikte gelir vergisinden asgari geçim indirimi yoluyla çalışanın madeni durumu ve bakmakla yükümlü olduğu çocuk sayısına bağlı olarak vergi indirimi yapılmakta, bu indirim asgari ücretli ücretli bir çalışın için hesaplanan gelir vergisinin yarısından çoğu oluşturmaktadır. Tablo 17’ de Türkiye’ deki en düşük gelir vergisi oranı % 15, en yüksek gelir vergisi oranı % 35 olarak görülmektedir. Bu oranlar Tablo 16’ da ki Avrupa Birliği ülkelerindeki gelir vergisi oranları ile karşılaştırıldığında AB-28 ortalaması en düşük vergi oranı % 18,34 olup Türkiye’ deki en düşük gelir vergisi oranının ortalamasının altında kaldığı görülmektedir. AB- 28 ortalaması en yüksek vergi oranı % 35,78 olup bu oran Türkiye’ ye ile hemen hemen aynıdır. Vergi dilimleri sayısı Tablo 16 ile karşılaştırıldığında Türkiye’ nin 4 olan vergi dilim sayısı, Hollanda, Belçika, Malta, Yunanistan ve Almanya ile aynıdır. AB ülkelerinden Malta’ daki en düşük vergi oranı % 15, en yüksek vergi oranı % 35 ve 4 olan vergi dilimi sayısı, Türkiye’ deki ile aynı olup, AB ülkeleri arasında vergi oranları ve vergi dilim sayısı bakımında Türkiye’ ye en benzer ülke Malta’ olarak görünmektedir. Artan oranlı gelir tarifesinin uygulandığı AB ülkelerinden Türkiye’ deki en düşük vergi oranı % 15 ‘ in uygulandığı başka ülke yoktur, en yüksek vergi oranı % 35 ‘ in uygulandığı AB ülkesi ise sadece Kıbrıs’ tır. AB ülkelerindeki vergi oranları incelendiğinde Türkiye’ de olduğu gibi ücretler için uygulanan ayrı bir tarife yapısına rastlanmamıştır.

3.3.2. Gelir Vergisinin Dolaylı ve Dolaysız Vergiler İçindeki Payı

Avrupa Birliği ve OECD ülkelerinde toplam vergi gelirleri dolaylı vergiler, dolaysız vergiler ve sosyal güvenlik primleri şeklinde üç gelir grubunu kapsamaktadır.

Tablo 18: AB’de Dolaylı-Dolaysız Vergilerin ve Sosyal Güvenlik Primlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2017)

Ülke	Dolaylı Vergilerin Payı	Dolaysız Vergilerin Payı	Sosyal Güvenlik Primleri Payı
Belçika	30,0	39,5	30,4
Bulgaristan	51,3	20,4	28,4
Çek Cumhuriyeti	35,7	21,8	42,5
Danimarka	35,3	65,4	0,1
Almanya	27,5	33,3	39,2
Estonya	43,8	22,1	34,1
İrlanda	37,0	46,1	16,9
Yunanistan	44,4	26,1	29,6
İspanya	35,0	31,6	34,2
Fransa	35,3	29,0	36,4
Hırvatistan	52,0	16,6	31,4
İtalya	34,8	34,8	30,4
Kıbrıs	46,7	27,6	25,7
Letonya	45,5	27,6	27,0
Litvanya	40,3	18,2	41,5
Lüksemburg	31,2	40,3	28,5
Macaristan	47,4	19,4	33,2
Malta	39,5	44,0	16,5
Hollanda	30,9	33,4	35,7
Avusturya	34,1	31,1	34,8
Polonya	40,9	21,5	37,9
Portekiz	43,8	29,4	26,8
Romanya	41,6	24,4	33,9
Slovenya	39,5	20,7	39,8
Slovakya	33,6	22,3	44,1
Finlandiya	32,8	39,3	27,9
İsveç	51,1	42,7	6,2
İngiltere	38,3	42,6	19,1
AB-28	39,26	31,11	29,72

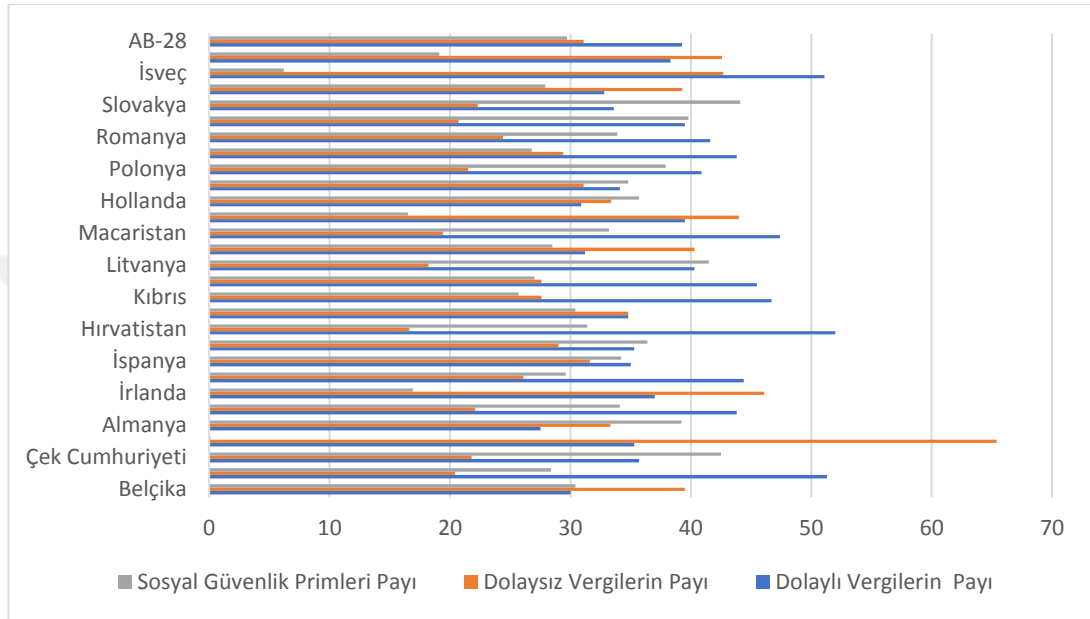
Kaynak: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en, Indicators, Direct taxes table 4, Indirect taxes table 14, Social contributions table 22 verilerinden oluşturulmuştur (Erişim 23.03.2019)

Türkiye’nin vergi gelirlerini ve vergi yapısını Avrupa ülkeleri ile karşılaştırmak için sosyal güvenlik prim gelirlerini de vergi geliri olarak mutlaka dikkate almamız gerektiğinden²²⁹ Tablo 18 ve Şekil 2’de toplam vergi gelirlerine dahil edilen sosyal güvenlik primlerine benzer şekilde Tablo 19’ daki Türkiye’ de Dolaylı-

²²⁹ Niyazi Özperhiz, Türkiye’de Dolaylı Vergi Yükü Gerçekten Çok Mu Yüksek <http://brainwork.com.tr/wp-content/uploads/Dolayli%C4%B1-Vergiler-Cok-Mu-Yuksek.pdf>.(Erişim: 08.08.2019)

Dolaysız Vergilerin ve Sosyal Güvenlik Primlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı ulusal verilerden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Şekil 2: AB’de Dolaylı-Dolaysız Vergilerin ve Sosyal Güvenlik Primlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2017)



Kaynak: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en, Indicators, Direct taxes table 4, Indirect taxes table 14, Social contributions table 22 verilerinden oluşturulmuştur (Erişim 23.03.2019)

Tablo 18 ve Şekil 2’ de dolaysız vergilerin en yüksek olduğu ülke 65,40 ile Danimarka’ dır. Danimarka ‘ da dolaylı vergi oranı ise 35,30 olup AB-28 ortalamasının altındadır. Bu ülke ile ilgili dikkati çeken diğer konu sosyal güvenlik primlerinin oranının 0,01 ile en düşük olmasıdır. Danimarka, ulusal bütçeden (toplanan vergilerden) sosyal güvenliğin finansmanı ilkesine bağlı kalmıştır²³⁰ bu sebeple işverenlerden sosyal güvenlik primi kesintisi yapılmazken işçilerden sadece % 2,7 oranında kesintisi yapılmaktadır²³¹ . Dolaysız vergilerin yüksek olduğu diğer ülkeler İrlanda, Malta, İsveç, İngiltere olarak sıralanabilir. Bu ülkeler arasında İsveç hariç dolaylı vergi, dolaysız vergi ve sosyal güvenlik primlerinin orantılı olduğu

²³⁰ Zeynep Özmen, Avrupa’da Sosyal Güvenlik Sisteminin Finansmanı: Farklı Refah Devletleri Üzerine Bir İnceleme, Karabük Üniversitesi, **Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 7, Sayı 1, 2017, s.602

²³¹ Selda Aydın, OECD Ülkelerinde Çalışanların Sosyal Güvenlik Kesintileri ve Vergisel Yükümlülükleri, **ÇSGB Çalışma Dünyası Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, Temmuz-Eylül, 2013, ss. 80-93

görüldüğünde, İsveç’ de sosyal güvenlik primi oranı listedeki en düşük ikinci sosyal güvenlik primi oranıdır. Dolaysız vergilerin en düşük olduğu ülke ise % 16,60 ile Hırvatistan’ dır. Hırvatistan’ da dolaylı vergilerin oranı ise % 52,00 ‘ dir ve bu aynı zamanda listedeki en yüksek dolaylı vergi oranıdır. Dolaysız vergilerin en düşük olduğu diğer ülkeler olarak Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Litvanya, Slovenya’ dır. Ayrıca tabloda Kıbrıs ile Letonya’ nın birbirine benzer vergi oran payları dikkati çekmektedir.

Tablo 19: Türkiye' de Dolaylı-Dolaysız Vergilerin ve Sosyal Güvenlik Primlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2017)

2017 Genel Bütçe Vergi Gelirleri	(Bin TL)	Oranlar(Toplam Vergi Gelirlerine göre)	Oranlar (Vergi ve SGK Pr.Toplamına göre)
Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	11.592.036		
Dahilde alınan KDV ve ÖTV	264.087.810		
İthalde Alınan KDV ve gümrük vergileri	112.628.832		
Diğer Vergiler(DV, Harçlar ve Diğer)	35.375.512		
a)Dolaylı Vergiler Toplamı	423.684.190	67,73%	45,54%
Gelir Vergisi	143.960.769	23,01%	15,47%
Kurumlar Vergisi	57.867.855		
b)Dolaysız Vergiler Toplamı	201.828.624	32,27%	21,69%
a+b Toplam Vergi Gelirleri	625.512.314		
SGK Gelirleri	304.794.517		32,76%
Vergi ve SGK primleri toplamı	930.306.831		

Kaynak: GİB 2017 Faaliyet Raporu ve T.C. Maliye Bakanlığı 2017 Yılı Genel Faaliyet Raporu verileri ile oluşturulmuştur.

Tablo 19 da Türkiye’ deki dolaylı vergiler; mülkiyet üzerinden alınan vergiler, dahilde alınan KDV ve ÖTV, İthalde alınan KDV ve gümrük vergileri ve damga vergisi, harçlar ve diğer gelirlerden oluşan diğer vergilerden oluşmaktadır. Dolaysız vergiler ise gelir vergisi ve kurumlar vergisinden oluşmaktadır. Toplam vergi Buna göre toplam vergi 625.512.314.000.- TL olup, dolaylı ve dolaysız vergilerin toplamından oluşmaktadır. Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirlerine oranı 2017 yılında 67,73, dolaysız vergilerin oranı ise % 32,27 olarak gerçekleşmiştir. Karşılaştırılmaya konu olması açısından sosyal güvenlik primleri (SGP) ‘ de dahil edildiğinde SGP dahil toplam vergi 930.306.831.000.- TL olmaktadır. Buna göre, SGP dahil toplam vergiye ait oranlar incelendiğinde dolaylı vergilerin oranı % 45,54, dolaysız vergilerin oranı 21,69 ‘ dir. Tablo 18’ deki Avrupa Birliği ortalamasında

dolaylı vergiler % 39,26 ve dolaysız vergiler % 31,11’ dir. Dolaysız vergilerin toplam vergi hasılatı içindeki payının dolaylı vergilere oranla yüksek olması ülkeler açısından istenilen bir durum olmasına rağmen AB ortalamasında % 8,15 ve Türkiye’ de % 23,85 farkla bunu sağlanamamıştır.

3.3.3. Ücretlerin Vergilendirilmesinde Yararlanılan Yöntemler

Ücretlerin vergilendirilmesi konusundaki yöntem tercihleri ve vergi tarifelerinin gelir unsurları yönünden farklılaşması, vergileme ilkeleri ve gelir dağılımı bakımından önemlidir.

Tablo 20: AB Ülkelerinde Ücretlerin Vergilendirilmesinde Yararlanılan Yöntemler

Ülkeler	Kaynakta Kesinti Yöntemi	Beyan Yöntemi		Kaynakta Kesinti Yöntemi	Beyan Yöntemi
Belçika	+	-	Litvanya	+	+
Bulgaristan	+	-	Lüksemburg	+	+
Çek Cumhuriyeti	+	-	Macaristan	+	-
Danimarka	+	+	Malta	+	+
Almanya	+	+	Hollanda	+	+
Estonya	+	+	Avusturya	+	-
İrlanda	+	-	Polonya	+	-
Yunanistan	+	+	Portekiz	+	+
İspanya	+	+	Romanya	+	+
Fransa	+	+	Slovenya	+	+
Hırvatistan	+	+	Slovakya	+	+
İtalya	+	+	Finlandiya	+	-
Kıbrıs	+	+	İsveç	+	-
Letonya	+	-	İngiltere	+	+

Kaynak:Worldwide Personal Tax And Immigration Guide –EY- Global, <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/worldwide-personal-tax-and-immigration-guide---country-list>, ülke verilerinden oluşturulmuştur (Erişim 10.02.2019).

AB üye ülkelerinde ücretlerin vergilendirilmesinde temelde kaynakta kesinti yöntemi (tevkifat) kullanılmakla birlikte, bazı ülkelerde sadece tevkifat yöntemi bazılarında ise tevkifat yönetimine ek olarak beyan/ koşullu beyan yöntemleri de uygulanabilmektedir. Tablo 20’ de AB üye ülkelerin tevkifat ve beyan yöntemlerini ne şekilde kullandıkları gösterilmiştir. Buna göre 10 AB üyesi ülkede kaynakta kesinti yöntemiyle vergilendirme nihai vergime iken geri kalan 18 AB üyesi ülkede kaynakta kesinti yöntemine ilave olarak beyan / koşullu beyan yöntemleri uygulanmaktadır.

Türkiye’ de ücretlerin vergilendirilmesinde esas olarak tevkifat yöntemi uygulamakla birlikte ve bu yöntemle ilave olarak beyan / koşullu beyan yönetimi de

uygulanmaktadır. Ücret gelirlerinin beyan yönetimi, Türkiye’ de olduğu gibi beyanname üzerinden matraha yönelik indirimlerden yararlanılması açısından önemlidir. Ülkemizde ücretlerin GVK’ nun 89.maddesinde yer alan “ diğer indirimler” den yararlanabilmesi ancak beyanname vermeleri halinde mümkündür. Bu tür sınırlandırmaların varlığı, eşitlik ilkesini zedelediği gibi gelir dağılımı adaleti bakımından da olumsuz sonuçlar doğurabilir²³².

3.3.4. Ücretler Üzerindeki Vergi Yüğü

Vergi yükü yazarlar arasında, değer yargılarına göre tartışma yaratan uygulamada değişik anlamlarda kullanılan bir kavram olup en genel şekliyle vergi miktarının vergi matrahına oranını ifade etmektedir²³³.

Tablo 21: Kişisel Gelir Vergisi ile Çalışan ve İşveren Sosyal Güvenlik Primleri(2017)

Ülke	Toplam Kamusal Yük (%) (1=2+3+4)	Gelir Vergisi (2)	Sosyal Güvenlik Primleri (Çalışan) (3)	Sosyal Güvenlik Primleri (İşveren) (4)	İşgücü Maliyeti USD
Belçika	53,8	20,7	10,9	22,2	75.220
Çek Cumhuriyeti	43,4	9,8	8,2	25,4	36.898
Danimarka	36,3	35,8	0	0,8	56.651
Almanya	49,7	16	17,4	16,3	75.896
Estonya	39	12,5	1,2	25,3	35.853
İrlanda	27,2	13,9	3,6	9,7	49.941
Yunanistan	40,8	8	12,8	20	43.977
İspanya	39,3	11,3	4,9	23	52.546
Fransa	47,6	11	10,6	26	65.316
İtalya	47,7	16,5	7,2	24	56.980
Letonya	42,9	15,3	8,5	19,1	26.896
Lüksemburg	36,7	14,9	11	10,8	73.707
Macaristan	46,2	12,1	15	19	32.125
Hollanda	37,5	15,5	11,8	10,01	70.094
Avusturya	47,4	11,2	14	22,2	73.996
Polonya	35,6	6,2	15,3	14,1	32.384
Portekiz	41,4	13,3	8,9	19,2	38.224
Slovenya	42,9	10	19	13,9	36.475
Slovakya	41,6	7,7	10,2	23,6	30.752
Finlandiya	42,9	17,1	7,6	18,2	59.947
İsveç	42,9	13,7	5,3	23,9	62.631
İngiltere	30,9	12,6	8,5	9,8	60.213
Ortalama	41,53	13,87	9,63	18,02	52.123
Türkiye	38,7	11	12,8	14,9	34.384

Kaynak : OECD, Taxing Wages 2018, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-wages-2018_tax_wages-2018-en#page20 (Erişim: 20.04.2019)

²³² Özden Şen, Yunus Demirli, Ücretlerin Kaynakta Vergilendirilmesi: Farklı Vergi Sistemi Uygulayan OECD Ülkelerine İlişkin Bir İnceleme, **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi**, Cilt 9, Sayı 22, 2018, s.140.

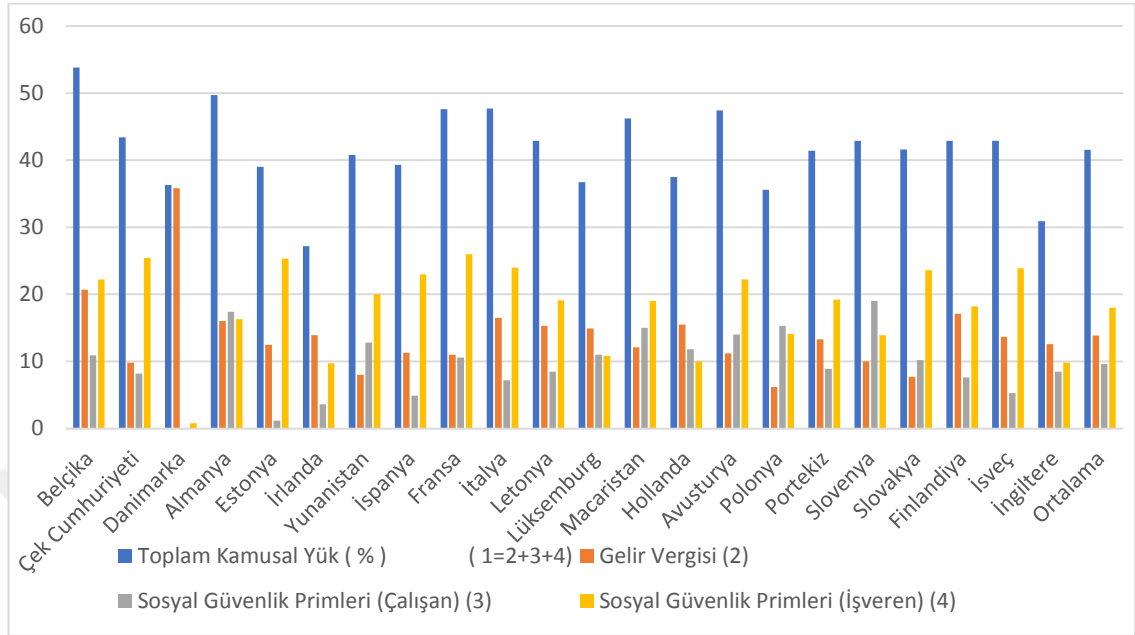
²³³ İlhami Öztürk, Ahmet Ozansoy, **Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi**, Maliye Dergisi, Sayı 161, Temmuz -Aralık 2011, s. 198.

Tablo 21’de 2017 yılına ait toplam kamusal yük ve toplam işgücü maliyet bileşenleri verilmiştir. Araştırma verileri OECD’ den alındığından karşılaştırma aynı zamanda OECD üyesi olan 22 AB üyesi ülkesi ile Türkiye arasında yapılmıştır. Tabloda uluslararası veri olarak sunulan iş gücü maliyetlerine yer verilmiştir. Bu göre işgücü maliyetlerinin en yüksek olduğu 75.896 USD ile Almanya iken en düşük olduğu ülke 30.752 USD ile Slovakya’dır. En yüksek maliyet ile en düşük maliyet arasında 45.144 USD fark olup yaklaşık Almanya’ nın işgücü maliyeti Slovakya’ nın yaklaşık 2,5 katıdır. Belçika Avusturya, Lüksemburg, Hollanda ‘ da işgücü maliyetlerinin sırasıyla yüksek olduğu görülmektedir. Diğer taraftan Macaristan, Polonya, Estonya, Slovenya’ da sırasıyla işgücü maliyetlerinin düşük olduğu ülkedir. AB-22 ortalaması 52.123 USD olup İspanya 52.546 USD ile ortalamaya en yakın ülke olarak görülmektedir. Türkiye’ nin ise 2017 işgücü maliyeti OECD verilerine göre 34.384 USD olup, ortalama işgücü maliyetlerinin oldukça altındadır. İşgücü maliyetlerinin ülkelerin gelişmişlik düzeyi ile paralel olduğu dikkati çekmektedir.

AB üyesi ülkeler ve Türkiye’ de ortalama ücretler üzerindeki kamusal yükler genel olarak vergi ve sosyal güvenlik primleri (işçi ve işveren) olmakla birlikte bazı AB üyesi ülkelerde gelir vergisi yanında bordro vergisi, dayanışma vergisi ve kilise vergisi gibi kamusal yükümlülüklerde vergi matrahına dahil edilmektedir. Bu vergi türlerinin matrahı tespit edilirken bazı indirimler yapılabilmesine rağmen aynı durum sosyal güvenlik primleri için geçerli değildir. Türkiye’ de diğer ülkelerden farklı olarak ücret gelirlerinin brüt tutarı üzerinden damga vergisi yükümlülüğü de bulunmaktadır²³⁴.

²³⁴Şen, Demirli, s.141.

Şekil 3: Kişisel Gelir Vergisi ile Çalışan ve İşveren Sosyal Güvenlik Primleri(2017)



Kaynak : OECD, Taxing Wages 2018, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-wages-2018_tax_wages-2018-en#page20 (Erişim: 20.04.2019)

Şekil 3’ de toplam kamusal yükün % 53,80 ‘ de ile Belçika’ da olduğu en yüksek olduğu, Belçika’ yı Almanya, İtalya, Fransa ve Avusturya’ nın izlediği görülmektedir. İrlanda’ nın ise % 27,20 ile kamusal yükün en düşük ülke olduğu, onu İngiltere, Polonya, Danimarka ve Lüksemburg’un izlediği görülmektedir. Tablo’ da Danimarka’ nın kamusal yük bileşenlerinde sosyal güvenlik primi(çalışan) oranının % 0 ve sosyal güvenlik primi (işveren) oranının % 0,8 ile çok düşük olması ve neredeyse tüm maliyetin vergi oranından oluşması dikkati çekmektedir. Estonya’ da çalışan sosyal güvenlik primi oranı % 1,20 en düşük oran olup, bu oran % 17,40 ile Almanya’ da en yüksektir. İşveren sosyal güvenlik primi oranının en yüksek olduğu ülke % 25,40 ile Çek Cumhuriyeti’dir. Gelir vergisi oranının en yüksek olduğu % 35,80 ile Danimarka, onu Belçika, Finlandiya, İtalya ve Almanya izlemektedir. Polonya % 6,20 ile gelir vergisi oranının en düşük olduğu ülkedir. Gelir vergisi oranının düşük olduğu diğer ülkeler Slovakya, Yunanistan, Çek Cumhuriyeti ve Slovenya olarak sıralanmaktadır. AB-22 ortalaması toplam kamusal yükte % 41,53 ‘ dir. Türkiye’ nin toplam kamusal yükü % 38,70 olup ortalamanın altındadır. Gelir vergisi oranı AB-22 ortalamasında % 13,87 olup OECD verilerine göre Türkiye’ de bu oran % 11’ dir ve

ortalamanın altındadır. Sosyal güvenlik primi AB-22 ortalaması çalışan için % 12,80, işveren için 18,02 olup bu oranlar Türkiye’ de çalışan için % 12,80 ve işveren için % 14,90 ‘ dır. OECD verilerine göre Türkiye çalışan için sosyal güvenlik primi ortalamasının üstünde, işveren için sosyal güvenlik primi ortalamasının altındadır.

AB üyesi ülkelerde emek gelirlerindeki vergi yükünü sadece ücretler oluşturmamaktadır. Ayrıca ücrete ek olarak kurumların ücretlilere sağladığı aynı yardımların da ücrete dâhil edilerek vergilendirildiğinden bu yardımlar da emek gelirlerinde vergi yükü oluşturmaktadır.

Tablo 22: AB Ülkelerinde Vergiye Tabi Ayni Yardımlar (Şirket Menfaatleri)

Ülke	Otomobil	Konaklama	Hisse Senedi Opsiyonları	Mobil Telefon	Yemek-Otel
Belçika	√	√	√	√	√
Kıbrıs	√	√	√	√	-
Ç. Cumhuriyeti	√	√	√	-	-
Danimarka	√	√	√	√	√
Finlandiya	√	√	√	√	√
Fransa	√	√	√	√	-
Almanya	√	√	√	-	√
Yunanistan	√	-	√	√	-
Macaristan	-	√	√	-	√
İrlanda	√	-	√	-	-
İtalya	√	√	√	√	√
Lüksemburg	√	√	√	-	√
Hollanda	√	-	√	-	-
Polonya	√	√	-	-	-
Portekiz	√	√	√	-	-
Romanya	√	-	√	-	-
Slovakya	√	√	√	√	-
İspanya	√	√	√	√	-
İsveç	√	√	√	-	-
İngiltere	√	√	√	-	-

Kaynak: AGN, Europe, Tax Brochure Salary and Social Security Tax, 2017, https://www.agn.org/iagn/AGN_Shared_Content/Publications/EU/2017SalarySocialSecurityTax.pdf (Erişim: 16.03.2019)

Tablo 22’de çalışanlara şirket tarafından verilen menfaatler incelendiğinde otomobilin Macaristan haricinde tüm ülkelerde vergiye tabi tutulduğu görülmektedir. Konaklama ve hisse senedi opsiyonlarının da birkaç ülke haricinde vergiye tabi tutulduğu görülmektedir. Mobil telefon ve yemek-otel masrafları için yapılan harcamalar ise ülkelerin bir kısmında vergiye tabi iken çoğunluğunda vergiye tabi tutulmamaktadır. Belçika, Danimarka, Finlandiya, İtalya araştırmaya konu tüm menfaatleri vergilendirmektedir. Yunanistan konaklama, Almanya ve Lüksemburg

mobil telefon dışındaki tüm menfaatleri vergilendirmektedir. İspanya, Slovakya, Fransa ve Kıbrıs’ da ise yemek- otel dışındaki tüm menfaatler vergilendirmektedir. Türkiye’ de ise ücret sayılan ödemeler şeklindeki tüm menfaatler vergiye tabi tutulmakta birlikte, 2019 yılı için günlük 19,00 TL yemek bedeli vergiden istisna²³⁵ edilmiş olup, bu bedelin üzerindeki yemek bedeli ödemeleri vergiye tabidir.

3.3.5. Ücret Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Ücretler üzerinden alınan vergi kavramına AB’ de sosyal güvenlik primleride dahil olup aşağıdaki tabloda hem işveren hem de çalışanlardan yapılan kesintiler ayrı ayrı gösterilmiştir.

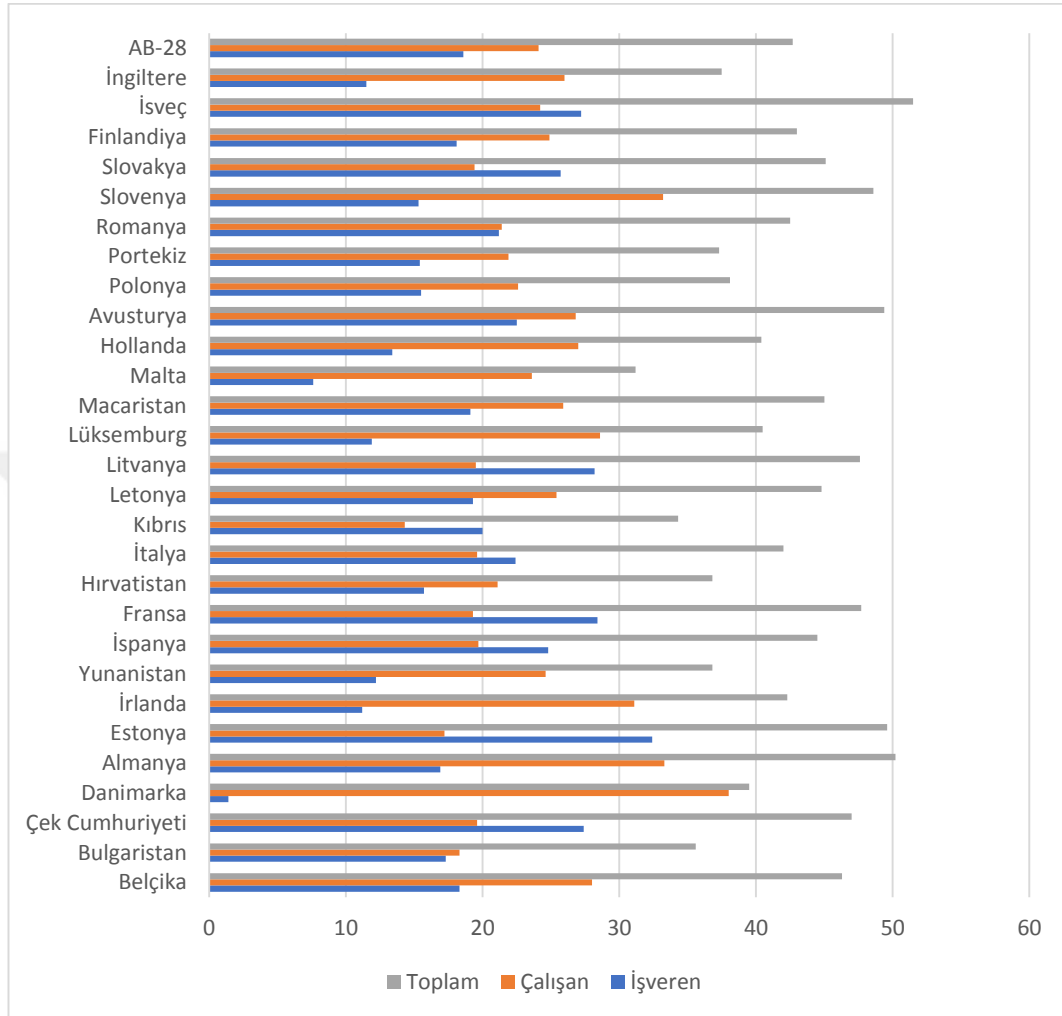
Tablo 23: AB’de Emek Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2017)

Ülke	İşveren	Çalışan	Toplam
Belçika	18,3	28,0	46,3
Bulgaristan	17,3	18,3	35,6
Çek Cumhuriyeti	27,4	19,6	47,0
Danimarka	1,4	38,0	39,5
Almanya	16,9	33,3	50,2
Estonya	32,4	17,2	49,6
İrlanda	11,2	31,1	42,3
Yunanistan	12,2	24,6	36,8
İspanya	24,8	19,7	44,5
Fransa	28,4	19,3	47,7
Hırvatistan	15,7	21,1	36,8
İtalya	22,4	19,6	42,0
Kıbrıs	20,0	14,3	34,3
Letonya	19,3	25,4	44,8
Litvanya	28,2	19,5	47,6
Lüksemburg	11,9	28,6	40,5
Macaristan	19,1	25,9	45,0
Malta	7,6	23,6	31,2
Hollanda	13,4	27,0	40,4
Avusturya	22,5	26,8	49,4
Polonya	15,5	22,6	38,1
Portekiz	15,4	21,9	37,3
Romanya	21,2	21,4	42,5
Slovenya	15,3	33,2	48,6
Slovakya	25,7	19,4	45,1
Finlandiya	18,1	24,9	43,0
İsveç	27,2	24,2	51,5
İngiltere	11,5	26,0	37,5
AB-28	18,58	24,09	42,68

Kaynak: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en, Taxes-on-labour, Table 46,48,50 verilerinden oluşturulmuştur.

²³⁵ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 23.Maddenin 1.fıkrasının 8.bendisi gereğince istisna edilmiş olup, 302 Seri No’ lu Gelir Vergisi Tebliği ile istisna tutarı 2019 yılı için 19,00 TL olarak belirlenmiştir.

Şekil 4: AB’de Emek Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2017)



Kaynak : https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en, Taxes-on-labour, Table 46,48,50 verilerinden oluşturulmuştur.

Tablo 23 ve Şekil 4’de emek vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının en yüksek olduğu ülkenin %51,5 ile İsveç, en düşük olduğu ülkenin % 31,20 ile Malta olduğu görülmektedir. AB-28 ülkelerinin ortalaması incelendiğinde ise vergi gelirlerinin % 42,68’sinin ücretler üzerinden alınan gelir vergisi ve sosyal güvenlik primlerinden elde edildiği görülmektedir. Gelir vergisi % 24,09 oranında çalışanlardan toplanmaktadır. İşverenlerden toplanan verginin payı ise % 18,58 olarak karşımıza çıkmaktadır. Emek vergilerinin yoğunlukta olduğu ülkelere bakıldığında Almanya, Estonya, Avusturya, Slovenya, Fransa, Litvanya olduğu ve Kıbrıs, Bulgaristan, Yunanistan, Hırvatistan ‘ da emek vergilerinin düşük olduğu görülmektedir.

Tablo 24: Türkiye’ de Emek Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Toplam vergi gelirleri	930.306.831		
Muhtasar Beyannamenin Dönemi Gelir Türlerine Göre Dağılımı 2017(Bin TL)			
11 Asgari ücretli	16.486.373		
12 Diğer ücretler ve ücret sayılan ödemeler	67.394.984		
13 Kıdem tazminatı	10.506		
14 Huzur hakkı	1.837.541		
15 İhbar tazminatı	322.155		
16 Yeraltı maden işçileri	9.157		
18 Döner serm/kayyum/bilirkişi vs öd.	396.613		
19 Gemi çalışanları	1.381		
20 4691 kap. çalışanlar	7.269		
ÜCRET STOPAJ GELİRLERİ TOPLAMI	86.465.979		
		SGK	304.794.517
Genel prim uygulaması	37,50%	100,00%	
İşçi payı	15,00%	40,00%	121.917.807
İşveren payı	22,50%	60,00%	182.876.710
Çalışan vergi ve SGK payı toplamı	208.383.786	22,40%	
İşveren SGK payı	182.876.710	19,66%	
Toplam emek vergileri	391.260.496	42,06%	Toplam gelire oranı
Ülke	İşveren	Çalışan	Toplam
Türkiye	19,66%	22,40%	42,06%

Kaynak: GİB 2017 Faaliyet Raporu ve T.C. Maliye Bakanlığı 2017 Yılı Genel Faaliyet Raporu verilerin oluşturulmuştur.

Türkiye’ de ücretler üzerinden vergi alınan vergiye ilişkin resmi veriye ulaşamadığından Gelir İdaresi Başkanlığı’ nın 2017 faaliyet raporu ve T.C. Maliye Bakanlığı’ nın 2017 Genel Faaliyet raporlarından yararlanılarak Tablo 24 oluşturulmuştur. AB’ de toplam vergi gelirlerine sosyal güvenlik kesintileri de dahil olduğundan Tablo 24’ de yer alan toplam vergi gelirleri Tablo 19’ dan alınmış olup, toplam vergi gelirleri ve sosyal güvenlik primleri toplamından oluşmaktadır. Tablo 24’ de ücret gelirlerinden elde edilen vergi, muhtasar beyanname ile tevkif yoluyla kesilen vergi toplamlarından oluşmaktadır. Muhtasar beyanname’ de tevkif yoluyla vergilendirilen ücret gelirlerine ait detaylar Tablo 24’ de verilmiş olup ücret kesintileri toplamı 86.465.979.000 ‘ dir. Türkiye’ de ücret gelirler temel olarak stopaj yoluyla vergilendirildiğinden karşılaştırmada beyan usulüne göre vergilendirilen ücretlerden elde edilen vergiler gözardı edilmiştir. Tablo 24’ de ayrıca toplam sosyal güvenlik hasılatı 304.794.517.000.-TL olup, sosyal güvenlik kesintisi oranı % 37,50 olup, bunun % 15’ i çalışan işçi payı, % 22,50’ si işveren payından oluşmaktadır. Bu

oranlara göre toplam sosyal güvenlik hasılatının 121.917.807.000.- TL’ si işçi kesintilerinden, 182.876.710.000.- TL ‘ si işveren kesintilerinden oluşmaktadır. Bu durumda çalışanlardan stopaj yoluyla kesilen 86.465.979.000.- TL vergi ve 121.917.807.000- TL sosyal güvenlik primi kesintiyle toplam 210.150.711.000.- TL emek vergisi toplamına ulaşılmıştır. İşverenden ise sadece sosyal güvenlik kesintisi yapılmakta olup 182.876.710.000.- TL’ dir. Uluslararası karşılaştırmada veri olarak kullanabilmek amacıyla hesaplamalara göre Türkiye’ de emek vergilerinin, toplam vergi hasılatı içindeki payı işveren için % 19,66 ve çalışan için % 22,40 ‘ dur. Buna göre; Tablo 24’ de Türkiye’ deki toplam vergi gelirlerinin içindeki emek vergilerinin payı % 42,06 ‘ dır. Bu oran Tablo 23’ deki AB-28 ortalamasında % 42,68 olup Türkiye ile hemen hemen aynıdır. Çalışanlar tarafından ödenen verginin toplam vergi gelirleri içindeki payı ise % 22,40 dir. AB -28 ortalaması ise % 24,09 olup yine ortalamanın altında görünmektedir. İşveren payı ise % 19,66 olup, % 18,58 olan AB-28 ortalamasının üstünde olduğu görülmektedir.

SONUÇ

İnsanların gereksinimleri karşılayarak ekonomik faydayı artıran her türlü faaliyete üretim denilmektedir. Üretimi gerçekleştirmek içinse üretim faktörleri kullanılır. Doğal Kaynaklar “Hammadde ve Toprak”, Emek “İşgücü”, Sermaye “Milli Servet” ve Girişim “Teşebbüs“ üretim faktörleridir. Tabii kaynaklarından elde edilen gelir rant, bedensel ve zihinsel çalışma karşılığı elde edilen gelir ücret, sermaye yani ekonomide her türlü üretilmiş üretim aracından elde edilen gelir faiz, girişimin getirisi ise kardır. Ekonominin yapı taşları olan bu üretim faktörlerinden emeğin geliri olarak ücret pek çok yönden özellikli bir yapıya sahiptir.

Ücret öncelikle mali, ekonomik, sosyal, politik yönleri ile toplumun pek kesimini çeşitli yönlerden etkileyen önemli bir kavramdır. Ücret ayrıca, devletin gerek miktar gerekse çeşitlilik açısından artan kamu harcamalarının finansmanını sağlayabilmek için ihtiyaç duyduğu gelirin en önemli kaynağı vergilerin bir unsurudur. Devletin diğer vergi kaynakları gibi ücretler, geliri elde edenlerin ödeme gücünden etkilenir. Bu bakımdan devletin vergi politikalarını oluştururken ücretlilerden elde edilen verginin getirisi kadar vergi ödeme gücünden etkilenen ücretlilerin vergilendirilmesinde, onların mali güçleri ile gelirin niteliği ve şahsi durumları arasında bağlantı kurması önemlidir. Anayasamızda devletin, ücretlilerin yaptıkları işe göre hakkaniyetli bir ücret geliri elde edebilmeleri için gerekli önemleri alacağını belirtilerek, ücretliler diğer gelir unsurlarından ayrıcalıklı konumlandırılıp koruma altına alınmıştır. Anayasamızın genelinden ve vergi ile ilgili özel maddelerinden çıkan vergileme ilkeleri ideal bir vergi sisteminin kurulup uygulanması için gerekli esaslarla birlikte vergilemenin gayesini belirler. Vergileme ilkeleri aracılığı ile ücretler gelirlerinin vergilendirilmesinde, ücretlilerin mali güçleri ile şahsi durumları arasında bağlantı oluşturulmasıyla ücretlilerin ödeme gücüne ulaşması ve böylelikle ücret açısından adil bir vergilemenin gerçekleşmesi beklenir. Ancak ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde adil bir vergileme açısından bazı aksaklıklar vardır. Bunlardan en önemlisi vergi tekniği ile alakalıdır. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde çoğunlukla vergi tekniklerinden kaynakta kesme diğer bir ifade ile stopaj tekniği uygulanmaktadır.

Stopaj tekniği tüm gelir unsurları için kullanılmasına rağmen, özellikle ücret vergilerinin tamamına yakını bu yöntem ile tahsil edilmektedir. Bazı gelir unsurlarını elde edenlerin, vergiyi doğuran olay gerçekleşikten sonra birkaç ay sonra (örneğin, geçici vergi uygulaması), bazılarının ise izleyen yıl (örneğin, kira geliri, bazı arızı ve değer artışı kazançları) vergilerini ödemektedir. Ücret gelirinde vergi ücretin çalışana ödenip ödenmediğine bakılmaksızın aylık bordro hesaplaması sırasında yani henüz ele geçmeden kesilmektedir. Böyle bir durumda ücret geliri ile diğer gelir unsurlarını elde edenler arasında haksız ve adaletsiz bir yük dağılımı olmaktadır. Diğer unsurlarından gelir edenlerde olduğu gibi ilerleyen zamanlarda değil de peşinen ödenen vergi için, vade farkından doğacak faiz gelirinden yoksun kalmakta hatta bazı durumlarda çeşitli sebeplerle hiç elde etmedikleri ücretin vergisini ödemektedirler.

Stopaj oranlarının artan oranlı olarak uygulanması birden fazla işverenden ücret elde eden ücretliler arasında yatay eşitliğe zarar vermektedir. Birden fazla işverenden alınan ücretlerin toplamı ikinci gelir dilimini aşması durumunda, ücretlerin tamamı (ilk işverenden alınan ücret de dahil olmak üzere) yıllık beyannameye dahil edilip vergilendirilir ve birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı ücretlinin tercihinə bırakılmıştır. Bu durumda bir yıl içinde brüt olarak aynı miktarda ücret elde eden iki ücretliden, birisi iki ayrı işverenden yüksek tutarda ücret elde ettiği için tüm ücret gelirleri için yıllık beyanname vererek ek vergi ödemek durumunda, diğeri daha fazla sayıda işverenden, bir yüksek diğeri düşük tutarlarda ücret elde ettiği için stopaj nihai vergilendirme olabilmektedir.

Ücretlilerin gelirleri stopaj ile birlikte beyan ya da şartlı beyan yoluyla bildirilmektedir. Beyanname veren ücretliler ile ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyet yoluyla gelir elde edenler için yıllık beyannameye gider indirimi hakkı tanınırken, stopaj yönteminin nihai vergilendirme olduğu ücretliler bu imkândan yararlanamamaktadır. Gider indirimi gelirin elde edilmesi için yapılan giderlerden oluşmaktadır. Ücret gelirini elde edenler için mesleki eğitim, işyerine ulaşım, işe uygun giyim, taşınma gibi ücret gelirinin elde edilmesi içinde yapılan masrafların vergiye tabi gelirin matrahın tespitinde gider unsuru olarak indirilmesi imkânının bulunmaması eşitlik ilkesine zarar vermektedir. Her ne kadar ücretten kesilen vergi safi gelirden hesaplanırsa dahi safi gelirin hesabında ücretlilerin çok büyük bir kısmında sadece sosyal güvenlik primlerinin işçi payları düşölmektedir. Ücretlilerin safi gelir

üzerinden, diğer gelir unsurlarının brüt gelir üzerinden stopaja tabi tutulması ücretliler açısından onların lehine görünse de, ücretlerin gerçek safi gelirine ulaşmak için diğer giderlerinde matrahın hesabında dikkate alınması gerekir.

Ücret gelirlerine uygulana stopajın oranı da bir başka adaletsiz durumun ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Stopaj oranı ücret geliri dışındaki diğer tüm gelir unsurları için sabit stopajı oran şeklinde belirlenmiştir. Diğer gelir unsurlarında kesinti sabit oranda yapılıp artan oranlı tarifenin uygulanması izleyen yılın mart ayında yapılmaktadır. Bu durumda yıllık olarak beyan edilen gelire uygulanan artan oranlı tarifeye göre hesaplanan vergiden stopaj yoluyla sabit oranda ödenen vergi mahsup edilmektedir. Böylece ücretliler, artan oranlı vergi tarifesine göre izleyen yıl ödenen vergi farkının getirisinden mahrum kalmaktadır.

Türkiye’de ücret üzerindeki kamusal yükümlülüklerden ilki çalışana ait gelir vergisidir. Ayrıca damga vergisi ve sosyal güvenlik primleri de diğer kamusal yükümlülükler olup işverenler için kamusal yük sadece sosyal güvenlik primleridir. Vergi mükelleflerinin gerek maddi gerekse şekli pek çok ödevi bulunmaktadır. Vergisel ödevler açısından bakıldığında ise işverenlerin sorumluluğunun, ücret geliri elde eden vergi mükelleflerinden fazla olduğu görülmektedir. Ücretliler açısından bakıldığında maddi ödevlerin ücretlilerce yerine getirilmesinin yanında şekli ödevlerin çoğunlukla vergi sorumlusu sıfatıyla işverenlere yüklendiği görülmektedir. Ücret gelirlerinin vergisinde olduğu gibi sosyal güvenlik primlerine ait işçi paylarının da kaynakta kesilerek sosyal güvenlik kurumuna aylık bildirge ile zamanında bildirilmesi ve ödenmesi sorumluluğu işverene aittir. Bu durum vergi ödevinin anayasada da belirtilen toplumsal bir görev olduğuna dair bilincin ücretlilerde oluşmamasına sebebiyet vermektedir.

Türkiye’de ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde adil bir vergileme açısından oluşan aksaklıkları yukarıda değinilmekle birlikte malî güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirmeye yönelik uygulamalarda yok değildir. Bunlar asgari geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifesinde ücret gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha uygun şartlarda vergilendirilmesi (ayırma kuramı), vergi indirimleri, muafiyet ve istisnalar, lüks tüketimin zorunlu tüketime oranla daha ağır vergilendirilmesi olarak sıralanabilir.

AB ülkelerinde ücret gelirlerinin vergilendirilmesi hususunda üye ülkelerin birbirlerinden bağımsız olarak politika geliştirdiği ve uyguladığı görülmektedir. Dünya tarihinin en büyük ekonomik bütünleşmesi olan AB’ de vergilerin uyumlaştırılması, ekonomik uyumlaştırmanın sağlanmasında ülkelerin vergi mevzuatının engel olması, Birliğin bazı bütçe gelirlerinin daha sağlıklı toplanması, Birlik ülkeleri arasındaki rekabetini önlemek gibi sebeplerle konu olmuştur. Ancak bu uyumlaştırma üye ülkelerin direnci ile karşılaştığından istenilen ölçüde gerçekleştirilememiştir. Vergi uyumlaştırması, birliğin ekonomik çıkarlarına daha uygun olduğu için dolaylı vergiler için yapılabilmişken, ücret gelirlerinin de dahil olduğu dolaysız vergilerin uyumlaştırılması konusu en başarısız olunan konu olmuştur.

AB’ de gelir vergisi uygulamalarına bakıldığında, üye ülkeler arasında; vergi oranlarının, gelir tarifesi dilimlerinin, asgari indirim tutarlarının ve aile gelirin belirlenmesi konularında farklılıklar olduğu görülmektedir

Avrupa Birliği’nde, Türkiye’ de olduğu gibi ücretler üzerinden alınan gelir vergisinin genel olarak artan oranlı bir yapıya sahip olduğu, Birliğe sonradan üye olmuş eski merkezi ve doğu Avrupa ülkelerinde düz oranlı vergi yapısının olduğu görülmektedir. Vergi oranları bakımından Türkiye ile karşılaştırıldığında AB’ de gelişmiş ülkelerindeki vergi oranlarının yüksek olduğu, birliğe sonradan katılan Doğu Avrupa ülkelerinde vergi oranının sabit ve ülke ortalamalarına göre düşük seviye olduğu, Türkiye ile AB ortalaması vergi oranları karşılaştırıldığında Türkiye’ deki vergi oranının en düşük vergi oranı açısından ortalamanın altında, en yüksek vergi oranı bakımından hemen hemen ortalama ile aynı olduğu görülmektedir. Artan oranlı gelir vergisi tarifesinin uygulanıyor olması ve tarife yapısı bakımından Türkiye, çoğu AB ülkesi ile benzetmekle birlikte bazı AB ülkelerinde hiç vergi alınmayan vergi dilimi olmasına rağmen, Türkiye’ de böyle bir uygulama yoktur.

Vergilerin dolaylı ve dolaysız vergiler olarak tasnif edilmesi adalet ilkesi açısından değerlendirilmesini kolaylaştırmaktadır. Dolaylı vergilerin en temel özelliği bireylerin şahsi ve aile durumlarını, gelirini ve ödeme gücünü dikkate almaksızın herkesten aynı oranda vergi almakken dolaysız vergiler tam tersi olarak bireylerin şahsi durumunun, gelirinin ve ödeme gücünün dikkate alınması esastır. Bu bakımdan toplam vergi hasılatı içindeki dolaysız vergilerin, dolaylı vergilere oranla fazla olması

lkeler açısından adil bir vergileme için tercih edilen bir durumdur. Bu bakımdan AB ile Türkiye’deki dolaylı ve dolaysız vergilerin ve sosyal güvenlik primlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payları incelenme konusu yapılmıştır. Dolaysız vergi oranlarının yüksek olduğu ülkelere bakıldığından bu ülkelerin aynı zamanda gelişmiş birer AB yesi olması ortak noktaları olarak görülmektedir. Dolaylı vergilerin payının yüksek olduğu ülkeler ise AB’ nin ekonomik olarak daha az gelişmiş olduğu ülkelerdir. Ülkelerin gelişmişlik düzeyine paralel olarak dolaylı ve dolaysız vergilerin dağıldığı bununla birlikte AB ortalamasına bakıldığından dolaylı vergilerin oranının dolaysız vergilerin oranından yüksek olduğu görülmektedir. Türkiye ise dolaylı vergilerin toplam vergi hasılatı içindeki payının dolaysız vergilere oran büyük farkla yüksektir. Vergi adaletinin sağlanması bakımından dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi hasılatı içindeki payı dikkate alındığında Türkiye adil bir vergilemeden AB ortalamasına göre daha uzak görülmektedir.

AB’de ücretlerin vergilendirilmesi öncelikle vergileme tekniği bakımından incelendiğinde Türkiye’de olduğu gibi çoğu esas olarak tevkifat yöntemi uygulamakla birlikte ve bu yönteme ilave olarak beyan ya da koşullu beyan yönetimi de uygulandığı görülmektedir.

AB ve Türkiye’de ücretler üzerindeki vergi yükü genel olarak vergi ve sosyal güvenlik primlerinden oluşmakla birlikte bazı AB yesi ülkelerde gelir vergisi yanında bordro vergisi, dayanışma vergisi ve kilise vergisi gibi kamusal yükümlülüklerde vergi matrahına dahil edilmektedir. Türkiye’de damga vergisi benzer şekilde vergi matrahına dahil edilmektedir. Bu buradaki vergi yükü kavramı ile vergi miktarının vergi matrahına oranı ifade edilmektedir. AB’de ücretlerin vergi matrahına bakıldığında ülkelerin çoğunda Türkiye’de olduğu gibi çalışanlara sağlanan menfaatlerin dahil edildiği görülmektedir. Uluslararası veriler incelendiğinde ücretler üzerindeki vergi yükünün en yüksek olduğu ülkelerin gelişmiş AB ülkelerinden olduğu, Türkiye’deki ücret üzerindeki vergi yükünün veri ortalamasının altında olduğu görülmektedir.

cret gelirlerinden elde edilen vergi toplam gelir vergisi hasılatı içerisinde önemli bir yere sahiptir. Türkiye ile AB’de toplam emek vergilerinin (gelir vergisi ve sosyal güvenlik primleri toplamı) toplam vergi gelirlerini içindeki payının hemen hemen aynı olduğu görülmektedir. Toplam vergi gelirinin hem Türkiye’de AB

lkelerinin ortalamasında (% 42) yarıya yakının ücretlerden alınan vergilerden oluştuğu görülmektedir. Bu sonuçta ücretlerin genel olarak vergi stopaj usulüne göre vergilendirilmesinin etkili olduğu söylenebilir.

Gerek AB’ de gerekse Türkiye’ de vergi gelirlerinin önemli bir bölümünü oluşturan cretlilerden alınan verginin, ücretliler açısından adil bir vergilemenin gerçekleştirilmesi amacıyla asgari geçim indirimi, vergi indirimi, muafiyet ve istisnalara yer verildiği görülmekle birlikte dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi hasılatı içindeki payı açısından bakıldığında Türkiye’ de ücretlerin vergilendirilmesinin AB ülkelerine göre adil olmaktan daha uzak olduğu görülmektedir.

KAYNAKÇA

Ağcakaya, Serpil ve Onur Eroğlu. **Avrupa Birliği'nin Balkan Ülkeleri Vergi Sistemleri Üzerindeki Rolünün Değerlendirilmesi**, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 20, S.4, 2015.

Ağdemir, Zeynep ve Ceyhun Gürkan. **Adam Smith'ten Neoliberalizme Vergi Adaleti: Ödeme Gücü ve Fayda Yaklaşımlarının Kavramsal, Kuramsal ve Ülke Uygulamaları Bağlamında Bir İncelemesi**, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 74 (2).

Akarşlan, Mehmet. **Ar-Ge Ve Tasarım Merkezleri İle Teknokentlerde Mali Uygulamalar**, Gelir İdaresi Başkanlığı sunumu, <https://www.munzur.edu.tr/birimler/idari/tto/Pages/file/ArGe%20ve%20Tasar%C4%B1m%20Faaliyetleri%20Gelir%20Vergisi%20Stopaj%20Te%C5%9Fviki%20Uygulamalar%C4%B1%20Sunumu.pdf> (Erişim 15.09.2018)

Akdoğan, Abdurrahman. **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, AİTİA Maliye Fakültesi Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları, No: 137/1-9, Ogun Kardeşler Matb., Ankara 1990.

Akgül, Osman. **Türkiye'de Asgari Ücretin Mahzurlu Alanları Ve Öneriler**, HAK-İŞ Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi, Cilt: 5, Yıl: 5, Sayı: 12.

Aktan, Coşkun Can ve Dilek Dileyici, **Kamu Ekonomisi**, İzmir, 2009.

Aktan, Coşkun Can, Dilek Dileyici ve İstiklal Y. Vural (Ed.), **Vergileme Ekonomisi Ve Vergileme Psikolojisi**, Seçkin Yay.A.Ş., Ankara, 2006.

Akyazan, Ahmet Emrah. **Vergilendirme Yetkisinin Türkiye'deki Gelişimi**, TBB Dergisi, Sayı 80, 2009.

Akyiğit, Ercan. **İş Hukuku**, Seçkin Yayınları, 2005.

Akyol, Mehmet Emin ve Muzaffer Küçük. **Tekdüzen Hesap Planı Uygulaması**, Maliye Postası Yayınları, Ankara, 1999.

Armağan, Ramazan. **Gelir Vergisi' nde Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi Ve Sosyo-Ekonomik Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme**, Süleyman Demirel Üniversitesi. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Cilt 11, Sayı 2, 2006, ss.323-347.

ASMMM Odası, Muhtasar Beyanname Düzenleme Rehberi,
<http://www.asmmmo.org.tr/userfiles/others/files/muhtasar.pdf> (Erişim 10.10.2018)

Atabey, Tuncel. **Gelir Vergisi Rehberi**, Kurtiş Matbaacılık 2009.

Ay, Hakan. **AB Mali Yapısı**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2013.

Ay, Hakan. **Kamu Maliyesi**, 5. Baskı, 2018.

Ay, Hakan. **Vergi Politikaları ve Baskı Grupları**, Kanyılmaz Matbaası, Mart 2010.

Aydın, Murat ve Özgür Topkaya. **Türkiye'de Sosyal Devletin Vergileme Alanları**, Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi, VII. Sosyal İnsan Hakları Uluslararası Sempozyumu, s.308, <http://www.sosyalhaklar.net/2015/bildiriler/aydin.pdf> (Erişim 10.10.2018)

Aydın, Selda. **OECD Ülkelerinde Çalışanların Sosyal Güvenlik Kesintileri ve Vergisel Yükümlülükleri**, ÇSGB Çalışma Dünyası Dergisi, Cilt 1, Sayı 1, Temmuz-Eylül, 2013, ss. 80-93

Aydoğan, Selma Demirtaş. **Türkiye'de ve Seçilmiş OECD Ülkelerinde Vergilemede Adaleti Sağlamaya Yönelik Uygulamaların Değerlendirilmesi**, Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi, Jel Kodu: H21, H29.

Bakırtaş, Doğan. **Kurumlar Vergi Kültürü ve Ekonomik Büyüme**, Niğde Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 9, Sayı 1, Ocak 2016.

Bay, Hakan ve Ahmet İnneci. **Vergi Adaleti Açısından Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi**, International Journal of Public Finance, Cilt 2, Sayı 2, 2017, ss.196-219.

Benligiray, Serap. **Ücret Yönetimi**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1462, Eskişehir, 2003.

Bocutoğlu, Ersan. **İktisat Teorisinde Emeğin Öyküsü: Değerin Kaynağı Olan Emekten Marjinal Faydanın Türevi Olan Emeğe Yolculuk**, HAK-İŞ Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi, Cilt: 1, Yıl: 1, Sayı:1, 2012.

Bozdoğan, Kübra. Selçuk Buyrukoğlu ve Doğan Bozdoğan. **Sosyal Vergileme İlkeleri Açısından Asgari Geçim İndiriminin Değerlendirilmesi**, Vergi Dünyası, Sayı 375, Kasım 2012.

Bucaktepe, Adil. **Devlet Memurluğu Ve Memurların Değerlendirilmesi Üzerine Düşünceler**, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt. XVIII, Sayı 3-4.

Bulut, Nihat. **Sanayi Devriminden Küreselleşmeye Sosyal Haklar**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2009.

Cahit Evcil, Kerem Göktaş. **Tüm Yönleriyle Ücretlendirme ve Bordrolama Esasları**, 1. Baskı, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2010.

Cansız, Harun. **Defterdarlık Çalışanlarının Vergileme İlkelerine Bakışı**, AKÜ İİBF Dergisi, Cilt XVI, Sayı:2, Aralık, 2014, ss.33-43.

Çağan, Nami. **Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1980, 37(1-4).

Çakır, Özlem. **Ücret Adaletinin İş Davranışları Üzerindeki Etkileri**, Kamu İş, Kamu İşletmeleri, İşverenleri Sendikası, Ankara, 2006.

Çayır, Seda ve Funda Gören. **Fransa’ da Sosyal Güvenlik Sistemi**, <http://kisi.deu.edu.tr/kamil.tugen/Fransa%20sosyal%20g%C3%BCvenlik%20sistemi.pdf> (Erişim: 06.06.2019)

Çelikkaya, Ali. **Türkiye’de Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergi Teşvikleri Üzerine Bir İnceleme**, Maliye Dergisi, Sayı 162, Ocak -Haziran 2012.

Çetin, Başak Işık. **İktisadi Sistemler Bağlamında Gelir Dağılımı-Kredi Ekonomisi İlişkisi ve Türkiye**, Ankara, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Çalışma ve Sosyal Güvenlik Eğitim ve Araştırma Merkezi Yayınları, 2013.

Çiçek, Serdar. **Ücret Üzerindeki Mali Yükümlülüklerin İncelenmesi: İngiltere, Almanya, İspanya, Romanya**, HAK-İŞ Uluslararası Emek Ve Toplum Dergisi, Cilt 4, Sayı 10, 2015/3.

Çiçek, Uğur ve Kübra Uğur. **Türkiye İle AB Ülkelerinin Dolaylı – Dolaysız Vergiler Açısından Karşılaştırması**, Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, Yıl: 2019, Cilt: 10, Sayı: 24.

Dileyici Dilek ve Özlem Özkıvrak. **Bütçe Anlayışındaki Değişim Süreci: Denk Bütçe İlkesinin Erozyonu Ve Açık Bütçe Politikası**, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Cilt 2, No 1, 2010.

Dileyici Dilek ve Özlem Özkıvrak. **Yeni Yüzyılda Mali Ve Parasal Politikalarda Yeniden Yapılanma**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 2, Sayı 2, 2000.

Diril, Funda ve Meltem Arat. **Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Ücretliler Bakımından Mesleki Harcamalara Bakış: Akademisyenler Üzerine Bir Alan Araştırması**, Yönetim ve Ekonomi 22/1 (2015), ss.113-138.

Doğan, Baran. **Arabuluculuk Nedir**, <https://barandogan.av.tr/blog/arabuluculuk/arabuluculuk-kanunu-nedir.html> (Erişim 15.12.2018)

Doğruyol Adnan ve Şükrü Cicioğlu. **Bir İktisat Bilimi İkilemi: İngiliz Düşüncesinde Etik Ve Faydacılık Ekseninden J.S. Mill Ve Moral Teorisi**, Sakarya İktisat Dergisi, Cilt 2, Sayı 3, 2013.

Doğruyol, Adnan ve Kıvanç Aydınlar. **Emek Üretkenliği ve Ücret Teorisi**, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 24, Sayı 2, 2015.

Edizdoğan, Nihat, Özhan Çetinkaya ve Erhan Gümüş. **Kamu Maliyesi**, 5.Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2013.

Edizdoğan, Nihat. **Kamu Bütçesi**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2008.

Erkin, Gözde. **Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler**, Ankara Barosu Dergisi, 2012/3.

Erol, Ahmet. **Türk Hukukunda Ücret Ve Ücretin Vergilemesi**, İSMMMO Yayınları, S. 147, Mevzuat Serisi 11.

Evren, Öcal Kemal. **İş Hukukunda Ücret ve Uygulaması**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 2011.

Gelir İdaresi Başkanlığı **Faaliyet Raporu**, 2011.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, **Ücret Kazançları Vergi Rehberi**, 2015.

Gencer, Ayşen Hiç ve Özlen Hiç Birol. **A.Smith ve Klasik Okul, K.Marx ve Marxist Sosyalizm, J.M.Keynes ve Keynesgil Devrim ve Daha Sonraki Gelişmeler**, International Conference On Eurasian Economies, 2014, <https://www.avekon.org/papers/1166.pdf>, (Erişim: 10.04.2019).

Genç, Yıldırar ve Recep Yaşar. **Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi**, Vergi Dünyası, Sayı 338, Ekim 2009.

Gerçek Adnan. **Ücretlerinin Vergilendirilmesi Ve 6009 Sayılı Kanunla Bu Konuda Yapılan Düzenlemenin Değerlendirilmesi**, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/adnangercek/002/> (Erişim 15.04.2018).

Gerçek, Adnan ve Feride Bakar. **Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi**, Cilt 2, Sayı: 1.2017, ss 7 – 26.

Gerçek, Adnan, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır ve Semih Asa. **Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması Ve Türkiye İçin Çıkarımlar**, AÜHFD, 63 (1) 2014: 81-130.

GİB 2017 Faaliyet Raporu

GİB Engelliler Vergi Rehberi, 2013.

GİB Ücret Kazançları Vergi Rehberi, 2015.

Gök, Musa ve Zafer Yalçın. **Türkiye'de Asgari Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün Diğer Yükümlü Grupları İle Karşılaştırılması, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt:13 Sayı:1, Ocak, 2015.

Gölçek, Ali Gökhan. **Işıl Şirin Selçuk ve Altuğ Murat Göktaş, Türkiye Ve Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkelerinde Asgari Yaşam Düzeyi: Gelir Vergisi Tarifeleri**

Özelinde Bir İnceleme, Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Nisan 2018; 11(2).

Gündoğan, Naci ve M. Kemal Biçerli. **Çalışma Ekonomisi, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları**, No:1461, Açık Öğretim Fakültesi Yayını No: 777.

Günel Tugay. **Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Gelir Dağılımına Etkisi: Ekonometrik Bir Uygulama**, Journal of Yasar University, 2019, 14/55, 277-287.

Güneş, Hüseyin Haşimi. **İktisat Tarihi Açısından Nüfus Teorileri Ve Politikaları**, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 8, Sayı 28, Bahar 2009.

Güran, Mehmet Cahit. **Vergilemede Adalet Ve Gelir Vergisi Uygulaması**, H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 22, Sayı 2, 2004.

Gürtan, Kenan. **Türkiye’ de Ücret İstatistikleri Ve Ücret Tahavvülleri**, Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/9337>, (Erişim: 20.05.2019)

İstanbul YMM Odası, **Stopaj Yoluyla Vergileme Rejimi Ve Bu Sistemin Aksayan Yönleri**, <http://www.istanbulymmoo.org.tr/Data/Platform/476.pdf> (Erişim 05.07.2018)

Kahraman, Abdullah. **Genel Olarak Ücret ve Ücretin Tahakkuku**, Kamu-İş Dergisi, Cilt 7, Sayı:2, 2003.

Kaneti, Selim. **Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri**, İstanbul: XII Levha, 2011.

Kaplan, Recep. **En Az Geçim İndirimine İlişkin Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları ve Türkiye Açısından Değerlendirmeler**, Maliye Dergisi, Sayı 163, Temmuz-Aralık 2012.

Karakaş, Banu ve Süheyla Erikli. **Asgari Ücretle Çalışan Yoksullar: Sosyal Politika Aracı Olarak Asgari Ücretin Vergi Dışı Bırakılması**, 15. Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Kongresi, Türk-İş Yayını, Ankara 2014.

Karakoç Yusuf. **Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 15, Özel S. 2013, Basım Yılı 2014.

Karakoç, Yusuf. **Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi**, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/273375>, (Erişim : 04.03.2019).

Karayılmazlar, Ekrem ve Doğan Bakırtaş. **Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Yatırım Kararlarında Vergilerin Etkisi, Denizli İli İçin Bir Alan Araştırması**, Tisk Akademi, Cilt 6, Sayı 11, 2011/1.

Kargı, Bilal. **Türkiye’de Asgari Ücret ve Büyüme Üzerine Zaman Serileri Analizi (2005-2012)**, Çalışma ve Toplum , 2013/2.

Karluk, Rıdvan. **Avrupa Birliği, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş.**, İstanbul, 2011.

Kıyıcı, Gufran. **Türkiye’de Dolaylı - Dolaysız Vergilerin Adalet Açısından Değerlendirilmesi (2005 Sonrası)**, Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Cilt 6, Sayı 4.2019, ss.556-571.

Korkmaz, Adem ve Hüseyin Avsallı. **Türkiye’ de Asgari Ücretin Hukuksal Yönü**, Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, Yıl 2012, C:4, S:2.

Kutal, Metin. **Teorik Esasları ve Tatbikatı Bakımından Asgari Ücret**, İstanbul Üniversitesi Yayını, 1969.

Küçükkalay, Abdullah Mesud. **İktisadi Düşünce Tarihi**, Beta Basım Yayın Dağıtım, 2011.

Mezararkalı, Pınar ve Tecer Atsan. **Avrupa Birliği Vergi Politikası İle Türk Vergi Sisteminin Uyumlaştırılması Ve AB Üyesi Ülkelerde Uygulanan Vergiler**, EconWorld2015,Torino, 18-20 Ağustos, 2015.

Mutluer, Kamil. Aykut Herakman, Fethi Heper ve Recai Dönmez. **Türk Vergi Sistemi**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No:1572, Açıköğretim Fakültesi Yayını No:828, Eskişehir, 2005.

Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**, 10. Baskı, Beta Basım AŞ, İstanbul, 1998.

Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. Baskı, Beta Basım AŞ, İstanbul, 2000.

Organ, İbrahim ve Cansu Sevinç. **Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Kurumu ve Bilirkişilik Kanun Tasarısının Getireceği Yenilikler**, Maliye Dergisi, Sayı 170, Ocak-Haziran 2016.

Ölmezoğulları, Nalan. **Değişim Dönüşüm ve Sorunlarıyla İktisadi Sistemler**, Ezgi Yayınevi, Bursa,1996.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, 18. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2010.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, 2.Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2008.

Öz, Ersan. **Türk Gelir Vergisi'ndeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi**, D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:17, S:1.

Öz, Ersan. **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2004.

Özbalcı, Yılmaz. **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, 2002.

Özbudun, Ergun. **Türk Anayasa Hukuku**, 12. Baskı, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2011.

Özmen, Zeynep. **Avrupa’da Sosyal Güvenlik Sisteminin Finansmanı: Farklı Refah Devletleri Üzerine Bir İnceleme**, Karabük Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 7, Sayı, 2017.

Özperhiz, Niyazi. **Türkiye’de Dolaylı Vergi Yüğü Gerçekten Çok Mu Yüksek**, <http://brainwork.com.tr/wp-content/uploads/Dolayl%C4%B1-Vergiler-Cok-Mu-Yuksek.pdf>.(Erişim: 08.08.2019)

Öztürk, İlhami ve Ahmet Ozansoy. **Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yüğünün Analizi**, Maliye Dergisi, Sayı 161, Temmuz -Aralık 2011.

Öztürk, Nazım. **Klasik ve Neoklasik İktisatta Gelir Bölüşümü**, Çalışma ve Toplum, 2010/1.

Pehlivan, Osman. **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2010.

Saraçoğlu, Fatih. **Ücretlerin Vergilendirilmesinde Ayırma İlkesi Uygulamasının Değerlendirilmesi**, İş ve Hayat, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/390962> (Erişim: 02.08.2019)

Satlıgan, Nail, Sungur Savran ve E.Ahmet Tonak. **İktisat Kapital’ in İzinde**, Pasifik Ofset (Sertifika No:12027) İstanbul.

Sezgin, Bülent. **Serbest Bölgelerde İstihdam Edilen Personele Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi**, Mali Çözüm, Kasım-Aralık 2010.

Smith, Adam. Çev. Metin Saltoğlu. **Ulusların Zenginliği**, Palme Yayıncılık, Ankara, 2017.

Soydan, Billur Yaltı. **Vergi Adaletinde Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak, Anayasal Mali Düzen**, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000.

Şakar, Ayşe Yiğit. **Türk Vergi Sisteminde Ücretlere Tanınan Muafiyet ve İstisnalar**, Türkiye Metal Sanayicileri Sendikası, MESS, Sicil, Yıl 6, Sayı 23, Eylül 2011.

Şeker, Sakıp. **Türkiye’de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü**, Türk Harb-İş Sendikası, Ankara, 1994.

Şen, Özden ve Yunus Demirli. **Ücretlerin Kaynakta Vergilendirilmesi: Farklı Vergi Sistemi Uygulayan OECD Ülkelerine İlişkin Bir İnceleme**, Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, Cilt 9, Sayı 22, 2018.

Şentürk, Suat Hayri. **1961 ve 1982 Anayasalarında Vergilemede Ödeme Gücü İlkesine Yönelik Düzenlemeler**, Vergi Raporu, Sayı 229, Ekim 2018.

Şenyüz, Doğan. **Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları**, Tesam Akademi Dergisi, Temmuz 2014. 1 (2).

T.C. Maliye Bakanlığı **2017 Yılı Genel Faaliyet Raporu**.

Talas, Cahit. **Sosyal Ekonomi**, 4.Baskı, Ankara Yayını, 1976.

Talas, Cahit. **Toplumsal Ekonomi: Çalışma Ekonomisi**, 7.Basım, Ankara, İmge Kitabevi Yayınları, 1997.

Tanör, Bülent ve Necmi Yüzbaşıoğlu. **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 11. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul 2012.

Tanyeri, İbrahim. **David Ricardo’ nun İktisadi Analizi Üzerine**, H.Ü.İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 18, Sayı 2, 2000.

Tekbaş, Abdullah. **Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 12, Özel S., 2010, Basım Yılı 2012.

Tekin, Erhan. **Arabuluculuk Müessesinin Vergi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi**, Vergi Raporu, Sayı 231, Aralık 2018.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Türk Vergi Sistemi**, İzmir, 2014.

Tuncer, Selahattin. **Vergi Hukuku Açısından İşyeri**, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Prof. Dr. Memduh Yaşa’ya Armağan, Sayı: 34, ss. 192-208.

Turan, Güngör. **Sendikaların Ücretler ve İstihdam Üzerine Etkileri**, <https://www.ceis.org.tr/dergiDocs/g-turan.pdf> (Erişim: 26.06.2019)

TÜRMOB, Mevzuat Sirküleri, 07.01.2019/23-1.

Üstün, Ümit Süleyman. **Anayasa Mahkemesinin Ücret Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı Ve Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XIV, S.2, 2010.

Üstün, Ümit Süleyman. **Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler**, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 11, Sayı 1-2, 2003.

Worldwide Personal Tax and Immigration Guide, 2018-19, EY, EYGM Limited.2018.

Yeniçeri, Harun. **Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usulleri ve Vergi Adaleti**, Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Temmuz 2014, Cilt 6, Sayı 2.

Yereli, Ahmet Burçin ve Ahmet Yılmaz Ata. **Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi**, Maliye Dergisi y Sayı 161y Temmuz -Aralık 2011.

Yılmaz, Altan. **Asgari Geçim İndirimi Uygulaması**, https://www.muhasebenet.net/makale_altan%20yilmaz_asgari%20gecim%20indirimi%20uygulamasi.doc (erişim 10.12.2018)

Yiğit, Yusuf. **Belirli Süreli İş Sözleşmesi Yapma Serbestîsi Ve Bu Serbestinin Sınırları**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 14, Sayı: 2, 2012, s.101-166 (Basım Yılı: 2013).

Yücel, Mehmet. **Diğer Ücretli Hizmet Erbabının 2019 Yılında Elde Edeceği Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi**, İSMMMO, Mali Çözüm, 29(154), ss.133-146.

Yücel, Mehmet. **Sporculara Yapılan Ödemelerin Niteliği ve Vergilendirilmesi**, MDERGİ/8786A.13, Kasım 2015, Sayı:143, http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/makaleler/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2015kasimsayi143_mdergi_8786a-00_/sporculara-yapilan-odemelerin-vergilendirilmesi.html(Erişim : 02.12.2018)

Zaim, Sabahattin. **Türkiye’de Ücretler ve Gelirler Siyaseti**, TİSK yayını No: 28, Ankara,1974.

İnternet Kaynakları

http://content.lms.sabis.sakarya.edu.tr/Uploads/65985/46249/4_%C3%BCcret_teoril_eri.pdf (15.02.2019)

http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/splSearchResult.html (Erişim: 06.07.2018)

<http://sozluk.gov.tr/> (Erişim 16.01.2018).

<http://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/gelir-vergisi-tarifesi>(Erişim: 15.05.2019)

<http://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/engellilik-indirimi-tutarlari> (Erişim 10.02.2019)

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4123.pdf> (15.04.2019)

<http://www.muhasibetr.com/asgari-gecim-indirimi-agi/>(15.04.2019)

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/04/20060408-1.htm>(Erişim 10.02.2019)

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/12/20181227-10.pdf>

https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/92448/mod_resource/content/1/%C3%9Ccret%20Teorileri.pdf (22.04.2019)

<https://disiliskiler.ktb.gov.tr/TR-127495/avrupa-birligi.html> (Erişim 15.05.2019)

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-wages-2018_tax_wages-2018 (Erişim: 04.07.2019)

https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=MW_CURP (Erişim : 04.07.2019)

<https://tebledisticaret.com/tr/idare-is/almanya/vergi-sistemi-ve-yardim-kurallari>(Erişim: 03.07.2019)

<https://tr.tradingeconomics.com/denmark/personal-income-tax-rate>(Erişim: 25.06.2019)

<https://tr.valutafx.com> (Erişim: 26.06.2019)

https://www.agn.org/iagn/AGN_Shared_Content/Publications/EU/2017SalarySocialSecurityTax.pdf (Erişim: 15.10.2018)

<https://www.ey.com/gl/en/services/tax/worldwide-personal-tax-and-immigration-guide---country-list>(Erişim 10.02.2019)

<https://www.gib.gov.tr> (Erişim 10.02.2019)

<https://www.muhasebeturk.org/nedir/perakende-fiyati-nedir-ne-demek> (Erişim 25.03.2019)

https://www.tetsiad.org/files/raporlar/polonya_ulke_raporu.pdf (Erişim: 10.07.2019)