

T.C.
BOLU ABANT İZZET BAYSAL ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI



TÜRKİYE’DE ÜCRET GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ VERGİ
YÜKÜNÜN VERGİLEMEDE EŞİTLİK İLKESİ AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

SELİN GÜL DURMAZ

TEZ DANIŞMANI
Dr. Öğr. Üyesi Serdar Şahin

BOLU, OCAK - 2022

KABUL VE ONAY SAYFASI

Selin Gül DURMAZ tarafından hazırlanan “**TÜRKİYE’DE ÜCRET GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜNÜN VERGİLEMEDE EŞİTLİK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**” adlı tez çalışması jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalı’nda Yüksek Lisans Tezi olarak oy birliği/ oy çokluğuyla kabul edilmiştir. 31/01/2022

Jüri Üyeleri

İmza

Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Serdar Şahin
Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi

.....

Üye
Doç. Dr. Yunus Demirli
Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi

.....

Üye
Dr. Öğr. Üyesi İsmail Engin
Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi

.....

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Onayı

Prof. Dr. İbrahim KÜRTÜL

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürü

ETİK UYGUNLUK BEYANI

Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu bildirir,

aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Teze ilişkin 31/01/2022 tarihinde Turnitin adlı intihal tespit programından enstitü müdürlüğünce belirlenen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan benzerlik raporuna göre, tezin benzerlik oranı % 19 olarak tespit edilmiştir.

.....

SELİN GÜL DURMAZ

ÖZET

TÜRKİYE’DE ÜCRET GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜNÜN VERGİLEMEDE EŞİTLİK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

SELİN GÜL DURMAZ

BOLU ABANT İZZET BAYSAL ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

(TEZ DANIŞMANI: DR. ÖĞRETİM ÜYESİ SERDAR ŞAHİN)

BOLU, OCAK - 2022

xvi + 146

Bu çalışmanın amacı ücret gelirleri, vergilemede eşitlik, vergi yükü kavramlarının açıklanması doğrultusunda; ücret geliri elde eden bireylerin üzerlerindeki vergi yükünün ne düzeyde olduğunun ortaya konulması ve bu vergi yükünün vergilemede eşitlik ilkesi açısından değerlendirilmesidir.

Çalışmada teorik ve kavramsal açıdan ücret, vergi yükü, vergilemede eşitlik ilkesi kavramları açıklanmaktadır. Türkiye’de ücret geliri elde edenler, ücret gelirinin vergilendirilmesi ve ücret gelirleri üzerindeki vergi yükü açıklanmaktadır. Ücretin vergilendirilmesinde vergilemede eşitliği sağlamak için kullanılan uygulamalardan olan artan oranlı vergi tarifesi, asgari geçim indirimi, ayırma ilkesi, negatif gelir vergisi, muafiyet, istisna ve indirimler; vergilemede yatay ve dikey eşitlik açısından değerlendirilmektedir. Bu değerlendirme yanında vergilemede eşitlik ilkesinin teorik kısmını oluşturan fedakarlık ilkeleri açısından ücret gelirleri üzerindeki vergi yükü değerlendirilmiştir.

Çalışmanın sonucunda en az toplam fedakarlık ilkesi, yatay ve dikey eşitlik kapsamında, ülkemizde ücret geliri elde edenler üzerindeki vergi yükü öncelikle düşük gelir elde eden ücretliler açısından ele alınmalıdır. Düşük gelir elde eden ücret geliri mükelleflerine mali güçleri doğrultusunda artan oranlı vergi tarifesi, asgari geçim indirimi sistemi, ayırma ilkesi, istisna, muafiyet ve indirim uygulamalarında yapılacak düzenlemeler ile vergi yükleri vergilemede eşitlik ilkesi doğrultusunda dağıtılacaktır. Ücret geliri elde edenlerin mali güçleri doğrultusunda alınan vergiler ile vergilemede eşitlik ilkesinin uygulanması mümkün olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Ücret Geliri, Vergilemede Eşitlik İlkesi, Vergi Yükü

ABSTRACT

EVALUATION OF THE TAX BURDEN ON WAGE INCOME IN TURKEY IN TERMS OF THE PRINCIPLE OF EQUALITY IN TAXATION

MASTER THESIS

SELİN GÜL DURMAZ

BOLU ABANT İZZET BAYSAL UNIVERSITY

INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES

DEPARTMENT OF FINANCE

(SUPERVISOR: ASSISTANT PROFESSOR : SERDAR ŞAHİN)

BOLU, JANUARY 2022

xvi + 146

In this study, in line with the explanation of the concept of wage income, the concept of equality in taxation, the concept of tax burden; It aims to reveal the level of tax burden on individuals who earn wage income and to evaluate this tax burden in terms of the principle of equality in taxation.

In the study, the concept of wage, tax burden, principle of equality in taxation are explained theoretically and conceptually. Wage earners in Turkey, the taxation of those who earn wage income in Turkey and the tax burden on wage income are explained. The practices used in the taxation of wages; progressive tax tariff, minimum living allowance, discrimination principle, negative income tax, exemption, exceptions and reductions are evaluated in terms of horizontal and vertical equality in taxation. In addition to this evaluation, the tax burden on wage incomes has been evaluated in terms of the principles of sacrifice, which constitute the theoretical part of the principle of equality in taxation.

As a result of the study, the tax burden on those who earn wage income in our country within the scope of the principle of least total sacrifice and horizontal and vertical equality should be handled primarily in terms of wage earners with low income. With the arrangements to be made in the progressive tax tariff, minimum living allowance system, separation principle, exceptions, exemptions and discounts in line with their financial strength, taxpayers with low income will be able to carry tax burdens. The principle of equality in taxation will be applied with the taxes collected in line with the financial strength of those who earn wage income.

Keywords: Wage Income, Principle of Equality in Taxation, Tax Burden

İÇİNDEKİLER

Sayfa

KABUL VE ONAY SAYFASI.....	ii
ETİK UYGUNLUK BEYANI.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLO LİSTESİ.....	xiii
GRAFİK LİSTESİ.....	xiv
KISALTMA VE SEMBOLLER LİSTESİ	xvi
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	3
1. ÜCRET GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜ VE EŞİTLİK İLKESİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR.....	3
1.1. Kavramsal Açıdan Ücret ve Önemi	3
1.1.1 Ücretin Tanımı	3
1.1.1.1 Ücret Kavramı.....	3
1.1.1.2. Türkiye’de Ücret Kavramı	4
1.1.1.3. Ücret Türleri.....	5
1.1.1.4. Ücretin Önemi.....	6
1.1.1.4.1. Çalışanlar Açısından Önemi	6
1.1.1.4.2. İşverenler Açısından Önemi.....	7
1.1.1.4.3. Ekonomik ve Sosyolojik Açısından Önemi	7
1.2. Teorik Temelleri Açısından Ücret	8

1.2.1. Ücreti Açıklamaya Yönelik Teoriler.....	8
1.2.1.1. Klasik Ücret Teorileri	9
1.2.1.1.1. Doğal Ücret Teorisi (Tunç Kanunu)	9
1.2.1.1.2. Ücret Fonu Teorisi	10
1.2.1.1.3. Artık Değer Teorisi	11
1.2.1.2. Modern Ücret Teorileri	11
1.2.1.2.1. Marjinal Verimlilik Teorisi	11
1.2.1.2.2. Pazarlık Teorisi	12
1.2.1.2.3. Satın Alma Gücü Teorisi.....	13
1.2.1.2.4. Etkin Ücret Teorisi.....	13
1.2.2. Ücret Kavramına Yönelik Diğer Yaklaşımlar.....	14
1.2.2.1. William Stanley Jevons'un Ücret Yaklaşımı	14
1.2.2.2. İktidar Teorisi.....	15
1.2.2.3. Keynes'in Ücret Yaklaşımı	15
1.2.2.4. H. M. Gitelman'ın Yatırım Teorisi Yaklaşımı.....	16
1.2.2.5. İçerdekiler-Dışardakiler Modeli.....	16
1.2.2.6. Zımnî Sözleşme Modeli.....	17
1.2.3. Ücretlerin Vergilendirilmesine Yönelik Teorik Yaklaşımlar.....	17
1.2.3.1. Fayda Yaklaşımı	17
1.2.3.1.1. Fayda Yaklaşımı Tanımı	17
1.2.3.1.2. Fayda Yaklaşımının Vergilemede Rolü ve Uygulanması	18
1.2.3.2. Ödeme Gücü Yaklaşımı.....	18
1.2.3.2.1. Vergi Ödeme Gücü Kavramı ve Vergilemede Ödeme Gücü İlkesi ..	18
1.2.3.2.2. Vergi Ödeme Gücünün Göstergeleri.....	19
1.2.3.2.3. Vergi Ödeme Gücünü Sağlamada Yararlanılan Araçlar	20
1.3. Kavramsal Açıdan Vergi Yüğü ve Türleri	21
1.3.1. Kavramsal Açıdan Vergi Yüğü.....	21
1.3.2. Vergi Yüğü Türleri.....	22
1.3.2.1. Toplam Vergi Yüğü	23
1.3.2.2. Kişisel Vergi Yüğü.....	23

1.3.2.3. Net Vergi Yüğü.....	24
1.3.2.4. Gerçek Vergi Yüğü	25
1.3.2.5. Efektif Vergi Yüğü.....	25
1.3.2.6. Bölgesel Vergi Yüğü.....	29
1.3.2.7. Sektörel Vergi Yüğü	29
1.3.3. Vergi Yüğü'nün Etkileri ve Önemi	30
1.4. Teorik Temelleri Açısından Vergilemede Eşitlik İlkesi	31
1.4.1. Vergilemede Eşitlik İlkesi Kavramı ve Önemi	31
1.4.2. Vergilemede Eşitlik İlkesi Bileşenleri	33
1.4.2.1. Vergilemede Yatay Eşitlik Kavramı	33
1.4.2.2. Vergilemede Dikey Eşitlik Kavramı.....	33
1.4.3. Eşitlik İlkesinin Sağlanması Yönelik Teoriler	34
1.4.3.1. Eşit (Mutlak) Fedakârlık Teorisi.....	34
1.4.3.2. Eşit Oranlı Fedakârlık Teorisi.....	35
1.4.3.3. Eşit Marjinal Fedakârlık Teorisi	36
1.4.3.4. En Az Toplam Fedakârlık İlkesi	36
1.4.4. Vergilemede Eşitliği Sağlamak İçin Kullanılan Araçlar.....	37
1.4.4.1. Ayırma İlkesi	37
1.4.4.2. En Az Geçim İndirim.....	37
1.4.4.3. Vergi Tarifeleri	38
1.4.4.4. İstisna, Muafiyet ve İndirimler.....	38
1.4.4.5. Negatif Gelir Vergisi.....	39
1.4.5. Vergilemede Eşitlik İlkesinin Diğer Vergi İlkeleri ile İlişkisi	39
1.4.5.1. Vergilemede Eşitlik İlkesi ve Vergilemede Adalet İlkesi.....	40
1.4.5.2. Vergilemede Eşitlik İlkesi ve Vergilemede Mali Güç İlkesi	40
1.4.5.3. Vergilemede Eşitlik İlkesi ve Genellik İlkesi	41
1.5. Seçilmiş Bazı Ülkelerde Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Rejimi ve Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü.....	41
1.5.1. İsveç	41
1.5.1.1. İsveç'te Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Rejimi	42
1.5.1.2. İsveç'te Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü	43

1.5.2. Almanya.....	45
1.5.2.1. Almanya’da Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Rejimi	45
1.5.2.2. Almanya’da Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü	47
1.5.3. Japonya	49
1.5.3.1. Japonya’da Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Rejimi.....	49
1.5.3.2. Japonya’da Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü	51
1.5.4. Meksika.....	52
1.5.4.1. Meksika’da Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Rejimi	52
1.5.4.2. Meksika’da Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü.....	55
1.5.5. Şili.....	56
1.5.5.1. Şili’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Rejimi	56
1.5.5.2. Şili’de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü	59
İKİNCİ BÖLÜM.....	61
2. TÜRKİYE’DE ÜCRET GELİRİ KAVRAMI, ÜCRET GELİRİNİN	
VERGİLENDİRİLMESİ VE ÜCRETLİLER ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜĞÜ	
.....	61
2.1. Türkiye’de Ücret Gelirleri	61
2.1.1. Ücretin Unsurları ve Ücret Sayılan Gelirler.....	61
2.1.1.1. Ücretin Unsurları.....	61
2.1.1.1.1. Bir İşverene Tabi Olma.....	61
2.1.1.1.2. Belli Bir İş Yerine Bağlı Olma	62
2.1.1.1.3. Hizmetin Karşılığı Olarak Bir Ödemenin Yapılması.....	62
2.1.1.2. Ücret Sayılan Gelirler	62
2.1.2. Türkiye Ekonomisi’nde Ücret Geliri Elde Edenlerin Yeri ve Önemi.....	63
2.1.2.1. Türkiye’de İşgücü	63
2.1.2.2. Türkiye’de Ücret Geliri Elde Edenlerin Yeri ve Önemi	64
2.2. Türkiye’de Ücret Gelirinin Tespiti ve Vergilendirilmesi.....	65
2.2.1. Ücret Gelirinin Tespiti	65
2.2.1.1. Gayrisafi Ücretin Belirlenmesi	65
2.2.1.2. Ücretin Safi Tutarının Belirlenmesi	66

2.2.1.2.1. Emekli Aidatı ve Sosyal Sigorta Primleri	66
2.2.1.2.2. Sosyal Güvenlik Destekleme Primi	66
2.2.1.2.3. İşsizlik Sigortası Primi ve Hayat/Şahıs Sigorta Primleri	66
2.2.1.2.4. Sendikalara Ödenen Aidatlar	67
2.2.1.2.5. Engellilik İndirimi.....	67
2.2.2. Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi	68
2.2.2.1. Gerçek Usul	68
2.2.2.1.1. Kesinti Yoluyla (Tevkifat) Vergilendirme.....	68
2.2.2.1.2. Yıllık Beyanname ile Vergilendirme	68
2.2.2.2. Diğer Ücretliler	69
2.2.2.3. Özel Usulde Vergilendirilen Ücretliler	70
2.2.2.3.1. Sporcuların Vergilendirilmesi.....	71
2.2.2.3.2. Türkiye Jokey Kulübüne Yapılan Ücret Ödemelerinin Vergilendirilmesi	72
2.2.2.4. Ücret Gelirlerinde Muafiyet ve İstisna.....	72
2.2.2.4. En Az Geçim İndirimi.....	77
2.2.2.4.1. En Az Geçim İndirimi Kavramı.....	77
2.2.2.4.2. En Az Geçim İndiriminin Türkiye’de Uygulama Şekli (Asgari Geçim İndirimi)	78
2.2.2.4.3. Asgari Geçim İndiriminin Hesaplanması.....	79
2.2.2.5. Verginin Hesaplanması	80
2.2.2.5.1. Hesaplanan Verginin Tespiti.....	80
2.2.2.5.2. İndirilecek Verginin Tespiti	81
2.2.2.5.3. Ödenecek Verginin Tespiti	81
2.3. Türkiye’de Vergi Yüğü.....	83
2.3.1. Türkiye’de Vergi Gelirleri	83
2.3.1.1. Vergi Gelirlerinin Türlerine Göre Payları.....	83
2.3.2. Türkiye de Vergi Yüğü ve Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yüğü	86
2.3.2.1. Toplam Vergi Yüğü	86
2.3.2.2. Kişisel Gelir Üzerindeki Vergi Yüğü.....	88
2.3.2.3. Harcamalar Üzerindeki Vergi Yüğü	89

2.3.2.4. Servet Üzerindeki Vergi Yüğü.....	90
2.3.2.5. Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yüğü.....	91
2.4. Geçmişten Günümüze Vergilemede Eşitlik İlkesini Sağlamak İçin Kullanılan Araçlar	93
2.4.1. Türkiye’de Geçmişten Günümüze Artan Oranlı Vergi Tarifesi.....	93
2.4.2. Türkiye’de Geçmişten Günümüze Asgari Geçim İndirimi	97
2.4.3. Türkiye’de Geçmişten Günümüze Ayırma İlkesi	99
2.4.4. Türkiye’de Geçmişten Günümüze İstisna, Muafiyet ve İndirim.....	100
2.4.4.1. Gelir Vergisi Kanunu 23-29. Maddeleri ve Arasında Bulunan İstisnalar	100
2.4.4.2. Engellilik İndirimi.....	104
2.4.5. Türkiye’de Geçmişten Günümüze Negatif Gelir Vergisi Uygulaması	105
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	108
3. TÜRKİYE’DE ÜCRET GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜNÜN VERGİLEMEDE EŞİTLİK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	108
3.1. Ücretlilerin Vergilendirilmesinde Kullanılan Uygulamaların Vergilemede Eşitlik Açısından Değerlendirilmesi.....	108
3.1.1. Artan Oranlı Vergi Tarifesinin Değerlendirilmesi	108
3.1.2. Asgari Geçim İndiriminin Değerlendirilmesi	115
3.1.3. Ayırma İlkesinin Değerlendirilmesi.....	118
3.1.4. Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Değerlendirilmesi.....	120
3.1.4.1. Gelir Vergisi Kanunu 23-29. Maddeleri ve Arasında Bulunan İstisnaların Değerlendirilmesi.....	120
3.1.4.1.1. Gelir Vergisi Kanunu 23. Madde’de Belirtilen İstisnalar	120
3.1.4.1.2. Gelir Vergisi Kanunu Madde 24’te Belirtilen Gider Karşılıklarında İstisnalar	121
3.1.4.1.3. Gelir Vergisi Kanunu Madde 25’te Belirtilen Tazminat ve Yardımlarda İstisnalar.....	121
3.1.4.1.4. Gelir Vergisi Kanunu Madde 26’da Belirtilen Vatan Hizmetleri Yardımlarında İstisnalar.....	122
3.1.4.1.5. Gelir Vergisi Kanunu Madde 27’de Belirtilen Teçhizat ve Tayın Bedellerinde İstisnalar ve Madde 28’de belirtilen Tahsil ve Tatbikat Ödemelerinde İstisnalar	122

3.1.4.1.6. Gelir Vergisi Kanunu Madde 29’da Belirtilen Teşvik, İkramiye ve Mükafatlarda İstisnalar	122
3.1.4.2. Engellilik İndirimi.....	123
3.1.5. Negatif Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi.....	123
3.2. Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün Vergilemede Eşitlik Açısından Değerlendirilmesi.....	124
3.2.1. Eşit Mutlak Fedakârlık İlkesi Açısından Değerlendirilmesi	124
3.2.2. Eşit Oransal Fedakârlık İlkesi Açısından Değerlendirilmesi	125
3.2.3. Eşit Marjinal Fedakârlık İlkesi Açısından Değerlendirilmesi.....	128
3.2.4. En Az Toplam Fedakârlık İlkesi Açısından Değerlendirilmesi	129
SONUÇ.....	135
KAYNAKLAR	142

TABLO LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1.1. Efektif Vergi Oranı Hesaplama Yöntemleri	27
Tablo 1.2. Efektif Vergi Oranı Hesaplaması İçin Kullanılan Vergi Geliri İstatistikleri.....	28
Tablo 1.3. Efektif Vergi Oranı Hesaplamasında Kullanılan Milli Gelir İstatistikleri	29
Tablo 1.4. İsveç Gelir Vergisi Tarifesi, 2020	43
Tablo 1.5. Almanya Gelir Vergisi Tarifesi, 2021	47
Tablo 1.6. Japonya Gelir Vergisi Tarifesi 2020	50
Tablo 1.7. Meksika Gelir Vergisi Tarifesi 2021	54
Tablo 1.8. Yurtdışında Yerleşik Bulunan Mükellefler için Gelir Vergisi Tarifesi 2021	54
Tablo 1.9. Şili Gelir Vergisi Tarifesi 2020 (Global)	58
Tablo 1.10. İstihdam Vergisi	58
Tablo 2.1. Mevsim Etkisinden Arındırılmış İşgücü ve İstihdam Göstergeleri (2010-2020 / Ocak Ayı).....	63
Tablo 2.2. Gelir Vergisinin Ödenme Şekline Göre Ayrımı (Bin TL)	65
Tablo 2.3. 2022 yılı Engellilik İndirimi Tutarları	67
Tablo 2.4. Asgari Geçim İndirimi Kapsamında Olanlar ve Olmayanlar.....	79
Tablo 2.5. Asgari Geçim İndirimi Dahil Asgari Ücret (2021 yılı).....	80
Tablo 2.6. Evli, Eşi Çalışan ve 2 Çocuk Sahibi Olan Asgari Ücretli Bir Bireyin Ücret Hesaplaması, 2021	82
Tablo 2.8. Türkiye’de Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Takozu (%).....	92
Tablo 2.9. 1950 Yılından Günümüze Gelir Vergisi Tarifesinin Gelişimi	95
Tablo 2.10. Asgari Geçim İndiriminin Gelişimi (1950-Günümüz).....	97
Tablo 3.1. 1950 Yılından Günümüze Gelir Vergisi Tarifesi Uzunluk Farkları .	109
Tablo 3.2. 2018 ve 2019 yılı Harcama Türlerinin En Düşük ve En Yüksek Gelir Grubu Ayrımında Oranları.....	112
Tablo 3.3. Ücret Geliri Elde Edenler İçin 2022 Gelir Vergisi Tarifesi	114
Tablo 3.4. 2021 yılı Asgari Geçim İndirimi Dahil Asgari Ücret Miktarları	116
Tablo 3.5. Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Takozu	131

GRAFİK LİSTESİ

Sayfa

Grafik 1.1. İsveç ve OECD Ortalaması Kişi Başına Düşen Milli Gelir (2014-2020 / \$)	42
Grafik 1.2. İsveç Gayri Safi Yurt İçi Hasıla Miktarları (2014-2020 / \$)	42
Grafik 1.3. Ücretliler Üzerindeki Vergi Takoğu İsveç ve OECD Karşılaştırılması 2014-2020 (Bekar ve çocuksuz birey; ortalama gelirin %100'ü)	44
Grafik 1.4. Ücretliler Üzerindeki Vergi Takoğu İsveç ve OECD Karşılaştırılması 2014-2020 (Evli, tek çalışan ve 2 çocuklu aile; ortalama gelirin %100'ü).....	44
Grafik 1.5. Almanya ve OECD Ortalaması Kişi Başına Düşen Milli Gelir Miktarları (2014-2020 / \$)	45
Grafik 1.6. Almanya Gayri Safi Milli Hasılası (2014-2020 / Trilyon \$)	46
Grafik 1.7. Ücretliler Üzerindeki Vergi Takoğu Almanya ve OECD Karşılaştırılması 2014-2020 (Bekar ve çocuksuz birey; ortalama gelirin %100'ü)	48
Grafik 1.8. Ücretliler Üzerindeki Vergi Takoğu Almanya ve OECD Karşılaştırılması 2014-2020 (Evli, tek çalışan ve 2 çocuklu aile; ortalama gelirin %100'ü).....	48
Grafik 1.9. Japonya ve OECD Ortalaması Kişi Başına Düşen Milli Gelir Miktarları (2014-2019 / \$)	49
Grafik 1.10. Japonya Gayri Safi Milli Hasılası (2014-2019 / \$).....	50
Grafik 1.11. Ücretliler Üzerindeki Vergi Takoğu Japonya ve OECD Karşılaştırılması 2014-2020 (Bekar ve çocuksuz birey; ortalama gelirin %100'ü)	51
Grafik 1.12. Ücretliler Üzerindeki Vergi Takoğu Japonya ve OECD Karşılaştırılması 2014-2019 (Evli, tek çalışan ve 2 çocuklu aile; ortalama gelirin %100'ü).....	52
Grafik 1.13. Meksika ve OECD Ortalaması Kişi Başına Düşen Milli Gelir Miktarları (2014-2020 / \$)	53
Grafik 1.14. Meksika Gayri Safi Milli Hasılası (2014-2019 / \$).....	53
Grafik 1.15. Ücretliler Üzerindeki Vergi Takoğu Meksika ve OECD Karşılaştırılması 2014-2020 (Bekar ve çocuksuz birey; ortalama gelirin %100'ü)	55
Grafik 1.16. Ücretliler Üzerindeki Vergi Takoğu Meksika ve OECD Karşılaştırılması 2014-2020 (Evli, tek çalışan ve 2 çocuklu aile; ortalama gelirin %100'ü).....	56
Grafik 1.17. Şili ve OECD Ortalaması Kişi Başına Düşen Milli Gelir Miktarları (2014-2020/ \$).....	57

Grafik 1.18. Şili Gayri Safı Milli Hasılası (2014-2020/ \$)	57
Grafik 1.19. Ücretliler Üzerindeki Vergi Takozu Şili ve OECD Karşılaştırılması 2014-2020 (Bekar ve çocuksuz birey; ortalama gelirin %100'ü)	59
Grafik 1.20. Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü Şili ve OECD Karşılaştırılması 2014-2020 (Evli, tek çalışan ve 2 çocuklu aile; ortalama gelirin %100'ü).....	60
Grafik 2.1. Ekonomik Faaliyete Göre İstihdam Edilenler (15+ Yaş) (Ocak Ayı) 64	
Grafik 2.2. 2005-2020 Vergi Gelirlerinin Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (TL)	83
Grafik 2.3. 2005-2019 yılları Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (%).....	84
Grafik 2.4. 2006-2020 yılları Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%).....	85
Grafik 2.5. Türkiye Vergi Gelirlerinin Gayri Safı Yurtiçi Hasılaya Oranı (Vergi Yüğü)	87
Grafik 2.6. 2005-2018 yılları Türkiye ve OECD Ortalaması Vergi Yüğü Oranları (%).....	88
Grafik 2.7. 2000-2019 yılları Türkiye ve OECD Ortalaması Kişisel Vergi Yüğü (%).....	89
Grafik 2.8. 2000-2019 yılları Türkiye ve OECD Ortalaması Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler Üzerindeki Vergi Yüğü (%)	90
Grafik 2.9. 2000-2019 yılları Türkiye ve OECD Ortalaması Servet Üzerinden Alınan Vergiler Üzerindeki Vergi Yüğü (%).....	91
Grafik 3.1. 1950 Yılından Günümüze Gelir Vergisi Tarifesi Yükseklik Farkları	109
Grafik 3.2. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	113
Grafik 3.3. Türkiye'de 1963-2019 yılları Gini Katsayısı.....	119
Grafik 3.4. Harcama Vergilerinin Vergi Gelirleri İçindeki Payının Gelir Vergisinin Payı ile Karşılaştırılması	127
Grafik 3.5. 2019 Yılı En Yüksek Gelir Grubu ile En Düşük Gelir Grubu Harcamaları Payı.....	133

KISALTMA VE SEMBOLLER LİSTESİ

BSMV: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

EUR: Euro

GİB: Gelir İdaresi Başkanlığı

GVK: Gelir Vergisi Kanunu

JPY: Japon Yeni

KDV: Katma Değer Vergisi

Md.: Madde

MXN: Meksika Pesosu

No: Numara

OECD: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü

ÖİV: Özel İletişim Vergisi

ÖTV: Özel Tüketim Vergisi

SEK: Swedish Kronor

TBMM: Türkiye Büyük Millet Meclisi

TC: Türkiye Cumhuriyeti

TDK: Türk Dil Kurumu

TÜİK: Türkiye İstatistik Kurumu

USD: Amerikan Doları

yy.: Yüzyıl

GİRİŞ

Geçmişten günümüze devletler yaptıkları harcamaları finanse edebilmek için çeşitli gelirlere ihtiyaç duyarlar. Vergi geliri devletler için diğer gelirler yanında zorunlu ve karşılıksız olma özellikleri dolayısıyla daha büyük bir öneme sahiptir. Devlet vergi gelirlerini elde ederken özellikle bireyler açısından birtakım etkiler karşımıza çıkmaktadır. Vergi yükü bireyler üzerinde en çok karşımıza çıkan etkidir.

Vergi yükü kavramı kısaca belirli bir dönemde ödenen verginin, o dönemin gelirlerine oranı anlamına gelmektedir. Vergi yükünün literatürde daha çok ücret geliri elde edenleri etkilendiği şeklinde görüşler yer almaktadır. Ücret geliri üzerinden alınan vergiler özellikle de bizim ülkemizde vergi gelirleri açısından oldukça geniş bir yer edinmektedir. Ücret geliri elde edenlerin vergilerini tevkifat yolu ile ödemeleri vergi yüklerini dolaylı yoldan ve diğer gelir unsurlarına göre daha az hissetmeleri şeklinde anlatılsa da, literatürde vergi yükünün yüksek olduğu yönünde görüşler bulunmaktadır.

Vergilemede eşitlik kavramı aynı mali güce sahip olanların aynı şekilde, farklı mali güce sahip olanların farklı şekilde vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. Vergilemede eşitliğin sağlanabilmesi için de asgari geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifesı, ayırma ilkesi, istisna, indirim ve muafiyetler, negatif gelir vergisi şeklinde uygulamalar karşımıza çıkmaktadır. Ücret geliri elde edenlerin yüksek vergi yüküne maruz kalıp kalmadığı ve bu durumun vergilemede eşitlik açısından değerlendirilmesi bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Bu çalışmanın amacı ücret geliri elde eden bireylerin üzerindeki vergi yükünün vergilemede eşitlik açısından değerlendirilmesi ve bu değerlendirmeler doğrultusunda vergilemede eşitliğin sağlanıp sağlanmadığı belirlenip, bu değerlendirmeye göre öneriler sunulmasıdır. Bu değerlendirme ücret geliri elde edenlerin gerçek vergi yükünün ortaya konulması, vergilemede eşitlik ilkesinin anlamının açıklanarak bu açıdan ücret gelirleri üzerindeki vergi yükünün değerlendirilmesi şeklinde yapılacaktır. Ücret gelirleri üzerindeki vergi yükünün vergilemede eşitlik ilkesine göre eşit bir şekilde dağıtılıp dağıtılmadığı ve dağıtılmaması durumunda ne gibi uygulamalar yapılması gerektiği şeklinde öneriler sunulacaktır.

Birinci bölümde ücret kavramı; teorik açıdan ücret, vergi yükü ve vergilemede eşitlik ilkesi açıklanacaktır. Ayrıca gelişmiş ve gelişmekte olan bazı ülkelerin ücret üzerindeki vergi yükü ve OECD ortalaması karşılaştırılacaktır.

İkinci bölümde Türkiye’de ücret geliri kavramı, ücret gelirinin vergilendirilmesi ve Türkiye’de ücret geliri üzerindeki vergi yükü anlatılacaktır. Geçmişten günümüze vergilemede eşitlik ilkesinin gerçekleşmesi için ülkemizde uygulanan araçlar açıklanacaktır.

Üçüncü bölümde ise Türkiye’de ücret geliri elde edenler üzerindeki vergi yükü vergilemede eşitlik ilkesi açısından değerlendirilecektir. Bu değerlendirme vergilemede eşitlik ilkesi gerçekleştirilmesi için kullanılan uygulamaların değerlendirilmesi ve vergilemede eşitlik ilkesini oluşturan fedakârlık ilkeleri açısından değerlendirilmesi şeklinde olacaktır. Son olarak da vergilemede eşitlik ilkesinin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin değerlendirilmesi, gerçekleşmemesi durumunda dikey ve yatay eşitliğin sağlanması için öneriler sunulacaktır.

Sonuç olarak; vergilemede eşitlik ilkesi için ülkemizde kullanılan uygulamaların her birinin ücret gelirleri açısından mali güçleri doğrultusunda bir düzenlemeye gidilmesi gerekmektedir. Çünkü ücret geliri elde edenlerin üzerlerindeki vergi yükü diğer gelir unsurlarının üzerindeki vergi yükününün yaptıkları harcamalar ile birlikte gerçekte yüksek görülmektedir. Bu çalışma nezdinde özellikle düşük ücret geliri elde eden asgari ücretli kesim için bu yükün oldukça fazla olduğunu görmekteyiz. Düşük gelir elde eden kesim için mali güçlerini dikkate alacak şekilde gelir vergisi tarifesinin ilk diliminin ’0’ olarak vergilendirilmesi, asgari ücret yanında bireylerin yaşamlarını sürdürebilmesi için negatif gelir vergisi adı altında ek bir gelir, muafiyet ve istisnaların mali güce uygun şekilde düzenlenmesi, tevkifat ile vergilendirilen bireylerin kademeli olarak beyan usulüne geçirilmesi, düşük gelir elde eden ücretli ile yüksek gelir elde eden ücretlinin harcamalarının üzerlerinde oluşan yükleri de dikkate alacak şekilde düzenlemeler yapıldığında vergilemede eşitlik ilkesi daha sağlıklı bir şekilde uygulanabilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ÜCRET GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜ VE EŞİTLİK İLKESİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

1.1. Kavramsal Açıdan Ücret ve Önemi

1.1.1 Ücretin Tanımı

1.1.1.1 Ücret Kavramı

Ücret; üretim faktörlerinden biri olan emeğin üretime katılması sonucunda ortaya çıkan bir gelir unsurudur. Emeğin karşılığı olarak elde edilmesi ile ücret, emek geliri olarak karşımıza çıkmaktadır. Emek geliri bir işverene bağlı olarak alınan ücret, maaş gibi menfaatleri kapsamaktadır. Diğer açıdan serbest meslek faaliyetlerinde sermaye yanında belirli bir uzmanlığa dayanan emeğin yoğun olarak yer alması dolayısıyla, serbest meslek kazancı da emek geliri olarak nitelendirilmektedir (Çevik, 2005: 98). Ücret geliri kavramı ise, bir işverene bağlı olmak koşuluyla bireylerin bedensel ya da zihinsel emekleri karşılığında verilen, para veya para ile temsil edilen menfaatlerdir.

İktisadi açıdan bakıldığında ücret, üretim faktörlerinden biri olan emeğin karşılığı şeklinde tanımlanmaktadır (Bay ve İneci, 2017: 197). Emeğin karşılığı olan ücret, bedensel ya da zihinsel olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca ücret para şeklinde ortaya çıkabileceği gibi, para ile temsil edilen bir menfaat şeklinde de karşımıza çıkabilir (Demirkan, 2015: 113). Hukuki açıdan baktığımızda; işçinin yaptığı iş karşılığında ve bir hizmet sözleşmesi çerçevesinde, işverenin işçiye sağladığı menfaatlere ücret adı verilmektedir (Yeniçeri, 2017: 78). Sosyal açıdan tanımlanacak olursa; ücret, bireylerin geçimlerini sağlayabilmek ve yaşamlarını sürdürebilmek için elde ettikleri bir gelir olarak tanımlanmaktadır.

Ücretin bir emek karşılığı ortaya çıkması durumu, serbest meslek kazancı ile karıştırılabilmektedir. Ücret yalnızca emek unsuru ile ortaya çıkarken, serbest meslek kazancında ise emeğin ortaya konulmasının yanında belli bir miktar sermayeye de ihtiyaç duyulmaktadır. Ayrıca bir gelirin ücret olarak adlandırılması için belirli unsurları barındırması gerekir. Bu unsurlardan biri de belirli bir iş yerine

bağlı olma unsurudur. Serbest meslek kazancı için belirli bir iş yerine bağlı olma unsuru bulunmamaktadır.

Ücretin tanımı ülkeden ülkeye farklılıklar gösterebilmektedir. Bunun sebebi her ülkenin vergi, sosyal güvenlik mevzuatlarının, yaşam koşullarının farklı olması ve ücretin farklı şekillerde ele alınmasından kaynaklanmaktadır.

1.1.1.2. Türkiye’de Ücret Kavramı

Ücret, ülkemizde yedi kazanç unsurundan biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Ücret kavramı, Gelir Vergisi Kanunu (G.V.K.) md.61’de “*Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*” şeklinde tanımlanmaktadır. Ayrıca kanunda ücretin ödenek, tazminat, avans, prim, ikramiye gibi adlar altında ödenmesi veya ortaklık dışında kazancın belli bir yüzdesi şeklinde verilmiş olması durumunda ücretin niteliğinin değişmeyeceği de belirtilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 61. maddesine göre ücret sayılan ödemeler;

- İstisna dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları;
- Daha önce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;
- TBMM, İl Genel Meclisi ve Belediye Meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimî veya geçici bütün komisyon üyelerine ve bunlara benzer diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
- Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
- Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para ve menfaatler;
- Sporculara transfer ücreti veya başka adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler şeklinde sıralanmaktadır.

Ücret kavramı kanunlarımızda farklı şekillerde tanımlanmaktadır. İş Kanunu’nun 32.maddesinde “*Genel anlamda ücret, bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır.*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımda G.V.K.’da olduğu gibi bir iş karşılığında ödeme yapılması durumu dikkat çekmektedir. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu 147/1’e baktığımızda ücret aylık kavramı ile açıklanmıştır ve “*bu kanuna tabi*

kurumlarda görevlendirilen memurlara hizmetlerinin karşılığında, kadroya dayanılarak ay itibariyle ödenen para” şeklinde tanımlanmaktadır.

Ücret gelirleri ile ilgili bir diğer düzenleme de Borçlar Kanunu’nda yapılmaktadır. 6098 sayılı Borçlar Kanunu’nun “Hizmet Sözleşmesi” başlıklı altıncı bölümünde hizmet sözleşmesi; *“işçinin işverene bağımlı olarak belirli veya belirli olmayan süreyle iş görmeyi ve işverenin de ona zamana veya yapılan işe göre ücret ödemeyi üstlendiği sözleşmedir.”* şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Buradaki tanım özel hukuk esaslarına göre ortaya çıkan ücret ile alakalıdır (Bay ve İnneci, 2017: 198).

1.1.1.3. Ücret Türleri

Ücret kavramı kendi içinde net ve brüt ücret şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Ancak bunun yanında asgari ücret, nominal ücret ve reel ücret şeklinde ayrımlara da gidilmektedir.

Brüt ücret; çalışan bireyin bordrosunda görülen fakat sosyal güvenlik ve damga vergisi gibi kesintiler yapılmadan önce ortaya çıkan tutardır. Kısaca işverenin işçiye ödediği ücrete brüt ücret denmektedir. Aynı zamanda işletmenin kasasından çıkan para olarak da tanımlanmaktadır.

Net ücret; kısaca işçinin cebine giren para anlamına gelmektedir. İşçinin vergi gibi birtakım kesintiler yapıldıktan sonra ortaya çıkan kullanılabilir gelirini ifade etmektedir. İşçi bakımından önemli olan satın alma gücünü de gösteren net ücrettir. Brüt ücretle arasındaki fark ise brüt ücretten kesintiler ve vergiler düşürüldükten sonra işçinin elinde geçen tutarı ifade etmesidir.

Nominal ücret; yani parasal ücret, işçilerin almış oldukları gözle görülen, dokunulabilen değerdeki ücrettir. Yani ücretin rakamsal değeridir. Enflasyondan arındırılmamış ve piyasa koşulları dikkate alınmaz. Nominal ücret daha çok işveren açısından önemlidir. Çünkü işverenler, işçilik maliyetlerini nominal ücrete göre belirlemektedirler.

Reel ücret; gerçek ücret olarak da adlandırılabilir. Nominal ücretin enflasyon gibi etkilerden arındırılması sonucu ortaya çıkan ücrete denmektedir. Aslında reel ücret ülkenin bulunduğu dönemde oluşan satın alma gücünü ifade etmektedir. Reel ücret daha çok çalışan açısından önemlidir. Çünkü işçi eline geçen para ile ne kadar ihtiyaçlarını karşılayabilirse ve ne kadar çok ürün, hizmet

alabilirse refahı artacaktır. Satın alma gücünde bir artış ortaya çıkmadığı durumda işçinin refahında bir değişim olmayacaktır.

Asgari ücret; işçilerin kendi ihtiyaçları ve ailelerinin ihtiyaçlarını karşılamak için, işveren tarafından işçilere ödenmesi gereken en az ücret şeklinde tanımlanmaktadır. Ülkemiz Asgari Ücret Yönetmeliği'nde ise; “*İşçilere normal bir çalışma günü karşılığı ödenen ve işçinin gıda, konut, giyim, sağlık, ulaşım ve kültür gibi zorunlu ihtiyaçlarını günün fiyatları üzerinden asgari düzeyde karşılamaya yetecek ücret*” şeklinde tanımlanmaktadır. Kısaca bir bireyin emekleri karşısında elde ettiği en az ücrete asgari ücret denmektedir. Asgari ücret aynı zamanda emek sömürsünün engellenmesi, asgari düzeyde ücret eşitliğinin sağlanması ve dolayısıyla da “sosyal devlet” ilkesi ile gelir dağılımında adaleti sağlama, sınıflar arasındaki sosyal barışı temin etme ve yoksulluğu azaltma gibi amaçlar ile uygulanmaktadır (Öcal ve Karaalp-Orhan, 2018: 649).

1.1.1.4. Ücretin Önemi

Ücret, bir emek karşılığı ödenen bedeldir. Yani ücret verilen kişiler bunu belli bir emek karşılığında yaparlar. Bu emeklerinin karşılığını da hak ettikleri şekilde almak isterler. Ücret çalışanlar açısından bu şekilde önemli olduğu gibi, işveren açısından ve devlet, toplum, milli ekonomi açısından da oldukça önemlidir.

1.1.1.4.1. Çalışanlar Açısından Önemi

Ücret, çalışanlar açısından bakıldığında emekleri karşılığında elde ettikleri bir gelirdir. Bu bağlamda kendi ihtiyaçlarını ve ailelerinin ihtiyaçlarını karşılamaları açısından çok önemli bir yere sahiptir. Ücret, çalışan için bir gelir kaynağı olma yanında, onun refahının da bir göstergesidir. Kendi ihtiyaçlarını ve ailesinin ihtiyaçlarını karşılayamayacak düzeyde bir ücret alındığında, ücretlinin kendisinin ve ailesinin refahı azalacaktır.

Ücret; çoğu zaman bireylerin emekleri karşılığında elde ettikleri tek gelir kaynağı olduğu için, bir ülkenin işgücünün büyük bir bölümünün satın alma gücünü de belirlemektedir (Yıldırım ve Demiral, 2015: 135). Çalışanlar elde ettikleri gelirler doğrultusunda satın alma, tasarruf ve yatırım yapma durumlarını belirlediklerine göre ücret düzeyi oldukça önemlidir.

Diğer açıdan işçinin çalıştığı kurum ve elde ettiği ücretin düzeyi açısından da ücret önem teşkil etmektedir. İşçi daha yüksek ücret düzeyi ve çalıştığı kurumun statüsünün yüksek olması ile kendilerini toplumda kabul görmeleri açısından onlar

için önemli olmaktadır. Ayrıca ücretlerin yüksek olması da bireylerin çalışma motivasyonunu artırmak açısından önemli olabilmektedir. Tabi ki bunlar kişiden kişiye değişiklik göstermektedir. Ancak bireylerin motivasyonunu tek başına ücretlerinin etkilediğini söylemek yeterli olmayacaktır. Bireylerin motivasyonunu ücret yanında; iş arkadaşlarının ve işverenin davranışları, iş ortamı, psikolojisi gibi durumlarda etkilemektedir.

1.1.1.4.2. İşverenler Açısından Önemi

İşverenler açısından ücret, önemli bir maliyet unsuru olması nedeniyle önem taşımaktadır. Ücret, işverenler açısından bir maliyet kalemi olduğu için işe alacakları işçinin maliyetinin ne olacağını düşünerek karar vermek isteyeceklerdir. İşçiye verilen ücret, işe alım maliyetleri ve işverenin iş ile ilgili diğer maliyetleriyle beraber işverenin kazançlarını aşıyorsa işe alım yapmak istemeyecekler hatta işçi çıkarmak zorunda kalacaklardır.

Ücret iş yerinin amaçları ve stratejilerini gerçekleştirmek için kullanılan bir araçtır. Ücretin yani maliyetin yüksek olması ya da düşük olması durumunda buna bağlı olarak işverenler, iş yeri amaçlarını ve stratejilerini geliştirmektedirler. İşverenler için ücret iş yerlerinin verimliliği, nitelikli işçi istihdamını sağlama, işçileri motive ederek iş yerinde kalmalarını sağlama gibi açılardan da oldukça önemlidir.

1.1.1.4.3. Ekonomik ve Sosyolojik Açısından Önemi

Kamu ekonomisi açısından bakıldığında; bir ülkenin milli gelir artışı, o ülkenin iktisadi kalkınmasını ifade eder. Nüfus başına düşen gelir artışı iktisadi kalkınma açısından bir ölçüt olmaktadır. Ancak her zaman milli gelir artışı toplumun refahını ifade etmeyebilir. Eğer milli gelir artışından bütün gelir grupları etkilenmiyor ise toplumun refahını artırmayacaktır. Bu durumda toplum açısından her gelir grubu artıştan beraber etkilenmiyor ise toplumsal refah artışı meydana gelmeyecektir. Refah artışı olmadığında çeşitli gelir grupları tepki gösterebilirler. Verilen tepkilerin sonucu olarak devlete olan güven azalmaktadır. Devlete güven azaldığında ise milli ekonomi olumsuz etkilenecektir.

Ücret açısından baktığımızda daha önce de bahsedildiği gibi milli gelir artışı eğer her gelir grubunu etkilemiyorsa tepkiler ortaya çıkacaktır ve refah ortamı sağlanamayacaktır. Örneğin gelir gruplarından biri olan ücretliler bu artıştan diğer

gelir grupları gibi etkilenmiyorsa bu refahı artırmayacaktır. Adaletsiz bir durum ortaya çıkmış olacaktır. Devletler, ekstra fiskal (mali olmayan) amaçları gereği bireylere gelirlerini adil bir şekilde dağıtmalıdır (Gürler Hazman, 2011:206). Gelir dağılımında adaletin sağlanması için literatürde Lorenz Eğrisi¹, Gini Katsayısı² gibi kavramlar karşımıza çıkmaktadır. Lorenz Eğrisinin mutlak eşitlik doğrusundan uzaklaşması sonucu Gini Katsayısı 1'e yaklaşacaktır ve eşitsizlik artacaktır. Yakınlaşması durumunda da Gini Katsayısı 0'a yaklaşacak ve eşitsizlik azalacaktır. Devlet bu verileri dikkate alarak ekstra fiskal amaçlarından biri olan gelir dağılımında adaleti sağlayarak bireylerin refahlarını artıracaktır. Her ülkede neredeyse gelir elde edenlerin büyük bir bölümü ücret geliri elde etmektedir. Bu açıdan da kişisel gelir adaletinin sağlanması oldukça önemlidir. Adaletin sağlanması ile ülkede huzur, refah artırılabilecek, fırsat eşitliği yaratılarak ekonomik istikrar da sağlanabilecektir.

Sosyolojik olarak bakıldığında bireyler kendisinin ve ailelerinin ihtiyaçlarını karşılamak için gelir elde etmek isterler. Bu açıdan ücret bireyler için oldukça önemlidir. Onların yaşamlarını etkilemektedir. Sonuçta birçok ihtiyacımız elde ettiğimiz gelire bağlı olarak karşılanmaktadır.

1.2. Teorik Temelleri Açısından Ücret

1.2.1. Ücreti Açıklamaya Yönelik Teoriler

Ücretin nasıl oluştuğu, ücret düzeyinin nasıl olması gerektiğini açıklayan görüşlere “ücret teorisi” adı verilmektedir. Ücret teorileri dendiğinde literatürde karşımıza; klasik ücret teorileri ve modern ücret teorileri çıkmaktadır. Ancak bu teoriler yanında Keynes, William Stanley Jevons, H.M.Gitelman gibi iktisatçıların ortaya koyduğu teoriler de bulunmaktadır.

Ücret çok yönlü bir kavramdır ve ücreti etkileyen siyasi, iktisadi, sosyal ve bunun gibi birçok unsur bulunmaktadır. Bunun yanında ülkelerdeki farklı kültür ve

¹ Elde edilen toplam gelir ile gelir elde eden kişilerin kümülatif oranlarının karşılaştırıldığı geometrik ifadedir (biri ve Peker, 2008: 103).

² Lorenz eğrisinin mutlak eşitlik doğrusundan uzaklaşıp, yakınlaşmasının gelir dağılımını ne şekilde etkilediğini gösteren katsayıdır. Gini katsayısı 1'e yaklaştıkça eşitsizlik artarken, 0'a yaklaştıkça eşitsizlik azalmaktadır.

politikalarından ötürü her bir ücret teorisinin farklı bir alana yardımcı olması beklenmektedir. Bu açıdan da ücret teorilerini tek bir teori adı altında açıklamak mümkün değildir.

1.2.1.1. Klasik Ücret Teorileri

Bu teoriler adından da anlaşılacağı üzere klasik iktisatçılar tarafından ortaya atılan teorilerdir. Klasiklere göre emek talebi ve emek arzının kesiştiği noktada ücret miktarı ve ekonominin istihdam düzeyi belirlenmektedir. Ekonominin istihdam düzeyi ise bu emek arz ve talebinin kesiştiği nokta da tam istihdam şeklindedir. 19. yy.da ortaya atılan bu teoriler doğal ücret teorisi (tunç kanunu), ücret fonu teorisi ve artık değer teorisi olarak üç şekilde karşımıza çıkmaktadır.

1.2.1.1.1. Doğal Ücret Teorisi (Tunç Kanunu)

Adam Smith, gerçek ücretin emek arzındaki artış ya da azalışlar ile belirlendiği ve emek arzındaki bu değişikliklerin asgari geçim düzeyine kadar devam ettiğini öne sürmüştür. Adam Smith, David Ricardo ve Malthus ortaya attıkları bu düşünceler sonucunda “doğal ücret” kavramı ortaya çıkmıştır. Doğal ücret teorisine göre ücret bir kişinin yaşamsal ihtiyaçlarını sürdürmesinde gerek duyulan tüketim mallarını karşılamaya yeterli miktarda oluşan ve işçiye emeğinin karşılığı olarak verilen para veya mallar şeklinde açıklanmaktadır. Burada açıklanan ücretin düzeyini belirleyen temel madde kişinin yaşaması için gerekli olan bedensel ihtiyaçlarıdır. Teorideki “doğal ücret” kavramının kişilerin bedensel ihtiyaçlarından kaynaklandığı için ortaya çıktığı savunulmaktadır (Öztürk, 2005: 31).

Doğal ücret kuramının edindiği amaçlardan biri uzun dönemde oluşan değişimleri açıklamaktır. Aynı zamanda emeği bir mal olarak görüp, ücretlerinde diğer mallarda bulunduğu gibi bir doğal fiyat yanında, piyasa fiyatının da bulunduğunu ileri sürmektedirler. Yani piyasa da arz ve talebe göre ücretin belirleneceğini söylemektedirler. Doğal fiyat az önce de belirtildiği gibi kişinin yaşamını sürdürmesi için gerekli olan gelir düzeyini ifade ederken, piyasa fiyatı piyasadaki arz ve talebe bağlı olarak ortaya çıkan fiyat şeklinde açıklanmaktadır. Doğal fiyat piyasa fiyatından ne düzeyde sapsa sapsın kabul edilirken, piyasa fiyatı doğal fiyata uyumlu değişim göstermelidir. Piyasa fiyatı, doğal ücretin altına düştüğünde kişinin yaşamsal ihtiyaçlarını karşılaması güç hale gelecektir.

Doğal ücret teorisinde genel ücret düzeyinin belirlenmesinde Malthus'un nüfus teorisi temel alınmıştır. Bu teoride gıda üretimindeki bir artışın, nüfusun artışından daha yavaş şekilde gerçekleşeceğini, buna bağlı olarak da yaşam refahının düşeceği öne sürülmektedir. Doğal ücret kavramı ile bir bağ kurduğumuzda ücretlerin belirlenmesi ile nüfus arasında bir bağ oluşmakta ve ücretler artarken nüfus artışı artmakta ancak artan işgücü ile ücretler düştüğü için belirli bir noktadan sonra nüfus artışı düşmekte ve yeni bir denge oluşmaktadır.

Görüldüğü üzere doğal ücret kavramı oldukça dar bir alanı kapsamaktadır. Günümüzde yalnızca fizyolojik ihtiyaçların ücretleri belirlediğini söylemek oldukça zordur. Bunun yanında kültürel, sosyal birçok ihtiyacımız ortaya çıkmaktadır ve doğal ücret kavramı daha çok uzun dönemde oluşacak ücret değişimlerini açıklamaktadır.

1.2.1.1.2. Ücret Fonu Teorisi

Ücret fonu teorisi, doğal ücret teorisinin kısa dönemdeki ücret değişimlerini açıklamada yetersiz kaldığı için ortaya atılmıştır. Doğal ücret teorisinde daha çok emek arzının üzerinde durulurken, ücret fonu teorisinde ise emek talebi üzerine yoğunlaşmakta ve kısa dönemde ortaya çıkan değişimler emek talebi ile açıklanmaktadır.

Bu teori J.S. Mill tarafından ortaya atılmıştır. Bu teoriye göre işveren varlığının bir kısmını fon olarak ayırmaktadır. Burada emek talebini belirleyen unsur, emeği satın almak için ayrılan sermaye veya fonların miktarıdır (Öztürk, 2005: 33). Bu fonlar geçmiş yıllarda elde edilen tasarruf fonları ve kâr tutarlarından meydana gelmektedir. Ücret düzeyleri(W) ise bu ayrılan fon miktarının(F), işçi sayısına(X) bölünmesi ile ortaya çıkmaktadır. Bu durumda bu fon çok sayıda işçi ile paylaşıldığında ücret düzeyi daha az, az miktarda işçi tarafından paylaşıldığında ise ücret düzeyi daha fazla olacaktır. Kısaca açıklayacak olursak; $W=F/X$ şeklinde gösterilmektedir. Emek talebi üretimden önceki ücretler tarafından belirlenir ve işçinin ücreti de belli bir zamanda elde bulunan sermayenin büyüklüğüne bağlıdır (Öztürk, 2005: 33). Ancak ilerleyen yıllarda Mill, ücret fonunun yalnız işverenler tarafından oluşmadığını, işçilerinde bu fona etkilerinin bulunduğunu ve fonun bazı etkenlere bağlı olarak değişebileceğini, sabit kalmayacağını öne sürmüştür. Böylelikle doğal ücret teorisindeki gibi yalnızca nüfus ve sermaye etkilerine bakmamış, aksine psikolojik ve sosyal etkileri de göz önüne alınmıştır.

1.2.1.1.3. Artık Değer Teorisi

Artık değer teorisi K. Marx tarafından ortaya çıkarılmıştır ve Marx’a göre değişime uğrayan malların değerinin insan emeği ile ortaya çıkmaktadır ve bu emekte artık değer üretmektedir (Turan, 2017: 147). İşverenlerin, kâr amacı güderek işçiye ücret vermekte ve bu ücret karşılığında işçileri çalıştırarak emeklerini mala çevirip, bu malları maliyetlerinden daha yüksek bir fiyat düzeyinde satarak bu artık değerden faydalanıp kâr ettiğini söylemektedir.

İşçi sadece üretim ile sınırlı kalmamakta ayrıca işveren için bir fazla; ‘artık’ üretmek durumunda kalmaktadır (Selik, 1982: 41). Marx’a göre; işçinin emek gücünün değeri ve bu gücün üretim sürecinde ortaya çıkardığı değer arasında önemli bir fark vardır (Aydın ve Aydınlar, 2011: 6). İşveren, emek gücünü satın almasıyla beraber emek gücü değeri ile emek gücü sonucu ortaya çıkan değer arasındaki farka, *artık değere* el koymuş olmaktadır. Örnek verecek olursak; işçi bir malın üretimi için 12 saat çalışmak zorunda kalmaktadır. İşveren eğer bu ürünü 12 saatlik üretim maliyeti üstünde sattığında yalnızca belirli bir kısmını işçiye ücret olarak vermiş olacaktır. Bu durumda işveren için ortaya çıkan kar, artık değer olmaktadır. Ayrıca Marx, ücretin yalnızca bedensel emek olarak değil, aynı zamanda ruhsal olarak da ortaya çıkan emek gücünü anlattığını savunmaktadır.

Bu teori için eleştirilere baktığımızda bir mal için kullanılan emeğin içinde işçi, hammadde ve makine kullanımı gibi birçok unsur söz konusudur. Bu unsurlara bakılarak ne kadar emek kullanıldığını ve kimin ne düzeyde bir emek kullandığını belirlemek zor olacaktır.

1.2.1.2. Modern Ücret Teorileri

Modern ücret teorileri 20.yy.’da ortaya çıkmıştır ve marjinal verimlilik teorisi, pazarlık teorisi, satın alma gücü teorisi ve etkin ücret teorisi şeklinde sıralanmaktadır.

1.2.1.2.1. Marjinal Verimlilik Teorisi

Marjinal verimlilik teorisi, Neoklasik iktisatçılar tarafından ortaya atılmış bir teoridir. Neoklasik iktisatçılar Klasik iktisatçıların aksine emek değer kuramını benimsememişler ve ücrete emek-fayda kuramı çerçevesinden bakmışlardır. Neoklasikler, emeğin fiyatının marjinal verimlilik derecesine göre oluştuğunu ve ücretlerin direkt olarak emeğin kendi üretimi ile belirleneceğini öne sürmektedirler

(Öztürk, 2005: 35). Bu teori tam rekabet piyasasının olduğu bir ortamda geçerli olmaktadır. Bunun yanında bireylerin rasyonel olmasını ve üretim fonksiyonlarının da ilk dereceden türdeş olmalarını, işgücünün de türdeş olmasını öngörürler (Lopçu vd., 2010: 100). Ücret dengesinin; reel ücretin, emeğin marjinal ürününe eşit olduğu durumda oluştuğunu savunmaktadırlar.

Marjinal verimlilik teorisine göre; üretim faktörleri, üretim aşamasındaki katkıları düzeyinde pay almalı ve bu şekilde ürün üretim faktörleri arasında bir artış bırakmadan dağılıp adil bir paylaşılmalıdır (Çiftçi, 2018: 23). Bu teorisin temelinde ise tam rekabet piyasası olduğu varsayımı ile azalan verimler kanunu bulunmaktadır. Marjinal verimlilik teorisinin öne sürdüğü bazı varsayımlar kısaca şu şekildedir:

- İşçinin ücretinin oranı marjinal verimliliğine göre belirlenmektedir.
- İşçiler marjinal verimlilik konusunda bilgi sahibidirler görüşü bulunmaktadır.
- Bütün işçilerin iş bulabileceği ve istihdam edilebileceği görüşü hâkimdir.
- Her üretim faktörü azalan marjinal verimlilik kanununa doğrudan bağlıdır ve marjinal verimine eşit bir şekilde gelir elde etmektedir (Kaytancı, 2008: 15).

Marjinal verimlilik teorisini ilk olarak Adam Smith üzerinde çok bir açıklama yapmadan ‘emeğin ürünü emeğin ücretidir’ şeklinde açıklamıştır (Doğruyol ve Aydınlar, 2015: 271). Clark, marjinal verimlilik kavramını bulmuş ve döneminde bölüşüm kuramını en açık şekilde ortaya koymuştur. Clark, Servetin Bölüşümü adındaki eserinde tam rekabet koşullarının bulunduğu ortamda üretim faktörleri marjinal verimlilikleri düzeyinde pay almalarını savunmakta ve Clark modelinde ücret; işgücünün marjinal ürünü, rant; toprağın marjinal ürünü, faiz; sermayenin marjinal ürünü şeklinde gösterilmektedir (Suiçmez, 2015: 38).

1.2.1.2.2. Pazarlık Teorisi

İlk olarak 19.yy.’da Adam Smith bu teoriden söz etmiştir. Ancak daha sonra Sidney ve Beatrice Webb, John Bates Clark ve T.Baranowsky tarafından bu teori geliştirilmiştir. Ayrıca Pigou ve Maurice Dobb’da bu teoriye katkıda bulunmuşlardır. Pazarlık teorisi ilk defa işçilerin örgütlenmemiş olduğu, yani yalnız bir işçi ile bir işveren arasında bir pazarlığın bulunduğu zamanda ortaya çıkmıştır.

Koalisyon ve örgütlenme haklarının olmadığı dönemlerde karşımıza çıkmaktadır. Sanayi devrimi gelişmesi ve tarımsal alandan endüstriyel alana geçilmesi ile işçilerin sayılarının artmasıyla beraber işverenin tek bir işçi ile yaptığı pazarlığın zayıfladığı görülmektedir.

20. yüzyılın başından itibaren pazarlık kuramını ortaya koyan ve geliştiren Webb ve Clark, ancak işçilerin örgütlenerek ve örgütleri aracılığı ile yapacakları toplu pazarlık, müzakere yoluyla; işverenlerin daha çok kazanmak amacı ile işçilere daha az ücret ödeme isteklerine karşı koyabilecekleri düşüncesini yaymaya odaklanmışlardır (Kaytancı, 2008: 59). İlk başlarda işçiler ve işverenler arasındaki ilişki eşitlik prensibinden uzak bir şekilde kurulmuştur. Böyle bir durumda adaletli bir pazarlık ortamı oluşmamıştır. Ancak daha sonraları pazarlık gücünün işçi ve işveren arasında eşit bir duruma gelmesi ile adaletli bir ortam oluşabilmiştir.

1.2.1.2.3. Satın Alma Gücü Teorisi

Satın alma gücü teorisi, işçilerin ücreti ne kadar fazla olursa taleplerinin de o kadar yüksek olacağını ifade etmektedir. Yani işçinin ücretinin yüksek olması durumunda satın alma gücünün de artacağı ve bu sayede talebi artıracacağı söylenmektedir. Üretilen mal ve hizmetlerin tüketilmesi ve üretimin devam ettirilebilmesi işçilerin ve ailelerin yani toplumun satın alma gücüne bağlıdır (Durmaz, 2010: 26). Ancak artan bu satın alma gücü karşısında üretim artırılamıyorsa enflasyonist baskı ortaya çıkmaktadır. Bunun yanında işsizlik durumu var ise ve bu talepten kaynaklanmıyor, örneğin sermayeden kaynaklanıyorsa satın alma gücündeki artış işsizliği yeterli düzeyde artırmayacaktır.

1.2.1.2.4. Etkin Ücret Teorisi

1960 yıllarında yeni keynesyen iktisatçılardan olan H. Leibenstein, L. F. Katz, A. Weiss ve G. A. Akerlof tarafından geliştirilmiştir. Yeni keynesyen iktisatçılar etkin ücret teorisini, işçilere verilen ücretler ve işçilerin performanslarının, verimliliklerinin aynı şekilde pozitif ilişkiye sahip olmaları gerektiği şeklinde açıklarlar (Polat ve Fendoğlu, 2021: 341). Yani işçilerin ücretleri ne kadar yüksek olursa bedensel sağlıkları ve verimlilikleri bir o kadar yüksek olacak ve üretkenlikleri artacaktır anlayışı bulunmaktadır. Etkin ücret kavramı “mutlu işçi en iyi işçidir” kavramı ile iç içedir (Öztürk, 2005: 44). Tam istihdam ortamında yapılması şartıyla; işini yapmayan işçinin işten çıkarılması ile yeni bir

işçi alımının maliyeti karşılaştırılmalıdır. Ancak yine de bu teoriye göre işveren ücret artırıldığında işgücü verimliliğinin üzerindeki olumlu etkiyi dikkate almalıdır (Durmaz, 2010: 27).

Yeni Keynesyen İktisatçılar etkin ücret modellerini yedi başlık altında incelemiştir (Çetin ve Bakırtaş, 2014: 177):

Beslenme Modeli: İşçilere ödenen yüksek ücretler ile beslenme imkanlarının artması ve bu sayede verimliliklerinin artması sağlanmaktadır.

Solow Modeli: İşçilere ödenen yüksek ücretler ile işçilerin gayreti ve çalışma isteği artacak bu sayede verimlilikleri artacaktır.

İş Gücü Devri Modeli: İşçilere ödenen yüksek ücretler sayesinde eğitilmiş olan iş gücünün işten ayrılması engellenecek, işverenlerin iş gücü devri maliyetlerini (iş alım maliyeti vb.) yüklenmesi önlenecektir.

Ters Seçim Modeli: İşçilere ödenen yüksek ücretlerle kaliteli iş gücü çekilecek firmanın karı ve üretiminin artması sağlanacaktır.

Kaytarma Modeli: İşçilere ödenen yüksek ücretlerle işçilerin kaytarma istekleri azaltılacaktır. Kaytarmaları sonucunda işten çıkarılma ihtimallerinin olduğunu bilen işçiler yüksek ücret kaybı ile ortaya çıkan maliyeti yüklenmek istemeyeceklerdir.

Sosyolojik Model: Yüksek ücret ödemeleri işçileri firmalara daha bağlı hale getirecektir. Bu şekilde işçilerin kendilerine adil davranıldığı düşüncesi ile daha verimli çalışmaları sağlanacaktır.

Sendikadan Kaçınma Modeli: İşçilere ödenen yüksek ücretler sayesinde işçiler sendikalaşma ile firmalara karşı bir pazarlık gücüne ulaşmaları engellenecek böylelikle firma karının azalması önlenecektir.

1.2.2. Ücret Kavramına Yönelik Diğer Yaklaşımlar

Klasik ve modern ücret teorileri olarak literatürde en çok karşımıza çıkan sınıflandırmadır. Ancak bunun yanında birçok teori ve yaklaşım da bulunmaktadır.

1.2.2.1. William Stanley Jevons'un Ücret Yaklaşımı

S.Mill'in ücret fonu teorisine karşılık olarak ücretin “son alacak” olarak görüldüğü bir görüş ortaya atmıştır (Doğruyol ve Aydınlar, 2015: 270). Mill'den önce Adam Smith ve diğer düşünürler rant ve kârın emeğin eseri olan nihai üründen elde edildiğini varsaymaktadır (Doğruyol ve Aydınlar, 2015: 270).

Teorinin temelinde öncelikle üretim araçları sahiplerinin kendi paylarını alması daha sonra kalan kısmın maddi karşılığının emeğe ait olması bulunmaktadır.

1.2.2.2. İktidar Teorisi

İktidar teorisi de pazarlık teorisinde olduğu gibi ücretlerin tespitinde toplu pazarlık ve örgütlenmenin önemli olduğunu vurgulamaktadır. Bu teoriyi, Tugan Baranowsky, Gelesnoff, Takata, Alman Lexis ve Stalzburg geliştirmişlerdir. Gelenoff'a göre: *“Emeğin verimliliği ve piyasa vaziyetinde bir değişiklik olmamak kaydıyla, ücret seviyesini tayin eden şey, müteşebbisler ile işçilerin karşılıklı iktidar vaziyetlerinden ibarettir.”* şeklinde açıklanmıştır (Kaytancı,2008: 116).

Teoride aynı pazarlık teorisinde de olduğu gibi işçilerin örgütlenmemeleri durumunda, işverenlerin karşısında daha güçsüz olacakları varsayılır. İşverenlerinde işgücünü bekletmeye tahammülleri olmadığından ücreti düşük tutacaklardır. Bu sebeple işçilerin ücretlerini yüksek düzeye taşıyabilmeleri için teşkilatlanmaları gerekli bir koşuldur.

1.2.2.3. Keynes'in Ücret Yaklaşımı

John Maynard Keynes'in düşüncelerini kabul ettirebilmesi ancak 1929 Ekonomik Buhranı sonrasında bulmuştur. Keynes piyasanın yalnızca tam istihdam dengesinde bulunamayacağını, eksik istihdamın da var olduğunu öne sürmektedir. Tam istihdamın gerçekleşmesi Mahreçler Yasası veya Say Yasası'na dayanmaktadır. Mahreçler yasasına göre her üretim kendi talebini kendi yaratmaktadır. Bu yasaya göre talep yetersizliği ile oluşabilecek istihdam düşüklüğünün belli bir yöreye ait ve geçici olduğu varsayılmaktadır. Arzın maliyetinin düşürülmesi ile ücretler kısılmaktadır. Kısaca yerel ve geçici olan istihdam düşüklüğünün ücretlerin indirilmesi ile önlenmesi mümkün olmaktadır.

Keynes'e göre ayrıca tam istihdamın sağlanabilmesi için ortaya çıkarılan gelir için yeterli bir talebin yani efektif talebin bulunması gerekmektedir. Efektif talepte tüketim ve yatırım harcamalarının toplamından oluştuğu için tüketim ve yatırım hacmi az olması durumunda işsizlik ortaya çıkacaktır. Bu yüzden de ekonomi klasik iktisatçıların savunduğu gibi her daim dengede bulunmamaktadır.

Keynes; pazarlık ilkesinde olduğu gibi işçilerin ücret düzeyini örgütlenerek artıracaklarını düşünmemektedir. Reel ücret düzeyi Keynes'e göre işçilerin örgütlenmesi ile oluşmaz. Rekabetin, ücretleri düşüreceği ve işverenlerin daha fazla

işçi çalıştırmasını yararlarına görecek ve işsizliğin önleneyeği görüşüne karşı çıkmaktadır.

1.2.2.4. H. M. Gitelman'ın Yatırım Teorisi Yaklaşımı

H. M. Gitelman; işçinin verimliliği ile ücretinin ilişkili olması gerektiğini savunmaktadır. İşçinin verimliliğinin diğerlerinden yüksek olması durumunda ücretinin de yüksek olması gerekmektedir (Güven, 2019: 28). İşçinin verimliliği; kişiliği, değeri ve fiziksel olarak yeteneklerinin birleşiminden oluşmaktadır. Bu yetenekler ise öncelikle eğitimle ve denemeler ile kazanılmaktadır.

Bir işçinin vasıfları ancak onun kendine geçmiş dönemde yaptığı yatırımlar ile kazanılmaktadır. Bir işçi kendine ne kadar eğitim ve deneyim aracılığıyla yetenekler kazandırır ve bu yetenekleri ile yatırım yaparak verimliliğini artırırsa, işçinin ücreti de o düzeyde artırılmalıdır.

1.2.2.5. İçerdekiler-Dışardakiler Modeli

İçerdekiler-Dışardakiler teorisi aslında Yeni Keynesyen iktisatçıların kendi ekolleri kapsamında, Geleneksel Keynesyen ekolün araştırmalarına bir katkı şeklinde olan fiyat ve ücret yapışkanlığının açıklanmasına dair geliştirilen bir teoridir. İş gücü piyasası ve ayrıca gayri iradi işsizlik üzerine geliştirilen teorilerden biridir (Kablamacı, 2011: 55). Bu teori Yeni Keynesyen İktisatçılardan Lindbeck ve Snower öncülüğünde geliştirilmiştir.

Teoriye göre işsizlik ortaya çıkması durumunda işverenler işsizleri çalıştırmak yerine hali hazırda onlar altında çalışan işçileri çalıştırmak isteyeceklerdir. Çünkü elde bulunan işçileri çıkarıp yeni işçi alım onların deneyim kazanması için bir maliyet ortaya çıkacaktır. İçerdekiler-Dışardakiler teorisi literatüre bakıldığında genel olarak dışardakilerin, içerdekilere ödenenden daha düşük ücretle çalışmak istemelerine rağmen, neden iş bulamadıklarını açıklamaktadır (Yüksel, 2006: 36). Bu durumda teori de bahsedilen içerdekiler hali hazırda işveren altında çalışmakta olan işçiler olmaktadır. Dışardakiler ise daralma dönemlerinde bazı işçilerin işlerine son verilmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Bir genişleme döneminde ise içerdekiler kendi ücretlerine zam yapılmasını isteyip daha çok çalışacaklar ve bu durumda da dışardakilerin işe geri dönme imkânını azaltabilirler. İçerdekilerin gücü ise dönüş maliyetlerinden kaynaklanır. Bunlar (Bilgili, 2015: 315):

- Kiralama

- Teşvik maliyetleri
- Emek piyasasında araştırma yapma maliyetleri
- Yeni alınacak kişi için iş ilanı verme
- İstihdam koşullarını görüşme
- İşten ayrılacak durumda olan işçi için tazminat ve mahkeme masraflarını

kapsayan maliyetler

Bu gibi maliyetler ortaya çıktığı için işveren açısından içerdekilerin çalışmaya devam etmesi daha cazip gelecektir. Ayrıca içerdekilerin dışarıdakilerden iş hakkında daha fazla deneyim sahibi olması, bilgi sahibi olması avantajı bulunmaktadır. Bu durumda da işveren içerdekilerin ücretlerini artırmanın ortaya çıkardığı maliyete de katlanacaklardır.

1.2.2.6. Zımni Sözleşme Modeli

Zımni Sözleşme Modeli Yeni Keynesyen iktisatçılardan Bailly, Azariadis ve Gordon'un çalışmalarına dayanır. Bu teoride özellikle Arthur Okun'un bir cümlesi olan ve Adam Smith'in görünmez el cümlesine atıfta bulunan "*görünmez tokalaşma*" cümlesine dikkat çekilmektedir (Bilgili, 2015: 313). Burada bahsedilen görünmez tokalaşmadan kasıt ücretlerin, işçi ve işveren arasında oluşan yazılı olmayan bir anlaşmaya bağlı olarak ortaya çıktığıdır.

Bu teorinin ortaya koyduğu genel varsayım işçilerin risklerden kaçındığı düşüncesidir. Bu yüzden de işçilerin gelirdeki dalgalanmalara karşı sigorta ihtiyacı duyarlar. Sigorta ihtiyaçlarını da işverenlerden sağlamak isterler. Yani işverenler zımni bir sözleşme ortaya koyarak işçilerin risklerini üzerlerine alırlar.

1.2.3. Ücretlerin Vergilendirilmesine Yönelik Teorik Yaklaşımlar

1.2.3.1. Fayda Yaklaşımı

1.2.3.1.1. Fayda Yaklaşımı Tanımı

Fayda yaklaşımının temel amacı vergilemede faydanın dikkate alınmasıdır. Adam Smith ve daha önceki yazarlardan olan; Locke, Hume ve Hobbes gibi yazarlara dayanan bir yaklaşımdır. Bu yaklaşım Locke ve Hobbes gibi yazarların sözleşme kuramı için atfettikleri anlamdan çıkmıştır ve vergiyi bu yazarlar "*Devletin bireyleri koruması karşılığında ödenen bir fiyat ya da kişilerin organize olmuş bir topluma girmek için ödedikleri bir çeşit pay*" şeklinde tanımlamıştır (Yereli ve Ata, 2011: 25). Fayda yaklaşımına göre vergilendirme mübadele esasına dayanmaktadır.

Fayda teorisini savunanlar vergiyi devletin hizmetleri karşılığında ödenen bir bedel ya da fiyat olarak görürler. Vergilerinde kamu hizmetlerinden elde edilen faydaya göre hesaplanmasını savunurlar.

1.2.3.1.2. Fayda Yaklaşımının Vergilemede Rolü ve Uygulanması

Fayda yaklaşımı sağlanması için devlet ürettiği mal ve hizmetlerin bedelini bireylerden vergi olarak alması gerekir. Bu açıdan da devletin ürettiği mal ve hizmetlerin bölünebilir ve pazarlanabilir olması gerekmektedir (Pehlivan, 2013:153). Ancak bu durum tam kamusal mallar için geçerli değildir. Çünkü tam kamusal mallar ve hizmetler bölünemez ve pazarlanamaz niteliktedir. Bu açıdan fayda yaklaşımı tüm kamusal mallar için uygulanabilir değildir.

Fayda yaklaşımına göre vergilendirme ancak belediyelerin su ve yol hizmetlerinden yararlananlardan aldığı pay ya da bireylerin kamu hizmetlerinden faydalanmak için harç ödemesi gibi durumlarda geçerlidir.

Eğer fayda yaklaşımını tüm kamusal mal ve hizmetlerin vergilendirilmesinde uygulamak istersek; bu mal ve hizmetlerin pazarlanıp bölünebilmesi yanında, ülkedeki tüm bireylerin gelir dağılımlarının eşit olması gerekmektedir. Ancak böyle bir durum söz konusu olmadığında herkes kamu mal ve hizmetlerinden yararlanamaz. Bu açıdan da fayda yaklaşımı adalet ve eşitlik ilkesine uygun görülmemektedir.

1.2.3.2. Ödeme Gücü Yaklaşımı

1.2.3.2.1. Vergi Ödeme Gücü Kavramı ve Vergilemede Ödeme Gücü İlkesi

Ödeme gücü kavramı teorik açıdan bakıldığında fayda yaklaşımı ile birlikte vergiyi açıklayan teorileri oluşturmaktadırlar. Fayda yaklaşımı bireylerin kamu hizmetlerinden yararlandığı düzeyde devlet hizmetlerine katılmalarını öngörmektedir. Ancak bu ilke tek başına vergiyi açıklamaya yeterli olmamaktadır. Çünkü bir bireyin devlet hizmetlerinden faydalanma oranının ne ölçüde olduğunu bilmemiz mümkün değildir. Fayda yaklaşımının yetersiz olması üzerine ödeme gücü teorisi ön plana çıkmaktadır. Burada ödeme gücü kavramı bireylerin faydaları dikkate alınmadan; ailelerini ve kendilerini geçindirecek düzeyin üstünde iken vergilendirmeye katılmalarını ifade eder.

Vergilemede ödeme gücü ilkesi yüksek geliri olan kişilerin yüksek oranda, düşük geliri olan kişilerin ise düşük oranda vergiye tabi olmasını öngörür. Burada

anlatılmak istenen yüksek geliri olanın yüksek ödeme gücüne sahip olması ve düşük geliri olanın ise düşük ödeme gücüne sahip olmasıdır. Ayrıca düşük ödeme gücüne sahip olmanın yanı sıra kişi ödeme gücüne de sahip olmayabilir

1.2.3.2.2. Vergi Ödeme Gücünün Göstergeleri

Vergi ödeme gücü tanımladığımız gibi kısaca bireylerin kendi ve aile ihtiyaçlarını karşılayabilecekleri miktardır. İlk düşündüğümüzde bu miktar yalnızca gelirden oluşuyormuş gibi görünebilir. Ancak gelirin yanında yapılan harcamalar ve elimizde bulunan serveti de ödeme gücünü belirlemede dikkate almalıyız.

Literatüre bakıldığında bireylerin mali güçlerinin göstergesini en iyi tanımlayanın gelir olduğunu savunulmaktadır. Gelirin en iyi mali güç göstergesi olduğunu savunanlara göre gelir, bireyin ekonomik gücünü ve vergilendirilebilir kapasiteyi en iyi gösteren unsurdur (Soğukpınar, 2009: 43). Servet, gelir gibi dinamik bir büyüklük değil stok bir büyüklüktür. Yani gelir, tasarruf yapılması dışında sürekli değişebilen bir değerken; servet stok halinde yani birikim şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu durumda da servet gelirinin emek gelirlerine kıyasla daha güvenli ve sürekli olması nedeni ile aynı değerde olan emek gelirinden daha yüksek bir mali gücü içerdiği savunulmaktadır (Gökçay, 2017: 119).

Harcama kavramına baktığımızda ödeme gücü göstergesi açısından oldukça tartışmalı bir konumda bulunmaktadır. Bireyin harcamalarının ödeme göstergesi olduğunu kabul eden taraf gelirleri veya servetleri yüksek olan bireylerin harcamalarının da yüksek olacağını kabul etmektedir. Bu yüzden de harcamanın ödeme gücü göstergesi sayılması gerektiğini savunmaktadırlar. Diğer taraftan harcamanın ödeme gücü göstergesi olmaması gerektiğini savunan taraf ise servet gibi harcamaları kişiselleştirme yapamayacağımızı savunmaktadır. Bu sebeple de ödeme gücü göstergesi olarak harcamaları dikkate almamamız gerektiğini savunmaktadırlar.

Harcamalar hakkında bir başka görüş ise ödeme gücünün belirlenmesinde diğerlerinden daha etkin olan göstergenin harcama olduğu yönündedir. Bu konu hakkında ise en etkin çalışma N.Kaldor tarafından ortaya konulmuştur. Kaldor'a göre; gelir, bireysel refahın ve vergi ödeme gücünün tam ve değişmez ölçüsü olarak sayılmamalıdır. Gelir vergisi, tekniği ve yapısı ile tasarrufları yani yatırımlara ayrılan meblağları da vergilendirdiği için çifte vergilemeye yol açacaktır ve bu

adeta yatırımları cezalandırmaktadır. Bu bağlamda da harcamaları konu alan dolaysız bir vergi daha adil olacaktır görüşünü savunmaktadır.

1.2.3.2.3. Vergi Ödeme Gücünü Sağlamada Yararlanılan Araçlar

Ödeme gücüne ulaşmada ortaya konulan kriterler artan oranlı vergi tarifeleri, en az geçim indirimi sistemi, ayırma kuramı, negatif gelir vergisi ve istisna, muafiyet, indirimlerden oluşmaktadır.

Vergi tarifeleri ödenecek vergi miktarını belirlemek için matraha uygulanan ölçüler şeklinde tanımlanmaktadır. Vergi tarifeleri literatürde düz oranlı, artan oranlı ve azalan oranlı olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Ancak bazı kaynaklarda bu tarifelerin karma şekillerine de rastlamak mümkündür.

Vergi tarifelerinden sabit oranlı vergi tarifesi adından da anlaşılacağı üzere matrah ne olursa olsun sabit bir oranın uygulandığı yani tek bir oranın uygulandığı tarifelerdir. Buna örnek olarak kurumlar vergisi verilebilir. Artan oranlı vergi tarifesi matrah arttıkça matraha uygulanacak vergi oranının da arttığı ancak vergi oranındaki artışın daima matrahtaki artışın üstünde olduğu tarifiedir (Şen ve Sağbaş, 2017: 134). Kısaca matrah arttıkça vergi oranlarının yükseldiği tarife artan oranlı vergi tarifesi olarak adlandırılmaktadır. Artan oranlı vergi tarifesi sınıf usulü ve dilim usulü olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Sınıf usulü artan oranlı vergi tarifesinden dilim usulü artan oranlı vergi tarifesi ödeme gücüne göre vergilendirmeyi sağlama açısından daha etkindir. Çünkü sınıf usulü vergi tarifesinde bireylerin geliri karşısında yazan orandan vergilendirilmektedir. Ancak dilim usulü vergi tarifesinde her bir dilimdeki vergi alt ve üst dilime bakılmaksızın kendi oranına göre ayrı ayrı hesaplanıp, bu hesaplanan vergilerin toplanması şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

En az geçim indirimi temel olarak, geçim standartlarını dikkate almakta, kişilerin temel ihtiyaçlarını karşılamakta kullandıkları bir miktar gelirin vergi dışı bırakılması amacına yönelik bulunmaktadır (Aytekin, 2007: 4). Tanım olarak ise kişinin mükellefin kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürebilmesi için gerekli gelirin vergilendirme kapsamı dışında tutulması tanımlanmaktadır (Şen ve Sağbaş, 2017: 244). Ödeme gücüne göre vergilendirme açısından en az geçim indirimi oldukça büyük bir öneme sahiptir. Bu da ödeme güçleri dışında bulunan kısım için herhangi bir ödeme yapmamaları anlamına gelir. Çünkü bireylerin ödeme güçlerinin az olması durumunda bir indirim yapılmaktadır.

Ayırma ilkesinde vergi adaletine ulaşmak için verginin kaynağı dikkate alınmaktadır. Ayırma ilkesi genel olarak bakıldığında emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha hafif vergilendirilmesini ön görmektedir. Bu ilkenin arkasında emek gelirlerinin daha güç bir şekilde elde edildiği bu bağlamda emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha düşük vergilendirilmesi vergilemede adalet açısından daha adil olacağı görüşü yatmaktadır. Ayırma kuramında gelirin elde edildiği kaynağa bakılarak ödeme gücüne ulaşılmak istenmektedir.

Vergi ödeme gücü kavramı bireylerin kendilerinin ve ailelerinin ihtiyaçlarını karşılamak için gerekli olan geliri aştığında ortaya çıkmaktadır. En az geçim indirimi sisteminin yani belirli bir geçim indirimini yeterli bulmayanlar, kendilerinin ve ailelerinin yaşamını sürdürebilmeleri için gerekli olan gelirin altında kalan bireylere bir gelir transferi yapılmasını savunmaktadırlar (Güran, 2004: 253). Yapılan bu gelir transferine de negatif gelir vergisi sistemi adı verilmektedir. Bu açıdan negatif gelir vergisi sistemi ödeme gücünü sağlamada önemli bir araç olarak yer almaktadır.

İstisnalar bir konunun vergi dışı bırakılması anlamına geldiğinden, vergiden istisna edilen konu bireylerin ödeme güçleri doğrultusunda vergilendirilmesi durumu ile alakalı bir konu ise ödeme gücünü sağlamaya yardımcı olacaktır. Ancak istisna edilen konu bireyin ödeme gücünü dikkate almayan bir konu ise vergi ödeme gücünü hiç etkilemeyecek ya da olumsuz yönde etkileyebilecektir. Muafiyetler bir kişinin vergi dışı bırakılması anlamına geldiğinden, vergi ödeme gücü olmayan bireylerin vergiden muaf olması şeklinde ödeme gücüne ulaşmada kullanılmaktadır. Muafiyetler ile birlikte vergi ödeme gücü olmayan bireyler vergiyi hiç ya da az şekilde ödediğinde ödeme gücünü sağlamada yardımcı olacaktır. İndirimler de ödeme gücüne yönelik yapılmaları durumunda vergi ödeme gücünü sağlamak için bir araç olacaktır.

1.3. Kavramsal Açıdan Vergi Yüğü ve Türleri

1.3.1. Kavramsal Açıdan Vergi Yüğü

Vergi, geçmişten günümüze bedeni, ayni ve nakdi şekilde ödenen, zorunlu bir yükümlülüktür. Her iktisadi düşünce vergiyi kendi açısından tanımlamaya, vergiye çeşitli fonksiyonlar yüklemeye ve vergilemenin ilkelerini ortaya koymaya çalışmıştır (Demir, 2013: 5). Vergi hakkındaki tartışmalar, geçmiş dönemlerde

devlet açısından bakılarak verginin haklılığını öne koyarken, günümüzde daha çok verginin bireyler üzerindeki etkilerine dikkat çekmektedir. Bu şekilde bakıldığında vergi, ekonomik olarak rasyonel davranan bireyler tarafından bir yük olarak görülmektedir. Ayrıca bu durum bireysel olmasının yanında toplumsal olarak da karşımıza çıkmaktadır. Bunun sonucu olarak da verginin toplum üzerinde bir yük oluşturduğunu ifade etmek mümkündür (Demir, 2013: 6).

Vergi yükü kavramından çok bahsedilmesine rağmen net bir tanımı bulunmamaktadır. Vergi yükü hesaplamaları ile alakalı olan çalışmalarda kavram teknik olarak ele alınırken, maliye literatüründe yazarların değer yargılarına bağlı olarak farklı anlamlar yüklenebilmektedir (Tekbaş ve Dökmen, 2007: 196). En genel tanım ise vergi yükü; vergi miktarının, vergi matrahına oranını şeklindedir. Ancak yalnızca bu tanımı dikkate alarak vergi yükünü açıklamak doğru olmayacaktır.

Vergiler, kamu hizmetlerinin finansmanı olarak kullanılmaktadır. Bireyler de bu kamu hizmetlerinden faydalanmaktadır. Bu açıdan bireylerin kamu hizmetlerinden sağladıkları fayda dikkate alındığında karşımıza net vergi yükü çıkar. Yalnız bu fayda dikkate alındığında da vergi yükünü hesaplama açısından tam bir sonuca varmak mümkün değildir. Çünkü bireyler vergi öderken aynı zamanda onlara yansıyan vergiler ve başkalarına yansıttıkları vergiler de onları etkilemektedir. Fayda yanında bu yansıtılan ve yansıyan vergileri de dikkate aldığımızda da karşımıza gerçek vergi yükü çıkmaktadır.

1.3.2. Vergi Yükü Türleri

Vergi, genel anlamda bir toplum için ya da özel açıdan bakacak olursak bireyler bakımından bir yük olarak ortaya çıkabilir. Bu yük psikolojik olarak karşımıza çıktığında subjektif vergi yükü şeklinde ifade edilmektedir. Subjektif vergi yükü, psikolojik açıdan bir etkiye sahip olduğu için ölçmek mümkün değildir. Subjektif vergi yükü ölçülememesinin yanında kişiden kişiye, toplumdan topluma ve zamandan zamana değişiklik gösterebilmektedir (Şen ve Sağbaş, 2017: 293). Diğer bir tür olan objektif vergi yükü ise kişinin ödediği vergi miktarı ile kişinin geliri arasındaki ilişki açısından vergi yükünü açıklamaktadır. Kişinin ödediği vergi miktarı ve geliri maddi olarak ortaya konulabildiğinden objektif vergi yükü ölçülebilmektedir.

Objektif vergi yükü; toplam vergi yükü, kişisel vergi yükü, net vergi yükü, gerçek vergi yükü, efektif vergi yükü gibi türleri kapsamaktadır.

1.3.2.1. Toplam Vergi Yükü

Toplam vergi yükü bir ülkede belirli bir dönemde toplanan tüm vergilerin o dönemin GSYH'sine oranı şeklinde hesaplanan bir değerdir (Özevin, 2020: 226). Toplam vergi yükü tek tek bireylerin vergi yüklerini değil bütün toplumun üzerinde hissettiği vergi yükünü açıklamaktadır. Hesaplanması ise aşağıdaki formüldeki gibidir:

Toplam Vergi Yükü = Belirli Bir Dönemde Toplanan Tüm Vergi Gelirleri / O Dönemin GSYH'si

Hesaplanma şekline baktığımızda da toplam vergi yükü; ülkede toplanan vergi gelirlerinin, o ülkenin ekonomisi üzerinde oluşturduğu toplam yük olarak tanımlanmaktadır. Toplam vergi yükü; vergilerin ülkede hem sosyal refah seviyesine ne miktarda etkili olduğu hakkında bilgi verirken, hem de makroekonomik olarak ortaya çıkan toplam hasılanın ne kadarının vergi şeklinde devlete aktarıldığını göstermektedir (Özcan, 2020: 122).

Toplam vergi yükünü etkileyen birçok etken bulunmaktadır. Bu etkiler bir ülke açısından dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı, gayrisafi yurt içi hasılası ve kişi başına düşen milli gelirin vergi yüküne etkisi, etkin vergi denetimi olarak sıralanmaktadır.

1.3.2.2. Kişisel Vergi Yükü

Kişilerin belli bir dönemde ödedikleri vergilerin yine o dönemde elde ettikleri gelirlerine oranı kişisel vergi yükü olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca kişisel vergi yükünün ödenen vergi ve ödeme gücünün bir fonksiyonu biçiminde tanımlandığı görülmektedir (Demir, 2013: 10). Kişisel vergi yükü kişinin ödediği verginin kişinin gelirine bölünmesi şeklinde hesaplanmaktadır.

Kişisel Vergi Yükü = Kişinin Belirli Bir Dönemde Ödediği Vergi / Kişinin O Dönemdeki Geliri

Kişisel vergi yükü hesaplanırken payda kısmında bulunan kişinin geliri tek başına bireyin vergi yükünü ifade etmeyebilir. Kişinin gelirinin yanında servet ve harcamaları da vergi yükünü etkilemektedir. Bu durumda kişinin vergi yükü hesaplanırken kişinin serveti ve harcamalarını da dikkate almamız daha doğru olacaktır. Çünkü kişinin elde ettiği gelirin ne kadarının zorunlu ihtiyaçlarına

ayrıldığı ne kadarının kültürel, sosyal yani zorunlu olmayan ihtiyaçlarına ayrıldığı da vergi yükünü belirlemede daha yararlı bir sonuç verecektir.

Kişisel vergi yükü, toplumsal vergi yüküne göre vergi yükü kavramının anlaşılmasında daha anlamlı sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Çünkü kişisel vergi yükünde bireylerin gelirleri ve ödedikleri vergiler gibi kişisel durumları dikkate alınmaktadır. Bir kişinin kişisel vergi yükü ne kadar yüksekse, kişinin gelirinin oransal açıdan o kadar fazla kısmı vergiye gidiyor anlamına gelmektedir (Şen ve Sağbaş, 2017: 296). Kişinin gelirine oranla ne kadarının vergiye gittiğini bilerek, bireylerin kullanılabilir gelirlerinin ne düzeyde olduğunu öngörebiliriz. Böylelikle de bireylerin ne kadar yatırım ya da ne kadar tasarruf yapabilecekleri sonucunu çıkarabiliriz.

1.3.2.3. Net Vergi Yükü

Kişisel vergi yükü aynı zamanda brüt vergi yükü olarak da adlandırılmaktadır. Brüt vergi yükünde kişilerin devletin sunduğu hizmetlerden elde ettiği fayda dikkate alınmamaktadır. Kişiler her ne kadar vergiyi zorunlu ve karşılıksız bir şekilde ödeseler de devletin sunduğu kamu hizmetleri ödenen vergiler ile karşılanmaktadır. Bireylerde ödedikleri vergiler karşısında kamu hizmetlerinden yararlanmak isteyebilirler. Bu açıdan içinde kamu hizmetlerinden sağlanan fayda da dikkate alındığında karşımıza net vergi yükü çıkmaktadır. Net vergi yükünde kişinin ödediği vergilerden kişinin kamu hizmetlerinden sağladığı faydanın düşülmesi söz konusudur (Şen ve Sağbaş, 2017: 296). Ancak bu şekilde yapılan bir hesaplama, teorik açıdan kolay gibi görünse de hesaplanması zordur. Bunun sebebi kişilerin kamu hizmetlerinden sağladıkları faydanın kolaylıkla ölçülememesinden kaynaklanmaktadır.

Net vergi yükü kişinin ödediği toplam vergiden, devletin sunduğu hizmetlerden sağladıkları kamusal faydanın çıkarılması ve kişinin toplam gelirine bölünmesi ile hesaplanmaktadır. Ancak burada bahsedilen bireysel net vergi yükü olmaktadır. Bunun dışında toplam net vergi yükü kavramı da bulunmaktadır (Demir, 2013: 14). Bireysel vergi yükü kişinin yalnızca kendi faydasından bahsettiği ve bu faydayı ölçmek mümkün olmadığı için hesaplaması kolay değildir.

Bireysel Net Vergi Yükü= Kişinin Ödediği Toplam Vergi – Kişinin Kamu Hizmetlerinden Sağladığı Fayda / Kişinin Toplam Geliri

Toplam net vergi yükü ise ülkenin vergi gelirleri toplamından, mali yardımlar ve transfer harcamalarının toplamı çıkarılıp; gayri safi milli hâsılaya (GSMH) bölünmesi ile ortaya çıkmaktadır. Toplam vergi yükü mali yardımlar ve transfer harcamalarını ölçebildiğimizden hesaplanabilmektedir.

Toplam Net Vergi Yüğü= [Ülkenin Toplam Vergi Gelirleri] – [Mali Yardımlar ve Transfer Harcamaları Toplamı] / GSMH

1.3.2.4. Gerçek Vergi Yüğü

Ödenen vergi ve kamu hizmetlerinden sağlanan fayda yanında yansıyan ve yansıtılan vergilerinde dikkate alınması ile gerçek vergi yükü ortaya çıkmaktadır (Inaltong, 2012:18). Ödenen vergiye yansıyan vergilerin eklenmesi ile ortaya çıkacak toplamdan; kamu hizmetlerinden elde edilecek fayda ile yansıtılan vergilerin toplamının çıkarılması sonrası kalan miktarın toplam gelire bölünmesi ile hesaplanmaktadır. Ancak bu hesabı yapmak faydanın ölçülememesi, yansıtılan ve yansıyan vergilerin de tam olarak belirlenememesi dolayısıyla oldukça zordur.

Gerçek Vergi Yüğü= [Kişinin Toplam Ödediğı Vergi + Yansıyan Vergiler]- [Kamu Hizmetlerinden Elde Edilen Fayda+Yansıtılan Vergiler]/Toplam Gelir

Gerçek vergi yükü, bireylerin vergi yüklerini anlayabilmemiz için daha doğru bir araçtır. Çünkü gerçek vergi yükü içinde bireylere kamu hizmetlerinden sağladıkları fayda yanında onlara yansıyan ve onların yansıttıkları vergileri de barındırmaktadır.

Vergi yükü çeşitlerinin en kapsamlısı gerçek vergi yüküdür. Gerçek vergi yükü formülü ortaya çıkarılırken vergilerin bütün etkilerinin içine alma suretiyle oluşturulmuştur. Hesaplama dikkate alınan kamusal fayda içinde istisna ve muafiyetlerinde dikkate alınması gerekmektedir ve bu vergi yüküne de uluslararası literatürde efektif vergi yükü de denilmektedir (Demir, 2013: 15).

1.3.2.5. Efektif Vergi Yüğü

Efektif vergi oranı; toplulaştırılmış vergi hâsılatı ve milli gelir istatistikleri ile ortaya çıkan bir orandır (Yurdadoğ ve Albayrak, 2017: 129). Bu vergi öncesi getiri ve vergi sonrası getiri arasındaki farkın vergi öncesi getiriye bölünmesi ile elde edilmektedir. Bunun yanında da nominal vergi oranı, vergi harcamaları, enflasyon oranı gibi unsurlardan etkilenmektedir.

Efektif vergi oranı kendi içinde ortalama efektif vergi oranı ve marjinal efektif vergi oranı olarak ikiye ayrılmaktadır. Ortalama efektif vergi oranı, marjinal

efektif vergi oranına göre vergi yükü değerlendirmede daha uygun bir ölçme yöntemidir. Çünkü marjinal efektif vergi oranında vergi öncesi ve sonrası getiri oranları arası fark ile bulunmaktadır ve bu hesaplama ile marjinal efektif vergi oranı yüksek ise gelir ve yatırım oranı yükselmesini sağlar. Ancak ortalama efektif vergi oranında vergi öncesi getiri oranından vergi sonrası getiri oranı çıkarılıp vergi öncesi getiri oranına bölünmesi ile bulunur. Bu da vergisel yükümlülükler nedeniyle yatırımların getirilerinde azalmayı ifade etmektedir (Yurdadoğ ve Albayrak, 2017: 130).

Efektif vergi oranı toplulaştırılmış vergi hâsılatı ve milli gelir istatistikleri kullanılarak hesaplanmaktadır (Ünlükaplan ve Arısoy, 2011: 15). Bu bağlamda da efektif vergi oranı hesaplamalarını dikkate aldığımızda fiili şekilde ödenen vergi ödemeleri ön plana çıkmaktadır. Bu şekilde daha gerçekçi hesaplamalar yapılması olacaktır. Çünkü gerçekleşen vergi ödemeleri dikkate alınmaktadır. Efektif vergi oranı hesaplamalarının daha çok gelişmiş ülkelerde yapıldığı görülmektedir.

Efektif vergi oranı hesaplamaları farklı şekillerde yapılmaktadır. Bunlar 2002 yılında OECD’de bir çalışmada (Carey ve Rabesona, 2002: 133) belirtilen Mendoza ve Carey-Rabesona metodudur. Tablo 1.1.’de bu hesaplamalar ayrıntılı olarak görülmektedir.

Mendoza metodunda ekonomi sermaye, işgücü ve tüketim olmak üzere üç maldan bahsedilmektedir. Mendoza’nın metodunda vergi öncesi ve sonrası gelir ve fiyat kullanımı öne çıkmaktadır. Bu yöntem gerçekleşmiş ortalama vergi oranına karşılık gelmekte olan toplulaştırılmış efektif vergi oranlarını üretmektedir (Ünlükaplan ve Arısoy, 2011: 15).

Carey-Rabesona Metodu ise Mendoza Metodunda hesaba katılmayan dolaysız vergilerinde dikkate alınması gerektiğini vurgulamıştır.

Tablo 1.1. Efektif Vergi Oranı Hesaplama Yöntemleri

	Mendoza Metodu	Carey-Rabesona Metodu	
		Sosyal güvenlik katkıları indirilebilir	Sosyal güvenlik katkıları indirilemez
Hane halkı geliri üzerinden alınan vergiler (Th)	$Th = [1100 / (OSPUE + PEI + W)] \times 100$	$Th = [1100 / (OSPUE + PEI + W)] \times 100$	$Th = [1100 / (OSPUE + PEI + W - 2100 - 2300 - 2400)] \times 100$
İşgücü geliri üzerinden alınan vergiler (Tl)	$Tl = [(Th \times W + 2000 + 3000) / (W + 2200)] \times 100$	$Tl = [(Th \times W + 2100 + 2200 + a \times 2400 + 3000) / (WSSS + 3000)] \times 100$	$Tl = [(Th \times (W - 2100 - a \times 2400) + 2100 + 2200 + a \times 2400 + 3000) / (WSSS + 3000)] \times 100$
Tüketim geliri üzerinden alınan vergiler (Tc)	$Tc = [(5110 + 5121) / (CP + CG - CGW - 5110 - 5121)] \times 100$	$Tc = [(5110 + 5121 + 5122 + 5123 + 5126 + 5128 + 5200 - 5212) / (CP + CG + CGW)] \times 100$	$Tc = [(5110 + 5121 + 5122 + 5123 + 5126 + 5128 + 5200 - 5212) / (CP + CG + CGW)] \times 100$
Sermaye geliri üzerinden alınan vergiler (Tk)	$Tk = [(Th \times (OSPUE + PEI) + 1200 + 4100 + 4400) / OS] \times 100$	$Tk = [(Th \times (OSPUE + PEI) + 2300 + B \times 2400 + 1200 + 4000 + 5125 + 5212 + 6100) / (OS - 3000)] \times 100$	$Tk = [(Th \times (OSPUE + PEI - 2300 - B \times 2400) + 2300 + B \times 2400 + 1200 + 4000 + 5125 + 5212 + 6100) / (OS - 3000)] \times 100$

Not: $a = W / (OSPUE + PEI + W)$ hanehalkı geliri içinde tüketim gelirinin paylaşılması

$b = 1 - a$ hanehalkı geliri içinde sermaye geliri paylaşılması

$a = (W - 2100) / (OSPUE + PEI + W - 2100 - 2300)$

Kaynak: (Carey ve Rabesona, 2002: 133.)

Tablo 1.1’de hane halkı geliri, tüketim geliri, işgücü geliri ve sermaye geliri efektif vergi yükü hesaplaması için kullanılan işlemler görülmektedir. Bu hesaplamalarda belirtilen terimler Tablo 1.2.’de ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

Tablo 1.2. Efektif Vergi Oranı Hesaplaması İçin Kullanılan Vergi Geliri İstatistikleri

Vergi Geliri İstatistikleri	
1100	Kişiler veya hane halkının gelir, kar ve sermaye kazançları üzerindeki vergiler
1200	Firmaların gelir, kar ve sermaye üzerindeki vergiler
1300	Gelir, kar ve sermayeden ayrılmamış vergiler
2000	Toplam sosyal güvenlik katkıları
2100	İşçiler tarafından ödenen sosyal güvenlik katkıları
2200	İşveren tarafından ödenen sosyal güvenlik katkıları
2300	Kendi işinde çalışan ya da dışarıdan işgücüne katılanların sosyal güvenlik katkıları
2400	Ayrılmamış sosyal güvenlik katkıları
3000	Maaş bordrosu para fiskal ve işgücü üzerindeki vergiler
4000	Emlak vergileri
4100	Gayrimenkuller üzerindeki tekrarlanan vergiler
4400	Sermayeye alakalı ve finansal işlem vergileri
5110	Mal ve hizmetler üzerindeki genel vergiler
5111	Katma Değer Vergisi
5121	Özel tüketim vergileri
5122	Mali tekel karları üzerindeki vergiler
5123	Gümrük ve ithalat vergileri
5125	Yatırım vergileri
5126	Belirli hizmetler üzerindeki vergiler
5128	Diğer belirli mal ve hizmet üzerindeki vergiler
5200	Mal ve performans üzerinden alınan vergiler
5212	Hane halkı dışındakiler tarafından ödenen MTV
6100	Sadece iş alemi tarafından ödenen diğer vergiler

Kaynak: (Ünlükaplan ve Arısoy, 2011:19.)

Tablo 1.3. Efektif Vergi Oranı Hesaplamasında Kullanılan Milli Gelir İstatistikleri

Milli Gelir İstatistikleri	
C	Özel nihai tüketim harcaması
G	Devletin nihai tüketim harcaması
GW	Devlet hizmetinde çalışanlara yapılan ödemeler
OS	Ekonominin toplam faaliyet fazlası
OSPUE	Şirket dışı özel girişimlerin faaliyet fazlası işlemler üzerindeki vergiler
PEI	Hane halkının mülk ve girişim geliri
W	Maaş ve ücretler
WSSS	Memur tazminatları

Kaynak: (Ünlükaplan ve Arısoy, 2011:19.)

Tablo 1.2. ve Tablo 1.3.’de efektif vergi oranları hesaplamaları için kullanılan birtakım veriler bulunmaktadır. Bu veriler milli gelir verileri ve vergi geliri verileri şeklinde sıralanmaktadır.

1.3.2.6. Bölgesel Vergi Yüğü

Diğer vergi yüğü türlerinden farklı olarak bölgesel vergi yükünde yalnızca bir bölgenin vergileri ve gelirleri dikkate alınmaktadır. Bölgesel vergi yüğü ekonomik, sosyal veya coğrafi açılardan homojen olarak kabul edilen bölgelerin ödedikleri toplam verginin, gelirlerine oranıdır (Demir, 2013: 15).

Hesaplanması iki şekilde yapılmaktadır. İlki, bölgenin ödediğı toplam vergilerin ülkenin GSMH’sine bölünmesi ile bulunmaktadır. İkincisi ise bölgenin ödediğı toplam vergilerin yalnız bölgenin gelirine bölünmesi ile bulunmaktadır. Ancak en uygun hesaplama bölgenin ödediğı toplam verginin bölgenin toplam gelirine bölünmesi sonucu ortaya çıkan hesaplamaıdır. Bölgesel vergi yüğü özellikle bölgesel kalkınma, bölgesel politikalar belirleme açısından gerekli olmaktadır.

1.3.2.7. Sektörel Vergi Yüğü

Sektörel vergi yüğü kavramı, çeşitli sektörlerin üzerindeki vergi yükünü ölçmek amacıyla kullanılmaktadır. Sektörel vergi yüğü en kapsamlı olarak sektörün

belirli bir dönemde ödediği toplam vergilerin o dönemki GSYH'ye bölünmesi ile hesaplanmaktadır. Bu hesaplama yanında, daha özele incek olursak; sektörü belli bir dönemde ödediği toplam vergilerin yine o dönemdeki sektör gelirlerine bölünmesi şeklinde ya da sektörde belli bir dönemdeki kişi başına düşen verginin yine o dönemdeki sektördeki kişi başına düşen gelir ile bölünmesi şeklinde de hesaplamalar yapılmaktadır. Fakat özellikle gelir dağılımının dengesiz olduğu sektörlerde kişi başına düşen gelirin vergi kapasitesi açısından iyi bir ölçüt olmayacağından bu şekilde hesaplamalar anlamlı kabul edilmemektedir (Demir, 2013: 17).

1.3.3. Vergi Yükünün Etkileri ve Önemi

Devletler, vergilerin sosyal ve ekonomik hayata etkilerini ölçerek, verginin etkin kullanılıp kullanılmadığını belirleyebilmektedir. Ayrıca kamu gelirleri açısından en büyük yere sahip olan vergilerin; sosyo-ekonomik etkilerinin ölçülmesi gerçek ve tüzel kişilerin ekonomik hayatlarını ne şekilde etkilediğini bilmek açısından oldukça önemlidir. Bu etkilerin ölçülmesi ile devlet vergiye olan olumsuz bakışı en aza indirerek, bireylerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak için gerekli adımları atabilecektir.

Gönüllü uyumu sağlamak için de vergide adaletin sağlanması, tahsil edilen vergilerin kamunun yararına olduğuna vatandaşın inanması ayrıca da vergi yükünün bireylerin taşıyabileceği boyutlarda olması gerekmektedir (Çiftçi vd., 2012: 84). Vergi yükünün bireylerin taşıyabileceği boyutlarda olması gönüllü uyumu sağlayacaktır³. Böylelikle bireylerin kullanılabilir gelirlerinde de bir artış olması ile refahlarında artış meydana gelecektir. Bu şekilde devlete de yarar sağlayacağından vergi yükünün miktarı ve dağılımı oldukça önemlidir.

Devletin vergi politikaları amaçları doğrultusunda iktisadi davranış ve performans bakımında ve ayrıca yükün adil dağılımını öğrenmek açısından vergi yükü kavramı oldukça önemlidir. Bu doğrultuda da devletin vergi politikalarını

³ Vergileme sınırı kapsamında Colin Clark vergilerin milli gelire oranlarının %25'ten yüksek olmamasını söylemektedir. Fizyokratlar bu sınırın %20 olmasını savunmaktadırlar (Öncel, 2001: 19). Pigou ve Dalton kamu hizmetleri ile bireylerin katlandıkları son birim maliyet dikkate alınarak bu sınırın belirlenmesini savunmuşlardır. Higgins ise; bireylerin ödedikleri vergi karşılığında kamu hizmetlerinden ne düzeyde faydalandıklarını, vergiyi ödemedikleri durumda ellerindeki miktar ile sağlayacakları faydanın eşit olduğu noktada bu sınırın olmasını savunurlar (Çiçek, 2012:61).

tekrardan düzenlemek, oluşturmak için demografik gruplar, sektörler, bölgeler ve birçok faktörün vergi yükünü bilmek önem taşımaktadır (Çevik, 2005: 117).

Vergi yükü hesaplamaları ile bir ülkenin maliye politikası, gelir dağılımı, yatırım, teşvik mevzuatları gibi makroekonomik politikaların tespit edilmesi ve uygulanması açısından önemlidir (Öztürk ve Ozansoy, 2011: 200). Vergi yükü hesaplanması için de kullanılan istatistiki verilerin doğruluğu ve tespit edilebilir olması gereklidir.

Vergi yükü hesaplamaları devlet ve vergi yükümlülere açısından vergi politikası tedbirlerini savunmak veya reddetmek, vergi aracılığıyla bölgeler ve sektörler arası gelir dağılımını daha eşit duruma getirmek, uluslararası karşılaştırmalar yapmak, ekonomiyi tam çalışır duruma getirmek, ülkeler arası vergi uyumlaştırmalarına yardımcı olmak için karşılaştırmalar yapmak gibi sebeplerle kullanılmaktadır (Öztürk ve Ozansoy, 2011: 119). Kısaca ülke politikaları için oldukça önemli olan vergi yükü aynı zamanda ülkeler arası karşılaştırmalar yapmak veya bu karşılaştırmalar sonucu vergi uyumlaştırması gibi durumlarda yardımcı olmak için hesaplamaları oldukça önem taşır.

1.4. Teorik Temelleri Açısından Vergilemede Eşitlik İlkesi

1.4.1. Vergilemede Eşitlik İlkesi Kavramı ve Önemi

Eşitlik⁴ ilkesi bireylerin bazı özellikleri dolayısıyla ayırım yapılmadan kanun önünde eşit olması anlamına gelmektedir. Eşitlik ilkesi maddi ve şekli olmak üzere 2'ye ayrılmaktadır (Tekin ve Gümüş, 2014: 249). Maddi anlamda eşitlik; bireylerin belli özelliklerin sınıflandırılması ve bu sınıflandırılmaya göre eşit durumda bulunanlara eşit muamele yapılması anlamına gelmektedir. Şekli anlamda eşitlik ise; kanunlarda bireysel özellikler dikkate alınmadan tarafsız olarak uygulanmasıdır.

Adam Smith ve Adolp Wagner'in vergileme ilkeleri ayırımında vergilemede eşitliğin tanımını yapmışlardır. Adam Smith vergilemede eşitlik ilkesini açıklarken bireylerin ödeme kabiliyetlerinden hareket etmiştir (Özcan, 2019: 190). Zengin ve fakir ayırımı ile bireylerin vergilerini ödeme güçlerine göre kamu harcamalarını

⁴ “iki veya daha çok şeyin eşit olma durumu, denklik”, “kanunlar yönünden insanlar arasında ayırım bulunmaması durumu”

katılmaları gerektiğinden bahsetmiştir. Adam Smith Ulusların Zenginliğı isimli kitabında vergilemede eşitlikten şu şekilde bahsetmektedir: *“Hükümetin masrafını karşılamak için, her devletin uyrukları kendi güçlerine imkan ölçüsünde en yakın oranda, yani devletin koruyuculuğunda her birinin yararlandığı gelir oranında katkıda bulunmalıdır....Vergide eşitlik ya da eşitsizlik denilen şey, bu ana kuralın gözetilmesinden veya gözetilmemesinden oluşur.”* Smith’e göre devlet vatandaşlarının hepsi devletin devamını sağlamak amacı ile gelirlerine orantılı olarak vergi ödemek durumundadır (Güran, 2004: 245).

Adolf Wagner ise vergileri öderken ekonomik güçlerinin dikkate alınmasından bahseder. Wagner eşitlikten kastettiğı ise bireylerin elde ettikleri gelir ile orantılı olarak vergilendirilmesidir (Güran, 2004: 245). Bu doğrultuda yüksek gelir elde edenlerin yüksek bir vergi oranına tabi tutulmasını yani artan oranlı vergilendirilmeyi savunur. Çünkü emeğın sermaye karşısında korunmasını savunur.

Ülkemizde ise eşitlik ilkesinden; 1982 Anayasası’nın 10. maddesinin 1.fıkrasında “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetmeksizin kanun önünde eşittir.” şeklinde bahsedilmektedir. Anayasamızda bahsedilen eşitlik kanun önünde eşit olmaları üzerinde durmaktadır. Vergilemede eşitlik ilkesi de kanun önünde eşitliğin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergilemede eşitlik kavramı anayasada bulunan eşitlik ilkesi çerçevesinde mükelleflerin vergi yasalarıyla hukuki ve fiili açıdan eşit vergilendirilmesi anlamına gelmektedir (Özcan, 2019: 190). Buradaki eşitlik kavramı her bireyin aynı oran, aynı miktar gibi eşit bir şekilde vergilendirilmesi anlamına gelmemektedir. Bireylerin mali güçleri ile orantılı bir şekilde eşit olarak vergilendirilmeleri anlamına gelir. Ayrıca mali güçleri yanında kişisel ve ailevi durumları da dikkate alınmalıdır.

Vergilemede eşitlik ilkesi bireylere vergi yükünün kişisel ve ekonomik durumlarına göre eşit bir şekilde dağıtılmasını gerekli kılmaktadır (Bozdoğan, Buyrukoğlu ve Bozdoğan, 2012: 133). Bu şekilde aynı mali güce sahip olan bireyler aynı şekilde vergilendirilirken, farklı mali güce sahip olan bireyler de farklı şekilde vergilendirilecektir. Vergilemede eşitlik ilkesi aynı mali güce ya da farklı mali güce

sahip olma durumu açısından yatay eşitlik ve dikey eşitlik olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.4.2. Vergilemede Eşitlik İlkesi Bileşenleri

Vergilemede eşitlik ilkesinde aynı mali güce sahip bireylerin aynı şekilde vergilendirilmesi ve farklı mali güce sahip olan bireylerin ise farklı şekilde vergilendirilmesi söz konusudur. Vergilemede eşitlik ilkesinin iki çeşidi bulunmaktadır. Bunlar vergilemede yatay eşitlik ve vergilemede dikey eşitlik şeklinde ortaya çıkmaktadır.

1.4.2.1. Vergilemede Yatay Eşitlik Kavramı

Vergilemede yatay eşitlik ilkesi aynı mali güce sahip olan kişilerin aynı şekilde vergilendirilmeleri şeklinde açıklanmaktadır. Yatay eşitlik daha çok kanun önünde eşitlik ilkesi ile bağlantılıdır. Yatay eşitlik ilkesinin gerçekleşebilmesi için vergi kanunlarının kişisel olmayacak şekilde düzenlenmesi, mali güçleri ve aile durumları açısından aynı durumda olan kişiler belirli bir vergi ile ilgili aynı işleme tabi tutulması gerekmektedir (Gök, Biyan ve Akar, 2013: 271). Aynı mali güce, duruma sahip olan iki bireyden biri farklı bir şekilde vergilendirildiğinde bu vergilemede eşitlik ilkesine aykırı olmaktadır. Örneğin iki birey aynı mali güce sahipken, istisna uygulandığında bir birey diğer aynı mali güce sahip olmasına rağmen diğer bireyden farklı bir düzeyde vergi ödemekteyse bu eşitlik ilkesine aykırıdır. Bunun yanında aynı geliri elde eden iki bireyi aynı şekilde vergilendirmek her zaman eşitlik ilkesine uygun olmayabilir. Çünkü iki bireyin aynı miktarda elde ettikleri geliri farklı kaynaklardan sağlamış olması yanında ailevi ve kişisel durumları farklı olabilmektedir.

Yatay eşitlik ilkesinin uygulanabilmesi için vergilendirilebilir gelirin ekonomik olarak tanımının ve vergi matrahının gelirin bütün öğelerini kapsaması gerekmektedir (Akın, 2016: 18). Yatay eşitliğin uygulanmasını muafiyet, istisna, vergi affı ve vergi teşvikleri gibi özel durumlar aksatmaktadır. Çünkü aynı geliri elde etmesine yani aynı mali güce sahip olmasına rağmen bir birey diğer birey gibi aynı istisna ya da muafiyetten yararlanmayabilir. Bu da aynı mali güce sahip olan bireylerin farklı şekilde vergilendirilmesi sonucunu ortaya çıkarır.

1.4.2.2. Vergilemede Dikey Eşitlik Kavramı

Dikey eşitlik kavramına göre farklı mali güce sahip olanların farklı şekilde vergilendirilmelidir. Dikey eşitlik vergilemede mali güç ilkesi ile gerçekleştirilmekte ve sosyal refah devleti ile bağlantılı bir kavramdır. Genel

anlamda mali gücün göstergesinin gelir ve servet olduğu söylenebilir, son yıllarda tüketim yani bireylerin harcamaları da mali güç göstergesi olarak kabul edilmektedir ve bu açıdan ülkelerde tüketim üzerinden alınan vergilerin payı da artmaktadır (Gök, Biyan ve Akar, 2013: 271).

Dikey eşitlik sağlanırken farklı durumda olanlar farklı şekilde vergilenir. En bilindik örnek yüksek gelir elde eden bireylerin, düşük gelir elde edenlerden daha yüksek oranda vergilendirilmesi şeklinde gösterilebilir. Bunun yanında emek geliri elde eden bireyler ile sermaye geliri elde eden bireyler arasında da elde ettikleri unsur açısından farklılıklar bulunduğu için farklı şekilde vergilendirilmeleri dikey eşitlik ilkesini gerçekleştirebilir.

Bireylerin hangi durumda eşit, hangi durumda farklı olduğunu belirlemek kolay değildir. Vergilemede eşitlik ilkesi uygulanırken mali güç dışında kişisel durumları da dikkate alınmalıdır. Örneğin aynı yerde çalışan iki kişiden biri sakat ise engellilik indiriminden yararlanması onun farklı durumda olduğu için farklı şekilde vergilendirildiğini gösterir. Bu açıdan dikey eşitlik sağlanmış görülmektedir. Eğer sakat olan birey diğer bireyle aynı işi yaparken daha çok yoruluyor ve daha çok çaba göstermek zorunda kalıyorsa aynı şekilde vergilendirilmeleri adaletli olmayacaktır (Özcan, 2019: 194).

1.4.3. Eşitlik İlkesinin Sağlanmasına Yönelik Teoriler

Vergilerin karşılıksız bir ödeme olması, vergiyi ödeyenler açısından verginin bir fedakârlık olarak görülme durumunu karşımıza çıkarır. Devletin vergilemedeki görevi, bireylerin vergilerini ödemesi ile beraber katlandıkları fedakârlığın eşit olmasını sağlamaktır. Vergilemede eşitlik, adalet gibi kavramların sağlanması için bireylerin vergiler açısından fedakârlıklarının ne şekilde olması gerektiğini ortaya koyan, fedakârlık teorisi öne sürülmüştür. Bu teori bireylerin vergi ödemekten dolayı katlanmak durumunda olduğu fedakârlığın şekli veya düzeyi ile alakalıdır. Bu teori eşit (mutlak) fedakârlık teorisi, eşit oranlı fedakârlık teorisi, eşit marjinal fedakârlık teorisi ve en az fedakârlık teorisi şeklinde dörde ayrılmaktadır.

1.4.3.1. Eşit (Mutlak) Fedakârlık Teorisi

Mutlak olarak eşit fedakârlık teorisinde her bireyin vergi ile varlığında meydana gelen azalmanın neden olduğu toplam fayda kaybının yani fedakârlığın mutlak olarak eşit olması arzulanır (Turhan, 1998: 218). Bireyler vergi

ödediklerinde bu doğrultuda toplam faydalarında azalma meydana gelmektedir. Bu azalmanın vergi ödemeleri sonucunda aynı olması gerektiği savunulur. Bu teoriye göre bireylerin vergi ödemeleri sonucunda aynı mutlak faydadan mahrum olmaları gerekmektedir (Genç ve Yaşar, 2009: 36). Mutlak olarak eşit fedakârlık teorisinde matrahın büyüklüğü bir önem teşkil etmemektedir. Burada önemli olan bireylerin katlandıkları fedakârlıkların miktarlarının eşit olmasıdır (Demir ve Gülten, 2013: 272).

Hangi gelir düzeyinde olursa olsun bireyler vergilerini ödediklerinde katlandıkları fedakârlıklar eşit olacaktır. Ancak farklı gelir düzeyinde olanların da aynı fedakârlığa sahip olması, vergi yüklerini daha çok düşük gelirli kesime aktaracaktır. Yani düşük gelir düzeyine sahip olan bireyler ile yüksek gelir düzeyinde olan bireylerin katlandıkları fedakârlıklar aynı olacaktır. Bu durum düşük gelirli daha çok etkilerken aynı zamanda refah kaybına yol açacaktır. Bu teoriye bakıldığında düşük gelirli daha çok yük bindireceği için eşitlik ilkesine aykırı bir durum söz konusu olacaktır.

Yükümlüler bu teoriye göre tüm kamu hizmetleri için eşit miktarda vergi ödemelidir. Maktu vergiler örnek verilebilir. Bu durum verginin tersine artan oranlı olması sonucunu doğurur ve böylece düşük gelirli yüksek, yüksek gelirli ise düşük vergi ödemesini ve adaletsiz bir durumun ortaya çıkması sonucunu doğurmaktadır.

1.4.3.2. Eşit Oranlı Fedakârlık Teorisi

Eşit oranlı fedakârlık teorisinde ise her bireyin vergi ile varlığında meydana gelen azalmanın sebep olacağı fayda kaybının nispi olarak eşit, oransal bir eşitlik olması istenmektedir (Turhan, 1998: 219). Bireyler gelirlerinin eşit oranını vergiye ayırmalıdır. Yani bu teoriye göre eşit oranda vergi ödemelidirler. Düz oranlı vergiler buna örnek gösterilebilmektedir.

Tüketilen bir malın bir birim artırılması ile son birim malın toplam faydada ortaya çıkardığı değişiklik anlamına gelen marjinal fayda dikkate alındığında; aynı oran uygulansa dahi mükelleflerin ödedikleri vergi dolayısıyla katlandıkları fedakârlıklar farklı olacaktır (Yılmaz, 2006: 241). Örnek verecek olursak; düşük gelirli bir bireyin gelirinin %10 u ile kendisine sağlayacağı fayda, yüksek gelirli bir bireyin gelirinin %10 u ile kendisine sağlayacağı fayda bir değildir. Düşük gelirli bireyin gelirinin %10 u ile sağladığı fayda yüksek gelirli bireye göre yüksek

olacaktır. Bu açıdan aynı oranda alınan bir vergi düşük ve yüksek gelir elde eden bireyler açısından aynı fedakarlığı sağlamayacaktır.

1.4.3.3. Eşit Marjinal Fedakârlık Teorisi

Eşit marjinal fedakârlık teorisine göre toplumdaki bireylerin tamamının aynı fayda düzeyine getirilmesi amaçlanmaktadır. Bunun için de vergileme yoluyla faydayı azaltma durumuna, en fazla gelire sahip kişiden başlamak ve arzulanan vergi geliri elde edilene kadar devam etmek gerekmektedir (Turhan, 1998: 219).

Bireyin gelir düzeyi arttıkça vergi oranının artması gerektiğini ifade etmektedir. Bu artışın teorik gerekçesi ise gelir arttıkça gelirin marjinal faydasının azalması durumu ile açıklanmaktadır (Demir, 2013: 14). Buna örnek olarak da artan oranlı vergiler verilmektedir. Bu teori eşitlik ilkesi açısından uygun bir teori olarak görülebilmektedir. Ancak vergilerin artan oranlı bir şekilde alınması durumu tek başına vergilemede eşitliği sağlamayacaktır. Çünkü bireylerin elde ettikleri gelirler yanında vergi ödemeleri gereken harcamaları ve hatta servetleri bulunmaktadır. Özellikle günümüzde harcamalar üzerinden alınan vergilerin vergi gelirleri içindeki payına bakıldığında bu durum daha net anlaşılmaktadır.

1.4.3.4. En Az Toplam Fedakârlık İlkesi

Vergilendirmenin bireyler üzerindeki yarattığı fedakârlıkların en az düzeyde olmasını savunur. Bu görüşe göre bireylerin arası bir eşitlik değil, toplum açısından bir bütün şeklinde eşitlik sağlanmalıdır (Demir ve Gülten, 2013: 272). Artan oranlı vergileme sistemi dışında çeşitli indirimlerinde uygulanmalıdır. Asgari geçim indirimi, engellilik indirimi bunlara örnek olarak verilebilir. Bu görüşe göre vergiler daha çok marjinal faydası daha düşük düzeyde olan bireylerden alınmalıdır. Marjinal faydası daha düşük olan bireyler yüksek gelir elde eden bireylerdir. Vergiler daha çok yüksek gelir elde edenlerden alınırsa toplum açısından vergi ödenirken en az toplam fedakârlık sağlanabilecektir.

En az toplam fedakârlık ilkesi vergilemede eşitlik ilkesinin sağlanabilmesi açısından da en uygun ilke olarak görülmektedir. Daha önce de bahsettiğimiz gibi harcama ve servet gibi gelir dışından alınan vergilerde bireyler üzerinde yük oluşturmaktadır. Asgari geçim indirimi gibi indirimler uygulandığında özellikle marjinal faydası yüksek olan düşük gelir elde eden kesim korunacaktır. Böylelikle en az toplam fedakârlık ilkesi ile birlikte vergi yükünün de eşit bir şekilde dağılımı sağlanabilecektir. Ancak bu bahsettiğimiz uygulamaların düzeyinin, yararlanacağı

kesimin ve miktarların vergilemede eşitliği sağlamak üzerine kurulması gerekmektedir.

1.4.4. Vergilemede Eşitliği Sağlamak İçin Kullanılan Araçlar

Vergilemede eşitlik ilkesinin sağlanması için çeşitli araçlar kullanılabilir. Mali güçleri aynı düzeyde olan kişiler aynı şekilde, farklı mali güç düzeyine sahip olan kişilerin ise farklı şekilde vergilendirilmesi istisna ve muafiyet, indirimler, vergi tarife ve oran yapısı, ayırma ilkesi, ayırma ilkesi, negatif gelir vergisi, en az geçim indirimi gibi çeşitli araçlar ile sağlanabilmektedir.

1.4.4.1. Ayırma İlkesi

Mali doktrinde, emek gelirleri ile sermaye gelirlerinin taşıdığı niteliklerin farklarından dolayı, emek gelirin sermaye gelirinden güçsüz olduğu ve vergi oranlarında gelirin kaynak ve niteliğine göre farklı olarak vergilendirilmesi gerektiği savunulmaktadır (Gök, Biyan ve Akar, 2013: 273). Ayırma ilkesi gelirin kaynağı ve niteliğine göre vergilendirilmesini açıklamaktadır. Emek geliri elde eden bir kişi ile sermaye geliri elde eden bir kişinin sarf ettikleri çaba birbirinden farklıdır ve emek geliri daha çok güçlük ve riskle karşı karşıya kalmaktadır. Bu yüzden ayırma ilkesi emeğin sermayeye karşı korunmasını, daha az vergilendirilmesi gerektiğini savunmaktadır.

Sermaye gelirleri, emek gelirlerine göre daha düzenli ve sürekli elde edilebilir. Hastalık, ihtiyarlık, sakatlık gibi durumlarda emek geliri elde etmek zorlaşırken, sermaye gelirin sürdürülmesi arasında bir bağ yok denecek kadar azdır.

Vergilemede eşitlik bağlamında ayırma ilkesi farklı durumdaki iki bireyin yani biri emek geliri elde eden diğeri sermaye geliri elde eden iki bireyin farklı şekilde vergilendirilmesini savunmaktadır. Bu da ayırma ilkesini dikey eşitlik açısından eşitliği sağlayıcı bir araç olarak görmemizi sağlamaktadır. Yatay eşitlik açısından da emek geliri elde edenler aynı şekilde ve sermaye geliri elde edenler aynı şekilde vergilendirileceğinden bu açıdan yatay eşitliğe uygun görülmektedir. Ancak emek geliri ya da sermaye geliri elde edenlerde ödeme gücü açısından kendi içinde farklılaştığı için net bir vergilemede eşitlik sağlanabileceğini söylemek mümkün görülmemektedir.

1.4.4.2. En Az Geçim İndirim

En az geçim indirimi bireylerin kendileri ve ailelerinin yaşamlarını sürdürmeleri için gerekli olan ihtiyaçlarını karşılayabilmeleri amacıyla gelirin o

kısının vergi dışı bırakılmasıdır. Temel olarak, geçim standartlarına dikkat etmekte ve kişilerin ihtiyaçlarını karşılayabilecekleri bir miktar gelirin vergi dışı bırakılmasına amacına yöneliktir (Bozdoğan, Buyrukoğlu ve Bozdoğan, 2012: 129). Bir bakıma gelir düzeyi düşük olan bireylerin yaşamlarını sürdürebilmeleri için bir indirim olarak da açıklanabilir.

Düşük gelir elde eden bireylerin vergilerinin bir kısmının vergi dışı bırakılması, yüksek gelirlilerden farklı olarak vergilendirilmeleri açısından vergilemede eşitlik ilkesinin sağlanmasına yardımcı olmaktadır. Farklı durumda olan bireylerin yani farklı mali güce sahip olan bireylerin farklı şekilde vergilemeye tabi tutulduğu görülmektedir. Bu durum en az geçim indirimi; vergilemede eşitlik ilkesinin bir çeşidi olan dikey eşitliği sağlamak için bir araç olarak tanımlanabilir.

1.4.4.3. Vergi Tarifeleri

Eşitlik ilkesinin gerçekleşebilmesi için vergi tarifelerinden artan oranlı vergi tarifesinin uygun olduğu söylenebilir. Çünkü artan oranlı vergi tarifesinden düşük gelir elde eden birey ile yüksek gelir elde eden birey farklı vergilendirilmektedir. Yüksek gelir elde eden birey düşük gelir elde eden bireye göre daha yüksek oranda vergilendirilir. Bu bağlamda da eşitlik ilkesinde belirtilen aynı durumda olandan aynı şekilde farklı durumda olandan farklı şekilde vergi alınması sağlanmış olmaktadır.

Gelirin artan oranlı tarife dışında düz oranlı tarife ile vergilendirilmesi eşitlik ilkesini sağlamak açısından uygun bir araç değildir. Çünkü düz oranlı vergi tarifesinde tek bir oran ile bir birey ne kadar gelir elde ederse etsin aynı orandan vergilendirilecektir. Bu şekilde de yüksek gelirlinin ödediği vergi ile düşük gelir elde eden kesimin ödediği verginin üzerlerinde oluşturduğu yük aynı olmayacaktır. Artan oranlı vergi tarifi yüksek gelir elde eden bireylerden yüksek, düşük gelir elde eden bireylerden düşük vergi alınmasını savunduğu için dikey eşitliği sağlama açısından uygun bir araç olarak görülmektedir.

1.4.4.4. İstisna, Muafiyet ve İndirimler

İstisna bir konunun aynı veya başka bir kanun ile, kısmen ya da tamamen vergi dışı bırakılması anlamına gelirken; muafiyet bir mükellef ya da mükellef topluluğunun aynı ya da başka bir kanun ile; kısmen ya da tamamen vergi dışı bırakılması anlamına gelmektedir. İndirimler bireylerin ödedikleri vergilerin bir kısmının kısmen veya tamamen vergi dışı bırakılması şeklinde tanımlanmaktadır.

Vergi uygulamalarında daha çok iktisadi ya da sosyal nedenlerle istisna ve muafiyetlere yer verilmektedir (Güran, 2014: 252). Bu iktisadi ve sosyal amaçlara daha pratik bir şekilde ulaşmak için muafiyet, istisna ve indirimler kullanılır. Daha çok sosyal amaçlara yönelik olan istisna ve muafiyetler vergilemede eşitliğin sağlanması için çıkarıldığı söylenebilir. Eşitliği sağlayabilmek için sosyal amaçlar daha çok düşük gelirliyi korumak, yüksek gelirliden daha yüksek vergi almak şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Yüksek gelirlerden yüksek, düşük gelirlerden düşük vergi alınmasını desteklemesi istisna ve muafiyeti dikey eşitlik açısından uygun bir araç olarak düşünmemizi sağlar. Bu açıdan eşitliği sağlama aracı olarak görülse de gereğinden fazla olan istisna ve muafiyetler adaletli, vergilemede eşitliği sağlayan, ödeme gücüne dayalı bir vergi sisteminden bizi uzaklaştırmaktadır. Ayrıca yatay eşitlik açısından uygun görülmemektedir.

1.4.4.5. Negatif Gelir Vergisi

Negatif gelir vergisi gelirleri belirli bir düzeyin altında olan bireylerin vergiden muaf tutulması veya bireylere maddi olarak bir yardım yapılması ile bireylerin gelirlerinin belirli bir düzeye getirmeyi amaçlayan bir vergilendirme tekniğidir (Yılmaz, 2019: 969). Bu teknikte amaç gelirin yeniden dağıtımını sağlamaktır. Negatif gelir vergisi, bireylerin yıllık belirli bir gelir elde etmeleri durumunda, hesaplanan gelir vergisi tutarı kadar olan bir tutarın, bütçeden nakit olarak aktarılmasını esas alır (Temur, 2017: 2). Diğer sosyal yardımlardan farkı olarak negatif gelir vergisi kişisel durumları dikkate almaz yalnızca bireylerin ödeme güçleri doğrultusunda bir yardım olarak karşımıza çıkmaktadır.

Düşük gelir elde eden bireylerin elde ettikleri gelirlerin büyük bir çoğunluğunu vergi ödemek için kullandıklarında onlar için kalan miktarın yaşamlarını sürdürebilmeleri için yeterli olması gereklidir. Negatif gelir vergisi aynı ödeme gücüne sahip olan bireylerin aynı şekilde vergilendirilmesini sağlar. Bu açıdan da eşitlik ilkesinin özellikle aynı durumda olanların aynı şekilde vergilendirilmesi anlamına gelen yatay eşitliği de sağlamaktadır.

1.4.5. Vergilemede Eşitlik İlkesinin Diğer Vergi İlkeleri ile İlişkisi

Vergilemede eşitlik ilkesi; anlamlarının yakın olması ve vergileme için önemli olması açısından vergilemede adalet ilkesi, vergilemede mali güç yani ödeme gücü ilkesi, genellik ilkesi gibi ilkeler ile karıştırılabilmektedir. Doğru bir

değerlendirme yapılması açısından bu ilkeler arasındaki ayrımı yapabilmek önemlidir.

1.4.5.1. Vergilemede Eşitlik İlkesi ve Vergilemede Adalet İlkesi

Adalet; TDK’ da “yasalarla sahip olunan hakların herkes tarafından kullanılmasının sağlanması”, “hak ve hukuka uygunluk” şeklinde tanımlanmaktadır. Eşitlik ise; “iki veya daha çok şeyin eşit olma durumu, denklik”, “kanunlar yönünden insanlar arasında ayrım bulunmaması durumu” şeklinde tanımlanmaktadır (T.D.K., 2019). Kısaca adalet hakların herkes tarafından kullanılması ve eşitlikte insanlar arasında ayrım bulunmaması vurgulanmaktadır.

Eşitlikte bahsedilen insanlar arasında belli bir konuda ayrım yapılmaması durumuyken, adalette herkesin bu haklara sahip olarak bu hakları kullanmasından bahsedilir. Ancak bu hakların eşitliğinden bahsedilmemektedir.

Vergilemede eşitlik kavramı ise; vergi kanunları önünde şeklen eşit olan bireylerin, maddi ve fiili durumlardaki farklılıklarının da dikkate alınması gerektiğini vurgulamaktadır (Bakar vd., 2013: 65). Vergilemede adalet kavramında ise; eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkelerinin birleşmesi ile ortaya çıkmaktadır (Bakar vd., 2013: 66). Vergilemede eşitlik ilkesi bireylerin farklılıklarını dikkate alırken, adalet ilkesi aslında eşitlik ve mali güce göre vergilemenin bir birleşimidir. Bu tanımlarda da görüldüğü üzere vergilemede adalet ve vergilemede eşitlik birbirinden farklı ancak birbirini tamamlayan kavramlardır. Birbirini tamamlama durumu eşitliğin adaletin bir gereği veya ilkesi olduğunu göstermektedir. Ancak burada da dikkat etmemiz gereken eşitliğin her tanımının adaletin bir gereği olduğunu söylemenin mümkün olmadığıdır.

1.4.5.2. Vergilemede Eşitlik İlkesi ve Vergilemede Mali Güç İlkesi

Eşitlik “iki veya daha çok şeyin eşit olma durumu, denklik”, kanunlar yönünden insanlar arasında ayrım bulunmaması durumu” gibi anlamlara gelirken, mali güç ilkesini ise, bir bireyin kendini ve ailesinin ihtiyaçlarını karşılayacak miktarın üzerindeki kısım şeklinde tanımlanmaktadır. Vergilemede eşitlik ilkesi mali güçleri aynı olanların aynı, farklı mali gücü olanların farklı vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. Vergilemede mali güç ilkesi ise bireylerin mali güçleri düzeyinde vergilendirilmesini ön görmektedir. Bu tanımlardan da görüleceği üzere mali güç vergilemede eşitlik ilkesinin gerçekleştirilmesi için gerekli bir unsurdur.

Yani vergilemede mali güç ilkesi, vergilemede eşitlik ilkesinin bir gereği durumunda bulunmaktadır.

1.4.5.3. Vergilemede Eşitlik İlkesi ve Genellik İlkesi

Vergilemede genellik ilkesi bir ülkede yaşayan herkesin gelir ve mallarından vergi ödemesinin zorunlu olduğu anlamına gelmektedir. Vergilemede genellik ilkesi ve vergilemede eşitlik ilkesi birbirleriyle yakından ilişkili kavramlardır.

Vergilemede eşitlik ilkesi aynı mali güce sahip olanların aynı şekilde, farklı mali güce sahip olanların farklı şekilde vergilendirilmesi gerektiğini savunur. Vergilemede genellik ilkesinde ise herkesin dili, dini, ırkı, sınıfı ne olursa olsun vergi ödemeleri gerektiğinden bahseder. Vergilemede eşitlik ilkesini tanımlarken herkesin vergilendirilmesinden bahsedilmese de aynı durumda olanın aynı, farklı durumda olanın farklı vergilendirilmesinden bahsedildiği için herkesin vergilendirileceği çıkarımı yapılmaktadır.

T.C. Anayasası'nın 73.maddesi 1.fıkrasında; “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.” denilmektedir. Bu maddede herkes kelimesi vergilemede genellik ilkesinin bir sonucudur. Aynı şekilde bu maddede bireylerin vergilerini mali güçlerine göre ödemelerinden bahsedilmiştir. Eşitlik ilkesinin de bir gereği olan mali güce göre ödeme de bu maddede açıklanmaktadır. Vergilemede eşitlik ilkesi ve vergilemede genellik ilkesi birbirini tamamlamaktadır. Bütün bu vergilemede mali güç ilkesi, genellik ilkesi, eşitlik ilkesi vergilemede adaletin sağlanabilmesi için gerekli araçlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

1.5. Seçilmiş Bazı Ülkelerde Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Rejimi ve Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü

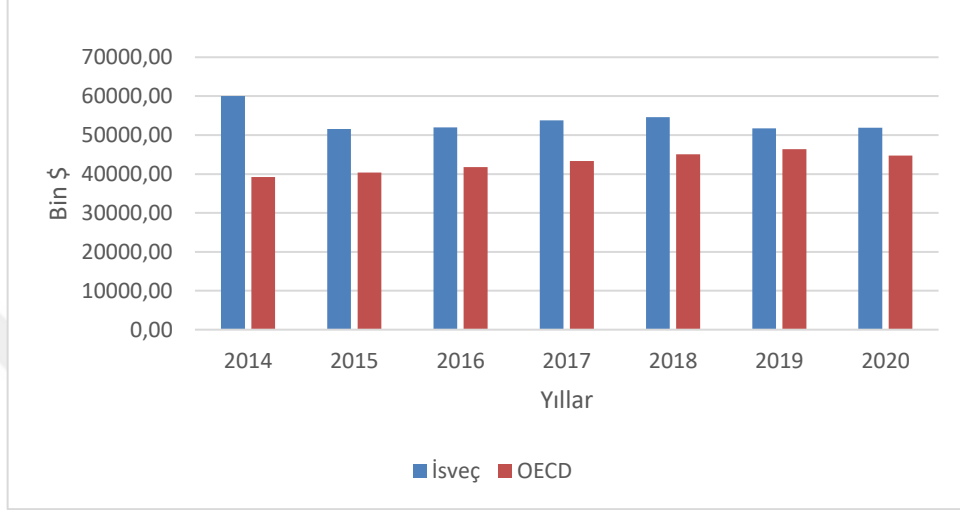
İsveç, Almanya ve Japonya gibi gelişmiş ülkelerde ücret gelirleri vergilendirilirken ilk dilime giren mükellefler ya “0” oranında ya da çok düşük oranlarda vergilendirilmektedir. Gelişmekte olan ülkelere olan Meksika ve Şili’de de bu oranlar ilk dilim için “0” şeklindedir. Bu ülkelere ilk dilimin düşük olması ile OECD açısından bir karşılaştırma yapılmaktadır.

1.5.1. İsveç

İsveç kişi başına düşen milli gelir ve gayrisafi milli hâsılasına bakıldığında gelişmiş ülkeler kategorisine girmektedir. Bu bağlamda da refahı oldukça yüksek durumdadır.

1.5.1.1. İsveç'te Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Rejimi

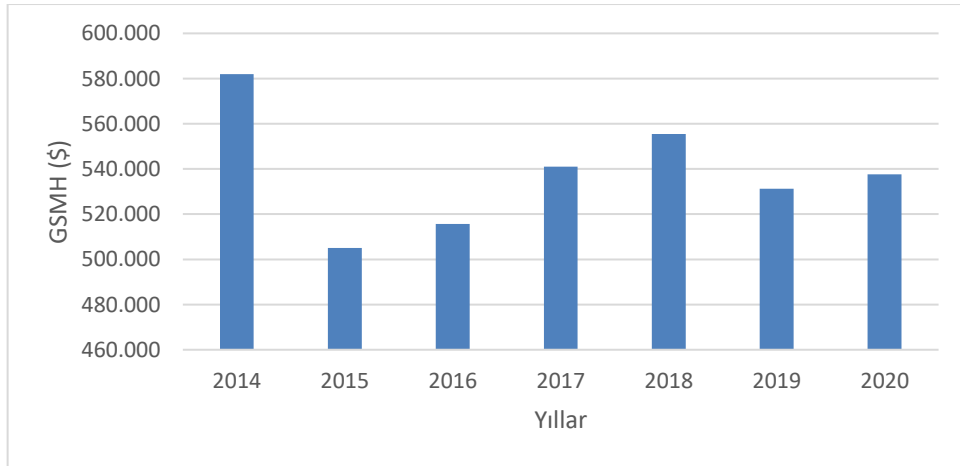
İsveç gelişmiş bir ülkedir. Bu bağlamda kişi başına düşen milli geliri ve gayri safi milli hâsıla oldukça yüksektir. Grafik 1.1'de son 5 yıl itibariyle İsveç ve OECD ortalaması kişi başına düşen milli gelir miktarları ve Grafik 1.2.'de gayri safi milli hâsılayı görmekteyiz;



Grafik 1.1. İsveç ve OECD Ortalaması Kişi Başına Düşen Milli Gelir (2014-2020 / \$)

Kaynak: Dünya Bankası

https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.PP.CD?end=2019&locations=SE&ame_desc=false&start=2014 (Erişim Tarihi: 11.10.2021)



Grafik 1.2. İsveç Gayri Safi Yurt İçi Hasıla Miktarları (2014-2020 / \$)

Kaynak: Dünya Bankası

https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.PP.CD?end=2019&locations=SE&ame_desc=false&start=2014 (Erişim Tarihi: 11.10.2021)

İsveç'te kişi başına düşen milli gelir rakamları oldukça yüksek miktarlardadır. Bu açıdan İsveç gelişmiş ülkeler listesinde yer almaktadır. İsveç, Grafik 1.1.'de OECD ülkeleri ile karşılaştırıldığında OECD ortalamasının üstünde kişi başına düşen milli gelire sahip oldukları görülmektedir. İsveç'in vergileme sistemi içinde ücretlilerin vergilendirilmesi kaynakta kesinti yöntemi ile yapılmaktadır. Ücretlilerin vergilendirilmesinde beyan usulü kullanılmamaktadır. İsveç 2020 yılı gelir vergisi tarifesi de Tablo 1.4.'de gösterildiği şekildedir.

Tablo 1.4. İsveç Gelir Vergisi Tarifesi, 2020

Vergilendirilebilir Gelir (SEK*)	Ulusal Gelir Vergisi (%)	Belediye Gelir Vergisi ** (%)
From 0 to 523,200	0	32
Over 523,200	20	32

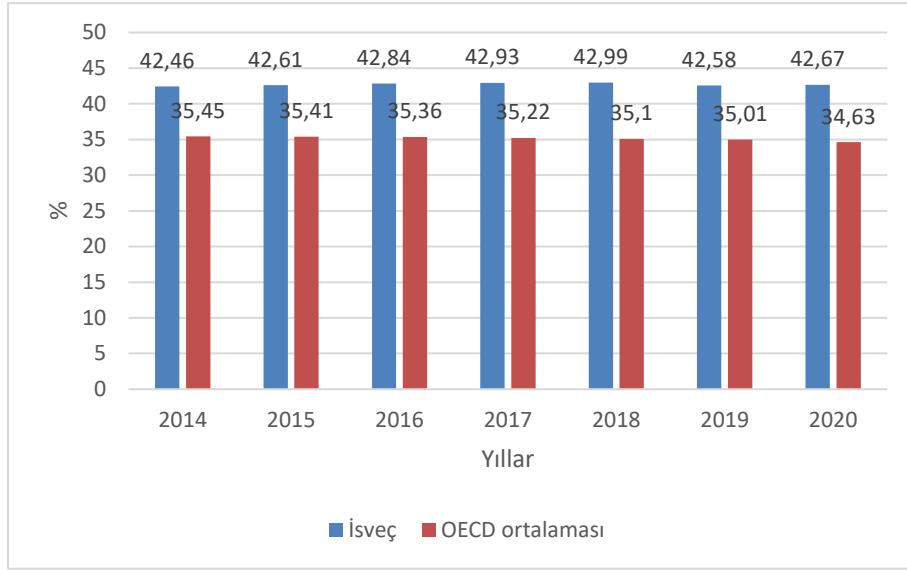
*Swedish Kronor

**Bu oran, ortalama belediye vergisi oranına denktir.

Kaynak: <https://taxsummaries.pwc.com/sweden/individual/taxes-on-personal-income>
(Erişim Tarihi: 11.10.2021)

1.5.1.2. İsveç'te Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü

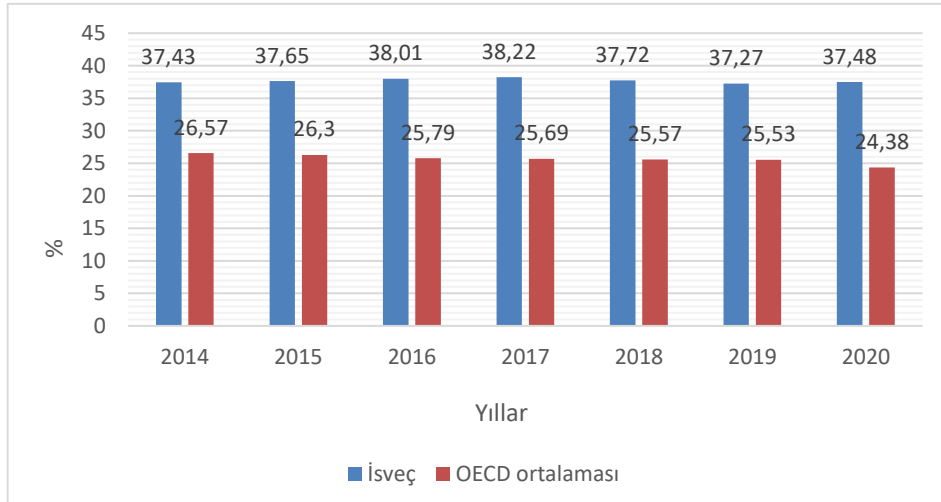
İsveç'te vergi yüğü 2014'den 2020'e kadar olan 7 yıllık süreçte OECD ülkelerinin ortalamasına göre yüksek durumdadır. Grafik 1.3.'e ve Grafik 1.4.'e baktığımızda OECD ülkeleri ortalamaları ile İsveç ücretliler üzerindeki vergi yüğü karşılaştırılması yapılmaktadır.



Grafik 1.3. Ücretliler Üzerindeki Vergi Takoğu İsveç ve OECD Karşılaştırılması
2014-2020 (Bekar ve çocuksuz birey; ortalama gelirin %100'ü)

Kaynak: OECD Statistics, <https://stats.oecd.org/#> (Erişim tarihi: 11.10.2021)

Grafik 1.3.'te görüldüğü gibi 2014–2020 arası İsveç'te ücretliler üzerindeki vergi takoğu OECD ortalamasına göre yüksektir. Ancak bu oranlar evli olmayan ve çocuğu olmayan mükellef için geçerlidir.



Grafik 1.4. Ücretliler Üzerindeki Vergi Takoğu İsveç ve OECD Karşılaştırılması
2014-2020 (Evli, tek çalışan ve 2 çocuklu aile; ortalama gelirin %100'ü)

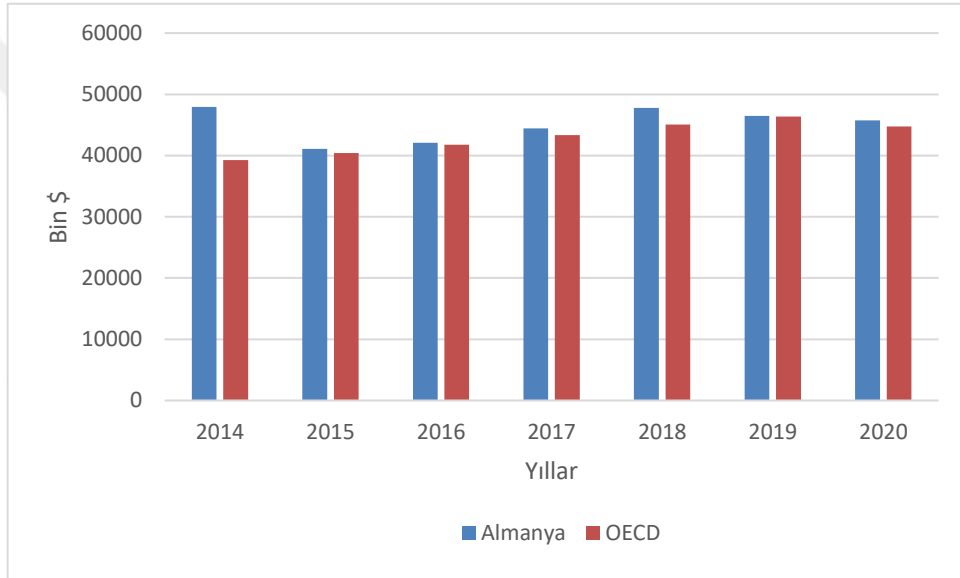
Kaynak: OECD Statistics, <https://stats.oecd.org/#> (Erişim tarihi: 11.10.2021)

Grafik 1.4.'te ise İsveç için evli tek çalışan bulunan ve 2 çocuğu bulunan bir ailenin ücretliler üzerindeki vergi takozu gösterilmektedir. OECD ortalamasına göre İsveç'te vergi takozu yüksek görülmektedir.

1.5.2. Almanya

1.5.2.1. Almanya'da Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Rejimi

Almanya'da kişi başına düşen milli gelir ve gayrisafi milli hâsıla oranları birçok ülkeye göre oldukça yüksek durumdadır. Grafik 1.5.'te Almanya'nın ve OECD ortalamasının 2014 ve 2020 arası kişi başına düşen milli gelir miktarlarını ve Grafik 1.6'da ise yine aynı yıllarda Almanya'nın gayrisafi milli hasıla miktarlarını görmekteyiz.

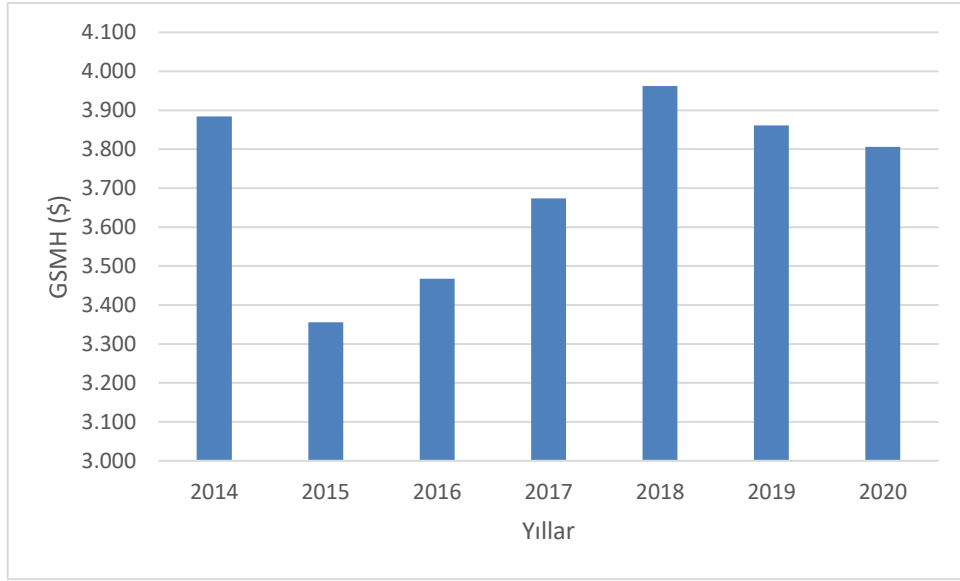


Grafik 1.5. Almanya ve OECD Ortalaması Kişi Başına Düşen Milli Gelir Miktarları (2014-2020 / \$)

Kaynak: Dünya Bankası

https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.CD?end=2019&locations=DE&name_desc=false&start=2014 (Erişim Tarihi: 11.10.2021)

Almanya kişi başına düşen milli geliri OECD ortalamasına 2014 yılı dışında oldukça yakın seyretmektedir. Yakın olmalarına karşın Almanya'nın kişi başına düşen milli geliri OECD ortalamasına göre daha yüksektir.



Grafik 1.6. Almanya Gayri Safi Milli Hasılası (2014-2020 / Trilyon \$)

Kaynak: Dünya Bankası

https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?end=2019&locations=DE&name_desc=false&start=2014 (Erişim Tarihi: 11.10.2021)

Almanya’da ücretliler kaynakta kesinti yoluyla vergilendirilmektedir. Bunun yanında belirli şartlar ile birlikte beyan yöntemi de kullanılmaktadır. Almanya’da gelir unsuru olarak ücret; maaş, ikramiye, katılım payı ve diğer ücretler ve kamu, özel sektör ile işverenler tarafından ödenen yardımlardan oluşmaktadır (Şen ve Demirli, 2018: 143). Ayrıca işveren tarafından çalışanlara ödenen; taşıma, eğitim harcamaları, sosyal güvenlik primleri ile çocuklara eğitim istisnası kapsamında yapılan ödemeler gelir vergisi matrahına dahil edilmemektedir (Şen ve Demirli, 2018: 143).

Tablo 1.5. Almanya Gelir Vergisi Tarifesi, 2021

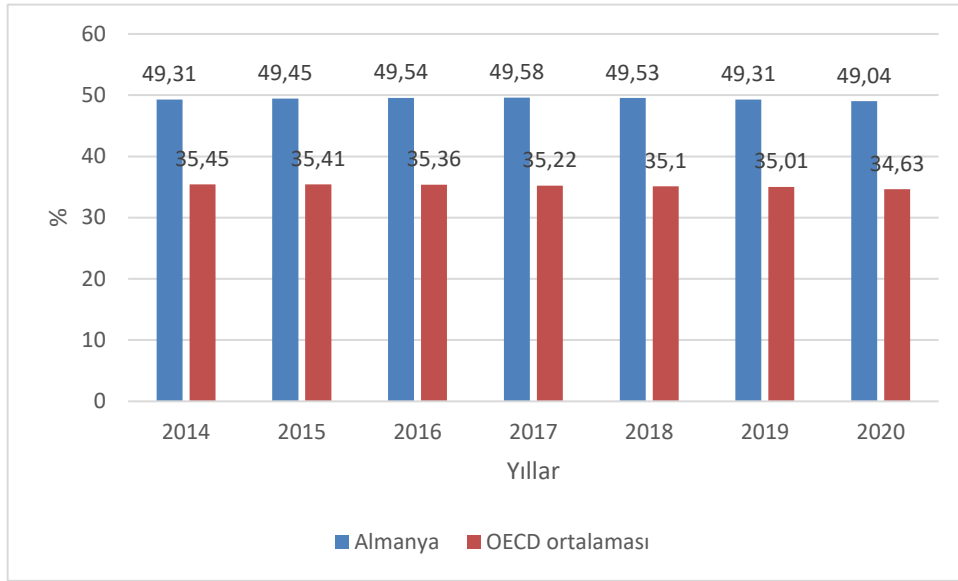
Bekar mükellefler için vergilendirilebilir gelir aralığı (EUR)		Evli mükellefler için vergilendirilebilir gelir aralığı (EUR)		Vergi Oranı (%)
Üzerinde	Altında	Üzerinde	Altında	
0	9,744	0	19,488	0
9,744	57,918	19,488	115,836	14-42*
57,918	274,612	115,836	549,224	42
274,612	Fazlası	549,224	Fazlası	45

Kaynak: <https://taxsummaries.pwc.com/germany/individual/taxes-on-personal-income>
(Erişim Tarihi: 11.10.2021)

Tablo 1.5’te Almanya’nın 2021 yılı için gelir vergisi tarifesi görmektedir. Almanya gelir vergisi bekâr mükellefler ve evli mükellefler şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Gelir tarifesinde en düşük vergi oranı olarak; bekâr mükellefler için 0–9,744 Euro arası “0” oranında vergilendirilirken, evli mükellefler için 0-19,488 Euro arası “0” oranında vergilendirilmektedir.

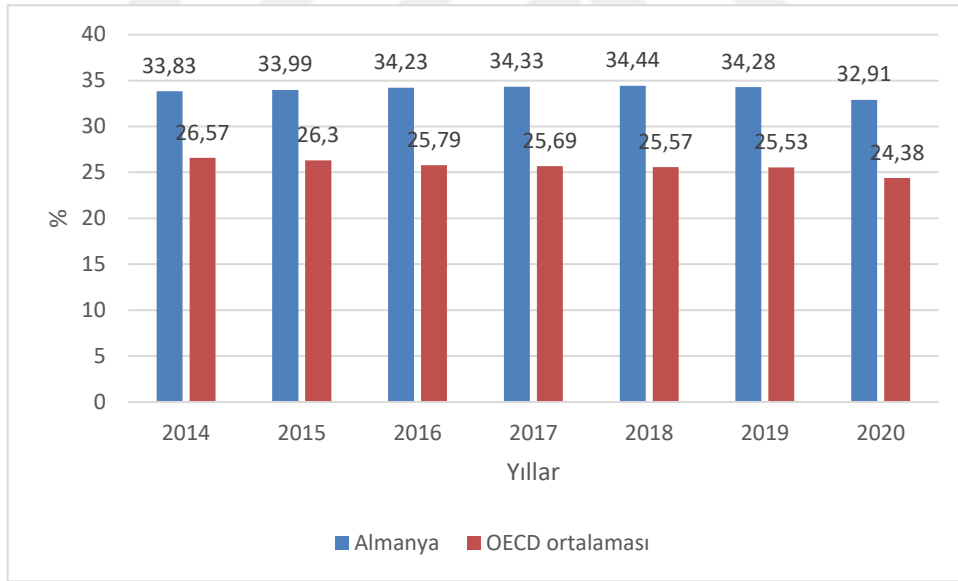
1.5.2.2. Almanya’da Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü

Almanya’da ücretliler üzerindeki vergi takozu OECD ülkeleri ortalamasından 2014–2020 arasındaki 7 yıllık süreçte yüksektir.



Grafik 1.7. Ücretliler Üzerindeki Vergi Takoza Almanya ve OECD Karşılaştırılması 2014-2020 (Bekar ve çocuksuz birey; ortalama gelirin %100'ü)

Kaynak: OECD Statistics, <https://stats.oecd.org/#> (Erişim Tarihi: 11.10.2021)



Grafik 1.8. Ücretliler Üzerindeki Vergi Takoza Almanya ve OECD Karşılaştırılması 2014-2020 (Evli, tek çalışan ve 2 çocuklu aile; ortalama gelirin %100'ü)

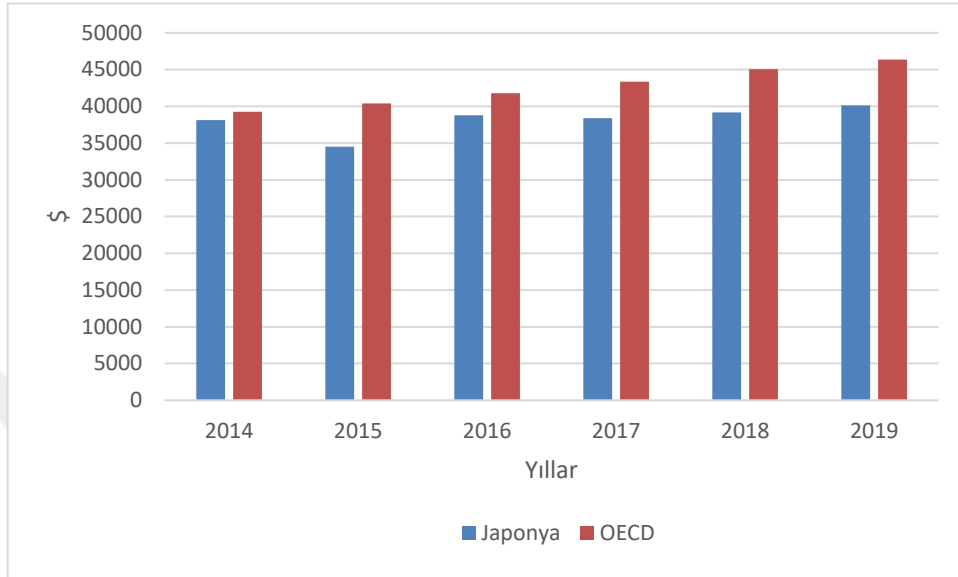
Kaynak: OECD Statistics, <https://stats.oecd.org/#> (Erişim Tarihi: 11.10.2021)

Grafik 1.8.'de görüldüğü gibi 2014-2020 yılları arasında Almanya için evli tek çalışan bulunan ve 2 çocuğu bulunan bir ailenin ücretliler üzerindeki vergi takozu OECD ortalamasına göre yüksektir.

1.5.3. Japonya

1.5.3.1. Japonya’da Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Rejimi

Japonya kişi başına düşen milli gelir ve gayrisafi milli hâsılasına bakıldığında gelişmiş ülke kategorisine girmektedir.

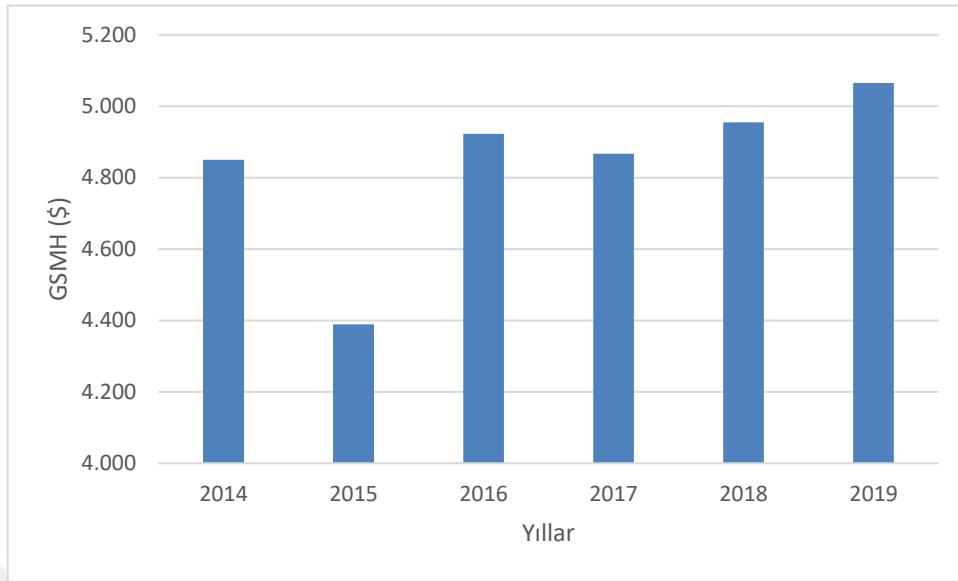


Grafik 1.9. Japonya ve OECD Ortalaması Kişi Başına Düşen Milli Gelir Miktarları (2014-2019 / \$)

Kaynak: Dünya Bankası

https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.CD?end=2019&locations=JP&name_desc=false&start=2014 (Erişim Tarihi: 11.10.2021)

Grafik 1.9.’da Japonya ve OECD ortalamasının kişi başına düşen milli gelir rakamları verilmektedir. 2014-2020 yılları arasında Japonya’da kişi başına düşen milli gelir OECD ortalamasına göre her yıl için düşük görülmektedir. Grafik 1.10’da Japonya gayrisafi milli hasıla rakamlarına bakıldığında 2015 yılında ciddi bir azalma görülürken diğer yıllarda küçük dalgalanmalar mevcuttur.



Grafik 1.10. Japonya Gayri Safi Milli Hasılası (2014-2019 / \$)

Kaynak: Dünya Bankası

https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?end=2019&locations=JP&name_desc=false&start=2014 (Erişim Tarihi: 11.10.2021)

Japonya'da ücretliler hem kaynakta kesinti hem de beyan yöntemi ile vergilendirilmektedir.

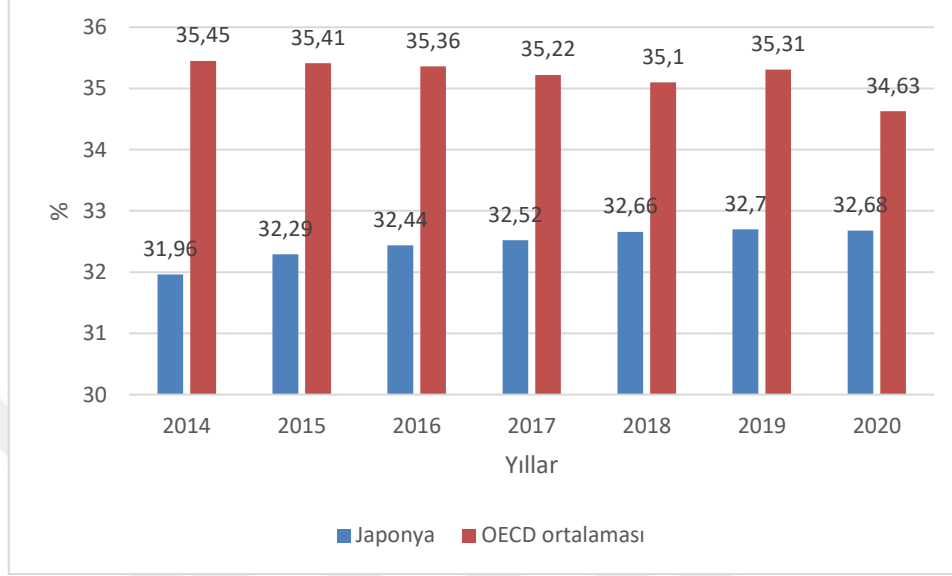
Tablo 1.6. Japonya Gelir Vergisi Tarifesi 2020

Vergilendirilebilir Gelir (JPY)		Sütun 1'de Vergi (JPY)	Fazlası (%)
Üzerinde (sütun 1)	Altında		
0	1.950.000		5
1.950.000	3.300.000	97,500	10
3.300.000	6.950.000	232,500	20
6.950.000	9.000.000	962,500	23
9.000.000	18.000.000	1.434.000	33
18.000.000	40.000.000	4.404.000	40
40.000.000		13.204.000	45

Kaynak: <https://taxsummaries.pwc.com/japan/individual/taxes-on-personal-income> (Erişim Tarihi: 11.10.2021)

1.5.3.2. Japonya’da Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü

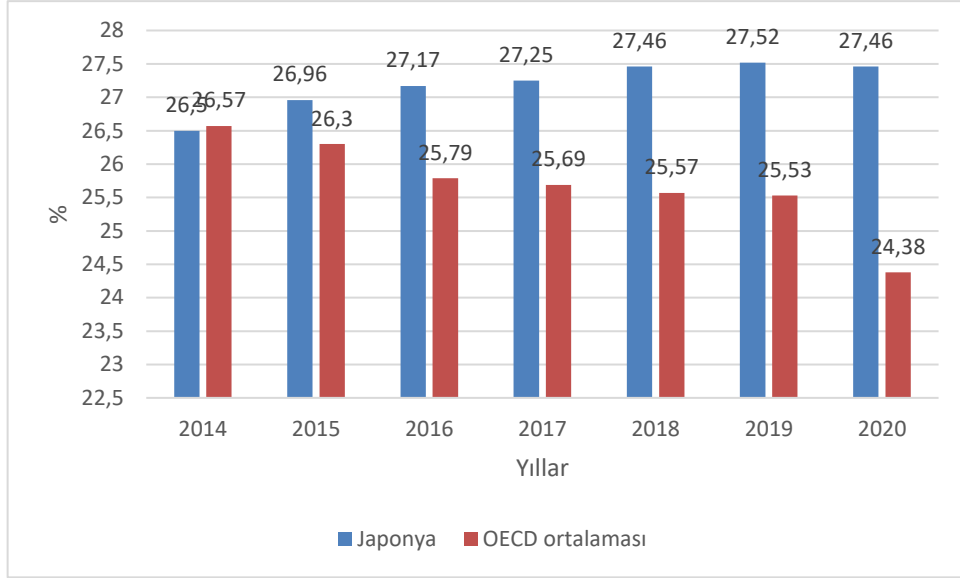
Japonya’da 2014–2020 arası 7 yıllık sürece bakıldığında vergi yüğü OECD ülkelerinin ortalamasından düşüktür.



Grafik 1.11. Ücretliler Üzerindeki Vergi Takozu Japonya ve OECD Karşılaştırılması 2014-2020 (Bekar ve çocuksuz birey; ortalama gelirin %100’ü)

Kaynak: OECD Statistics, <https://stats.oecd.org/#> (Erişim Tarihi: 11.10.2021)

Grafik 1.11’de görülene göre 2014-2020 yılları arasında Japonya için evli olmayan ve çocuğı bulunmayan bir ailenin ücretliler üzerindeki vergi takozu OECD ortalamasına göre düşük bir seyir göstermektedir.



Grafik 1.12. Ücretliler Üzerindeki Vergi Takoza Japonya ve OECD Karşılaştırılması 2014-2019 (Evli, tek çalışan ve 2 çocuklu aile; ortalama gelirin %100'ü)

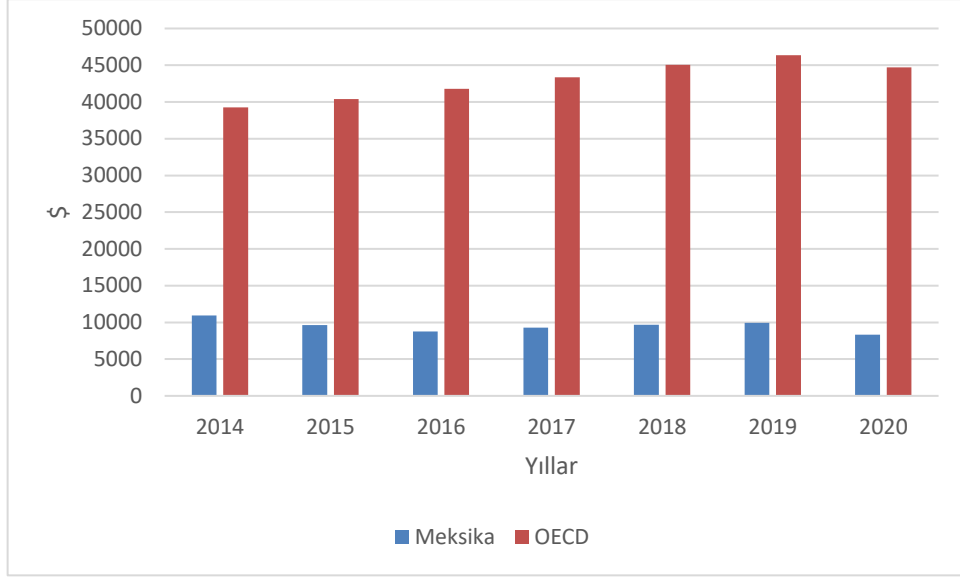
Kaynak: OECD Statistics, <https://stats.oecd.org/#> (Erişim Tarihi: 10.01.2021)

Grafik 1.12'de ise Japonya için evli tek çalışan bulunan ve 2 çocuğu bulunan bir ailenin ücretliler üzerindeki vergi takozu OECD ortalamasına göre 2014 yılında düşük; 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 ve 2020 yıllarında yüksek olduğu görülmektedir.

1.5.4. Meksika

1.5.4.1. Meksika'da Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Rejimi

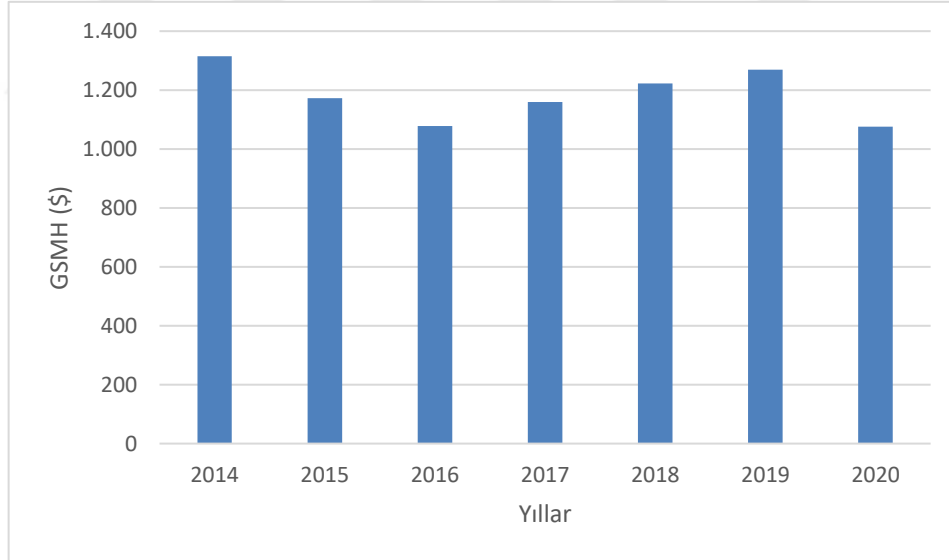
Meksika gayrisafî mili hâsılası ve kişi başına düşen milli gelir miktarlarına göre gelişmekte olan ülke sınıfına girmektedir.



Grafik 1. 13. Meksika ve OECD Ortalaması Kişi Başına Düşen Milli Gelir Miktarları (2014-2020 / \$)

Kaynak: Dünya Bankası

https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.CD?end=2019&locations=MX&name_desc=false&start=2014 (Erişim Tarihi: 11.10.2021)



Grafik 1.14. Meksika Gayri Safi Milli Hasılası (2014-2019 / \$)

Kaynak: Dünya Bankası

https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?end=2019&locations=MX&name_desc=false&start=2014 (Erişim Tarihi: 11.01.2021)

Grafik 1.13'te görüldüğü gibi Meksika kişi başına düşen milli gelir ile OECD ortalamasında oldukça belirgin bir fark bulunmaktadır. 2014-2020 yılları

arasında Meksika’da kişi başına düşen milli gelir OECD ortalamasından oldukça düşüktür.

Meksika’da ücret gelirleri vergilendirilmesinde kaynakta kesinti yöntemi ek olarak beyan yöntemi ile vergilendirilmektedir. Tablo 1.7.’de gösterilen Meksika gelir vergisi tarifesinde 11 dilim bulunmaktadır. Vergi oranları ise %1.92’den başlamakta olup, son dilim %35 oranında vergilendirilmektedir.

Tablo 1.7. Meksika Gelir Vergisi Tarifesi 2021

Vergilendirilebilir Gelir (MXN)		Temel Vergi	
Üzerinde	Altında	Sütun 1’de Vergi (MXN)	Fazlası (%)
0.01	7,735.00	0	1.92
7,735.01	65,651.07	148.51	6.40
65,651.08	115,375.90	3,855.14	10.88
115,375.91	134,119.41	9,265.20	16.00
134,119.42	160,577.65	12,264.16	17.92
160,577.66	323,862.00	17,005.47	21.36
323,862.01	510,451.00	51,883.01	23.52
510,451.01	974,535.03	95,768.74	30.00
974,535.04	1,299,380.04	234,993.95	32.00
1,299,380.05	3,898,140.12	338,944.34	34.00
3,898,140.13	and above	1,222,522.76	35.00

Kaynak: <https://taxsummaries.pwc.com/mexico/individual/taxes-on-personal-income>
(Erişim Tarihi: 11.10.2021)

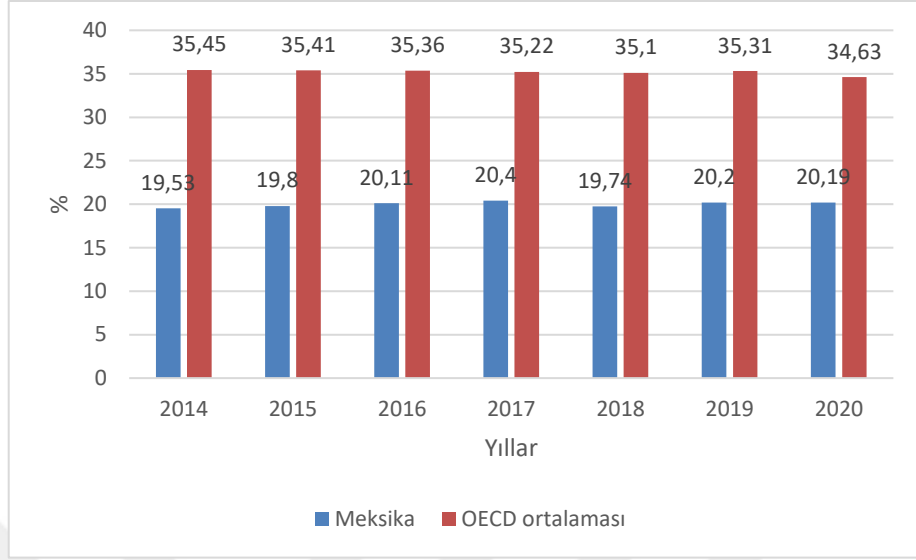
Tablo 1.8. Yurtdışında Yerleşik Bulunan Mükellefler için Gelir Vergisi Tarifesi 2021

Vergilendirilebilir Gelir (MXN)		Vergi Oranı (%)
Üzerinde	Altında	
0	125,900	Muaf
125,900	1,000,000	15
1,000,000	Fazlası	30

Kaynak: <https://taxsummaries.pwc.com/mexico/individual/taxes-on-personal-income>

Tablo 1.8’de yurtdışında yerleşik bulunan mükellefler için bir vergi tarifesi yer almaktadır. Yurtdışında bulunan mükelleflerde 0 ile 125,900 MXN arasında bulunan gelirlerin vergiden muaf oldukları görülmektedir.

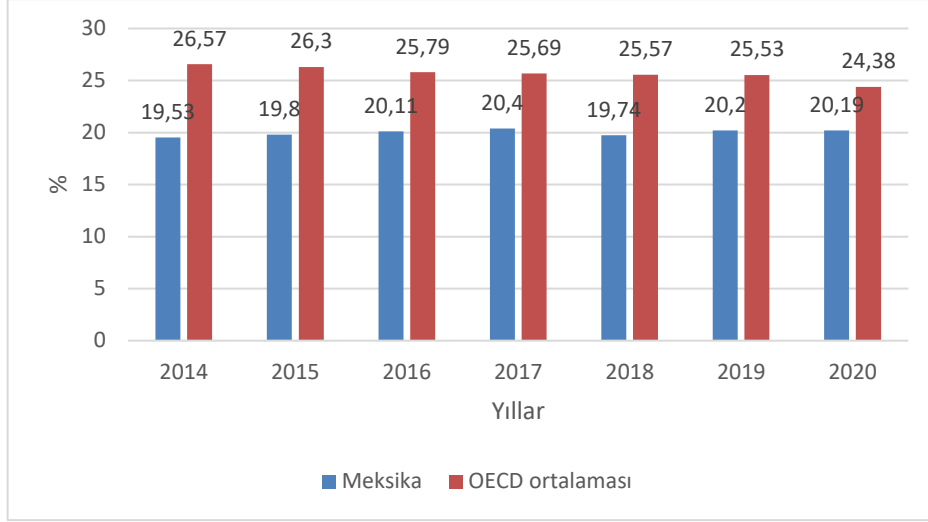
1.5.4.2. Meksika’da Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü



Grafik 1.15. Ücretliler Üzerindeki Vergi Takožu Meksika ve OECD Karşılaştırılması 2014-2020 (Bekar ve çocuksuz birey; ortalama gelirin %100’ü)

Kaynak: OECD Statistics, <https://stats.oecd.org/#> (Erişim Tarihi: 11.10.2021)

Grafik 1.15’te 2014-2020 yılları arasında Meksika ve OECD ortalaması için evli olmayan ve çocuğı bulunmayan bir ailenin ücretliler üzerindeki vergi takozu karşılaştırılması yapılmaktadır. Meksika’da ücretliler üzerindeki vergi takozu OECD ortalamasına göre düşük bir seyir izlemektedir.



Grafik 1.16. Ücretliler Üzerindeki Vergi Takozu Meksika ve OECD Karşılaştırılması 2014–2020 (Evli, tek çalışan ve 2 çocuklu aile; ortalama gelirin %100’ü)

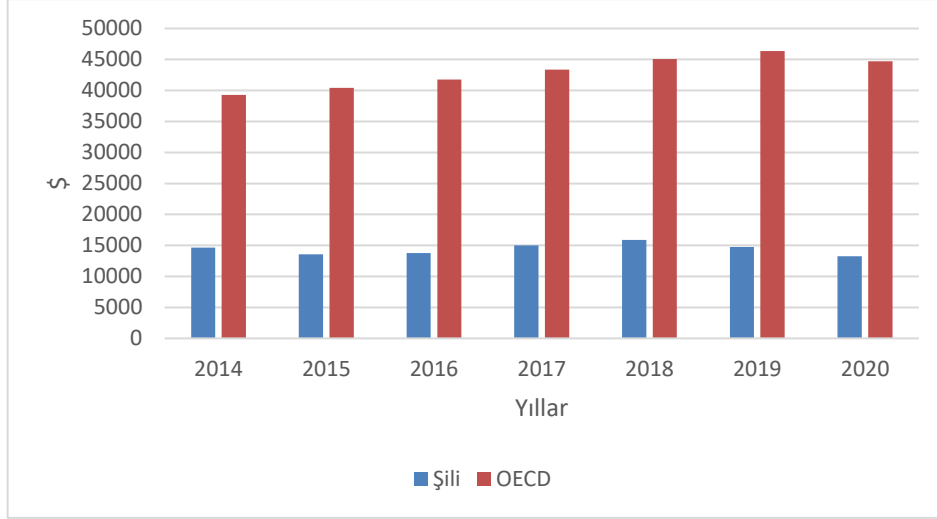
Kaynak: OECD Statistics, <https://stats.oecd.org/#> (Erişim Tarihi: 11.10.2021)

Grafik 1.15 ve Grafik 1.16 karşılaştırıldığında bekar ve çocuksuz birey ile evli, tek çalışan ve 2 çocuklu ailenin vergi takozu eşittir. Grafik 1.16’a bakıldığında Meksika için evli tek çalışan bulunan ve 2 çocuğu bulunan bir ailenin ücretliler üzerindeki vergi takozu ise OECD ortalamasına göre düşük görülmektedir.

1.5.5. Şili

1.5.5.1. Şili’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Rejimi

Şili; gayrisafi milli hâsılası ve kişi başına düşen milli gelir miktarlarına bakıldığında gelişmekte olan ülke sınıfına girmektedir.

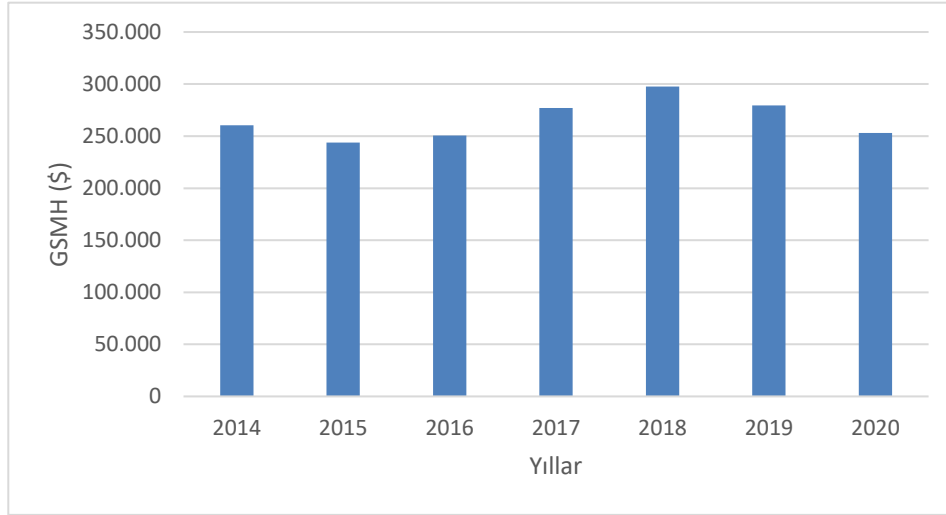


Grafik 1.17. Şili ve OECD Ortalaması Kişi Başına Düşen Milli Gelir Miktarları (2014-2020/ \$)

Kaynak: Dünya Bankası

https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.CD?end=2019&locations=CL&name_desc=false&start=2014 (Erişim Tarihi: 11.10.2021)

Grafik 1.17’de Şili ve OECD ortalaması kişi başına düşen milli gelir miktarları karşılaştırılmaktadır. 2014-2020 yılları arasında Şili kişi başına düşen milli gelirinin OECD ortalamasına göre oldukça düşük olduğu görülmektedir.



Grafik 1.18. Şili Gayri Safı Milli Hasılası (2014-2020/ \$)

Kaynak: Dünya Bankası

https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?end=2019&locations=CL&name_desc=false&start=2014 (Erişim Tarihi: 11.10.2021)

Grafik 1.18’de ise 2014-2020 yıllarında Şili’deki gayrisafi milli hasılasının seyrini görmekteyiz. 2014 yılından 2015 yılına geçerken azalan gayrisafi milli hasıla 2015’ten 2018’e kadar artan bir seyir gösterirken 2018 yılından sonra 2020 yılına kadar ise azalmıştır.

Tablo 1.9. Şili Gelir Vergisi Tarifesi 2020 (Global)

Vergilendirilebilir Gelir (USD*)		Oran (%)	İndirim (USD)
Minimum	Maximum		
0	11,368.06	0	0
11,368.06	25,262.37	4.00	454.72
25,262.37	42,103.94	8.00	1,465.22
42,103.94	58,945.52	13.50	3,780.93
58,945.52	75,787.10	23.00	9,380.76
75,787.10	101,049.46	30.40	14,989.00
101,049.46	fazlası	35.50	19,637.28

*ABD doları 28 Haziran 2017’deki dolar kuru ve o tarihteki UTM değeri dikkate alınarak hesaplanmıştır.

Kaynak: <https://taxsummaries.pwc.com/chile/individual/taxes-on-personal-income>
(Erişim Tarihi: 11.10.2021)

Tablo 1.10. İstihdam Vergisi

Vergiye Tabi Gelir (USD*)		Oran (%)	İndirim (USD)
Minimum	Maximum		
0	947.34	0	0
947.34	2,105.20	4.00	37.89
2,105.20	3,508.66	8.00	122.10
3,508.66	4,912.13	13.50	315.08
4,912.13	6,315.59	23.00	781.73
6,315.59	8,420.79	30.40	1,249.08
8,420.79	Fazlası	35.50	1,636.44

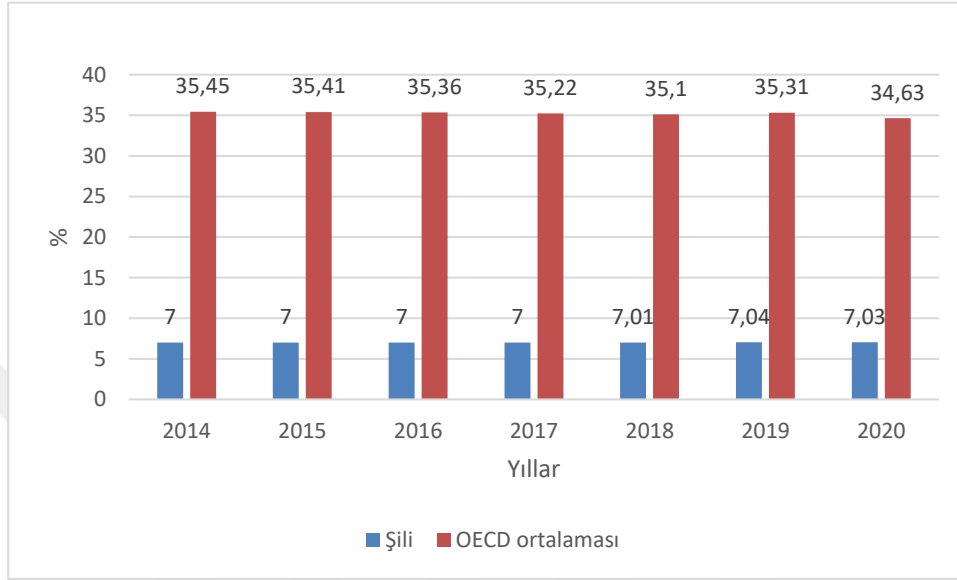
* ABD doları 28 Haziran 2017’deki dolar kuru ve o tarihteki UTM değeri dikkate alınarak hesaplanmıştır.

Kaynak: <https://taxsummaries.pwc.com/chile/individual/taxes-on-personal-income>
(Erişim Tarihi: 11.10.2021)

Tablo 1.9’da Şili için gelir vergisi tarifesi görmektedir. Tarifede 7 dilim bulunmaktadır. Şili gelir tarifesi göre 0-11,368.06 USD gelir elde edenlerin karşılığı 0 oranıdır yani bu gelir aralığına sahip kişilerden vergi alınmamaktadır. En düşük oran %0 iken en yüksek oran %35.50 şeklindedir. Tablo 1.10.’da ise istihdam

vergisi adı altında alınan vergi tarifesi bulunmaktadır. Tarifede 7 dilim bulunmakta, oranlar değişmezken gelir matrahları değişmektedir. Ayrıca her iki tarifede de her dilime düşen bir vergi indirimi miktarı bulunmaktadır.

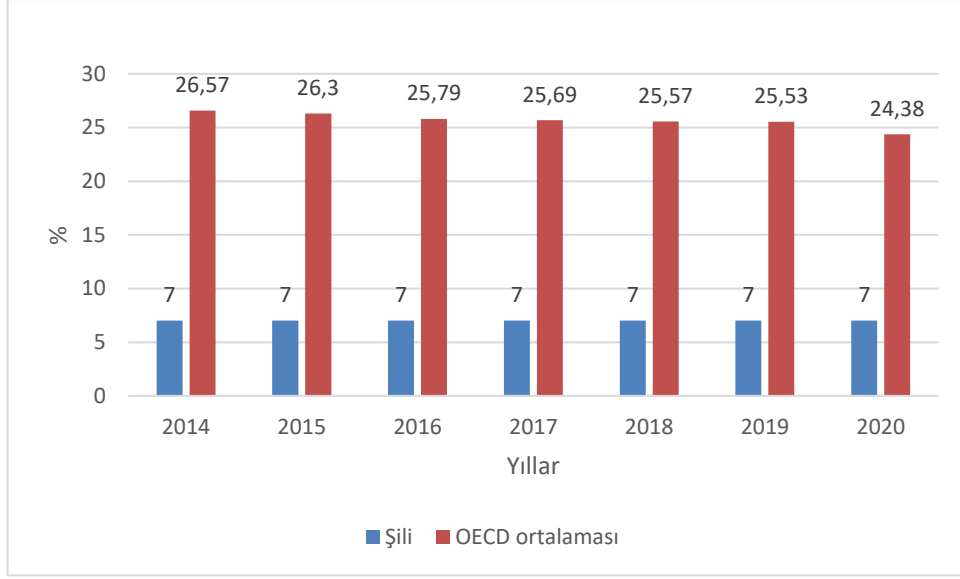
1.5.5.2. Şili’de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü



Grafik 1.19. Ücretliler Üzerindeki Vergi Takozu Şili ve OECD Karşılaştırılması
2014-2020 (Bekar ve çocuksuz birey; ortalama gelirin %100’ü)

Kaynak: OECD Statistics, <https://stats.oecd.org/#> (Erişim Tarihi: 11.10.2021)

Şili’nin düşük vergi takozuna sahip olması; Şili’de çalışanların brüt ücretlerinin gelir vergisinden muaf olması durumundan dolayı gerçekleşmektedir (Nar, 2015:9).



Grafik 1.20. Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü Şili ve OECD Karşılaştırılması
2014-2020 (Evli, tek çalışan ve 2 çocuklu aile; ortalama gelirin %100'ü)

Kaynak: OECD Statistics, <https://stats.oecd.org/#> (Erişim Tarihi: 11.10.2021)

Grafik 1.20.'de görülene göre ise 2014-2020 yılları arasında Şili için evli tek çalışan bulunan ve 2 çocuğı bulunan bir ailenin ücretliler üzerindeki vergi takozu sabit ve OECD ortalamasına göre oldukça düşük olduğu görülmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRKİYE’DE ÜCRET GELİRİ KAVRAMI, ÜCRET GELİRİNİN VERGİLENDİRİLMESİ VE ÜCRETLİLER ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜ

2.1. Türkiye’de Ücret Gelirleri

Ülkemizde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 61. maddesinde ücret gelirleri kavramı “belirli bir işyerine bağlı ve işverene tabi olacak şekilde çalışanların hizmetlerinin karşılığında verilen paralar ve ayınlar ile sağlanan ayrıca para ile temsil edilebilen menfaatler” şeklinde tanımlanmıştır.

Bir gelirin ücret olarak tanımlanması için kanundaki tanımda da belirtildiği gibi belli başlı unsurlar gereklidir. Bu unsurlar bir işverene tabi olma, belirli bir işyerine bağlı olma ve hizmetin karşılığında bir para ödenmesi şeklinde sıralanabilir.

2.1.1. Ücretin Unsurlar ve Ücret Sayılan Gelirler

2.1.1.1. Ücretin Unsurları

Ücretin oluşabilmesi için belli başlı unsurların gerçekleşmesi gereklidir. Bu unsurlar oluşmadan bir ödeme ücret olarak mı değerlendirilmeli yoksa başka bir gelir unsuru olarak mı değerlendirilmeli belirlenememektedir. Bu unsurlar bir işverene tabi olma, belli bir iş yerine bağlı olma ve hizmetin karşılığı olarak bir ödemenin yapılması şeklinde sıralanmaktadır. Sayılan üç unsurun hepsi bir arada bulunuyorsa elde edilen gelir ücret olarak değerlendirilmektedir. Bu unsurlardan herhangi biri dahi bulunmuyorsa bu geliri ücret olarak değerlendirmemiz doğru olmayacaktır.

2.1.1.1.1. Bir İşverene Tabi Olma

Bir gelirin ücret olarak kabul edilmesi için diğer unsurlar yanında işçinin bir işverene tabi olması gerekmektedir. Eğer bu tabiiyet söz konusu değilse, diğer unsurlar gerçekleşse dahi ücret olarak değerlendirmemiz doğru olmayacaktır. Bu unsorda bulunan işveren kavramı 4857 sayılı İş Kanunu 2. maddesine göre; işçi çalıştıran gerçek veya tüzel kişiye ve yahut da tüzel kişiliği bulunmayan kurum ve kuruluşlar şeklinde tanımlanmaktadır. Çalışanın işverene tabi olma durumu fiili gerçekleşebileceği gibi kanun, tüzük, yönetmelik veya sözleşmeler ile de saptanmış olabilmektedir (G.İ.B. Ücret Kazançları Vergi Rehberi, 2020: 3).

2.1.1.1.2. Belli Bir İş Yerine Bağlı Olma

Bir gelirin ücret geliri olarak değerlendirilmesi için diğer iki unsur yanında birey belli bir işyerine bağlı olmalıdır. Belirli bir işyerine bağlı olmaması durumunda diğer unsurlar bulunsada dahi elde edilen gelir ücret geliri olarak tanımlanamayacaktır.

İş kanununda işyeri, işin yapıldığı yer olarak tanımlanmaktadır. Diğer taraftan aynı yasanın bir başka hükmüne göre işin yürütülmesi ve niteliği açısından iş yerine bağlı şekilde olan alanlar ile çocuk emzirme, yemek, dinleme gibi alanlarda iş yeri olarak sayıldığı belirtilmektedir. Bu yerlere bağlı olma durumu hukuki anlamda bağlılıktır. Ancak hizmetin fiilen bu işyerinde yapılması gibi bir zorunluluk bulunmamaktadır.

2.1.1.1.3. Hizmetin Karşılığı Olarak Bir Ödemenin Yapılması

Yapılan bir ödeme eğer hizmet karşılığında yapılmıyor ise bu ödemenin ücret sayılması mümkün olmamaktadır. Hizmet karşılığı olarak yapılan ödeme, nakit (haftalık, aylık vb.), ayın (hizmet karşılığının mal olarak verilmesi) veya para ile temsil edilen menfaatler (konut, araç sağlanması gibi) şeklinde olmaktadır (G.İ.B. Ücret Kazançları Vergi Rehberi, 2020: 3).

2.1.1.2. Ücret Sayılan Gelirler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61.maddesi'nde genel olarak bahsedilen ücret tanımı kapsamı dışında ücret olup olmadığı konusunda şüpheye düşülmemesi için kanunda ücret sayılan ödemeler belirtilmektedir. Bunlar;

İstisna dışında kalan dul ve yetim aylıkları,

Daha önceden yapılmış veya gelecekte yapılması planlanan hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlar ile sağlanan diğer menfaatler,

Bazı meclis ve komisyon üyelerine sağlanan para, ayın ve menfaatler,

Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleri ile tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,

Bilirkişiler, resmi arabulucular, eksperler, spor hakemleri ve her türlü yarışma jürilerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,

Sporculara yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler, şeklinde sıralanmaktadır.

2.1.2. Türkiye Ekonomisi'nde Ücret Geliri Elde Edenlerin Yeri ve Önemi

2.1.2.1. Türkiye'de İşgücü

Türkiye'de mevsim etkisinden arındırılmış işgücü ve istihdam oranları

Tablo 2.1.'de gösterilmektedir. Bu tabloda her yılın Ocak ayı verilmektedir.

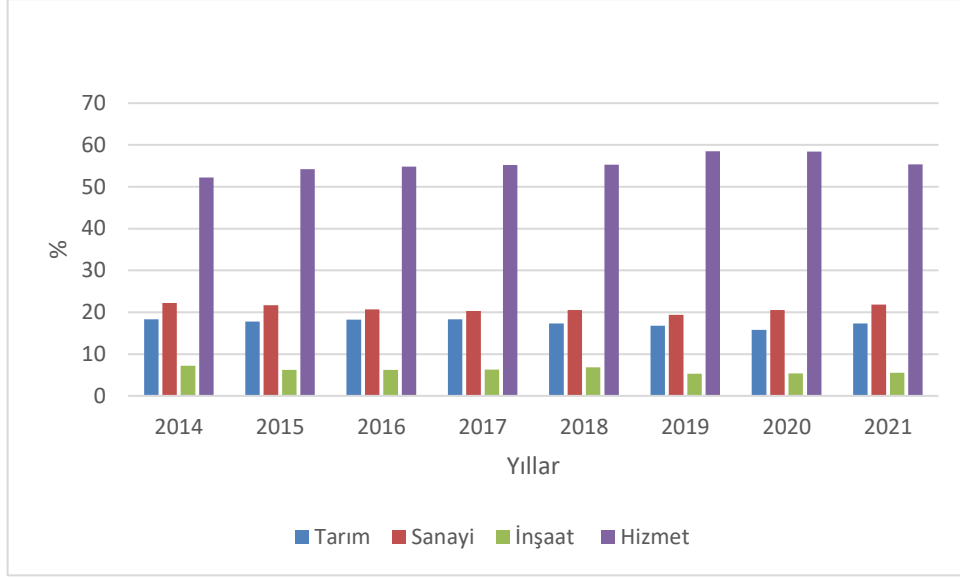
Tablo 2. 1. Mevsim Etkisinden Arındırılmış İşgücü ve İstihdam Göstergeleri
(2010-2020 / Ocak Ayı)

Mevsim etkisinden arındırılmış işgücü ve istihdam göstergeleri (Ocak ayı)			
	İşgücü (Bin)	İstihdam (Bin)	İşgücüne Katılma Oranı (%)
2010	24 449	21 489	46,7
2011	25 219	22 717	47,1
2012	25 788	23 629	47,3
2013	26 896	24 542	48,5
2014	27 931	25 338	49,4
2015	29 340	26 325	51,0
2016	30 196	27 147	51,7
2017	31 217	27 510	52,5
2018	32 064	28 881	53,1
2019	32 317	27 951	53,0
2020	32 140	28 039	51,8

Kaynak: TÜİK, <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=Istihdam,-Issizlik-ve-Ucret-108> (Erişim Tarihi: 31.07.2021)

Tablo 2.1'e bakıldığında işgücüne katılım oranının yarı yarıya olduğunu görmekteyiz. Özellikle 2018 yılına kadar bir işgücüne katılım oranında bir artış görülürken, 2018 yılından sonra da bir azalış söz konusudur. Ancak genel anlamda iş gücünün yarısının bir iş sahibi olduğu görülmektedir.

Bu işgücünün belirli kollara göre ayrımı söz konusudur. Bu kollar hizmet, sanayi tarım, inşaat şeklinde gerçekleşmektedir. Grafik 2.1.'de ülkemizde bu kollara göre ayrımı görmekteyiz.



Grafik 2.1. Ekonomik Faaliyete Göre İstihdam Edilenler (15+ Yaş) (Ocak Ayı)

Kaynak: TÜİK, <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=istihdam-issizlik-ve-ucret-108&dil=1> (Erişim Tarihi: 10/10/2021)

Grafik 2.1’de görüldüğü üzere ülkemizde hizmet sektöründe istihdam edilenler %50 oranını dahi geçmektedir. Daha sonra sanayi ve tarım gelirken son olarak da inşaat sektöründe istihdam edilenler gelmektedir. Hizmet sektöründe çalışanlar toplama bakıldığında bu toplamın yarısını oluşturmaktadır.

2.1.2.2. Türkiye’de Ücret Geliri Elde Edenlerin Yeri ve Önemi

İşgücü verilerinden tek başına yararlanarak, ücret geliri elde edenler için bir çıkarım yapmak mümkün görülmemektedir. Mükelleflerin gelir vergilerini ne şekilde ödediklerine bakarak bir çıkarım yapmamız daha sağlıklı olacaktır. Ücret geliri elde edenler istisnai durumlar dışında tevkifat usulü ile vergilendirildiği için ücret geliri elde edenler hakkında bir çıkarımı ancak gelir vergisi tevkifatı rakamlarından yararlanarak yapabiliriz.

Tablo 2.2. Gelir Vergisinin Ödenme Şekline Göre Ayrımı (Bin TL)

Yıllar	Gelir Vergisi	Beyana Dayanan Gelir Vergisi	Basit Usulde Gelir Vergisi	Gelir Vergisi Tevkifatı	Gelir Geçici Vergisi
2006	36.194.424	2.563.501	262.993	32.090.310	1.277.620
2007	43.433.927	2.956.777	336.370	38.733.234	1.407.546
2008	51.135.904	3.667.730	391.368	45.454.664	1.622.142
2009	54.079.942	4.216.079	459.717	47.787.893	1.616.253
2010	59.602.429	4.858.419	523.608	52.437.448	1.782.954
2011	71.603.112	6.324.958	555.859	62.724.983	1.997.312
2012	82.285.434	6.760.970	569.491	72.859.370	2.095.603
2013	93.185.291	7.346.877	597.526	82.873.158	2.367.730
2014	109.388.403	8.335.448	634.527	97.814.752	2.603.676
2015	127.590.572	9.957.409	725.395	114.036.145	2.871.623
2016	153.114.849	13.777.321	781.628	135.418.783	3.137.117
2017	176.403.552	15.027.178	582.095	157.276.173	3.518.106
2018	215.082.965	18.991.544	527.693	191.512.442	4.051.286
2019	254.377.881	21.083.677	529.931	228.332.881	4.431.392
2020	263.221.448	24.245.613	602.416	233.111.457	5.261.962

Kaynak: 2006-2020 Merkezi Yönetim Gelirlerinden yararlanılarak oluşturulmuştur. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm (Erişim Tarihi: 20.02.2021)

Tablo 2.2’de 2006 yılından 2019 yılına kadar gelir vergisinin hangi usulde, ne kadar gelir vergisi alındığını görmekteyiz. Beyan usulü, tevkifat usulü, basit usul ve geçici vergi şeklinde yapılan ayırım bize en çok vergi alınan kısmın gelir vergisi tevkifatı ile ödeme yapanlar olduğu görülmektedir. Daha sonrasında beyan usulü, geçici vergi, basit usul şeklinde sıralanmaktadır.

2.2. Türkiye’de Ücret Gelirinin Tespiti ve Vergilendirilmesi

2.2.1. Ücret Gelirinin Tespiti

2.2.1.1. Gayrisafi Ücretin Belirlenmesi

Gelir Vergisi Kanunu’nun 61. maddesinde ücret tanımında karşımıza çıkan belirli bir hizmet karşılığı verilen para ve ayın ile sağlanan ve para ile temsil edilen menfaatlardan bahsedilmektedir. Bunlar yanında para ile ölçülmesi mümkün olan iş sözleşmeleri, izin ücreti, hafta tatili ücreti, ulusal bayram günü gibi ücretler de bu kapsama girmektedir (Şenyüz vd., 2016: 73). Kısaca tahsil edilen ücret yanında prim, ikramiye, avans, huzur hakkı gibi menfaatlerde ücret kapsamına girmektedir. Bu bağlamda da gayrisafi ücret belirlenirken çalışanın hizmeti karşılığı işveren

tarafından kendisine yapılan, para ile de ölçülebilen bütün menfaatler ücret olarak değerlendirilip matraha eklenmektedir.

2.2.1.2. Ücretin Safi Tutarının Belirlenmesi

Ücretin vergiye tabi tutulacak safi tutarı, işveren tarafından işçiye verilen para ve ayın ile sağlanan menfaatlerin toplamından birtakım indirimler yapılarak bulunmaktadır. Bu indirimler Gelir Vergisi Kanunu 63.maddesinde emekli aidatı ve sosyal sigorta primleri, sosyal güvenlik destekleme primi, işsizlik sigortası primi, hayat/şahıs sigorta primleri, sendikalara ödenen aidatlar, engellilik indirimi şeklinde sıralanmaktadır.

2.2.1.2.1. Emekli Aidatı ve Sosyal Sigorta Primleri

Emekli sandıkları, bir kanunla kuruldukları durumda ücretin gayrisafi tutarından indirilebilmektedir. Ayrıca 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu’nun geçici 20.maddesinde belirtilen sandıklara ödemesi yapılan aidatlar ve primler de ücretin gayrisafi tutarından indirilmektedir. Bu indirim kesildiği aya ait olan gelir vergisi matrahı tespitinde dikkate alınmaktadır. Bu aidatın peşin olarak toptan ödenmesi durumunda ödenen tutarın tamamı indirilene kadar gayrisafi ücret tutarından indirim konusu yapılmalıdır.

Emekli sandığı ya da Sosyal Sigorta Kurumu üyelerine daha önce ödenmemiş olan aidat veya primler borçlanma ile ödeme ve bu sebeple de emeklilik için esas alınacak hizmet sürelerinde uzatmaya gidilebilecektir (G.İ.B. Ücret Kazançları Vergi Rehberi, 2020: 10).

2.2.1.2.2. Sosyal Güvenlik Destekleme Primi

Sosyal güvenlik destekleme primi; 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’na göre hesaplanmakta ve bu primde gayrisafi tutarın hesaplanması esnasında indirim konusu yapılmaktadır.

2.2.1.2.3. İşsizlik Sigortası Primi ve Hayat/Şahıs Sigorta Primleri

Ücretliler tarafından ödenen işsizlik sigortası primleri; 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu’nun 49. maddesi bağlamında gerçek safi tutar hesaplanırken indirim konusu yapılabilmektedir.

Hayat/Şahıs sigorta primlerinde ise bazı şartlar sağlanması durumunda belirli oranlarda ya da tamamı şeklinde gayrisafi tutardan indirimler yapılmaktadır. Bu indirim sigortanın Türkiye’de bulunan ve merkezi Türkiye’de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketinden sağlanması durumunda (G.İ.B. Ücret Kazançları Vergi Rehberi, 2020: 11);

-Mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait birikim priminin alındığı hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile,

-Ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primlerinin tamamından oluşmaktadır.

Ancak indirim konusu yapılacak primler toplamı, ödenen ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz (G.İ.B. Ücret Kazançları Vergi Rehberi, 2020: 11). Cumhurbaşkanı bu oranları yarısına kadar indirmeye, 2 katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi asgari ücretin yıllık tutarının 2 katını geçmemek suretiyle yeniden belirleyebilmektedir.

2.2.1.2.4. Sendikalara Ödenen Aidatlar

Sendikalara ödenen aidatlarda; aidatların ödendiği sendikadan verilecek makbuz ile belgelendirilme şartıyla gayrisafi ücrette indirim konusu yapılabilecektir. 4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları Kanunu'na göre kamu görevlileri sendikalardan birine üye olarak, sendika tarafından kesilerek kendisinden istenen tutarı indirim konusu yapabilmektedir. Eğer sendika aidatı işverenler aracılığıyla ücretten kesilme suretiyle ödeniyorsa ve ayrıca bu aidat ücret bordrosunda gösterilirse makbuz aranmamaktadır.

2.2.1.2.5. Engellilik İndirimi

Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen çalışma gücünün asgari olarak %80 ini kaybeden hizmet erbabı birinci derece engelli, %60'nı kaybetmiş ise ikinci derece engelli ve %40'nı kaybetmiş ise de üçüncü derece engelli sayılmaktadır ve Tablo 2.3.'de aylık olarak belirtilen tutarlarda elde ettikleri ücretten indirilmekte ve vergi matrahı bu şekilde belirlenmektedir.

Tablo 2.3. 2022 Yılı Engellilik İndirimi Tutarları

	2022 yılı Engellilik İndirimi Tutarlar
1. Derece Engellilik	2.000 TL
2. Derece Engellilik	1.170 TL
3. Derece Engellilik	500 TL

Kaynak: 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, madde 31

Tablo 2.3'de belirli bir derece engellilik durumuna göre bireylerin 2021 yılı için elde ettikleri ücretten düşürebildikleri indirim tutarını görmekteyiz. Bireylerin engellilik derecelerine göre belirtilen indirimler yapıp matrah belirlenmektedir.

2.2.2. Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi

2.2.2.1. Gerçek Usul

Ücretler gerçek usulde vergilendirilirken iki yöntem kullanılmaktadır.

Bunlar;

-İşveren tarafından vergi sorumlusu adı altında vergi kesintisi yapılması,

-Elde edilen ücretin yıllık beyanname ile beyan edilmesi

2.2.2.1.1. Kesinti Yoluyla (Tevkifat) Vergilendirme

Ücret ödenme aşamasında vergi sorumlusu tarafından verginin ücretten kesilerek vergi dairelerine yatırılmasına, kesinti yoluyla vergileme adı verilmektedir. Ücret gelirlerinde tevkifat usulü kullanılmasının yasal dayanağı Gelir Vergisi Kanunu 94. Maddesi'nde: "hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61.maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104'üncü maddelere göre tevkifat yapılır." şeklinde açıklanmaktadır.

Gerçek usulde vergilendirilme yapılırken asıl olarak bu yöntem uygulanmaktadır. Ancak istisnai durumlarda bulunmaktadır. Bu istisnai durumlardan biri de yıllık beyanname ile vergilendirmedir.

2.2.2.1.2. Yıllık Beyanname ile Vergilendirme

Kesinti yoluyla alınan tek işverene tabi ücret gelirleri için beyanname verilmemektedir. Bireyin elde ettiği diğer gelirler için beyanname verilse dahi ücret gelirleri beyannameye dâhil edilmeyecektir. Ancak kesintiye tabi olmayan ücret gelirlerinde diğer ücretler durumu haricinde tutar ne miktarda olursa olsun yıllık beyanname verilmektedir. Beyanname verilen haller G.V.K. Madde 86'da sıralanmıştır:

- Tek işverenden ücret geliri elde eden mükellefler, ücret gelirleri toplamı 103.maddede yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı (2021 için 650.000 TL) aşması,
- Birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükellefler, birinci işverenden aldıkları ücret gelirleri de dahil olmak üzere ücretleri toplamının gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2021 yılı için 650.000 TL) aşması,
- Birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, birden sonraki işverenden alınan ücretleri toplamının gelir vergisi

tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2021 yılı için 53.000 TL) aşması durumunda

Bu kişiler gelirlerini, yıllık beyanname ile bildirmektedirler.

Ancak bu durumlar dışında dar mükellef gerçek kişiler, tamamı Türkiye’de kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücret gelirleri için yıllık beyanname vermeyeceklerdir. Diğer gelirleri kapsamında beyanname verdiklerinde ise bu gelirler beyanname dâhilinde olmayacaktır.

Birden fazla işverenden alınan ücretler olması durumunda birinci işverenden elde ettikleri ücretin hangisi kabul edileceği kendileri tarafından istedikleri şekilde seçilebilmektedir. Örnek verilecek olursa; ücretli 3 işveren dâhilinde çalışmakta ve 3 farklı ücret geliri elde etmek durumunda olsun. Bu ücret gelirleri 80.000 TL, 30.000 TL ve 70.000 TL şeklinde sıralansın. Ücretli birinci işverenden gelen ücreti dilediği şekilde seçebiliyor ise; birinci işvereni 80.000 TL ücret geliri elde ettiği şeklinde seçebilmektedir. Böylelikle diğer iki işverenden elde edilen ücret gelirleri toplamı Gelir Vergisi Kanunu 103. maddesinde bulunan tarifenin ikinci dilimindeki rakamı geçmesi durumunda ve birinci işverenden dâhil elde ettiği ücret Gelir Vergisi Kanunu 103. maddesindeki tarifenin dördüncü dilimini aşması durumunda ücretli beyanname vermek durumunda kalmaktadır.

2.2.2.2. Diğer Ücretliler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’muzda ücret gelirlerinin vergilendirilmesi iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Gerçek ücretliler tevkifat usulü ve beyanname usulü olmak üzere iki şekilde vergilendirilmektedir. Ancak işverenler ve vergi daireleri çeşitli zorluklar olmaması için gelirin safi tutar üzerinden vergilendirilmesi ve elde edilmiş olması ilkelerinden saparak bazı ücretliler için farklı vergilendirme usulü ortaya çıkmıştır (Bay ve İncei, 2017:203). Bu gerçek ücretler dışında, kanunda diğer ücretliler şeklinde adlandırılan ve götürü usulün benimsendiği bir vergilendirme usulüdür.

G.V.K madde 64’e göre diğer ücretliler kapsamında kabul edilen mükellefler;

- Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar,
- Özel hizmetlerde çalışan şoförler,
- Özel inşaat sahiplerinin ücret ile çalıştırdığı inşaat işçileri,

- Gayrimenkul sermaye iradı elde edenlerin yanında çalışanlar,
- Gerçek ücretlerinin tespitine imkân olmayan, Danıştay görüşü ve Maliye Bakanlığı dâhilinde diğer ücretliler kapsamına alınanlar şeklinde sıralanmaktadır.

Diğer ücret gelirleri Gelir Kanunu'nun 64. maddesine göre diğer ücretliler için *“hizmet erbabının safi ücretleri takvim yılı başında geçerli olan sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'idir.”* Gelir Vergisi Kanunu'nun 64.maddesine göre; diğer ücretliler vergilendirilmeleri durumunda beyanname vermez, eğer öteki gelirleri söz konusu beyanname vermek durumunda kalırsalar diğer ücret gelirleri beyannameye dâhil değildir (G.İ.B. Diğer Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi Rehberi, 2020: 1).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 251.maddesine göre; *“Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalışan hizmet erbabının, kanunun tayin ettiği süre içinde karne almaları ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etmeye mecburdurlar.”* Bu madde dâhilinde eğer bu zorunluluklarını yerine getirmezler ise işverenler bazı hükümler doğrultusunda ödenen vergileri asıl mükelleflere rucü edebilirler. Bu hükümler Vergi Usul Kanunu'nun 251.maddesinde şu şekilde açıklanmaktadır;

— Hizmet erbabı eğer vergisini zamanında almamış ya da tarh ettirmemiş ise, bu vergi işveren adına tarh edilir. Vergi cezası da aynı şekilde işverene kesilir ve tahsil edilir. Bu ceza ve vergi işverene bir ihbarname ile tebliğ edilir. Bu ihbarnamelerin şeklini ve içeriğini ise Maliye Bakanlığı oluşturmaktadır.

— Hizmet erbabı eğer karnesini zamanında almış ve vergisini de tarh ettirmiş ise bu ödenmeyen vergi ve gecikme zammı, işverenden tahsil edilmektedir.

Diğer ücretliler 2022 yılı itibari ile 7349 nolu Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile beraber diğer ücretlilere ilişkin hükümler kaldırılmıştır.

2.2.2.3. Özel Usulde Vergilendirilen Ücretliler

Ücret geliri elde edenler için özel usulde vergilendirilen iki durum bulunmaktadır. Bunlar sporcular ve Türkiye jokey kulübüne yapılan ücret

ödemeleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu iki durumda da düzenlemeler kanunda geçici olarak yapılmıştır.

2.2.2.3.1. Sporcuların Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi kanunumuzun 61.maddesi gereği sporcuların vergilendirilmesi açıklanmaktadır. Burada “sporcuların transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler” şeklinde sporcuların gelirlerinin ücret sayıldığından bahsedilmektedir. Aynı maddenin 5.bendinde de spor hakemlerine ödenen veya sağlanan para ayın ve menfaatlerde ücret geliri olarak sayılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunumuzun 29.maddesine göre “spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler ve amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler (basketbol ve voleybol spor dallarının en üstlerinde görev alanlar hariç)” gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu kapsama girenler ücret gelirleri doğrultusunda beyanname vermeyecektir.

Sporcuların ne şekilde vergilendirildiği Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 72.maddesinde açıklanmaktadır. Bu maddenin birinci bendine göre; “31/12/2023 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılır.

a) Lig usulüne tabi spor dallarında;

1. En üst ligdekiler için %20
2. En üst altı ligdekiler için %10
3. Diğer ligdekiler için %5

b) Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden %5” şeklindedir. Burada yer alan ödemeler için G.V.K.’nın 94. maddesi dahilinde ayrıca bir tevkifat yapılmaz. Ancak burada yer alan ödemeler kapsamındaki gelirler toplamı G.V.K. 103. maddedeki tarifenin dördüncü dilimindeki tutarı aşarsa bu gelirler yıllık beyanname ile beyan edilir. Yıllık beyanname verildiği durumda beyan edilen bu gelirler üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, tevkifat yapmakla sorumlu olanlar tarafından vergi dairesine ödenmiş olması koşuluyla bu kanuna göre kesilen vergiler mahsup edilir (Gelir Vergisi Genel Tebliği, Seri No: 311).

2.2.2.3.2. Türkiye Jokey Kulübüne Yapılan Ücret Ödemelerinin Vergilendirilmesi

Türkiye Jokey Kulübüne yapılan ücret ödemelerinin vergilendirilmesi durumu Gelir Vergisi Kanunumuz geçici 68.maddesinde yer almaktadır. Bu maddede “31/12/2025 tarihine kadar 10/07/1953 tarihli ve 6132 sayılı At Yarışları Hakkında Kanuna göre lisans sahibi olan veya lisans sahibince yetkilendirilen kişi tarafından organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine ücret olarak yapılan ödemeler üzerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır.” şeklinde açıklanmaktadır. Tevkif usulü ile vergilendirilen bu gelirler için yıllık beyanname verilmez.

2.2.2.4. Ücret Gelirlerinde Muafiyet ve İstisna

Muafiyet ve istisna her vergide olduğu gibi ücret gelirlerinde de bulunmaktadır. Muaf olmak genel anlamıyla kendisine uygulanmama, bir yükümlülüğten ayrı tutulma anlamına gelmektedir. Vergi açısından muafiyet yani vergi muafiyeti ise; vergi kanunları kapsamında vergilendirilmesi gereken kişiler ya da grupların aynı veya farklı kanunlarla vergi dışında bırakılmasıdır. İstisna ise kısaca bir konunun vergi dışında bırakılması anlamına gelmektedir. Geniş anlamda ise vergi istisnası; vergi kanunlarını kapsamında vergilendirilmesi gereken vergi konularının aynı ya da başka kanunlarla kısmen ya da tamamen vergi dışı bırakılması anlamına gelmektedir. Gelir Vergisi Kanunu’ndaki istisnalara baktığımızda birçok madde altında toplandığını görmekteyiz.

Gelir Vergisi 23.Maddesinde Bulunan İstisnalar;

- Köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000’i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve özellikle el ile dokuma halı, kilim üreten işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri,
- Gerçek usulde vergilendirilmeyen ve yahut gelir vergisinden muaf olan çiftçilerin yanlarında çalışan işçilerin ücretleri,
- Toprak altı işletmesi şeklinde olan madenlerde cevher üretimi ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların özellikle de yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretler,
- Köy muhtarları ile köylerin kâtip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen hizmetler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri,

- Hizmetçilerin ücretleri,
- Sanat okulları ile sanat okullarına benzer şekilde olan enstitülerde, ceza ve ıslahevlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü, tutuklu ve düşkünlere verilen ücretler,

- Hizmet sektöründe çalışanlara işverenler tarafından yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler. Ancak işverenler tarafından yemek verilmemesi durumunda çalışılan günler için bir günlük yemek bedeli 2020 yılı için 23 TL'yi (2021 için 25 TL) aşmamalıdır ve buna ilişkin ödeme yemek hizmetini veren mükelleflere yapılmalıdır. Ödeme eğer bu tutarı aşarsa yemek bedeli olarak yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilmektedir.

- Maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılan memurlarla, hizmetçilere kalacak bir konut verilmesi ve bu konutların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temin edilmesi suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100m²'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler. Ancak bu konutların 100m²'yi aşması durumunda, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz.

- Hizmet sektöründe çalışanların toplu bir biçimde iş yerlerine gidip gelmeleri için işverenler tarafından taşıma için ortaya çıkan giderler Hizmet erbabının toplu olarak iş yerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri. Ancak işverenlerce taşıma hizmeti verilmeyen durumlarda, çalışılan günlere ait bir günlük ulaşım bedelinin 2020 yılı için 12 TL'yi (2021 yılı için 13 TL) aşmaması ve buna ilişkin ödemeni toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının temini şeklinde yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması durumunda, aşan kısım ile hizmet erbabına ulaşım bedeli olarak nakit olarak yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir.

- Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları istisna dâhilindedir. Ancak 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından

ödenen aylıkların toplamı, en yüksek devlet memuruna çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.

- 3308 sayılı Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanunu'na tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri,

- Emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen yabancı ülkelerde bulunanlar,

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler istisnaya tabidir. Ayrıca kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin, Ticaret Bakanlığından alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezlerinde münhasıran merkezin faaliyet izni kapsamında istihdam ettikleri hizmet erbabına Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler,

- 100 ve daha az sayıda işçi çalıştıran iş yerlerinde bir, 100'den fazla işçi çalıştıran iş yerlerinde iki amatör sporcu çalıştıranların, her yıl millî müsabakalara katıldıklarının belgelenmesi ve bu amatör sporculara asgari ücretin iki katını aşmamak şartıyla ödenen ücretler,

- Hizmet sektöründe çalışan kadınların çocukları için, işverenlerce sağlanan kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenler tarafından bu hizmet verilmez ise, bu durumda, her bir çocuk için aylık asgari ücretin aylık brüt tutarı %15'i (2018/11674 sayılı BKK'da oran %50 olmuştur.) aşmamak üzere bu istisnadan yararlanırlar. Ancak ödeme doğrudan bu hizmeti sağlayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yapılmalıdır. Bunlar dışında istisna tutarını aşan kısım ücret olarak vergilendirilmektedir.

- Kamu kurum ve kuruluşları hariç Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış kabin memurlarına ödenen aylık ücretin gerçek safi değeri %70'i (Cumhurbaşkanı, bu oranı %100'e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir.).

G.V.K Madde 24'te belirtilen Gider Karşılıklarında İstisnalar:

- Harcırah Kanunu dahilindeki kurumlar tarafından harcırah veya yolluk şeklinde yapılan ödemeler,

- Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, hizmet erbabına ve tasfiye memurlarına verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler istisna dâhilindedir. Bu maddede geçen kişiler, Harcırah Kanunu'na tabi olsun ya da olmasın her türlü sözleşmeli personelleri kapsamaktadır. Belirtilen gündelikler aynı aylık seviyesinde olan devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazlaysa ya da devlet tarafından verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşmaktaysa, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulmaktadır.

- 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na göre ödenen yakacak yardımı istisna dahilindedir. Bu istisnaya memur, işçi ve Bağ-kur emeklilerine avans şeklinde yapılan ödemelerde dâhil edilmektedir.

- Seçim ve sayım işlerinde çalıştırılanlara özel kanunlarına göre verilen zaruri gider karşılıkları istisna edilmiştir.

G.V.K. Madde 25'te belirtilen Tazminat ve Yardımlarda İstisnalar:

- Hastalık, engellilik ve ölüm sebebi ile verilen tazminat ve yardımlarla birlikte 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu bağlamında ödenen işsizlik ödeneği ve 4857 sayılı İş Kanunu dâhilinde ödenen işe başlatmama tazminatı,

- Belirli bir süre için veya hayat kaydıyla muhtaç olanlara yapılan yardımlar istisna dâhilindedir. Bunun yanında asker ailelerine yapılan yardımlar ile hayır dernekleri ve yardım sandıklarının yardımları da istisna kapsamına girmektedir.

- 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu geçici 20.maddesinde bahsedilen sandıklar ile kanunla kurulmuş olan sandıklar tarafından, kendilerine aylık bağlanan kişiler için aylık dışında kanun ile verilen emekli, dul, yetim aylığı, evlilik ikramiyeleri ve yahut iade olan mevduatı ve süreleri doldurmayanlarla, dul ve yetimlerine ödemesi yapılan tazminatlar,

- Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları istisna dâhilindedir. Ancak bu zamlar devlet tarafından verilen miktarları aşarsa fazlası vergiye tabi tutulmaktadır.

- Evlenme ve doğum dolayısıyla hizmet erbabına yapılan yardımlar istisna kapsamındadır. Ancak bu istisna hizmet erbabının iki aylığına ve yahut buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan yardım kısmına uygulanmaktadır.

- Sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler,

a) 1475 sayılı İş Kanunu ve 854 sayılı Deniz İş Kanunu'na göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanun'a göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları,

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

- Genel olarak nafakalar,

- Yardım sandıkları tarafından kendi üyelerine ölüm, engellilik, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar

- Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade olunan mevduat, sürelerini doldurmamış bulunanlarla, dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminat ve yardımlar.

G.V.K Madde 26'da belirtilen Vatan Hizmetleri Yardımlarında İstisnalar:

- Harp malullüğü zamları

- Harp malullerine ve şehit, dul ve yetimlerine verilen tekel beyiyeleri (satma payları),

- Şehitlerin dul ve yetimlerine şehit, dul ve yetimi sıfatıyla yapılan tüm ödemeler

- Vatan hizmetleri tertibinden bağlanan aylıklar ile ödenen mükafatlar.

G.V.K. Madde 27'de belirtilen Teçhizat ve Tayın Bedellerinde İstisnalar:

- Özel kanunlara dayanarak verilen yemek ve hayvan yem bedelleri ayrıca bu mahiyette yapılan ödemeler,

- Demirbaş olarak verilen giyim eşyası

- Tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri.

G.V.K Madde 28’de belirtilen Tahsil ve Tatbikat Ödemelerinde İstisnalar:

- Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak verilen paralar (Asli görev veya memuriyet dolayısıyla alınan ücretler bu istisnaya dahil değildir.),

- Resmî ve özel müesseselere ve şahıslar hesabına Türkiye’de tahsilde bulunan öğrenciye yiyecek, barındırma ve tahsil gideri olarak ödenen paralar,

- Öğrencilere tatbikat dolayısıyla öğretim müesseseleri veya tahsil masrafları üstlenenler tarafından verilen paralar istisna edilmektedir.

G.V.K Madde 29’da belirtilen Teşvik İkramiye ve Mükâfatlarda İstisnalar:

- İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükâfatlar,

- Subay, astsubay, erbaş ve erlere ve ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler ve zamlar istisna dâhilindedir. Ayrıca diğer kamu kurum ve kuruluşlarında uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren personele fiilen uçuş hizmetleri istisna dâhilindedir. Kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan müesseselerde deniz altına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler de istisna dâhilinde bulunmaktadır.

- Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler,

- Amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler istisnadır.

Ancak basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerinde görev alanlar bu istisnaya dâhil değildir.

2.2.2.4. En Az Geçim İndirimi

2.2.2.4.1. En Az Geçim İndirimi Kavramı

En az geçim indirimi; vergilemede eşitlik, adalet, ödeme gücü gibi ilkelerin sağlanmasında büyük rol oynamaktadır. Bireylerin kendileri ve ailelerinin

yaşamlarını sürdürebilmeleri için gerekli olan tutarın vergi dışı tutulması anlamına gelmektedir.

En az geçim indiriminin belirlenmesine yönelik yaklaşımlar üçe ayrılmaktadır. Bunlar fizyolojik yaklaşım, kültürel yaklaşım ve medeni yaklaşım olarak adlandırılmaktadır. Fizyolojik yaklaşıma göre; en az geçim düzeyi kişinin fizyolojik olarak varlığını sürdürmesi için gerekli olan imkânlar kapsamında değerlendirilirken, kültürel yaklaşım; en az geçim düzeyi sosyal sınıfların yaşam düzeylerine göre belirlenmekte ve farklı meslek grupları veya farklı sosyal durumlara göre değişmekte ve medeni yaklaşıma göre ise en az geçim düzeyi belirli bir toplumun belli bir zamanda ulaştığını medeniyet düzeyine göre belirlenmektedir (Gökçay, 2017:121). Kısaca medeni yaklaşımda en az geçim düzeyi, beşeri değer ve refahın asgari seviyesi şeklinde ifade edilmektedir. Bu üç unsura bakıldığında ilk ikisinin en az geçim indirimi belirlenmesi için medeni yaklaşım diğer iki yaklaşımın birlikte kullanılması gibi görülmektedir.

2.2.2.4.2. En Az Geçim İndiriminin Türkiye’de Uygulama Şekli (Asgari Geçim İndirimi)

En az geçim indirimi Türkiye’de asgari geçim indirimi adı altında uygulanmaktadır. Bununla bağlantılı olarak asgari ücret ‘asgari’ kelimesinden de anlaşılacağı üzere en düşük ödenebilecek ücret anlamına gelmektedir. Asgari ücret bir bireyin ailesi ve kendisinin ihtiyaçlarının karşılanabildiği düzeyde bir emek karşılığında yapılan ödemelerdir. Asgari geçim indirimi de bireylerin kendileri ve ailelerinin ihtiyaçları için olan kısmın vergi dışı bırakılması anlamına gelmektedir. Bu sayede ödeme gücü korunmasına yardımcı olunmaktadır.

Asgari geçim indiriminden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu madde 32’de bahsedilmektedir. Kanunda asgari geçim indirimi “Ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük olan işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için %50’si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için %10’u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için %7,5, üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için %5’idir.” şeklinde geçmektedir.

Asgari geçim indiriminde ‘eş’ tabiri mükellef ile aralarında yasal evlilik bağı bulunmakta olan kişileri ifade ederken; ‘çocuk’ tabiri ise mükellef ile birlikte

oturan veya mükellef tarafından bakılan 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları şeklinde G.V.K Madde 32’de açıklanmaktadır.

Asgari geçim indiriminin ülkemizde uygulanma koşulları kapsamında asgari geçim indiriminden yararlanacak kişiler ve yararlanmayacak kişiler Tablo 2.4.’de ayrıntılı olarak gösterilmektedir.

Tablo 2.4. Asgari Geçim İndirimi Kapsamında Olanlar ve Olmayanlar

Asgari Geçim İndiriminden Yararlanacaklar	Asgari Geçim İndiriminden Yararlanamayacaklar
Ücretleri gerçek usulde vergilendirilen gerçek tam mükellef kişiler	Ücret gelirleri diğer ücretler kapsamında olanlar
Tevkifata tabi tutulmayan ve ücret gelirlerini beyanname ile bildiren kişiler	Dar mükellefiyet kapsamında olup ücret geliri elde edenler
Gelir Vergisi Kanunu'nda 61.maddede ücret kapsamında değerlendirilen ücret geliri elde edenler	Başka bir kanun kapsamında ücretlerinden gelir vergisi kesintisi yapılmayanlar
Yabancı uyruklu olan ve Türkiye’de tam mükellefiyet durumunda elde ettikleri ücret gelirleri kesinti yolu ile vergilendirilenler	Ücret geliri elde etmeyen gerçek kişiler

Kaynak: İmdat Türkay (2017), “Tüm Yönleriyle Asgari Geçim İndirimi Uygulaması”

2.2.2.4.3. Asgari Geçim İndiriminin Hesaplanması

Asgari Geçim İndirimi hesaplanırken kanunda da belirtildiği üzere bazı kriterler bulunmaktadır. Öncelikle asgari geçim indirimi hesaplanırken o yıl için kişilere ödenecek brüt asgari ücret tutarını bilmemiz gerekmektedir. Bu brüt asgari ücret 2021 yılı için 3,577 TL’dir. Bu tutardan bazı yasal kesintiler yapılarak net ücret bulunmaktadır. Bu kesintiler sigorta primi işçi payı, işsizlik sigortası primi işçi payı şeklindedir. Daha sonrasında kalan tutar üzerinden gelir vergisi hesaplanmaktadır. Gelir vergisi matrahı hesaplanmasından sonra gelir vergisi ve damga vergisi tutarı da bu matrahtan düşüldükten sonra asgari geçim indirimi hesaplanarak, kalan tutardan düşüldüğünde net ücret ortaya çıkmaktadır.

Asgari geçim indirimi tutarı hesaplanırken brüt ücret üzerinden kesintiler yapıldıktan sonra kalan gelir vergisi matrahı üzerinden hesaplanmaktadır. Genel

olarak bu matrah gelir vergisi birinci dilimi üzerinden hesaplanmaktadır. Oranı %15dir.

Tablo 2.5. Asgari Geçim İndirimi Dahil Asgari Ücret (2021 yılı)

Asgari Geçim İndirimi Dahil Asgari Ücret	
Medeni Hali	Tutar
Bekar	2.825,90 TL
Evli ve eşi çalışmayan	2.879,57 TL
Evli, eşi çalışmayan ve 1 çocuk	2.919,81 TL
Evli, eşi çalışmayan ve 2 çocuk	2.960,06 TL
Evli, eşi çalışmayan ve 3 çocuk	3.013,72 TL
Evli, eşi çalışmayan ve 4 çocuk	3.013,72 TL
Evli, eşi çalışmayan ve 5 çocuk	3.013,72 TL
Evli ve eşi çalışan	2.825,90 TL
Evli, eşi çalışan ve 1 çocuk	2.866,15 TL
Evli, eşi çalışan ve 2 çocuk	2.906,40 TL
Evli, eşi çalışan ve 3 çocuk	2.960,06 TL
Evli, eşi çalışan ve 4 çocuk	2.986,89 TL
Evli, eşi çalışan ve 5 çocuk	3.013,72 TL

Kaynak: Brüt Asgari Ücret ve Pwc, *Asgari Geçim İndirimi*, <https://www.pwc.com.tr/asgari-gecim-indirimi> (Erişim Tarihi: 20.06.2021) verilerinden hesaplanmıştır.

Asgari geçim indirimi 25/12/2021 tarihli Resmi Gazete de yayınlanan 7349 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Kanunu ile birlikte ücret gelirlerine brüt asgari ücretin üzerinden gelir vergisi muafiyeti getirilmiştir.

2.2.2.5. Verginin Hesaplanması

Ücret gelirleri için vergi hesaplanırken brüt ücret üzerinden gerekli indirimler yapılır. Sonrasında kişi için asgari geçim indirimi hesaplanarak bu indirimde düşüldükten sonra vergi hesaplanmaktadır. Kısacası hesaplanan vergiden indirilecek vergi düşülmekte ve ödenecek vergiye ulaşılmaktadır.

2.2.2.5.1. Hesaplanan Verginin Tespiti

Hesaplanan vergi brüt ücret üzerinden kanunda belirtilen indirimlerin yapılması ile üzerine Gelir Vergisi Kanunu 103.maddesinde yer alan oranlar uygulanarak bulunan miktardır. Kısaca hesaplanan vergi, vergiye tabi safi ücret ile gelir vergisi tarifesi'nin 103.maddesindeki tarifiedeki uygun oran ile çarpılması ile ortaya çıkmaktadır.

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

Bu formülde belirtilen Vergiye tabi safi ücret ise brüt ücretten kanunda belirtilen indirimlerin çıkarılması ile ortaya çıkmaktadır. Kanunda öngörülen indirimler ise daha önce bahsettiğimiz Sosyal güvenlik kurumu primi, özel sigorta primleri, engelli indirimi, işsizlik sigortası indirimi, sendika aidatı şeklindedir.

2.2.2.5.2. İndirilecek Verginin Tespiti

Ücret gelirlerinde ayırma kuramının hayata geçirilebilmesi için asgari geçim indirimi bulunmaktadır (Şenyüz vd., 2016: 77). Diğer ücretlilere bu indirim uygulanmamaktadır. Asgari geçim indirimi hesaplanan vergiden çıkartılarak uygulanmaktadır. Yani vergiden indirim (dekot) yöntemi kullanılmaktadır. Bu şekilde de ödenecek vergi ortaya çıkmaktadır.

İndirilecek Vergi = Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı x Kişinin Asgari Geçim İndirimi Oranı x Gelir Vergisi Tarifesinin İlk Diliminin Oranı şeklinde formüle edilmektedir.

2.2.2.5.3. Ödenecek Verginin Tespiti

Ücretliler için ödenecek vergi hesaplanan vergiden indirilecek verginin düşürülmesi ile bulunmaktadır. Ödenecek vergi kısaca bireylerin gelirlerinden kesinti yapılacak olan tutardır.

Örnek verecek olursak evli, eşi çalışmayan ve 2 çocuğu olan bir bireyin ödenecek vergisi ve eline geçen geliri Tablo 2.6.'daki gibidir. Tablo 2.6'da evli, eşi çalışmayan ve 2 çocuğu olan bir mükellefin gelir vergisi ile vergi ve diğer kesintiler sonrasında ailesine ve kendisine kalan geliri görmekteyiz. Asgari ücret elde eden bir bireyin vergilendirilmesinde özellikle işsizlik sigortası primi, sgk primi gibi kesintiler dışında gelir vergisi ve damga vergisi dolayısıyla vergi kesintilerinin de olduğu görülmektedir. Bu da asgari ücret elde eden bir bireyin kendisi ve ailesini geçindirmek için elde ettiği gelir üzerinde ne kadar tevkifat usulünden kaynaklı dolaylı görünse de vergiler dolayısıyla yük oluşmaktadır.

Tablo 2.6. Evli, Eşi Çalışan ve 2 Çocuk Sahibi Olan Asgari Ücretli Bir Bireyin Ücret Hesaplaması, 2021

Brüt Ücret	3.577,50 TL
İndirimler	
SGK Primi	-500,85 TL
İşsizlik Sigortası Primi	-35,78 TL
İndirimler Toplamı	-536,63 TL
Gelir Vergisi Matrahı	3.040,88 TL
Ödenecek Gelir Vergisi (193 sayılı G.V.K. 103.maddesindeki 1.dilime göre hesaplanmaktadır. %15)	456,132 TL
Asgari Geçim İndirimi (Evli,eşi çalışan, 2 çocuklu bir birey için)	-348,80 TL
AGİ Sonrası Ödenecek Gelir Vergisi	-107,332 TL
Damga Vergisi	-27,15 TL
Toplam Kesinti	-134,482 TL
Net Ücret	2.906,40 TL

Kaynak: T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, <https://www.csgeb.gov.tr/asgari-ucret/> verilerinden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

7349 nolu Kanunla asgari geçim indiriminin 2022 yılı ile kaldırılması ve damga vergisinin ücret geliri elde edenler için kaldırılması ile birlikte tabloda görülen 2022 yılı itibari ile tablo Tablo 2.7. şeklinde değişmiştir. Bu değişiklik ile birlikte asgari ücret elde eden bireylerin çeşitli kesintiler dışında üzerlerinde gelir vergisi dolayısıyla bir yük oluşmamaktadır.

Tablo 2.7. 2022 ılı Net Asgari Ücretin Hesaplanması (TL)

Brüt Ücret	5.004 TL
İndirimler	
SGK Primi	-700,56
İşsizlik Sigortası Primi	-50,04
İndirimler Toplamı	-750,6
Net Ücret	4.253,40

Kaynak: T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, <https://www.csgeb.gov.tr/asgari-ucret/> verilerinden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

2.3. Türkiye’de Vergi Yüğü

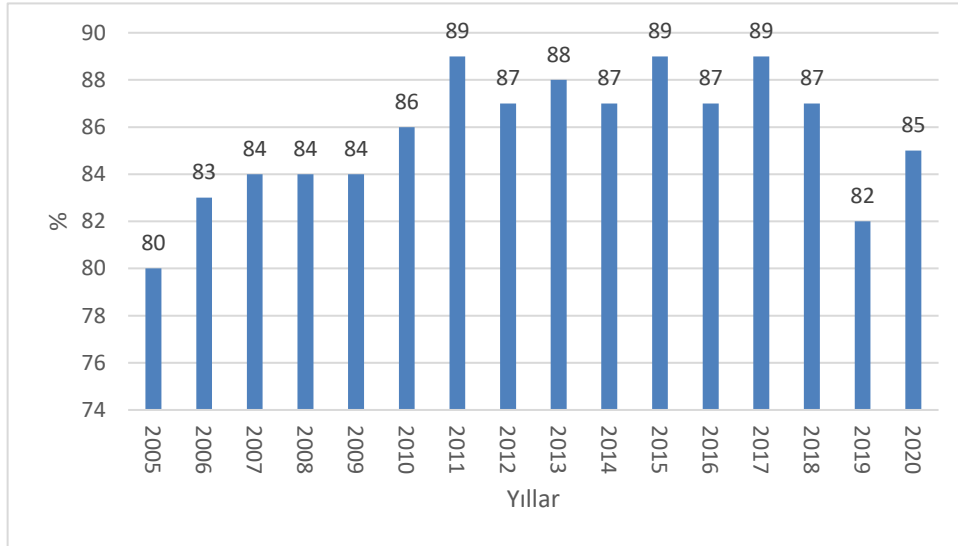
Türkiye’de diğör ölkelerde de olduğı gibi devletin en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Bu vergiler Anayasamızda belirtilen sosyal amacını gerçekleştirmek amacıyla, kişilerden mali güçlerine göre alınmaktadır. Ancak bu vergiler alınırken bireylerin üzerinde bir yük oluşturmaktadır. Bu vergi yükü ölkö açısından ölçüldüğü gibi, kişi nezdinde de ölçölmektedir. Ayrıca vergi yükü farklı gelir unsurları ve vergi türleri açısından da incelenebilir.

Ölkemizde OECD ve AB ölkeleri ile bir karşılaştırma yapıldığında toplam vergi yükü oldukça düşük görölmektedir. Ücret gelirleri için hesaplanan verginin büyük bir kısmı tevkifat yani kesinti yoluyla alındığı için vergi yükünü direkt olarak etkilemektedir. Bu bağlamda da vergi yükünden belki de en fazla etkilenen ücret gelirleri elde edenler olmaktadır.

2.3.1. Türkiye’de Vergi Gelirleri

2.3.1.1. Vergi Gelirlerinin Türlerine Göre Payları

Vergi, geçmişten günümüze devlet için en önemli gelirlerden biri olmuştur. Devlet kamu hizmetlerini gereken şekilde sunabilmek için vergi gelirlerine ihtiyaç duymaktadır. Bu açıdan da vergi bütçe gelirleri içinde oldukça büyük bir paya sahiptir.



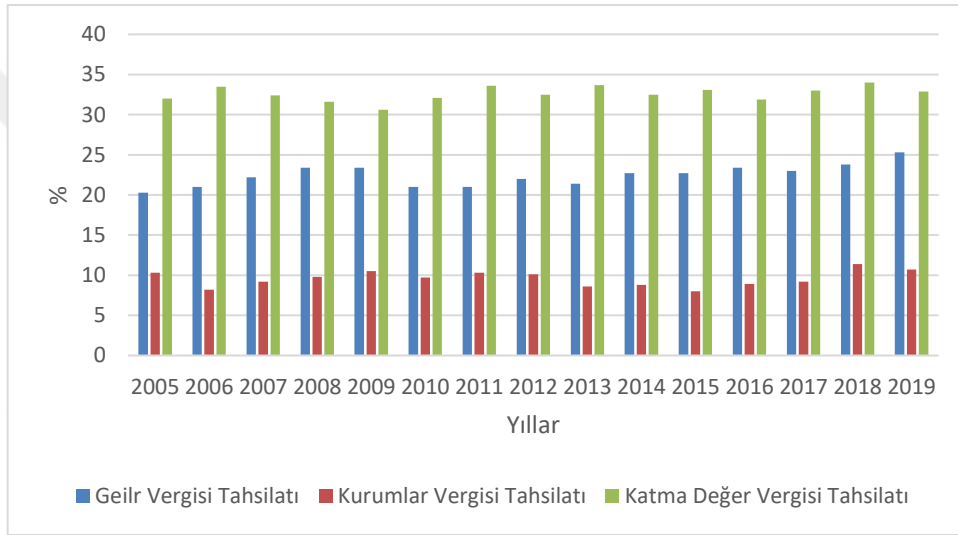
Grafik 2.2. 2005-2020 Vergi Gelirlerinin Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (TL)

Kaynak: G.İ.B. Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı verilerinden hareketlen hazırlanmıştır.
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm (Erişim Tarihi: 11.10.2021)

-Grafikte 2008-2020 yılları arasında asgari geçim indirimi tutarları dahildir.

Grafik 2.2’de görüldüğü gibi Türkiye’de verginin bütçe gelirleri içindeki payı %80, %90 gibi rakamlara kadar çıkmaktadır. Diğer bütçe gelirlerinin yerinin oldukça az olduğu görülmektedir. Buradan da çıkacak sonuç devletler için vergi gelirleri oldukça büyük bir öneme sahiptir. Vergi gelirlerinin bütçe gelirleri için de bu denli yüksek payının olması ile beraber devletler açısından en önemli gelir aracı olarak kabul edilmektedir.

Vergi gelirleri adı altında birçok vergi türünden bahsedilmektedir. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi bunlar içinde en çok karşımıza çıkan vergilerdir. Bu vergi türlerinin vergi gelirleri içindeki payı da oldukça önemlidir.



Grafik 2.3. 2005-2019 yılları Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (%)

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı,

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm (Erişim

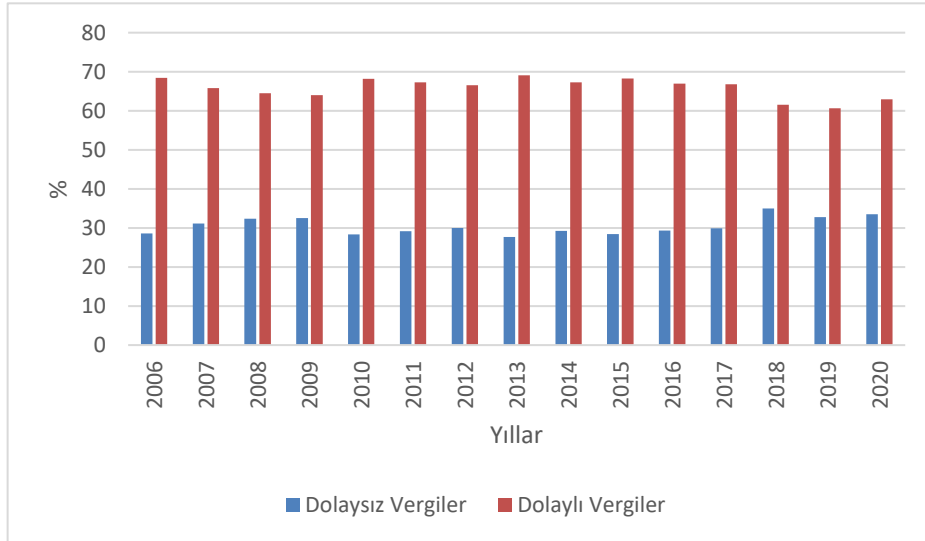
Tarihi: 21.02.2021)

Grafik 2.3’te vergi gelirleri içinde en yüksek paya sahip olan vergi türünün katma değer vergisi olduğu görülmektedir. Bu vergi türü bireylerin tüketimleri için yaptıkları harcamalar üzerinden alınmaktadır. Vergi gelirleri içindeki her yıl çok büyük bir değişikliğe uğramamış, %30 civarında kalmıştır. Daha sonra vergi gelirleri içindeki payı katma değer vergisine göre daha az olan gelir vergisi hasılatı gelmektedir. Gelir vergisinin payı da %20 civarlarında seyretmektedir. Diğer iki vergiye göre vergi gelirleri içinde daha az paya sahip olan diğer vergi ise kurumlar vergisidir. Kurumlar vergisinin en yüksek payı 2018 yılında %11,4 gibi bir

orandadır. Katma Değer Vergisinin, vergi gelirleri içinde bu denli yüksek payı olması dolayısıyla özellikle vergi gelirlerinin büyük çoğunluğunun dolaylı şekilde elde edilen tüketim vergileri üzerinden alındığını söylemek mümkündür. Bu da bireylerin harcamaları üzerinden ödedikleri verginin, gelir vergilerine göre üzerlerinde daha fazla yük oluşturacağını göstermektedir.

Vergi gelirleri içindeki en yüksek paya sahip olan KDV dolaylı bir vergidir. Dolaylı vergiler kısaca tüketim üzerinden alınan vergiler şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Bireylerin ve kurumların ödeme güçlerini dolaysız vergiler gibi dikkate alırlar ancak bu dolaylı bir şekilde gerçekleşir (Susam ve Oktayer, 2007: 112). Dolaylı vergiler KDV gibi harcamalar üzerinden alınan vergileri kapsarken, dolaysız vergiler gelir ve servet üzerinden alınan vergileri kapsar. Ülkemizde dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı, dolaysız vergilere göre oldukça yüksek düzeydedir.

Dolaylı vergilerin payı yıllarca dolaysız vergilerden yüksek düzeydedir. Dolaylı vergiler vergi gelirleri içinde %69.1 ile 2013 tarihinde en yüksek orana sahipken, 2018 yılında %61.54 ile en düşük oranda olduğu görülmektedir. Buna bağlı olarak da dolaysız vergilerde ise %34.96 ile 2018 yılında en yüksek oranda iken, en düşük oran ise %27.68 ile 2013 yılında gerçekleşmiştir.



Grafik 2.4. 2006-2020 Yılları Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

Kaynak: Strateji ve Bütçe Başkanlığı, *Genel Devlet Toplam Gelir ve Harcamaları*, <https://www.sbb.gov.tr/yillar-bazinda-genel-devlet-istatistikleri/> (Erişim Tarihi: 31.07.2021)

Grafik 2.4'te dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payının ne kadar yüksek düzeyde olduğunu net bir şekilde görmekteyiz. 2006 yılından 2020 yılına kadar dolaylı vergilerin vergi gelirlerindeki payı hep dolaysız vergilerden daha fazla olmuştur. Bu açıdan KDV gibi harcamalar üzerinden alınan vergiler de gelir vergileri gibi bir yük oluşturmaktadır.

2.3.2. Türkiye de Vergi Yüğü ve Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yüğü

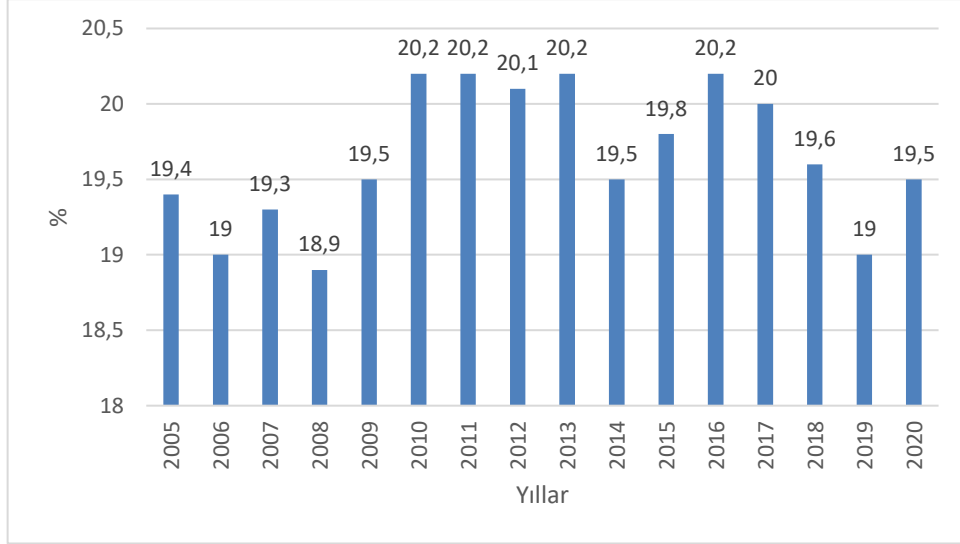
Verginin zorunlu ve karşılıksız bir ödeme olması, vergiyi ödeyen bireyler üzerinde bir yük oluşturmaktadır. Bu yük subjektif yani psikolojik ve ölçülemeyen bir etki oluşturduğu gibi, objektif yani bazı veriler doğrultusunda ölçülebilen bir yük şeklinde de karşımıza çıkmaktadır. Objektif vergi yükü ölçülebildiği için bireylerin üzerindeki yükü anlamımız açısından yardımcı olacaktır. Bu açıdan toplam vergi yükü kişisel vergi yükü gibi kavramlar üzerindeki vergi yükü objektif vergi yükünü ölçmemiz açısından gerekli unsurlardır.

2.3.2.1. Toplam Vergi Yüğü

Ülkemizde vergi gelirlerinin bütçe gelirleri içindeki payı oldukça yüksektir. Bu açıdan vergi yüklerini dikkate almamız gerekmektedir. Çünkü vergi yükü yüksek olan bir ülkenin kayıt dışı ekonomi oranı yüksek olabilir. Ya da yatırım yapmak isteyen bireyler yüksek vergi yükü doğrultusunda bu yatırımdan vazgeçebilir. Örneğin bazı ülkelere vergi cenneti⁵ denilmesinin sebebi vergilerin az olması vergi yükünün de buna bağlı olarak düşük olmasıdır.

Toplam vergi yükü bir ülkedeki vergi gelirlerinin gayri safi yurt içi hâsılasına bölünmesi sonucu ortaya çıkan orandır. Bu oran bir ülkedeki vergilerin toplam ülke dâhilindeki oranı ifade etmektedir.

⁵ Vergi mükelleflerinin vergiden kaçınmasını sağlayan bunu gizli şartlar altında yapmalarına imkan veren yargısal bir düzenlemedir (Arslan, 2011:43).



Grafik 2.5. Türkiye Vergi Gelirlerinin Gayri Safi Yurtiçi Hasılaya Oranı (Vergi Yüğü)

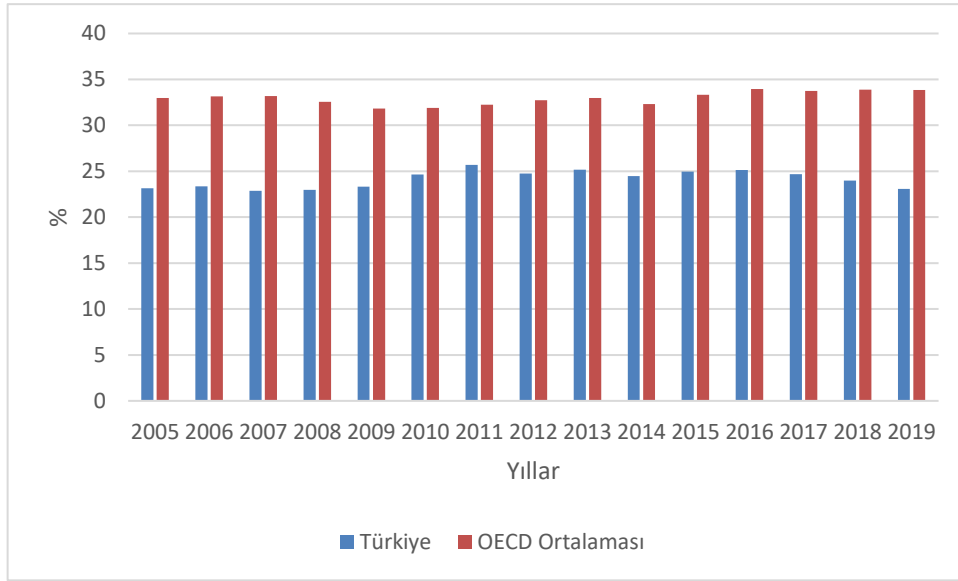
Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı,

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm (Erişim

Tarihi: 11.10.2021)

Grafik 2.5'e göre Türkiye'de vergi yükü en düşük olarak 2008 yılında 18,9 oranında hesaplanmıştır. En yüksek vergi yükü oranı ise 2010, 2011, 2016 yıllarında %20,2 olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu oranlar tek başına ülkedeki toplam vergi yükü hakkında yorum yapmamıza yeterli olmamaktadır. Bu açıdan OECD ortalama vergi yükü ile Türkiye'nin vergi yükü karşılaştırılması yapılabilir. Bu açıdan da çalışmamızda OECD ülkeleri ile ilgili bir karşılaştırma yapılmıştır.

OECD'ye göre vergiler, gelirler, karlar, sermaye kazançları, emlak, mal ve hizmetler ve diğer vergiler şeklinde sınıflandırılmaktadır ayrıca sosyal güvenlik primleri de vergi içinde sayılır (OECD Revenues 2019). Ancak sosyal güvenlik primlerinin çalışanlar üzerinde bir yük oluşturması için ücret anlaşmalarının brüt ücret üzerinden yapılması gerekmektedir. Toplam vergi yükü OECD ülkeleri ile karşılaştırıldığında Grafik 2.6.'daki gibi görülmektedir.



Grafik 2.6. 2005-2018 yılları Türkiye ve OECD Ortalaması Vergi Yüğü Oranları (%)

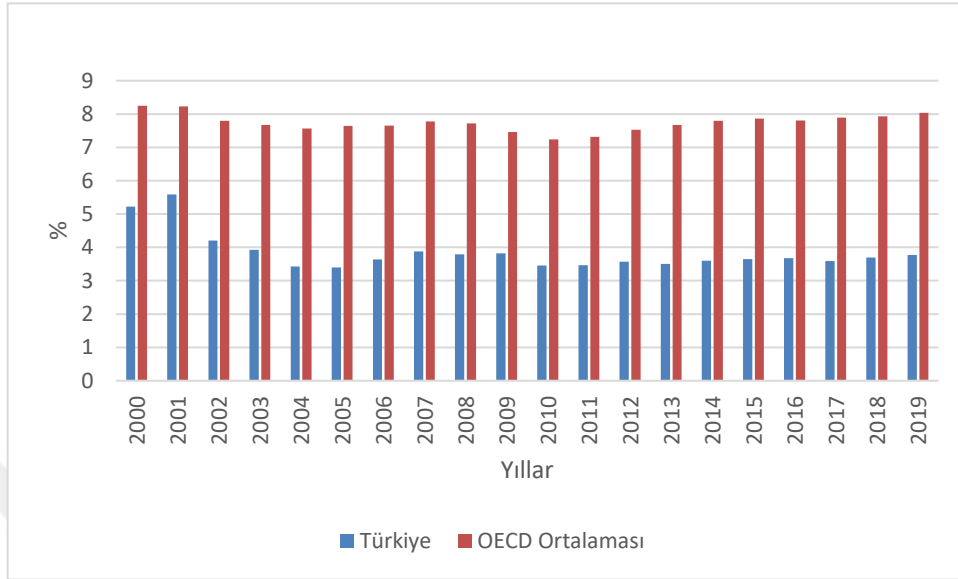
Kaynak: OECD, <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm> (Erişim Tarihi: 11.10.2021)

OECD ülkelerinin vergi yüğü ortalaması ile Türkiye vergi yüğü karşılaştırıldığında Türkiye'deki vergi yüğü OECD ortalamasının altında kalmaktadır. Grafik 2.6.'ya göre vergi yüğü Türkiye'de OECD'ye göre düşük oranda görülmektedir. OECD vergi yüğü rakamları da %30, %35 arasında seyretmektedir. Genel açıdan her iki veri de yüksek bir artış ya da düşüş yaşanmamıştır.

2.3.2.2. Kişisel Gelir Üzerindeki Vergi Yüğü

Vergiler zorunlu ve karşılıksız bir menfaat olduğu için bireylerin üzerinde vergi yüğü oluşturmaktadır. Toplam vergi yüğü hesaplamaları yapıldığında vergi yükünün bireyler üzerindeki etkisini sağlıklı bir biçimde anlamamız mümkün değildir. Ayrıca toplam vergi yüğü toplumun farklı kesimleri arasında vergi yükünün nasıl dağıldığı ya da adil bir dağılım olup olmadığını bize göstermez. Bu durumda bizi bireylerin ödedikleri vergilerin gelirleri içindeki oranının bilinmesi gerekir ve bu da bizi kişisel gelir vergisine götürür (Öztürk ve Ozansoy, 2011: 202). Kişisel gelir üzerindeki yük kavramı da bizi bireylerin üzerindeki yüklerin ne ölçüde olduğunu bilmememiz açısından yarar sağlayacaktır. Bireylerin vergilerini gönüllü bir biçimde ödemesi verginin onlar üzerinde ne şekilde ve ne miktarda yük bilinin bu yükün az olduğu durumda daha sağlıklı bir biçimde gerçekleşmektedir.

Bireyler üzerindeki bu yük fazla olduğunda karşımıza vergi kaçırma, vergiden kaçınma gibi etkiler ortaya çıkmakta ve kayıt dışı ekonomi artabilmektedir.



Grafik 2.7. 2000-2019 yılları Türkiye ve OECD Ortalaması Kişisel Vergi Yüğü (%)

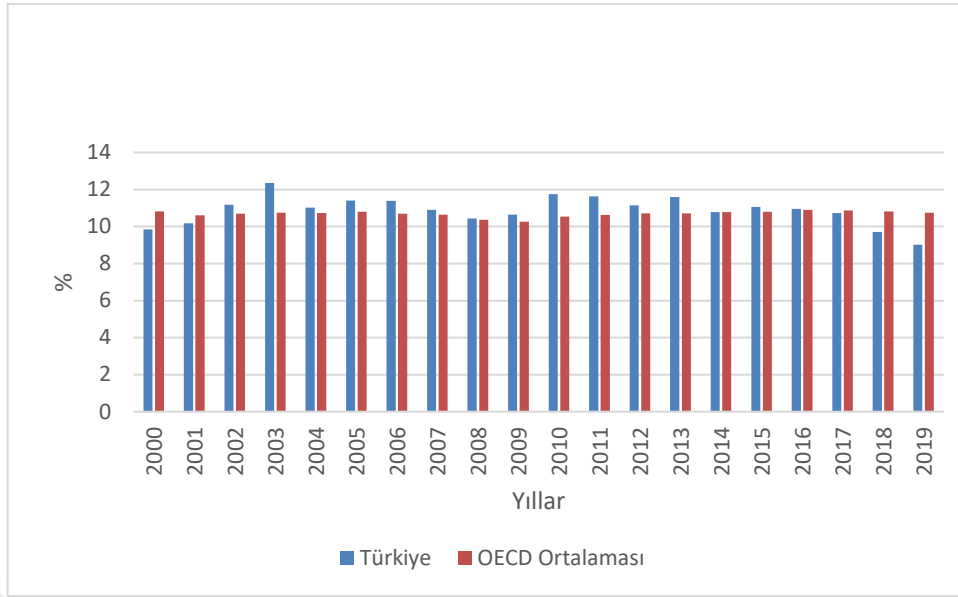
Kaynak: OECD, <https://data.oecd.org/tax/tax-on-personal-income.htm#indicator-chart> (Erişim Tarihi: 21.02.2021)

Grafik 2.7'ye göre Kişisel gelir vergisi üzerindeki vergi yükü Türkiye'de OECD ortalamasının altındadır. OECD ortalamasına bakıldığında ise bir değişim görülmemektedir. Genel olarak %3, %4 gibi rakamlar karşımıza çıkmaktadır. Türkiye'de kişisel gelir vergisi üzerindeki vergi yükü en yüksek 2001 yılında %5.59 oranında görülmektedir. En düşük ise 2005 yılında %3.40 oranında gerçekleşmiştir. OECD ortalamasında ise en yüksek %8.46 olarak 2001 yılında, en düşük oran ise 2010 yılında %7.42 şeklindedir.

2.3.2.3. Harcamalar Üzerindeki Vergi Yüğü

Elde edilen gelir ve servetin elden çıkarılması harcamaları karşımıza çıkarmaktadır. Kişinin yaptığı harcamalar gelir ve servet gibi ödeme gücünü gösteren bir unsurdur. Kişilerin yaptığı bu harcamalar dolayısıyla alınan vergilere de aynı zamanda mal ve hizmet üzerinden alınan vergiler denilmektedir. KDV, ÖTV gibi vergiler mal ve hizmet üzerinden alınan vergiler sınıfına girmektedir.

Harcamalar üzerinden alınan vergiler dolaylı vergiler sınıfına girdiği ve ileriye doğru yansıtılmaları kolay vergiler olduğu için, tüketiciler üzerine yıklan bir vergi yükü söz konusudur (Şen ve Sağbaşı, 2017: 220).



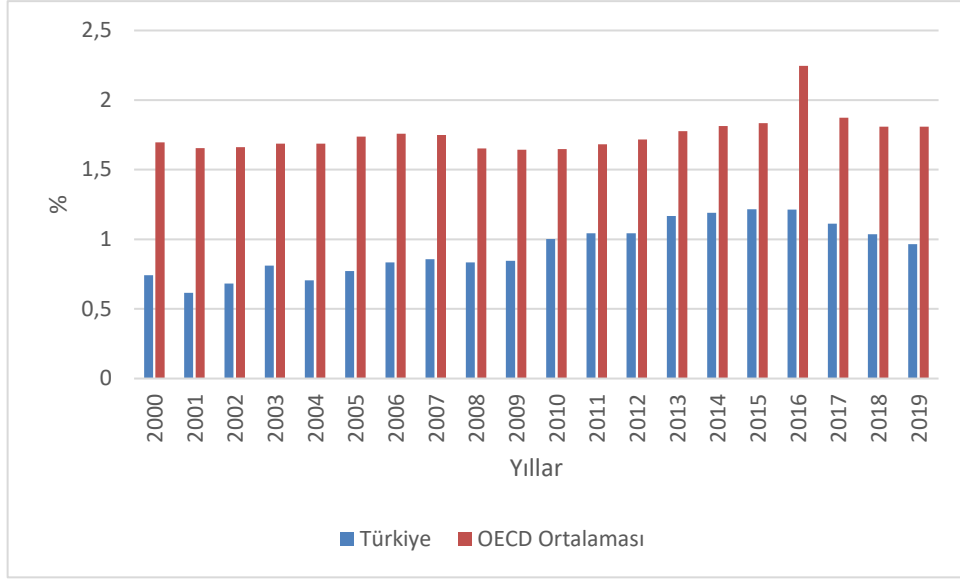
Grafik 2.8. 2000-2019 yılları Türkiye ve OECD Ortalaması Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler Üzerindeki Vergi Yüğü (%)

Kaynak: OECD, <https://data.oecd.org/tax/tax-on-goods-and-services.htm#indicator-chart> (Erişim Tarihi: 21.02.2021)

Grafik 2.8'e baktığımızda Türkiye'deki mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler üzerindeki yük OECD ortalamasına göre çoğu yıl yüksek konumdadır. Ancak 2000, 2001, 2017, 2018 ve 2019 yıllarında OECD ortalaması Türkiye'nin üzerinde yer almaktadır. Bu durumda ülkemizde mal ve hizmet üzerinden alınan vergiler üzerindeki vergi yükü çoğunlukla OECD ortalamasının üstünde kalırken, özellikle 2016 yılından sonra bir düşüşe geçtiği görülmektedir.

2.3.2.4. Servet Üzerindeki Vergi Yüğü

Servet kavramı, belli bir zaman dilimi içerisinde gerçek veya tüzel kişilerin sahip oldukları ekonomik değerlerin tamamı şeklinde tanımlanmaktadır (Şen ve Sağbaş, 2017: 202). Servet gayrimenkul ve menkul mallar, ziynet eşyalar, para gibi değerleri kapsar. Servet üzerinden alınan vergiler bireylerin ekonomik faaliyetlerini değil, sahip oldukları ekonomik varlıklarını konu edinmektedir (Şen ve Sağbaş, 2017: 202). Gelir üzerinden alınan vergiler gibi servet üzerinden alınan vergiler de dolaysız vergiler sınıfına girmektedir.



Grafik 2.9. 2000-2019 yılları Türkiye ve OECD Ortalaması Servet Üzerinden Alınan Vergiler Üzerindeki Vergi Yüğü (%)

Kaynak: OECD, <https://data.oecd.org/tax/tax-on-property.htm#indicator-chart> (Erişim Tarihi: 21.02.2021)

Servet üzerinden alınan vergilerde vergi yükü Grafik 2.9'da da görüldüğü gibi Türkiye'de OECD ortalamasına göre oldukça düşük düzeyde olduğu görülmektedir. Özellikle Türkiye'de en yüksek oran %1.21 seviyelerinde ve 2015 yılında görülürken OECD ortalamasında ise 2016 yılında %2.30 oranında görülmektedir. 2000 yılından bu yana Türkiye'de servet vergileri üzerindeki vergi yükü oranında bir artış bulunurken günümüze yaklaşıldığında azalış söz konusu olmuştur. OECD ortalamasında ise belirgin bir artış veya azalış görülmezken, 2016 yılında oldukça yüksek bir oran ölçülmüş sonrasında yine aynı seviyeler düşmüştür.

2.3.2.5. Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yüğü

Ücret gelirleri elde edenlerin fazlalığı ve tevkifat usulü ile ödenmesi gibi nedenlerle en çok üzerinde vergi yükü hissedilen unsur olarak bilinmektedir. Özellikle ücret geliri elde eden kesimin büyük bir çoğunluğunun asgari ücret düzeyinde ücret alması bu kesimin düşük gelir elde eden kesime yakın olduğu göstermektedir.

OECD verilerine bakıldığında ücret gelirleri üzerindeki vergi yükü hesaplanırken bireylerin medeni durumu, çocuk sayısı, geçim indirimi (ortalama ücret yüzdesi olarak hesaplanır) gibi aile modelleri bulunmakta, vergi ve benzeri

yükümlülükler bu şekilde hesaplanmaktadır (Kılıçaslan ve Yavan, 2017: 41). Bu hesaplamalara vergi takozu⁶ adı verilmektedir.

Tablo 2.8. Türkiye’de Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Takozu (%)

Medeni durum ve çalışma durumu	Bekar kişi				Evli ve ailede tek çalışan	Evli ve ailede iki çalışan		
Yıllar	Ortalama gelirin %67'si, çocuksuz	Ortalama gelirin %67'si, 2 çocuk	Ortalama gelirin %100'ü, çocuksuz	Ortalama gelirin %167'si, çocuksuz	Ortalama gelirin %100'ü, 2 çocuk	Her iki çalışan için ortalama gelirin %100'ü, 2 çocuk	Bir çalışan için ortalama gelirin %100'ü diğeri için %67'si, 2 çocuk	Bir çalışan için ortalama gelirin %100'ü diğeri için %67'si, çocuksuz
2006	41,95	41,78	42,8	44,64	42,69	42,69	42,32	42,32
2007	41,78	41,08	42,69	44,35	42,22	42,22	41,76	41,76
2008	36,15	34,78	42,22	43,15	37,2	38,26	37,14	37,69
2009	34,08	32,67	38,72	41,14	35,17	36,27	35,11	35,67
2010	34,41	33,01	36,74	39,79	35,42	36,51	35,39	35,95
2011	34,48	33,08	36,98	40,01	35,47	36,56	35,45	36,01
2012	34,63	33,23	37,03	40,18	35,57	36,66	35,57	36,13
2013	34,93	33,56	37,36	40,65	35,83	36,9	35,83	36,38
2014	35,78	34,44	38,09	41,53	36,59	37,64	36,62	37,16
2015	35,93	34,61	38,19	41,77	36,71	37,74	36,75	37,28
2016	32,85	31,27	38,24	42,09	36,55	37,73	35,52	36,13
2017	33,52	32,01	38,99	42,54	37,36	38,5	36,25	36,85
2018	34,6	33,14	39,25	42,69	37,66	38,77	36,83	37,41
2019	35,83	34,34	39,12	42,62	37,45	38,62	37,2	37,8

Kaynak: OECD, <https://stats.oecd.org/> (Erişim Tarihi: 11.10.2021)

Bekar olan bireylerin çeşitli ölçütler açısından vergi takozu Tablo 2.8’de verilmiştir. Ortalama gelirin %67’si olanlar kişiler arasında 2 çocuğu olan kişinin vergi takozu çocuğu olmayan kişiye göre daha düşük olduğu görülmektedir. En yüksek vergi takozuna sahip grubun ortalama gelirin %167’si ve çocuksuz olan kesim olduğu görülmektedir.

⁶ Ücretlerin işverene maliyeti ile işçinin eline geçen net ücret arası fark olarak tanımlanır (Kılıçaslan ve Yavan, 2017: 41).

Ortalama gelirin %100'ü durumunda evli olan bireylerde tek çalışan olup, 2 çocuğu bulunanların; bekar olup 2 çocuğu olan bireyler ile karşılaştırıldığında daha düşük bir vergi takozuna sahip olduğu görülmektedir.

İki kişinin de çalıştığı kesimin genel olarak vergi takozu karşılaştırması yapıldığında 2 çocuğu olup her iki çalışanında ortalama gelirin %100'ü kısmında diğer iki kişi çalışan bireylere göre en yüksek vergi takozu görülmektedir.

Ücretler üzerindeki vergi yüküne yalnızca elde ettikleri gelirin gelir vergisine oranı şeklinde baktığımızda bireylerin üzerindeki gerçek vergi yükünü anlamamız kolay olmayacaktır. Çünkü bireyler gelir vergileri yanında yaptıkları harcamalar üzerinden de bir vergi ödemek durumundadırlar. Özellikle ihtiyaçları olan mal ve hizmetler için ödedikleri vergiler bu vergi yükünün içinde yer almalıdır. Bireylerin satın alma gücü de üzerlerindeki yük açısından oldukça önemlidir. Bu yüzden ülkelerde yoksulluk ve açlık sınırı gibi kavramlar karşımıza çıkmaktadır. Türkiye yoksulluk ve açlık sınırı rakamlarına bakıldığında o dönemlerin asgari ücretleri açısından yeterli olmadığı görülmektedir. Ayrıca bireylerin ödedikleri gelir vergilerinin yanında yaptıkları harcamalar doğrultusunda üzerlerinde daha fazla bir yük oluşmaktadır.

2.4. Geçmişten Günümüze Vergilemede Eşitlik İlkesini Sağlamak İçin Kullanılan Araçlar

2.4.1. Türkiye’de Geçmişten Günümüze Artan Oranlı Vergi Tarifesi

Ücretlilerin elde ettiği gelirin vergilendirilmesini değerlendirebilmemiz için gelir vergisi tarifelerini dikkate almamız gerekmektedir. Bu yüzden bu bölümde geçmişten beri uygulanan gelir tarifesinin geçmişten günümüze gelişimi anlatılmaktadır.

Aşarın kaldırılması ile 1926 yılında umumi istihlak vergisi ve 1956 yılına kadar da çeşitli muamele vergileri karşımıza çıkmaktadır. Bunun yanında 1914 yılında da Temettü Vergisi yerine Kazanç Vergisi yürürlüğe konulmuştur (Nadaroğlu, 1987: 14). Gelir vergisi tarifelerinin duruma bakacak olursak Gelir Vergisi Kanunu 1950 yılında uygulamaya girmiştir. Tarife 1950 yılından 1980 yılı döneminde sabit, 1981-1986 arası değişken ve 1986’dan günümüze ise değişken dilimli tarife şeklinde oluşturulmuştur (Gölçek vd., 2018: 45). 1950’den günümüze vergi tarifelerindeki yükseklik farkı, uzunluk farkı ve dilim sayısı Tablo 2.9.’de görülmektedir.

Tablo 2.9. 1950 Yılından Günümüze Gelir Vergisi Tarifesinin Gelişimi

Yıllar	Dilim Sayısı	Yükseklik Farkı	Uzunluk Farkı
1950*-1957	8	30	97.500
1958-1961	11	45	297.500
1962	8	60	497.500
1963-1979	10	58	997.500
1980	7	35	24 milyon
1981-1982	7	53	24 milyon
1983-1984	7	38	24 milyon
1985-1987	6	25	45 milyon
1988	6	25	75 milyon
1989	6	25	90 milyon
1990	6	25	120 milyon
1991	6	25	180 milyon
1992	6	25	300 milyon
1993	6	25	480 milyon
1994	7	30	2.325 milyon
1995	7	30	4.830 milyon
1996	7	30	9.300 milyon
1997	7	30	15.500 milyon
1998	7	30/25	23.250 milyon/15.000 milyon
1999	6	25	48.000 milyon
2000	6	25	60.000 milyon
2001	6	25	67.200 milyon
2002	6	25	91.200 milyon
2003	6	25	115.000 milyon
2004	6	25	134.000 milyon
2005	5	20	71.400
2006-2007	4	20	33.000
2008	4	20	36.900
2009	4	20	41.300

Tablo 2.9. (devam) 1950 Yılından Günümüze Gelir Vergisi Tarifenin Gelişimi

Yıllar	Dilim Sayısı	Yükseklik Farkı	Uzunluk Farkı
2010	4	20	67.400
2011	4	20	70.600
2012	4	20	78.000
2013	4	20	83.300
2014	4	20	86.000
2015	4	20	94.000
2016	4	20	97.400
2017	4	20	97.000
2018	4	20	105.200
2019	5	25	482.000
2020	5	25	578.000
2021	5	25	626.000

Kaynak: Gülay Akgül Yılmaz, “Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, 255-257., Gelir İdaresi Başkanlığı <https://www.gib.gov.tr/yaridim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/gelir-vergisi-tarifesi> (Erişim Tarihi: 09.05.2021), Veriler doğrultusunda yükseklik ve uzunluk fark hesaplamaları yazar tarafından yapılmıştır.

*1950 yılında bekarlar için oran %5 artırılarak uygulanmıştır.

Gelir Vergisi Tarifesi’nde 1950-1980 yılları arasında dilimler 8-11 arasında değişmiştir. 1980 yılından 1984 yılına kadar 7 dilim, 1985’ten 2004’e kadar 6 dilim, 2005 yılında 5 dilim, 2006 yılından 2018 yılına kadar 4 dilim ve 2020, 2021 yıllarında ise 5 dilim bulunmaktadır. Oranlara bakıldığında bu yıllar arasında en yüksek oran %78 iken, en düşük oran %10 olarak görülmektedir. 1950 yılından 2000 yılına kadar oranlar değişiklikler göstermektedir. Ancak daha sonraki yıllarda belirli dönemler hariç oranlarda bir değişiklik görülmemektedir.

1950 yılında 100.000 TL’yi aşan gelirler için düz oranlılık ortaya çıkacağı için indirimli %35 oranı uygulanmıştır (Yılmaz, 2006: 257). Ayrıca bu dönemdeki oranlar bekar mükellefler için %5 artırılarak uygulanmaktadır.

1958 yılında ise 300.000 TL’yi aşan gelirler için %50 oranı kullanılmaktadır. Bu şekilde 1985 yılına kadar; 1961 yılında 500.000 TL’yi aşan gelirler için %60, 1963-1980 arası dönemde 1.000.000 TL’yi aşan gelirler için %60, 1981 yılında 25.000.000 TL’yi aşan gelirler için %66, 1982-1983 yılları 25.000.000 TL’yi aşan gelirler için %65, 1984 yılında 25.000.000 TL’yi aşan gelirler için %60

ve 1985 yılında ise 25.000.000 TL'yi aşan gelirler için %50 oranı uygulanmıştır. Tarifedeki en yüksek oranlar bu oranlardan bağımsızdır çünkü bu oranlar indirimli olarak uygulanmaktadır.

1963-1980 arasında 1963 yılında yapılan değişiklik ile vergi dilimi sayısı 10'a yükseltilmiştir. Bu değişiklik yanında ilk dilimdeki vergi oranı değiştirilmemiştir. Son dilim içinde oran %68'e indirilmiştir. Tarife azalarak artmakta olduğu için gelir arttığında, artan oranlılık durumu kaybolmaya başlamış ve bu şekilde de gelir vergisi yükü orta gelirli nüfus üzerine yoğunlaşmaktadır (Yılmaz, 2006: 258). Bu vergi tarifesi 13 yıl boyunca uygulanmaya devam edilmiştir.

1980-1984 yılı itibariyle dilim sayısı azaltılmış ve 1980 yılında en yüksek oran %75 olmasına rağmen 25.000 TL'yi aşan gelirler için %66 oranı kullanılmıştır. Bunun gibi 1950-1985 yılları arasında gelir tarifesinde en yüksek gelir dilimi en yüksek vergi oranından daha düşük bir oranda vergilendirilmektedir. İlk ve son dilime uygulanan en yüksek ve en düşük oranın ikisinin birden artırılması hem düşük gelir elde edenlerin, hem de yüksek gelir elde edenlerin marjinal vergi oranının artırılması anlamına gelmektedir (Barut, 2013: 45).

1985 yılından 1993 yılına kadar gelir vergisi tarifesi 6 dilimden oluşmaktadır. Bu yıllar boyunca en düşük oran %25 iken en yüksek oran %50 şeklindedir. Bu dönemde oranlar değişmezken, gelir dilimleri yıllar boyu değişiklik göstermiştir.

1994-1998 yılları arası ise vergi dilimi sayısı 7'ye çıkarılmıştır. En düşük oran %25 olup değişmezken en yüksek oran %55'e çıkarılmıştır ve gelir dilimleri de her yıl arttırılmıştır. 1998 yılında ayrıca tarifede değişiklik yapılmış ve bu değişiklik vergi oranlarının en yüksek oranın %45'e indirilmesi ve en düşük oranın %25'e indirilmesi şeklinde olmuştur.

1998 yılından 2005 yılına kadar bu oranlar ücret dışında gelir elde edenlere 5 puan artırılarak uygulanmaktadır. 1999-2004 yılları arasında oranlar değişmemiş ve en yüksek oran %40 iken en düşük oran %15 şeklinde uygulanmıştır.

2005 yılından 2018 yılına kadar 2005 yılı hariç dilim sayısı 4'e düşürülmüştür. Oranlar ise 2005 dahil en yüksek oran düşürülmüş ve %35 olmuş, en düşük değişmeyip %15 şeklinde uygulanmaktadır. 2019, 2020 ve 2021 yılları

için ise dilim sayısı 5'e çıkarılmış ve oranlar; en yüksek %40'a artırılıp en düşük oran değişmemiş ve %15 şeklinde uygulanmaktadır.

2.4.2. Türkiye'de Geçmişten Günümüze Asgari Geçim İndirimi

Asgari geçim indirimi kavramı bireylerin kendilerini ve ailesinin geçimini sağlayabilmeleri için gerekli tutarın vergi dışı bırakılması anlamına gelir. Asgari geçim indirimi uygulaması ve benzerleri geçmişten günümüze ülkemizde farklı isimler altında karşımıza çıkmaktadır. 1950 yılında 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile mevzuatımıza girmiş, uygulamaya ise 1968 yılında başlanabilmektedir (Korkmaz, 2001: 280). Tablo 2.10.'da geçmişten günümüze asgari geçim indiriminin ne gibi isimler ve yöntemler ile karşımıza çıktığını görmekteyiz.

Tablo 2.10. Asgari Geçim İndiriminin Gelişimi (1950-Günümüz)

Yıllar	Adı	Yöntemler
1950-1967	En Az Geçim İndirimi	Matrahtan İndirim
1968-1980	En Az Geçim İndirimi	Vergiden İndirim
1981-1986	Genel İndirim	Matrahtan İndirim
1986-2004	Özel Gider İndirimi	
2004-2008	Ücretlerde Vergi İndirimi*	Vergiden İndirim
2008-2020	Asgari Geçim İndirimi	Vergiden İndirim
2021	Kaldırılmıştır.**	

Kaynak: İbrahim Organ vd., “Emek ve Sermayenin Vergilendirilmesine Yönelik Uygulamaların Analizi”, 10.

*4842 sayılı kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yapılan değişiklik neticesinde Özel Gider İndirimi 1 Ocak 2004 yılından itibaren Ücretlerde Vergi İndirimi olarak değiştirilmiştir.

**7349 sayılı kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yapılan değişiklikle beraber Asgari Geçim İndirimi, ücret gelirlerinin brüt ücretlerinden kesintiler yapıldıktan sonra gelir vergisi muafiyeti getirilmesi dolayısıyla kaldırılmıştır.

1950-1967 yılları arasında asgari geçim indirimi en az geçim indirimi adı altında matrahtan indirim yöntemi ile uygulanmıştır. Bu dönem aralığında en az geçim indirimi 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda 32. maddede düzenlenmiştir ve 5 gruba ayrılmaktadır. Bu gruplar sırasıyla bekar mükellefler, çocuksuz evli mükellefler, bir veya iki çocuklu evli mükellefler, üç veya dört çocuklu evli mükellefler ve dörtten fazla çocuklu evli mükellefler şeklindedir. Bu grupların kanunda yazılan günlük, aylık ve yıllık hadleri aşmayan gelirler vergiye tabi tutulmamaktadır.

1968-1980 yıllarında ise 87 seri nolu gelir vergisi tebliğinde; gelir vergisine tabi olan gerçek kişilerin yararlandığı (dar mükellefiyete tabi olanlar hariç) en az geçim indirimi aynı şekilde haftalık, günlük, aylık ve yıllık şeklinde devam ederken, yalnız gerçek ücret geliri olanlar için özel indirim söz konusu olmaktadır. Ayrıca daha önce matrahtan indirim şeklinde uygulanırken artık vergiden indirim şeklinde uygulanmaya başlamıştır. İndirimden yararlanan grup ayrımına bakacak olursak da bekar, evli çocuksuz, evli 1 çocuklu, evli 2 çocuklu, evli 3 çocuklu, evli 4 çocuklu ve evli 5 çocuklu şeklinde sıralanmaktadır.

1981-1986 yılına kadar ise genel indirim adı altında uygulanmıştır. Matrahtan indirim yöntemi benimsenmiştir. Genel indirim gelir vergisine tabi mükellefler veya aile reisi durumunda bulunan mükelleflerin kendisi, eşi ve çocukları için uygulanmaktadır. Bu uygulama gün, ay ve yıl olarak belirli miktarları aşmayan gelirleri vergiye tabi tutulmaması şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Mükellefin evli olup olmaması ve çocuk sayısına göre belirli miktarlar da ilave yapılmaktadır (193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, 1980).

1986-2004 yılları arasında ise; 1 Ocak 1986 yılından itibaren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'muzun 31. Maddesi 3239 sayılı kanun ile değiştirilmiş ve bu değişiklikle birlikte genel indirim kaldırılmış ve gerçek usulde tespit edilen ücretlerin vergilendirilmesi için uygulanan özel indirim tutarları artırılmıştır.

2005-2008 yılları arasında ise 4842 sayılı kanunla gelen değişiklikler kapsamında özel gider indirimi ücretlilerde vergi indirimi şeklinde varlığını sürdürmektedir. 225 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile Gelir Vergisi Kanunu'muzun Mükerrer 121. maddesinde düzenlenmiştir:

“Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde, mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamalarının yıllık toplam tutarının (2005 yılı için);

-3 milyar liraya kadar %8'i,

-6 milyar liranın 3 milyar lirası için %8'i, aşan kısmı için %6'sı,

-6 milyar liradan fazlasının, 6 milyar lirası için %7'si, aşan kısmı için %4'ü,

Ücretlinin ertesi yılda ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edilir veya işverenler aracılığı ile kendisine nakden iade edilir.” şeklinde açıklanmaktadır.

2008 yılından itibaren günümüze kadar Asgari geçim indirimi adı altında uygulanmaktadır. Asgari geçim indirimi ayırma kuramı ile Türk vergi sistemine dahil edilmiş, Avrupa Birliği ile uyumlu, çağdaş vergi kanunlarının büyük çoğunluğunda yer edinmiş ve bireylerin medeni hallerini de dikkate alacak bir şekilde uygulanmaya devam edilmektedir (Türkay, 2017:136). Yalnızca ücret geliri elde eden tam mükellefler için geçerli olan bir uygulamadır. Ücret geliri elde etmeyenler ve dar mükellef olan ücretliler bu uygulamadan yararlanamamaktadır. Asgari geçim indirimi 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 32. maddede “Ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için %50’si, çalışmayan ve herhangi geliri olmayan eşi için %10’u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için %7,5, üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için %5’idir.” şeklinde açıklanmaktadır.

2022 yılı itibariyle Asgari Geçim İndirimi uygulaması ücret geliri elde eden bireylerin gelir vergisinden muaf tutulması dolayısı ile 7349 sayılı kanun ile kaldırılmıştır.

2.4.3. Türkiye’de Geçmişten Günümüze Ayırma İlkesi

Ayırma İlkesi resmi olarak 1961 yılında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’yla birlikte yalnızca ücret geliri elde edenler için “götürü gider” adı ile belli tutarların indirilmesi şeklinde uygulanmaya konulmuştur ancak bu indirim tutarları 1961 yılında uygulanmamıştır ve sonraki yıl ise yarısı uygulanmıştır (Yılmaz, 2006: 252).

Ayırma ilkesi gereği uygulanan özel indirim 2004 yılı itibariyle uygulamadan kaldırılmıştır. Bunun yanında 1999 yılında uygulanmaya başlayan ücret geliri elde edenlerin beş puan düşük oranda vergilendirilmesi uygulaması da 2006 yılı itibariyle kaldırılmıştır (Yılmaz, 2006: 240).

2005 yılından itibaren ayırma ilkesi uygulanması açısından ücretlilerde vergi indirimi uygulanmaya başlanmıştır. Bu uygulama gerçek ücretlilerin vergilendirilmesinde, mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamalarının yıllık toplam tutarının belirli oranlar dahilinde indirilip ücretlinin ertesi yıl ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edilmesi şeklinde uygulanır (Kaplan, 2012: 381). Bu oranlar daha önce asgari geçim indirimi bölümünde de bahsettiğimiz gibi;

-3 milyar liraya kadar %8'i,
-6 milyar liranın 3 milyar lirası için %8'i, aşan kısmı için %6'sı,
-6 milyar liradan fazlasının, 6 milyar lirası için %7'si, aşan kısmı için %4'ü
şeklinde uygulanmaktadır.

Daha sonraki yıllarda 2008 yılı itibariyle bu uygulama yerine asgari geçim indirimi ve ücretlilerin vergi tarifesi 3. dilimden itibaren farklı matrahlara göre yapmaya başlanmıştır.

Günümüzde; Gelir Vergisi Kanunumuza baktığımızda ayırma ilkesi aşağıdaki şekillerde uygulanmaktadır (Saraçoğlu, 2016: 49):

- Ücretlilerin vergilendirilmesinde farklı vergi tarifesi uygulanması
- Asgari geçim indirimi
- Ücretin vergilendirilmesinde tevkifatın gayri safi değil de safi tutar üzerinden yapılması
- Ücretliler üzerindeki istisnalar ve engelli ücretliler için engellilik indirimi şeklindedir.

2.4.4. Türkiye’de Geçmişten Günümüze İstisna, Muafiyet ve İndirim

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 23, 24, 25, 26, 27, 28 ve 29. maddesinde ücretlilerin yararlandığı istisnalar açıklanmıştır.⁷ 15.madde de diplomat muafılığı ve 16. maddede ücret istisnası şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Ücretliler için uygulanacak indirimlere bakıldığında ise madde 31’de engellilik indirimi ve madde 32’de asgari geçim indirimi⁸ olarak karşımıza çıkmaktadır.

Geçmişten günümüzde genel olarak yukarıda bahsedilen başlıklar altında ücret geliri elde edenlerin yararlandığı muafiyet, istisna ve indirimler görülmektedir. Bunun dışında maddelerde bazı yıllarda değişiklikler yapılmıştır.

2.4.4.1. Gelir Vergisi Kanunu 23-29. Maddeleri ve Arasında Bulunan İstisnalar

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda ücretliler açısından uygulanılacak istisnalar 23, 24, 25, 26, 27, 28 ve 29. maddelerde karşımıza çıkmaktadır. 23. maddedeki yazılı ücretlerin gelir vergisinden istisna edildiği açıklanmıştır. 24.

⁷ Bu maddeler daha önceki bölümlerde 2021 verileri ile tek tek açıklanmaktadır.

⁸ 7349 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile kaldırılmıştır.

maddede gider karşılığı olarak yapılan ödemelerin hangilerinin gelir vergisinden istisna edileceği belirtilmiştir. 25. maddede hangi tazminat ve yardımların gelir vergisinden istisna edildiği belirtilirken 26. maddede vatan hizmetleri yardımlarındaki istisnalar açıklanmaktadır. 27. maddede teçhizat ve tayın bedellerinde, 28. maddede tahsil ve tatbikat ödemelerinde ve 29. maddede ise teşvik, ikramiye ve mükafatlarının istisna şartları açıklanmaktadır.

Geçmişten günümüze değişiklikleri yani 1950 yılındaki Gelir Vergisi Kanunu'ndan sonraki değişikliklere baktığımızda aşağıdaki şekilde gelişmektedir. 02/03/1963 tarihli 53 seri nolu gelir vergisi genel tebliğinde G.V.K.'nın 23. maddesinde sadece gelir vergisinden muaf veya götürü usulde vergiye tabi çiftçilerin ziraat işlerinde çalışan işçilerin ücretleri gelir vergisinden istisna iken yapılan bu değişiklikle bütün çiftçilerin yanında çalışanlar bu vergiden istisna tutulmaktadır.

29/11/1968 tarihli 89 seri nolu gelir vergisi genel tebliğinde G.V.K'da 28. maddesinin 3. bendinde belirtilen “Öğrencilere tatbikat dolayısıyla öğretim müesseseleri veya tahsil masraflarını deruhte edenler tarafından verilen paralar” vergiden istisna edilmektedir hükmü doğrultusunda tatbikat dolayısıyla öğrencilere ödenen paranın vergiden istisna edilmesi için nelerin geçerli olduğu açıklanmıştır. Ücretin öğretim müessesesi tarafından ödenmesi durumunda öğrencinin burslu ya da burssuz olmasının bir önemi olmadığı belirtilmiştir. Öğrencinin tahsil masraflarının deruhte edenler tarafından ödenmesi durumunda ise yalnız bu şartın olup olmamasına bakılmaktadır. Aynı kanunda 25. maddenin 4. bendinde ise hizmet erbabına ödenen çocuk zamlarının vergiden istisnası durumu açıklanmış ve halen devlet tarafından çocuk başına belirli bir miktar çocuk zammı verildiğine göre devlet dışında kalan idarelerce bu miktar üstünde ödenen kısmın aylık ücret şeklinde vergiye tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir. Kanunun 25. maddesinin 7 numaralı bendinde işten çıkma tazminatı vergiden istisna edilmiştir ve iş kanunu sözü geçen maddesin dahilinde işçilere verilen kıdem tazminatı bu istisnaya dahil olduğundan, miktarı işten çıkan veya çıkarılanın 12 aylığını aşmadığı sürece vergi dışı bırakılması, aştığı durumda ise fazlasının ücret olarak vergilendirilmesi gerektiği açıklanmıştır.

31/01/1981 tarihli 128 seri nolu gelir vergisi tebliğinde ücretlerde istisnalarla ilgili halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri,

çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri, toprak altı maden işletmelerinde çalışanların ücretleri, hizmetçilerin ücretleri, hizmet erbabına ayın olarak yemek verilmesi suretiyle sağlanan menfaatler, emekli, dul ve yetim aylıkları, çıraklara yapılan ücret ödemeleri, 60 yaşını doldurmuş hizmet erbabının ücretleri başlıklarında düzenlemeler yapılmıştır. Gider karşılıklarında istisnalar adı altında 6425 sayılı kanuna göre yapılan harcırah ödemeleri, 6245 sayılı harcırah kanunu kapsamı dışında kalan hizmet erbabına yapılan harcırah ödemeleri başlıklarında düzenlemeler yapılmıştır. Bunun dışında tazminat ve yardımlarda istisna başlığında düzenlemeler yapılmıştır.

25/02/1982 tarihli 135 seri nolu gelir vergisi tebliğinde ücretlerde istisnalar ile ilgili; toprak altı maden işletmelerinde çalışanların ücretlerine uygulanacak istisna, hizmet erbabına konut tedariki suretiyle sağlanan menfaatler ve gider karşılıklarında istisnalar ile ilgili; harcırah ödemeleri, bilirkişilere yapılan ödemeler başlıkları altında düzenlemeler yapılmaktadır.

09/02/1986 tarihli 147 seri nolu gelir vergisi tebliğinde ücretlerde istisnalar kısmında hizmet erbabına konut tedariki suretiyle sağlanan menfaatler, yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de olmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerce hizmet erbabına döviz olarak ödenen ödemeler, amatör sporculara ödenen ücretler başlıkları altındaki değişiklikler açıklanmıştır. Gider karşılıklarında istisna da ise tanık, bilirkişilere ve resmi arabuluculara ödenen ücretler, yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri bölümünde değişiklikler açıklanmaktadır.

21/11/1989 tarihli 160 seri nolu gelir vergisi genel tebliğinde G.V.K.’nda 24/3. maddesinde açıklanan “kazai veya idari kararlara dayanılarak tanıklara, bilirkişilere ve resmi arabuluculara bu sıfatları dolayısıyla ödenen ve yıllık tutarı 360.000 TL’yi aşmayan ücretlerin” gelir vergisinden istisnası doğrultusunda tanıklara yapılan ödemelerin yıllık toplamının 360.000 TL olan istisna sınırına ulaşmadığı görülmüştür ve 147 seri nolu gelir vergisi genel tebliğinin; “tanıklara yapılan ödemelerin il defterdarlıklarına bildirilmesi ile ilgili hükmü yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak tanıkların ücretleri bu istisna miktarı olan 360.000 TL’yi aşması durumunda gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmelidir.

167 ve 168 seri nolu gelir vergisi genel tebliğinde bilirkişilere, tanıklara ve resmi arabuluculara ödenen ücretlere ait istisna tutarları artırılmıştır. 19/02/1994 tarihli 174 seri nolu gelir vergisi genel tebliğinde 3946 sayılı kanunun 38. maddesinin 2/b bendi ile bilirkişilere, tanıklara ve resmi arabuluculara bu sıfatları dolayısıyla ödenen ücretlere ilişkin istisnanın 1 Ocak 1994 tarihi itibarıyla kaldırıldığı açıklanmıştır.

26/07/1995 tarihli 186 seri nolu gelir vergisi genel tebliğinde G.V.K.'nın 23. maddesinin 8. bendinde hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerin vergiden istisna edileceği hükmü ile ilgili düzenlemeler açıklanmaktadır. 200 ve 206 seri nolu gelir vergisi genel tebliğlerinde ise G.V.K. 23. maddede bulunan hizmet erbabına işyeri veya işyerinin müstemilatı dışında kalan yerlerde yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlere ilişkin istisna tutarı değişiklikleri açıklanmaktadır.

27/12/1998 tarihli 216 seri nolu gelir vergisi genel tebliğinde G.V.K.'nın 23. ve 25. maddelerinde yapılan değişiklik ile birlikte özel sigortalarca yapılan aylık ve ikramiye ödemelerinin vergileme rejimi ile ilgili bazı düzenlemeler yapılmıştır. 12/08/2009 tarihli 272 seri nolu gelir vergisi genel tebliğinde G.V.K.'nın 25. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan “ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat” ibaresi “ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat” şeklinde değiştirildiği açıklanmaktadır.

11/06/2018 tarihli 303 seri nolu gelir vergisi genel tebliğinde 7103 sayılı kanun ile 193 sayılı kanunun gelir vergisinden istisna edilen ücretleri düzenleyen 23. maddesinin birinci fıkrasına kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin işverenlerce işyerinde verilmesi halinde, bu hizmetten faydalanan kadın hizmet erbabına sağlanan menfaatin tamamının gelir vergisinden istisna olduğunu belirten bir bent eklenmiştir. Ayrıca G.V.K.'nın hizmet erbabına ödenen tazminatların vergilendirilmesinde istisna uygulaması hakkındaki 25. maddesinin birinci fıkrasının 7 numaralı bendinde değişiklikler yapılmıştır.

15/03/2019 tarihli 306 seri nolu gelir vergisi genel tebliğinde 193 sayılı kanunun 23. maddesinin birinci fıkrasına uçuş ve dalış hizmetlerinde istisnayı açıklayan bir bent eklenmiştir. 29. maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi değiştirilmiştir ve tazminat ve yardımlarda gelir vergisi istisnasını düzenleyen 25. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi değiştirilmiştir.

27/05/2020 tarihli 311 seri nolu gelir vergisi genel tebliğinde G.V.K.’nın işverenlerce hizmet erbabının işyerine gidip gelmesi için sağlanan menfaatlere ilişkin istisnayı düzenleyen 23. maddesinin (10) numaralı bendi değiştirilmiştir. Amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretlerde istisnayı düzenleyen 29. maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendi;

“Teşvik gayesiyle verilen aşağıda yazılı ikramiye ve mükafatlar gelir vergisinden istisnadır:

...

4. Amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler (basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerinde görev alanlar hariç)” şeklinde değiştirilmiştir.

Tebliğlerle yapılan bu değişikliklerin yanı sıra yeniden değerlendirme oranları doğrultusunda bazı istisnaların tutarları yıllar içinde değişmektedir. Bu değişiklikler de tebliğler aracılığı ile açıklanmaktadır.

2.4.4.2. Engellilik İndirimi

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 31. maddesinde engellilik indirimi düzenlenmiştir. Birinci, ikinci ve üçüncü derece engelli kavramının nitelikleri ve istisna miktarları açıklanmaktadır. Geçmişten günümüze yapılan düzenlemelere bakıldığında engellilik indiriminin daha öncesinde sakatlık indirimi olarak adlandırıldığı görülmektedir. 126 seri nolu gelir vergisi genel tebliğinde sakatlık istisnasından yararlanmak isteyen hizmet erbabının, nüfus kağıdı örneği ve çalıştıkları işyerlerinden alacakları hizmet erbabı olduğunu gösteren bir belge alıp ilgili vergi dairesi, defterdarlıklara dilekçe ile başvurmaları gerekmektedir.

31/01/1981 tarihli 128 seri nolu gelir vergisi genel tebliğinde gerçek ücretlilerin vergilendirilmesinde o dönemde uygulanan özel indirimden, sakat hizmet erbabı ise bunlara ek olarak sakatlık indiriminden yararlanacağı açıklanmıştır. 02/06/1981 tarihli 131 seri nolu gelir vergisi genel tebliğinde Gelir Vergisi Kanunu’nun 23/1 inci maddesinde bulunan sakat hizmet erbabının ücretlerinin gelir vergisinden istisna edilmesi ile ilgili hüküm 2361 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılmış ve G.V.K.’nın 31/3’üncü maddesine getirilen yeni hüküm ile hizmet erbabının ücretinden sakatlık indirimi yapılması, istisnanın özellikleri açıklanmaktadır.

29/07/1984 tarihli 143 seri nolu gelir vergisi genel tebliğinde birinci ve ikinci derecede kalkınmada öncelikli yörelerde çalışan hizmet erbabının sakatlık indirimi açıklanmaktadır. Ayrıca tebliğe göre “sakatlık indirimi aile reisi için tespit edilen özel indirim tutarının; birinci derece sakatlar için dört katı, ikinci derece sakatlar için iki katı, üçüncü derece sakatlar için bir katıdır ve sakatlık derecelerine göre tespit edilecek indirimler, genel ve özel indirim toplamına eklenerek hizmet erbabının ücretinden indirilir” denilmektedir.

09/02/1986 tarihli 147 seri nolu gelir vergisi genel tebliğinde kanunun 31. maddesinde yapılan değişiklik ile genel indirim müessesesinin kaldırıldığı özel indirim miktarı ile sakatlık indirimi hadleri yeniden düzenlendiği açıklanmaktadır. Buna göre; birinci derece sakatlar için sekiz katı, ikinci derece sakatlar için dört katı, üçüncü derece sakatlar için iki katı uygulanacaktır.

08/05/2003 tarihli 249 seri nolu gelir vergisi genel tebliğinde 4842 sayılı kanun ile özel indirim ve özel gider indirimi uygulamasının kaldırılmasından dolayı sakatlık indirimi tutarlarının da yeniden düzenlendiği açıklanmaktadır. 259, 266, 270, 273, 278, 280, 284 seri numaralı gelir vergisi genel tebliğlerinde ise sakatlık indirimi tutarları yeniden değerlendirme oranları doğrultusunda değiştirildiği açıklanmaktadır.

2.4.5. Türkiye’de Geçmişten Günümüze Negatif Gelir Vergisi Uygulaması

Türkiye’de negatif gelir vergisi uygulaması olarak sosyal yardım uygulamaları gösterilebilir. Türkiye’de devlet tarafından yapılan sosyal yardımlar Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Teşvik Fonundan belirli aralıklar ile yapılan yardımlar ve Sosyal Yardımlaşma Dayanışma Vakıfları tarafından mütevellî heyetinin kararı doğrultusunda verilen yardımlar olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür (Yılmaz, 2019:979). Devletin yardımları dışında bireysel ve kurumsal özel kuruluşların yardımlarını da negatif gelir vergisi adı altında değerlendirebiliriz.

Türkiye’de sosyal yardımların gelişimi Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu ile ön plana çıkmaktadır. Bu fon ise Anayasanın “Türkiye Cumhuriyeti sosyal bir hukuk devletidir.” hükmünden destek alınarak oluşmuştur (Türkoğlu, 2013: 286). Kuruluşu ise 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu ile 14.06.1986 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile Genel Sekreterlik olarak Başbakanlığa bağlı hizmet sunmaya başlamıştır.

Daha sonra 2011 yılında sosyal yardım, hizmet veren kurumları bir araya toplamak suretiyle 633 sayılı KHK ile Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı kurulmuştur (Türkoğlu, 2013: 287). Sosyal Yardımlar Genel Müdürlüğü de bu bakanlık altında çalışmaktadır. Günümüzde ise Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı iki ayrı bakanlık olarak ayrılmış birinin adı, Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı olurken diğeri Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı şeklindedir.

Ülkemizde Sosyal Yardımlar Genel Müdürlüğü'nde belirtilen yardımlar genel olarak (T.C. Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı, 2021);

- Aileye yönelik yardımları
- Çocuklara yönelik sosyal yardımlar
- Eğitime yönelik sosyal yardımlar
- Kadınlara yönelik sosyal yardımlar
- Yaşlılara, engellilere yönelik sosyal yardımlar

şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

Aile yardımları; öksüz ve yetim yardımı, gıda yardımı, barınma yardımları, yakacak yardımı, eşi vefat etmiş kadınlara yönelik yardımlar, muhtaç asker ailelerine yönelik yardımlar, elektrik tüketim desteği ve muhtaç asker çocuğu yardım programı şeklinde sıralanmaktadır.

Çocuklara yönelik sosyal yardımlar; çocuk temalı düzenli yardımlar, eğitim yardımları, şartlı eğitim ve sağlık yardımları, engelli çocuklara yapılan yardımlar, çoklu doğum yardımı adı altında toplanmaktadır.

Eğitime yönelik sosyal yardımlar; eğitim materyali yardımı, öğle yemeği yardımı, ücretsiz ders kitabı yardımı, engelli öğrencilerin okullarına ücretsiz taşınması, şartlı eğitim yardımı, ortaöğretim öğrenci yurdu projeleri şeklinde sıralanmaktadır.

Kadınlara yönelik sosyal yardımlar; şartlı nakit transferi, eşi vefat etmiş kadınlara yönelik yardımlar, muhtaç asker çocuğu yardım programı, öksüz ve yetim yardım programı, çoklu doğum yardımı, aile destek merkezleri ve sosyal dayanışma merkezleri projeleri şeklinde sıralanmaktadır.

Yaşlılara, engellilere yönelik sosyal yardımlar; yaşlı aylığı, engelli aylığı, yaşlı ve engellilerin bakımı projesi, engelli yakını aylığı şeklinde sıralanmaktadır.

Bu yardımlar Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı tarafından uygulanan yardımlardır. Bunun dışında bireysel ve özel sosyal yardım kuruluşlarının da

yaptığı yardımlar bulunmaktadır. Bireysel ve özel sosyal yardım kuruluşları tarafından yapılan yardımların bürokratik engellere takılmadan hızlı bir şekilde uygulanma avantajı bulunurken; kimlerin hangi durumlarda yararlanacağını belirli olmaması, düzenli olmaması, bazı durumlarda da o kuruluşun keyfine bırakılması gibi dezavantajları da bulunmaktadır (Yılmaz, 2019: 979).

Negatif gelir vergisi kapsamında değerlendirilebilecek olan bu sosyal yardımlara baktığımızda Türkiye için 2002 öncesi ve sonrası şeklinde değerlendirme yapmak, nitelik, uygulanma şekli gibi sebepler açısından yerinde olacaktır (Karagöl ve Dama, 2015: 16). 2002 yılı öncesinde 1992 yılında sosyal yardımlar adına en önemli uygulamalardan biri olan Yeşil Kart Uygulaması karşımıza çıkmaktadır. Bu uygulama ödeme gücüne sahip olmayan bireylerin sağlık tedavi giderlerini yeşil kart verilmek suretiyle devlet tarafından karşılanması şeklindedir. Bu uygulama 2012 yılına kadar varlığını sürdürmüştür. 2012 yılından itibaren Genel Sağlık Sigortası uygulaması başlamıştır.

2002 yılı sonrasında sosyal yardımlara GSYH'den alınan pay üç kat artmıştır (Karagöl ve Dama, 2015: 16). 2011 yılında Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının kurulması ile yardımlar bir çatı altında toplanmıştır. Bu sayede sosyal devlet anlayışının ülkemizde tam anlamı ile tesis edilmesi durumunun amaçlandığı görülmektedir (Karagöl ve Dama, 2015:17).

Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının kurulması ile birlikte; Aile yardımları adı altında bulunan eşi vefat edenlere kadınlara yönelik yardım 2012 yılı itibariyle, muhtaç ailelere yardım ve toplu konut yardımı 2013 yılı, doğum yardımı, öksüz ve yetim yardımı ve muhtaç asker çocuğu yardımı ise 2015 yılından itibaren uygulamaya konulmuştur (Tekindal, 2018:355).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRKİYE'DE ÜCRET GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜNÜN VERGİLEMEDE EŞİTLİK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Ücretlilerin Vergilendirilmesinde Kullanılan Uygulamaların Vergilemede Eşitlik Açısından Değerlendirilmesi

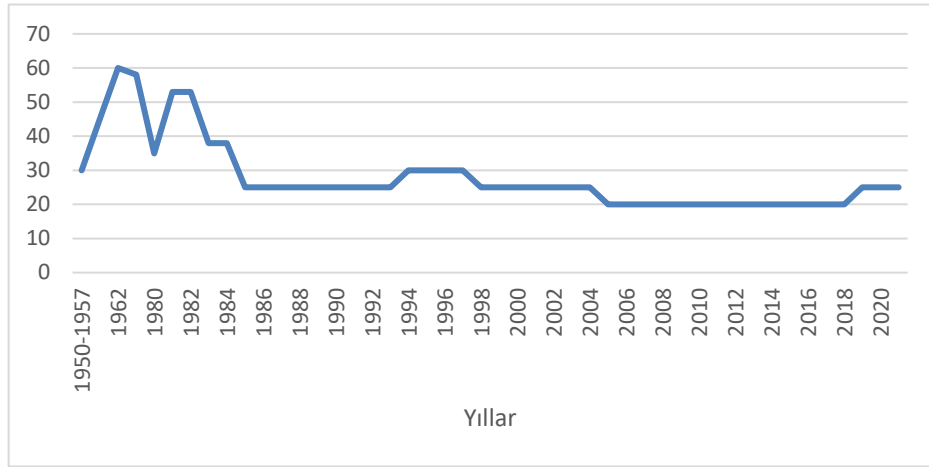
Vergilemede eşitliğin sağlanması için kullanılan araçlar daha önce de bahsettiğimiz gibi artan oranlı gelir vergisi, asgari geçim indirimi, istisna, muafiyet ve indirimler, ayırma ilkesi, negatif gelir vergisi uygulaması şeklinde açıklanabilir. Bu bölümde bahsedilen araçların ülkemizde vergilemede eşitliği sağlayıp sağlayamadığı, ne şekilde sağlayabileceği konusunda değerlendirme yapılacaktır.

3.1.1. Artan Oranlı Vergi Tarifesinin Değerlendirilmesi

Vergi ödeme gücünün korunmasında subjektif niteliği nedeniyle en önemli vergi kaynağı olan gelirin vergilendirilmesi için kullanılan artan oranlı vergi tarifesi vergilemede eşitliği sağlamak için diğer faktörler ile beraber önemli bir araçtır. Ancak tek başına vergi tarifelerinin yapısı ile vergilemede eşitliğin sağlanıp sağlanamayacağını belirlemek mümkün değildir. Diğer durumlar ya da araçlar kapsam dışı bırakıldığında yalnızca artan oranlı vergi tarifesi yapısına bakılarak bir değerlendirme yapılabilir. Artan oranlı vergi tarifelerinin ilk dilimindeki oran, bireylerin kişisel harcamaları için ayıracakları geliri garanti altına alacak en sağlıklı uygulamadır (Şahin, 2008:131). Uygulama kapsamında ilk dilimin çoğu ülkede 0 oranında olduğu görülmektedir.

Vergilemede eşitlik ilkesini sağlamak için vergi tarifelerinden artan oranlı vergi tarifesini ve bunun bir çeşidi olan dilim usulü artan oranlı vergi tarifesinin gerekli olduğu literatürde yaygın bir görüştür. Ülkemizde de gelir vergisi elde eden bireyler için dilim usulü artan oranlı vergi tarifesi kullanılmaktadır. Geçmişten günümüze bakıldığında 1950 yılından bu yana artan oranlı vergi tarifesini kullandığımız görülmektedir. Ancak ülkemizde belirli dönemler itibarıyla dilim sayıları, gelir dilimleri, oranlar değişmektedir. Bu değişimler doğrultusunda ücret geliri elde edenler için bu uygulama eşitliği sağlamış mıdır sağladıysa da ne düzeyde vergilemede eşitliği sağlamıştır sorularının yanıtı aranacaktır.

1950 yılından günümüze uygulanan vergi tarifelerinin yükseklik farkı Grafik 3.1.'de ve uzunluk farkları Tablo 3.1.'de görülmektedir.



Grafik 3.1. 1950 Yılından Günümüze Gelir Vergisi Tarifesi Yükseklik Farkları

Tablo 3.1. 1950 Yılından Günümüze Gelir Vergisi Tarifesi Uzunluk Farkları

Yıllar	Uzunluk Farkı	Yıllar	Uzunluk Farkı
1950-1957	97.500	1999	48.000 milyon
1958-1962	297.500	2000	60.000 milyon
1962	497.500	2001	67.200 milyon
1963-1979	997.500	2002	91.200 milyon
1980	24 milyon	2003	115.000 milyon
1981	24 milyon	2004	134.000 milyon
1982	24 milyon	2005	71.400
1983	24 milyon	2006	33.000
1984	24 milyon	2007	35.500
1985	45 milyon	2008	36.900
1986	45 milyon	2009	41.300
1987	45 milyon	2010	67.400
1988	75 milyon	2011	70.600
1989	90 milyon	2012	78.000
1990	120 milyon	2013	83.300
1991	180 milyon	2014	86.000
1992	300 milyon	2015	94.000
1993	480 milyon	2016	97.400
1994	2.325 milyon	2017	97.000
1995	4.830 milyon	2018	105.200
1996	9.300 milyon	2019	482.000
1997	15.500 milyon	2020	578.000
1998	23.250 milyon/15.000 milyon	2021	626.000

Kaynak: Tablo 2.9 doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yükseklik farkı bize tarifede bulunan en yüksek oran ile en düşük oran arasındaki farkı vermektedir. Uzunluk farkı ise en yüksek matrah ve en düşük matrah arasındaki farkı göstermektedir. Eğer yükseklik farkı değişmez ve uzunluk farkı zaman içinde artarsa bu durumda yumuşak artan oranlılık karşımıza çıkmaktadır. Artan oranlılığın yumuşak olması diğer durumlar kapsam dışı bırakıldığı varsayımı altında vergi tarifesinin adaletli olduğunu gösterir. Ancak uzunluk farkı aynı olup yükseklik farkı ne kadar artarsa o durumda da sert artan oranlılık meydana gelir. Bu durumda da bireyler daha düşük matrah dilimlerinden itibaren yüksek oranlı vergiye maruz kalmaktadır.

1950-1980 yılları arasında ne yükseklik farkı sabit kalmadığı için yumuşak ya da sert artan oranlılık hakkında bir yorum yapmamız doğru olmayacaktır. Ancak genel olarak yükseklik farkı ve uzunluk farkı artarak ilerlemiştir. Yalnızca 1962 yılından sonra yükseklik farkında bir azalış meydana gelmiştir.

1980-1984 arasında uzunluk farkı 24 milyon şeklinde sabit kalırken yükseklik farkı 1982'den sonra azalmış, 1981 ve 1982 yılında ise artmıştır. Bu bağlamda uzunluk farkı sabitken 1981 ve 1982 yılında arttığı için sert artan oranlılık söz konusudur. 1982 yılından sonra 1984'e kadar ise yumuşak artan oranlılık olduğu görülmektedir.

1985'ten 1993 yılına kadar yükseklik farkı %25 olarak sabit kalırken uzunluk farkı ilk 3 yıl aynı kalırken daha sonra artmıştır. Dolayısıyla bu yıllar arasında da tarifede yumuşak artan oranlılık söz konusu olmuştur.

1994-1998 arasında yükseklik farkı %30 iken uzunluk farkı artmaktadır. 1999-2004 yılları arasında da yükseklik farkı %25 şeklindeyken uzunluk farkı artmaktadır. Bu yıllarda da uzunluk farkı arttığı ve yükseklik farkı sabit kaldığı için yumuşak artan oranlılık söz konusudur.

2005 yılından 2018 yılına kadar yükseklik farkı %20 oranındadır. 2005 yılından 2006 yılına geçerken uzunluk farkı azaldığı için sert artan oranlılık karşımıza çıkmaktadır. 2006 yılından 2010 yılına kadar yükseklik farkı sabitken uzunluk farkında artış olması ile yumuşak artan oranlılık olduğunu görüyoruz. Yine 2010 yılından 2011 yılına geçtiğimizde ise uzunluk farkında bir azalış olduğunu görüyoruz ve bu da bize sert artan oranlılığın olduğunu gösteriyor. Bunun yanında bir de 2013 yılından 2014 yılına geçerken de uzunluk farkında küçük bir azalış

görülmektedir. Onun dışında diğer yıllarda uzunluk farkı artmaktadır ve yumuşak artan oranlılık söz konusudur.

2019, 2020 ve 2021 yıllarında ise yükseklik farkı %25 oranında sahipken uzunluk farkı artmaktadır. Böylelikle bu yıllar arasında da yumuşak artan oranlılık olduğunu görmekteyiz. Yumuşak artan oranlılığın söz konusu olduğu dönemlerde vergi tarifesinin daha adil olduğunu söylemek doğru olacaktır. Çünkü yumuşak artan oranlılığı olmadığı bir durumda vergi yükü daha çok düşük gelir elde edenin üzerine kalmaktadır.

Dikey eşitlik dediğimiz kavram farklı mali güce sahip olanların farklı şekilde vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. Bu tanım itibariyle artan oranlı vergi tarifesini ile ücretliler açısından tek başına değerlendirildiğinde mali güç itibariyle dikey eşitliğin sağlanabileceği görülmektedir. Ancak dikey eşitlik kavramı ile tek başına mali güç durumuna bakıldığında sağlıklı bir sonuç vermeyecektir. Bunun yanında bireylerin tüketim harcamaları, tasarruf durumları, medeni durumları, sakatlık durumları, elde ettikleri gelir tipinin farklı ve çeşitli olması şeklinde birçok etken de dikey eşitliği belirlemek için gereklidir. Ancak bu etkenlerin hepsini bir arada değerlendirip dikey eşitliği sağlayıp sağlamadığı hakkında yorum yapmak zor olacaktır.

Geçmişten günümüze artan oranlı vergi tarifesinin yapısına bakıldığında genel anlamda birkaç dönem dışında yumuşak artan oranlılık görülmektedir. Bu yumuşak artan oranlılık kavramının anlamı sert artan oranlılığa göre, vergilemede eşitliği sağlamaya yönelik olduğudur. Çünkü sert artan oranlılık durumunda vergi dolayısıyla katlanılan yük daha çok düşük gelirli kişiler üzerine kalmaktadır. Ancak ücretlilerin yalnız gelir vergisi dolayısıyla ödedikleri vergileri değerlendirmek doğru olmayacaktır. Ücretliler gelir elde ederek ödedikleri verginin dışında ihtiyaçlarını karşılamak için de çeşitli vergiler ödemektedirler. Dolayısıyla ücretliler KDV, ÖTV gibi dolaylı vergilerle de karşı karşıyadırlar. Burada tüketim harcamaları için ödenen vergiler de bizim için önemli yer edinmektedir. Tablo 3.2'yi incelediğimizde 2018 ve 2019 yılı tüketim harcamalarını hangi dilimlerin ne oranda aldıkları görülmektedir.

Tablo 3.2. 2018 ve 2019 yılı Harcama Türlerinin En Düşük ve En Yüksek Gelir Grubu Ayırımında Oranları

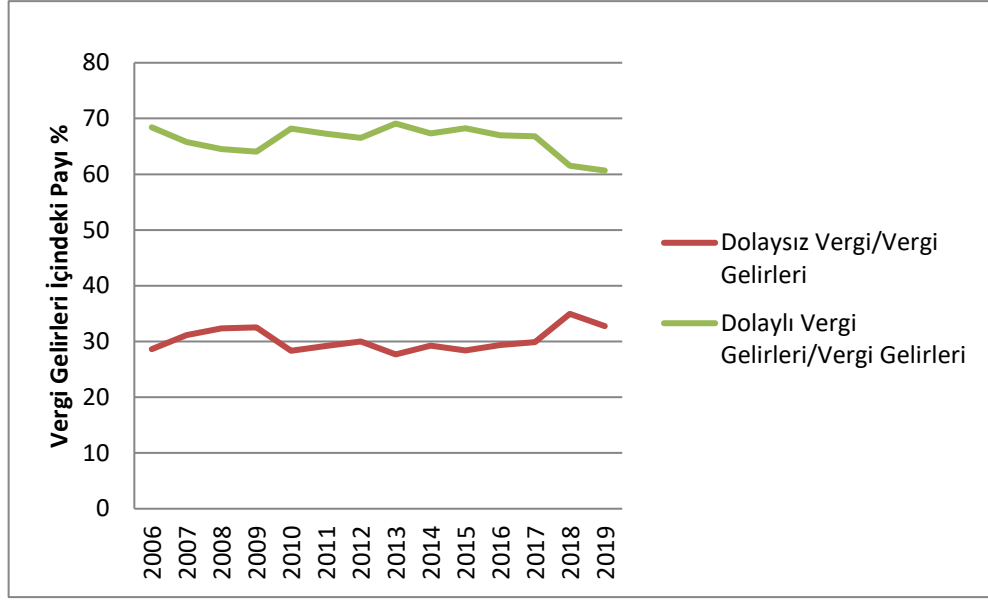
Harcama Türleri	En Düşük Gelir Grubu (en düşük %20)		En Yüksek Gelir Grubu (en yüksek %20)	
	2018	2019	2018	2019
Toplam	100	100	100	100
Gıda ve alkolsüz içecekler	28,7	30,7	15,4	15,3
Alkollü içecekler, sigara ve tütün	5	4,7	3,1	3,6
Giyim ve ayakkabı	4,1	3,8	5	5,6
Konut ve kira	31,4	31,2	20,3	20,1
Mobilya ve ev eşyaları	5,9	5,3	6,8	6,9
Sağlık	2,3	2	2,5	2,4
Ulaştırma	9,3	9	21,6	20
Haberleşme	3,2	3,5	3,7	3,5
Eğlence ve kültür	2,1	1,8	3,8	3,9
Eğitim hizmetleri	0,5	0,9	3,9	4,4
Lokanta ve oteller	4,3	4	7,8	8,1
Çeşitli mal ve hizmetler	3,1	3,2	6	6,5

Kaynak: TÜİK Hanehalkı Tüketim Harcaması

<https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Hanehalki-Tuketim-Harcamasi-2019-33593>

(Erişim Tarihi: 16/05/2021)

Harcama türlerinin gelir grupları sınıflandırması Tablo 3.2. kapsamında bakıldığında en düşük gelir elde eden %20 lik kesim temel ihtiyaçlardan sayılan gıda ve alkolsüz içecek harcamalarını en yüksek gelir elde eden kesime göre daha çok yapmaktadır. Bu da özellikle düşük gelir elde eden kesimde yük oluşturmaktadır. Özellikle en düşük geliri elde eden %20’lik kesimin fizyolojik ihtiyaçlarını karşılamak için yaptıkları harcamalar ile birlikte ödedikleri vergiler elde ettikleri gelirden geriye kalan kullanılabilir gelirlerini daraltmaktadır. Yüksek gelir elde eden kesimler bu fizyolojik ihtiyaçlarının yanında tasarruf yapabilirken düşük gelir elde kesimde ödedikleri vergiler dolayısıyla bu pek mümkün değildir. Grafik 3.2.’de bu tüketim harcamaları için ödenen gelirlerin dahil olduğu dolaylı vergilerin dolaysız vergilere oranları görülmektedir.



Grafik 3.2. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı, Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri (2006-2019) <https://www.hmb.gov.tr/bumko-butce-buyuklukleri-ve-butce-gerceklesmeleri> (Erişim Tarihi: 17/05/2021)

Grafik 3.2’de dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı görülmektedir. Bu kadar yüksek dolaylı vergi ödemeleri söz konusuysen; düşük gelir elde eden bireylerin fizyolojik ihtiyaçlarını karşılamaları için ödemeleri gereken vergiler ile vergi yükü oldukça yüksek olacaktır.

Dikey eşitlik açısından aynı mali güce sahip olan bireylerin aynı şekilde vergilendirilmesi durumu artan oranlı vergi tarifesi ile gerçekleştirilmektedir. Yüksek gelir elde eden kesim düşük gelir elde eden kesime göre daha yüksek oranda vergilendirilmektedir. Bununla birlikte literatürde düz oranlı gelir vergisi uygulamalarının eşitlik açısından etkili olduğuna yönelik görüşlerde bulunmaktadır⁹. Ancak vergilemede eşitlik kavramının herkesten eşit bir oranda vergi alınması şeklinde olmadığı belirtmek gerekmektedir. Çünkü düz oranlı bir vergi uygulamasında yüksek gelir elde edenle, düşük gelir elde eden kesim aynı şekilde vergilendirildiğinde düşük gelir elde eden kesim daha çok yüke maruz

⁹ Düz oranlı gelir vergisini uygulayan ülkelerin bazıları; küçük olmaları, vergi idarelerinin yeterli düzeyde gelişmemiş olması sebebiyle artan oranlı vergi sistemini uygulamaya koyamamalarından kaynaklıdır (Birinci ve Akyazı, 2017:48).

kalacaktır. Dikey eşitlik açısından artan oranlı vergi tarifesini oldukça uygun görülürken, bireylerin harcamaları için ödedikleri vergiler, tasarruf durumları dolayısıyla farklı şekilde vergilendirilmeleri gerekmektedir. Sadece gelir vergisi açısından bu doğru görülebilir, ancak harcamalar için içine girdiğinde bu eşitlik pek mümkün olmayacaktır. Ayrıca dikey eşitliğin belirlenmesi için gerekli olan mali güç, kişisel ve ailevi durumların ne şekilde değerlendirilmesi gerektiği net olarak belirlenmesi güçlüğü karşımıza çıkmaktadır.

Yatay eşitlik aynı durumda olan bireylerin aynı şekilde vergilendirilmesi şeklinde tanımlanmaktadır. Yatay eşitlik açısından yine artan oranlılık durumuna baktığımız düşük gelir elde edenler kendi içinde aynı şekilde vergilendirilirken, yüksek gelir elde edenlerde aynı şekilde vergilendirilmektedir. Ancak burada da karşımıza en düşük gelir elde eden kesimin artan oranlı vergi tarifesinde az miktarda gelir elde etse dahi belli bir orandan vergilendirilmesi sorununu karşımıza çıkarmaktadır.

Tablo 3.3. Ücret Geliri Elde Edenler İçin 2022 Gelir Vergisi Tarifesi

Matrah	Oran
32.000 TL'ye kadar	15%
70.000 TL'nin 32.000 TL'si için 4.800 TL, fazlası	20%
250.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL, fazlası	27%
880.000 TL'nin 250.000 TL'si için 61.000 TL, fazlası	35%
880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 281.500 TL, fazlası	40%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı <https://www.gib.gov.tr/node/150668> (Erişim Tarihi: 01/02/2022)

Örneğin Tablo 3.3.'teki 2021 gelir vergisi tarifesine baktığımızda en düşük gelir elde eden kesimin %15 vergi ödediği görülmektedir. Asgari geçim indirimi gibi müesseseleri bir kenara bıraktığımızda asgari ücret elde eden bir bireyin kendisinin ve ailesinin yaşamını sürdürebilmesi için elde ettiği gelirin vergilendirilmesi özellikle de yüksek gelir elde edenler ile karşılaştırıldığında dikey eşitlik açısından uygun görülmemektedir. Bunlar yanına bir de ihtiyaçlarını karşılamak için ödenen vergiler katıldığında vergi yükü asgari ücretliler için oldukça yüksek olacaktır. Tabi ki bu asgari geçim indirimi gibi indirimler, istisna ve muafiyetler olmadığı varsayımı altında yapılan bir yorumdur.

Sporcuların vergilendirilmesi durumu da karşımıza yatay eşitlik açısından uygun görülmemektedir (Şahin, 2021) Sporcuların elde ettiği gelir için; Gelir Vergisi Kanunu 61. maddesinde sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatlerin ücret geliri olarak kabul edildiği belirtilmektedir. Sporcular diğer ücret geliri elde edenlerden farklı bir vergi tarifesi ile vergilendirilmektedir. Bu tarife Gelir Vergisi Kanunu geçici 72.maddesinde;

Lig usulüne tabi spor dallarında; en üst ligdekiler için %20, en üst altı ligdekiler için %10 ve diğer ligdekiler için %5,

Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden %5 şeklinde bahsedilmektedir.

Bu tarife nin en alt dilimi ile gelir vergisi tarifemizin en alt diliminin oranlarına bakıldığında sporcular için %5 iken ücret geliri elde eden diğerleri için bu oran %15 şeklindedir. Bu açıdan da her iki grubunda ücret geliri elde ettiğini yani bu açıdan aynı durumda olduklarını bildiğimizden yatay eşitlik ilkesi açısından uygun görülmemektedir.

3.1.2. Asgari Geçim İndiriminin Değerlendirilmesi

Asgari geçim indirimi teoride en az geçim indirimi adı altında geçen ve Türkiye’de 2008 yılı itibariyle asgari geçim indirimi adı altında kullanılmaya başlanan, bireylerin ve ailelerinin elde ettikleri gelirlerin fizyolojik ve kültürel ihtiyaçlarını karşılamak için gerekli olan kısmının vergi dışı bırakılması üzerine kurulu bir uygulamadır. Bu uygulama ücret geliri elde eden kişiler için uygulanmaktadır. Uygulamada medeni durum, çocuk sayısı, eş çalışma durumu gibi ayrımlar yapılmaktadır. Bu ayrımlar kapsamında ödenecek gelir vergisinden bir indirim yapılmaktadır.

Ülkemizde 2008 yılından beri vergiden indirim yöntemi şeklinde uygulanan Asgari Geçim İndirimi mükellefin kendisi için %50, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için %10, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için %7,5, diğer çocuklar için %5 şeklinde uygulanmaktadır. Bu indirimler yapıldıktan sonra gelir vergisi tarifesini ilk dilimine göre vergilendirilme yapılmaktadır.

Asgari geçim indirimi uygulaması teoride asgari ücretliler açısından medeni durum, eşin çalışma durumu, çocuk sayısı açısından farklı durumdaki insanların farklı

bir şekilde vergilendirilmesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Asgari geçim indirimi anayasamızın “vergi ödevi” başlıklı 73.maddesinde belirtilen mali güce göre vergilemenin gerçekleştirilmesi için etkili bir araçtır. Bu açıdan bakıldığında asgari ücret düzeyinde gelir elde eden düşük kesimli bireyler ile ticari faaliyet, zirai faaliyet vb. elde edenlerin farklı vergilendirilmesi dikey eşitliğin sağlandığını göstermektedir. Mali gücü farklı olanların ya da kişisel ve ailevi durumları farklı olanların farklı şekilde vergilendirilmesi durumu gerçekleşmektedir. Ancak bu indirim miktarları bireylerin kullanılabilir gelirini ne düzeyde etkiler ona bakmak gerekmektedir. Çünkü bireyler elde ettikleri gelir üzerinden ödeyecekleri vergilere bu indirim yapıldığında bile kullanılabilir gelirleri onlara yetmemektedir.

Tablo 3.4. 2021 yılı Asgari Geçim İndirimi Dahil Asgari Ücret Miktarları

Medeni Durum	Aylık Tutar (AGİ Dahil Asgari Ücret) TL
Bekar	2.825,90
Evli, eşi çalışmayan	2.879,57
Evli, eşi çalışmayan, 1 çocuklu	2.919,81
Evli, eşi çalışmayan, 2 çocuklu	2.960,06
Evli, eşi çalışmayan, 3 çocuklu	3.013,72
Evli, eşi çalışmayan, 4 çocuklu	3.013,72
Evli, eşi çalışmayan, 5 çocuklu	3.013,72
Evli, eşi çalışan	2.825,90
Evli, eşi çalışan, 1 çocuklu	2.866,15
Evli, eşi çalışan, 2 çocuklu	2.906,40
Evli, eşi çalışan, 3 çocuklu	2.960,06
Evli, eşi çalışan, 4 çocuklu	2.986,89
Evli, eşi çalışan, 5 çocuklu	3.013,72

Kaynak: PWC, Brüt Asgari Ücret ve Asgari Geçim İndirimi, <https://www.pwc.com.tr/asgari-gecim-indirimi> (Erişim Tarihi: 20.06.2021) verilerinden hesaplanmıştır.

Tablo 3.4’te görüldüğü gibi asgari geçim indirimi yapıldıktan sonra bireylerin medeni durumlarına göre net asgari ücretlerini görmekteyiz. Bu gelirler gelir vergisi, sosyal güvenlik kesintileri gibi kesintiler sonrasında bireylerin ellerine geçen parayı ifade etmektedir. Tablo 3.4’e bakıldığında özellikle evli eşi çalışmayan ve 3 çocuğu bulunan bireyin, aynı durumda olup 4 ya da 5 çocuğu

bulunması durumunda da aynı net ücretin eline geçtiği görülmektedir. Bu durum özellikle de dikey eşitlik açısından uygun görülmemektedir. Asgari geçim indiriminin tanımından da anlaşılabacağı üzere asgari geçim indirimi bireylerin kendilerinin ve ailelerinin yaşamını sürdürebilmeleri için gerekli olan ihtiyaçları karşılayacak gelir düzeyinin vergilendirme dışında bırakmaktır. Ancak burada üç farklı durumda ailenin aynı net geliri elde etmesi ödeme gücüne göre vergilendirilmeye dolayısıyla vergilemede eşitlik ilkesine aykırı bir durum teşkil etmektedir.

Tablo 3.4'te bekar olan bir birey ile evli, eşi çalışmayan bir bireyin asgari geçim indirimi sonrası net ücret farkları ise 53,67 TL gibi düşük bir miktar olması bekar birey ile evli ve eşi çalışmayan bir birey açısından çok büyük bir fark gibi görülmemektedir. Bekar olan birey tek başına kendi geçimini sağlarken, evli ve eşi çalışmayan bir kişi iki kişinin geçimini sağlamak zorundadır. Bu şekilde bakıldığında 53,67 TL çok küçük bir rakam olarak görülmekte ve evli eşi çalışmayan bir birey için ihtiyaçları açısından yeterli görülmemektedir. Vergilemede eşitlik ilkesi de ödeme güçleri ya da kişisel durumlarının aynı ya da farklı olmasında göre vergilendirilmesi olduğundan vergilemede eşitlik ilkesi ile de bu durum bağdaşmamaktadır.

Asgari geçim indirimi ile aynı durumda olanların aynı şekilde vergilendirilmesi durumu bir yere kadar geçerli görülmektedir. Ancak çok düşük gelir elde eden fizyolojik ihtiyaçlarını bile karşılayamayacak bireyler bile az da olsa bir vergi ödemek durumunda kalmaktadır.

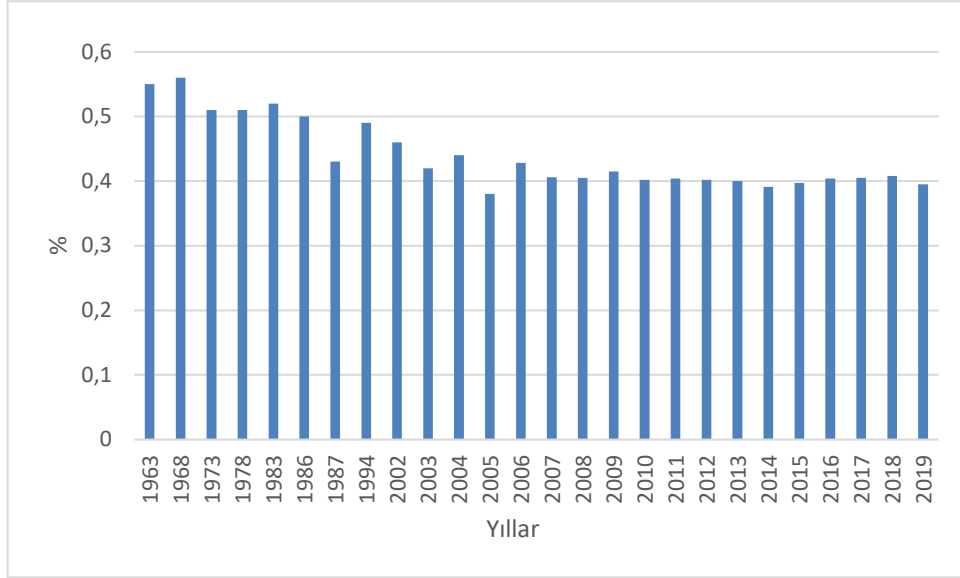
Asgari Geçim İndirimi uygulaması 7349 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile kaldırılmıştır. Kaldırılması ücret geliri elde eden bireylerin brüt ücretlerinden kesintiler yapıldıktan sonraki matrahın gelir vergisinden muaf olması ile gerçekleşmiştir. Bu açıdan bakıldığında bireylerin ücretlerinden yapılan kesintiler dışında gelir vergisi dolayısıyla üzerinde bulunan yük ortadan kalkmıştır. Ancak bunun yanında yaptıkları harcamalar dolayısıyla ödedikleri vergiler açısından üzerlerindeki yükte bir değişiklik bulunmamaktadır. Yaşamlarını sürdürmeleri için gerekli olan gelirleri üzerinde gelir vergisi açısından bir yük olmazken, harcamaları üzerindeki vergi yükü yüksek gelir elde eden bireyler ile aynı oranda alınması dolayısıyla dikey eşitlik açısından uygun görülmemektedir. Çünkü asgari ücret gibi düşük gelir elde

eden bireylerin yüksek gelir elde edenlere göre kullanılabilir gelirlerinin belirli bir oranındaki fayda farklı şekildedir.

3.1.3. Ayırma İlkesinin Değerlendirilmesi

Ayırma ilkesi özellikle dikey eşitlik açısından oldukça önemlidir. Çünkü dikey eşitlikte de belirtilen farklı durumda olan bireylerin farklı şekilde vergilendirilmesi durumunu ele almıştır. Ayırma ilkesi kişilerin elde ettiği gelirlerin yalnızca tutarına göre değil, elde edildiği kaynak dikkate alınarak farklı olarak vergilendirilmesi şeklinde tanımlanmaktadır (Saraçoğlu, 2001: 61). Emek geliri elde eden bireyin, sermaye geliri elde eden bireyden farklı vergilendirilmesini savunan bir ilkedir. Emek geliri elde edenlerin sermaye geliri elde edenlere göre daha az vergi ödemesini savunur. Bu açıdan da ülkemizde geçmişten günümüze farklı şekilde uygulamaları görülmektedir. Sıra ile bunlara bakacak olursak; genel indirim, özel indirim, asgari geçim indirimi, ücret gelirlerinde indirim, ücret geliri elde edenlerin üçüncü dilim itibariyle farklı matrah aralıklarından oluşması şeklinde açıklanabilir.

Genel indirim uygulaması 1981-1986 yılı arası uygulanmıştır. Ücret geliri elde eden mükelleflere yönelik olarak matrahtan indirim yöntemi şeklinde uygulanan bir yöntemdir. Genel indirim gelir vergisine tabi mükellefler veya aile reisi durumunda bulunan mükelleflerin kendisi, eşi ve çocukları için uygulanmaktadır. Bu uygulama için eşitlik açısından bir değerlendirme yaptığımızda; farklı durumlarda olanların farklı şekilde vergilendirilmesi anlamına gelen dikey eşitliğe bireylerin eşinin çalışıp çalışmaması, çocuklarının sayısı dikkate alındığı için uygun görülmektedir. Bu uygulamaların olduğu yıllarda gini katsayısı ile karşılaştırma yapılması bize vergilemede eşitlikle ilgili bilgi verebilir. Grafik 3.3.'de gini katsayısını yıllara göre ne düzeyde olduğunu görmekteyiz.



Grafik 3.3. Türkiye’de 1963-2019 yılları Gini Katsayısı

Kaynak: 1963 - 2005 yılları Alpay Filiztekin – Murat Alp Çelik, “Türkiye’de Bölgesel Gelir Eşitsizliği”, 118., 2006-2019 yılları <https://biruni.tuik.gov.tr/medas/?kn=65&locale=tr> (Erişim Tarihi: 15/05/2021)

Özel gider indirimi uygulaması, genel indirim uygulamasının kaldırılması ile 1986 yılında yürürlüğe girmiştir. 2004 yılında ise 4842 sayılı kanun ile özel gider indirimi, ücretlilerde vergi indirimi şeklinde isim değişikliğine gidilmiştir. Bu dönem aralığında gini katsayı verileri ile bir değerlendirme yapıldığında 1986 yılından 2004 yılına kadar gini katsayısının 1’den uzaklaştığını görmekteyiz. Bu bize gelir dağılımının daha eşit bir şekilde yapıldığını göstermektedir. Sonrasında 2004 yılında özel indirim uygulamasının, 4842 kanun ile 2005 yılından 2008 yılına kadar ücretlerde vergi indirimi ismiyle uygulanmıştır. Bu uygulamanın olduğu dönemlerde yani 2005-2008 yılı arasında 2005 yılında gini katsayısında 0’a yaklaşma görülürken daha sonra 2006 yılı ile yeniden artmıştır. 2005 yılında bir azalış meydana gelmesinin sebebinin sadece ücretlerde vergi indirimi uygulaması olduğunu söylemek doğru değildir. Diğer uygulamalar dikkate alınmadığında ücretlerde vergi indirimi uygulaması ile gini katsayısında bir azalış meydana geldiğini varsayabiliriz. Ayrıca ücretlerde vergi indirimi uygulaması bireylerin ve ailelerinin ihtiyaçları dikkate alınarak yapılan bir indirim olduğu için düşük gelir elde eden bireyleri korumaktadır. Daha sonra 2008 yılında ayırma ilkesi uygulanması için getirilen bir başka uygulama olan asgari geçim indirimi ile gini

katsayısını değerlendirdiğimizde 2008 yılında 2012 yılına kadar ya da daha önceki yıllardan 2008 yılına kadar katsayıda büyük bir değişiklik olmamıştır.

3.1.4. Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Değerlendirilmesi

Literatürde birçok çalışma tarafından muafiyet, istisna ve indirimler Türk Vergi Sisteminde genellik, eşitlik, adalet ve kanunilik ilkelerinden sapmalar olarak görölmektedir. Muafiyet, istisna ve indirimler bir kişi veya konunun tamamen veya kısmen vergi dışı anlamına geldiğinden dolayı başta genellik vergisinden bir sapma olarak görölmektedir. Ayrıca bazı kesimlere bu imkanların tanınması diğer kesimlere tanınmaması gibi durumlardan olayı eşitlik ve adalet ilkesini de etkilemektedir.

3.1.4.1. Gelir Vergisi Kanunu 23-29. Maddeleri ve Arasında Bulunan İstisnaların Değerlendirilmesi

İstisnalar kısaca belirli bir konunun vergi dışı bırakılması anlamına gelmektedir. Ücret geliri elde edenlerin istisna tutulduğu konular G.V.K. 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29. maddelerinde açıklanmaktadır. Bu istisnalar daha çok düşük ücret elde eden kesime yönelik yapılmaktadır.

3.1.4.1.1. Gelir Vergisi Kanunu 23. Madde’de Belirtilen İstisnalar

23. maddede ücret geliri elde edenlerin yazılı hangi konular doğrultusunda gelir vergisinden istisna oldukları açıklanmaktadır. Köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içindeki nüfusu 5.000’i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren işçilerin ücretlerinin istisna edilmesi durumu özellikle el ile dokuma halı, kilim gibi işletmelerde çalışan ücretlerden oluşması, gerçek usulde vergilendirilmeyen veya gelir vergisinden muaf olan çiftçilerin yanlarında çalışan işçilerin ücretleri, madenlerde cevher üretimi ile ilgili işlerde çalışanların özellikle yer altındaki zamanlara ait ücretleri, hizmetçilerin ücretleri gibi daha çok işverene yönelik ücretlerin istisna edilmesi şeklindedir. Bu durumda örneğin yeraltında madenlerde çalışan işçilerin çalıştıkları zamana ait ücretlerinin vergi dışı bırakılması zor koşullarda çalışan bir birey açısından yerinde bir uygulamadır. Ancak mali güç açısından onunla aynı mali güce sahip olan bir bireyin farklı bir yerde çalıştığı için farklı şekilde vergilendirilmesi yatay eşitlik ilkesine uygun görölmemektedir. Hizmetçilerin ücretleri veya hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan istisnalar gibi işvereni etkileyen diğer tüm istisnalar gelir vergisi ücretlilerden tevkifat şeklinde kesildiğinden bu istisna, ücreti elde eden kişiyi

etkilemekten çok hizmet erbabını çalıştıran kişiyi etkilemektedir. Bu açıdan bakıldığında istisna yerine asgari geçim indiriminin kullanılması daha yerinde olacaktır. Asgari geçim indirimi yeterli düzeyde uygulandığında bu gibi istisnaların en azından düşük ücretliyi koruma açısından bir önemi kalmayacaktır.

Emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununda belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıklarının istisna edilmesi durumunda bu bireylerin diğer bireylerden kişisel ve fiziksel olarak farklı durumda olduklarından farklı şekilde vergilendirilmeleri açısından dikey eşitlik ilkesine uygun bir uygulamadır.

3.1.4.1.2. Gelir Vergisi Kanunu Madde 24'te Belirtilen Gider Karşılıklarında İstisnalar

G.V.K 24.Maddesinde bulunan istisnalar gider karşılıklarını kapsamaktadır. Harcırah Kanunu'ndaki kurumların yaptığı harcırah veya yolluk şeklinde yaptıkları ödemelerin vergiden istisna edilmesi yemek, yatmak gibi ihtiyaçlar kapsamında yapılmaktadır. Kişilerin ihtiyaçlarını dikkate alarak yapılan bu istisnalara bakıldığında düşük gelir elde eden bireyleri kapsama aldığı görülmektedir. Bu açıdan dikey eşitliği sağlamaya yardımcı olmaktadır. Ancak bu kapsamda yapılan istisnaların işvereni etkilediğini söylemek mümkündür. Çünkü bireylere verilen bu yollukların vergilerinin istisna edilmesi bireylerin eline ulaşmadan bir kesinti yapılması dolayısıyla onları etkilemeyecektir.

Yakacak yardımlarında ve avans şeklinde verilen ödemelerdeki istisnalarda özellikle düşük gelir elde eden kişileri etkilemeleri dolayısıyla mali güçleri doğrultusunda konulan bir istisna olarak değerlendirmek mümkündür.

Seçim ve sayım işlerinde çalışanlara verilen zaruri gider karşılıklarında ise mali gücü dikkate alan bir durum bulunmadığından eşitlik değerlendirmesi yapmak yerinde olmayacaktır.

3.1.4.1.3. Gelir Vergisi Kanunu Madde 25'te Belirtilen Tazminat ve Yardımlarda İstisnalar

G.V.K. Madde 25'te bulunan istisnaların büyük bir çoğunluğu hastalık, engellilik, ölüm sebebi durumlarında ve yardıma ihtiyacı bireylere yönelik yapılan yardımların vergiden istisna edilmesi şeklindedir. Bu açıdan istisna edilen bu vergiler daha çok düşük gelir elde edenleri etkilemektedir. Düşük gelir elde

edenlerin mali güçlerine göre vergilendirilmesine yardımcı olan bu istisnaların dikey eşitlik açısından önemlidir.

3.1.4.1.4. Gelir Vergisi Kanunu Madde 26’da Belirtilen Vatan Hizmetleri Yardımlarında İstisnalar

G.V.K. 26. Madde’de karşımıza çıkan istisnalar harp malullüğü zamları, şehitlerin dul ve yetimlerine yapılan ödemeler, vatan hizmeti dolayısıyla bağlanan aylıklar şeklindedir. Bu istisnalar vatan hizmeti, şehitlere yardım şeklinde uygulandığından ötürü net olarak mali güç açısından olmasa da bireylerin kişisel durumlarından dolayı ve bir hizmet karşılığında yapılan istisnalar şeklindedir. Farklı durumda olan bireylerin farklı şekilde vergilendirilmesi anlamına gelen dikey eşitlik açısından incelendiğinde dikey eşitliği sağladığı görülmektedir.

3.1.4.1.5. Gelir Vergisi Kanunu Madde 27’de Belirtilen Teçhizat ve Tayın Bedellerinde İstisnalar ve Madde 28’de belirtilen Tahsil ve Tatbikat Ödemelerinde İstisnalar

G.V.K. 27.Madde’de belirtilen istisnalar yemek ve hayvan yem bedelleri, demirbaş olarak verilen giyim eşyası, tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri şeklindedir. Bu istisnalar bireylerin ve işverenlerin ihtiyaçları doğrultusunda yapılan istisnalardır. Ancak mali güç açısından bir değerlendirme yapmak ya da farklı ve aynı; kişisel, fiziksel durumda olup olmadıklarına dair bir değerlendirme yapmak mümkün görülmemektedir.

G.V.K. 28. Madde’de belirtilen istisnalar yurtdışında bulunan öğrenci, stajyerler, memurlar ve Türkiye genelinde öğrencilere yiyecek, barınma şeklinde yapılan istisnalar şeklindedir. Bu istisnalar öğrenciye ve onların ihtiyaçları doğrultusunda yapıldığından ve öğrencilerinde mali güçlerinin çalışanlara göre düşük olmasından kaynaklı olarak yapılmaktadır. Farklı mali güce sahip olan bireylerin (öğrenci ve çalışan) farklı şekilde vergilendirilmesi dolayısıyla dikey eşitliği sağlama açısından uygun görülmektedir.

3.1.4.1.6. Gelir Vergisi Kanunu Madde 29’da Belirtilen Teşvik, İkramiye ve Mükafatlarda İstisnalar

G.V.K. 29. Madde’de belirtilen istisnalar memleket tarafından faydalı işler, güzel sanatlar, ilim ve fenni teşvik açısından yapılan istisnalardır. Bu kişilere verilen ödüller, ödenen tazminatların vergiden istisna edilmesi durumuna mali güçlerinin değerlendirilmesi açısından bir yorum yapmak mümkün değildir. Çünkü bu istisnalar belirli bir durumu teşvik etmek amacıyla yapılmaktadır ve istisnaların konulmasında mali güç dikkate alınmamıştır.

3.1.4.2. Engellilik İndirimi

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 31. Maddesi kapsamında Engellilik indirimi bireylerin çalışma güçlerinin bir kısmını kaybetmeleri durumunda ücret ve kazançlarına, dereceleri doğrultusunda belirlenen miktarlarda indirim uygulanması şeklindedir. Bu doğrultuda bireylerin çalışma güçlerini kaybetmeleri durumu, diğer çalışan kişilerden farklı, zor bir duruma düştüklerini göstermektedir. Çalışma gücünün bir kısmını kaybeden bir birey, hiçbir engeli bulunmayan bireylere göre daha fazla zorlanacaktır. Mali güç açısından olmasa da bireylerin kişisel, fiziksel özellikleri doğrultusunda vergilendirilmesi şeklinde bir uygulamadır. Farklı durumda olan bireylerin farklı şekilde vergilendirilmesi anlamına gelen dikey eşitliğin sağlanması açısından yerinde bir uygulamadır.

3.1.5. Negatif Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi

Negatif gelir vergisi bireylerin kendilerinin ve ailelerinin yaşamını sürdürmek için gerekli olan gelir düzeyinin altındaki bireylere yapılan gelir transferleridir. Negatif gelir vergisi, yapacakları kişisel harcamalardan daha düşük gelir elde eden bireyleri korumayı amaçlamaktadır (Şahin, 2008: 132). Ülkemizde negatif gelir vergisi uygulaması adı altında bir uygulama bulunmamaktadır. Daha çok negatif gelir vergisi uygulaması sosyal yardım adı altında yapılan uygulamalar ile karşımıza çıkmaktadır. Sosyal yardımlar da aynı negatif gelir vergisi uygulaması gibi düşük gelir elde edenleri korumaya yöneliktir. Kendinin ve ailesinin yaşamını sürdürebilmesi açısından gerekli olan ihtiyaçlarını karşılamak için bireyler gerekli olan gelir düzeyine sahip olmadıklarında bu adaletli olmayacaktır. Bu yüzden temel ihtiyaçlarını karşılayamayan bireyler için barınma, gıda gibi yardımlar yapılmaktadır. Yakacak yardımı, gıda yardımı gibi yardımlar düşük gelir elde edenlerin yüksek gelir elde edenlerden farklı şekilde vergilendirilmesinden daha çok yardım edilmesi ile alakalıdır. Negatif gelir vergisi uygulaması mali güçleri açısından farklı durumda olanların farklı vergilendirilmesi, aynı durumda olanların aynı vergilendirilmesi durumuna uygun görülmektedir. Asgari geçim indirimi yeterli düzeyde uygulandığında ve negatif gelir vergisi uygulaması kapsamında sosyal yardımlarında yeterli olarak uygulanması düşük gelir elde eden bireylerin refahlarını artıracaktır.

3.2. Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün Vergilemede Eşitlik Açısından Değerlendirilmesi

3.2.1. Eşit Mutlak Fedakârlık İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Eşit mutlak fedakarlık mükelleflerin ödemeleri gereken vergiler sebebiyle sahip oldukları toplam faydadaki azalışın aynı düzeyde olması ve bu durumda katlanılan fedakarlığın eşit kılınmasını öngörmektedir (Şen ve Sağbaş, 2017:232). Eşit mutlak fedakarlık ilkesi matrahların büyüklüğüne bakılmadan aynı miktarda vergi ödemeler gerektiğini savunduğundan, bireyler gelirleri ne olursa olsun eşit miktarda bir vergi ödemek durumundadır ve maktu olan vergileri, harçları örnek olarak verebiliriz (Demir, 2018:14). Sabit miktarda alınan vergilerden de bildiğimiz üzere vergi yükünün bu vergi ile eşit olarak dağıtıldığını söylemek mümkün değildir. Çünkü düşük gelir elde eden birey ile yüksek gelir elde eden bireylerin aynı vergiyi ödemesi özellikle de düşük gelir elde eden bireyle yüksek gelir elde eden bireylerin gelirlerinden sağladıkları fayda kaynaklı eşitlik ilkesine ters düşmektedir. Eşitlik ilkesi gereği bireyler mali güçleri doğrultusunda vergilendirilmelidir. Ancak sabit miktarda alınan bir vergi de bu durum mali güçlerinin dikkate alınmamasına sebep olmaktadır.

Ülkemizde ücret gelirleri üzerinden alınan ya da ücret geliri elde edenlerin ödediği maktu tutarlara bakmamız bize yardımcı olacaktır. Bu tutarlar günümüzde daha çok damga vergisi ve harçlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Damga vergisini ücret geliri elde edenler açısından incelediğimizde ücret geliri elde edenlerin brüt ücretten eline geçen net ücreti bulurken sosyal güvenlik kesintileri yanında damga vergisi kesintisi yapılmaktadır. Eşit mutlak fedakârlık görüşüne göre bu maktu vergiyi bütün ücretliler aynı şekilde ödemektedir. Tabi ki damga vergisi maktu tutarları çok yüksek rakamlar olmamakla birlikte vergi yükünü direkt olarak etkilememektedir. Ancak yüksek gelir elde edenlerin yanında düşük gelir elde edenlerin damga vergisi düştükten sonraki net ücreti onlara daha az fayda sağlayacaktır. Daha az fayda sağlaması ile birlikte bu maktu vergi düşürüldükten sonraki net ücret üzerindeki vergi yükü yüksek gelir elde edenlere göre daha yüksek olacaktır. Bu açıdan bakıldığında ücret geliri elde edenler üzerindeki vergi yükü özellikle düşük gelir elde eden kesim açısından oldukça yüksek olacaktır. Bu da vergilemede dikey eşitlik ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

Ücret geliri üzerinden alınan damga vergisi 7349 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile kaldırılmıştır.

Maktu tutarda alınan harçlara bakıldığında harçlar belirli hizmetler karşılığında yararlanacak olan kişiler tarafından ödenmektedir. Bu açıdan vergi yükünü diğer vergi ödemelerine göre daha az etkilemektedir. Çünkü bireyler yararlandıkları hizmetler doğrultusunda bu tutarları ödemektedir. Günümüzde harçlar ve damga vergisi maktu tutarları dışında maktu vergiler kullanılmamaktadır. Bu açıdan vergi yükü değerlendirmesi yapılması zor olacaktır.

Bu görüşü savunanlara göre gelir vergisi de sabit bir vergi şeklinde alınmalıdır. Ancak bu durum özellikle de vergilemede eşitlik açısından uygun görülmemekte ve kimin faydasının ve fedakarlıklarının ne kadar olduğu bilinmediğinden uygulanması mümkün görülmemektedir. Ülkemizde uygulama bu doğrultuda eşit mutlak fedakarlık ilkesinden bağımsız olarak düzenlenmiştir. Eşit oransal fedakarlık ve en az toplam fedakarlık kavramları ülkemizde kapsamında düzenlemeler bulunmaktadır.

3.2.2. Eşit Oransal Fedakârlık İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Eşit oransal fedakârlık kavramı gelir ve serveti fazla olan mükelleflerin, az olanlara oranla daha fazla fayda elde ettiklerini öngörür ve buradan hareketle gelirleri ve servetleri çok olan mükelleflerin az olanlara göre daha fazla vergi vermeleri gerektiğini savunur (Şen ve Sağbaş, 2017:232). Fedakarlıklarının oransal olarak eşit olması gerektiğini savunan bu görüşe göre bireylerin vergi yükleri, fedakarlıklarına oransal olarak eşit olmalıdır.

Bireyler gelirlerini eşit oranda vergiye ayırmalıdır görüşü hakimdir. Ancak bireylerin katlandıkları fedakarlıklar özellikle de düşük gelir elde edenle yüksek gelir elde eden arasında farklı olacaktır. Çünkü düşük gelir elde eden bir kişinin gelirinin %10'u ile kendine sağladığı fayda, yüksek gelir elde edenin %10' u ile sağladığı faydadan farklı olacaktır. Bu faydalar doğrultusunda da fedakarlıkları farklı olacak ve vergi yükleri de farklı etkilenecektir. Gelirin azalan marjinal faydası gereği de düşük gelirliyle daha çok yük haline gelecektir.

Ülkemizde düz oranlı vergilere bakıldığında kurumlar vergisi ve KDV, ÖTV gibi mal ve hizmet üzerinden alınan vergiler bulunmaktadır. Daha öncesinde %20 olarak uygulanan Kurumlar vergisi 2018, 2019 ve 2020 vergi dönemleri için Kurumlar Vergisi Kanunu Geçici 10. Maddesinde belirtilen %22 oranında

uygulanmaktadır. 2021 yılında %25, 2022 yılında ise %23 şeklinde uygulanacaktır¹⁰. Ancak ücret geliri elde edenleri değerlendirdiğimiz için kurumlar vergisini ayrıntılı incelemek anlamsız olacaktır. Daha çok harcamalar üzerinden alınan vergileri oluşturan düz oranlı vergilerden KDV karşımıza çıkmaktadır. KDV daha çok ekmek, un gibi temel ihtiyaçların bulunduğu listede yer alanlar için %1, diğer bazı gıda maddelerinde %8 iken, bu iki liste dışında kalan mal ve hizmetler için %18 oranı uygulanmaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2021). Özel Tüketim Vergisinin vergilendirilmesinde 4 farklı grup yer almaktadır. Bu gruplar listeler halinde belirlenmiştir. I sayılı liste akaryakıt ürünleri, doğalgaz vb. yer alırken, II sayılı listede kayıt ve tescili bulunan ya da bulunmayan deniz, hava ve kara taşıtları, III sayılı listede alkollü içecek, tütün gibi zararlı maddeler bulunur ve IV sayılı listede ise lüks ve dayanaklı mallar bulunmaktadır. Bunlar I sayılı liste için litre, kilogram, metreküp birimleri açısından vergilendirilirken, III sayılı liste hem nispi vergi oranı hem maktu vergi miktarları bulunurken, II ve IV sayılı liste ise nispi oranlar itibarıyla vergilendirilmektedir.

Gider Vergileri Kanunu 33. Maddesine göre; Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi ise %15 (binde iki) oranında banka ve sigorta şirketlerinin yaptığı işlemler doğrultusunda alınmaktadır. Özel İletişim Vergisi vergilendirilirken 4 gruba ayrılmaktadır. Bu gruplar ve oranlar Gider Vergileri Kanunu'nun 39. maddesinde açıklanmaktadır:

“a) Her nevi mobil elektronik haberleşme işletmeciliği kapsamındaki (ön ödemeli hatlara yüklemeler için yapılan satışlar dahil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri %10,

b) Radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetleri %10,

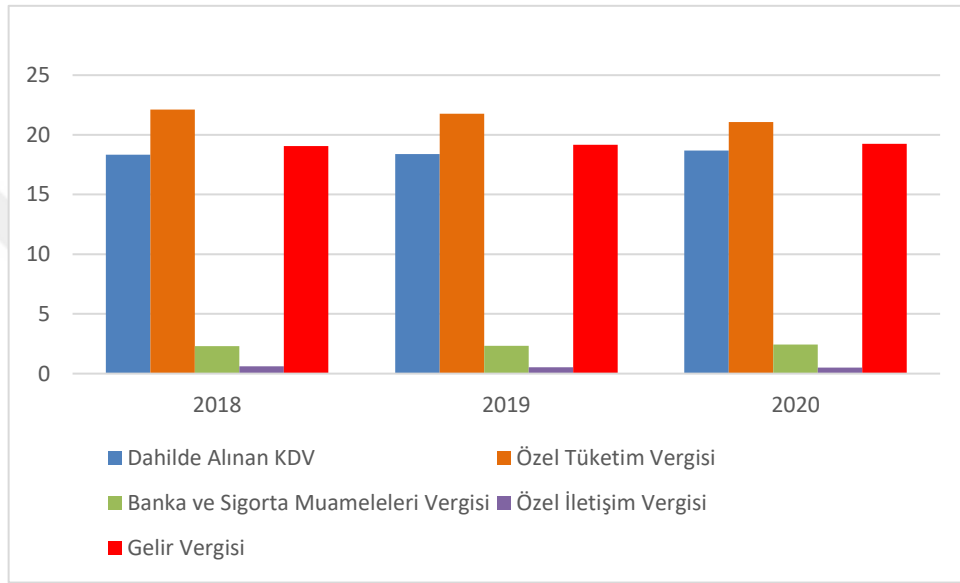
c) Kablolı, kablosuz ve mobil internet servis sağlayıcılığı hizmetleri %10,

¹⁰15/04/2021 tarihli ve 7316 sayılı "AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN İLE BAZI KANUNLARDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN"5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun değişiklikleri kapsamındadır.

d) (a), (b) ve (c) bentleri kapsamına girmeyen diğer elektronik haberleşme hizmetleri %10” şeklindedir.

Damga vergisinde ise maktu tutarlar yanında %0,189 ve %0,948 şeklinde oranlar yer almaktadır.

Bu vergilere bakıldığında ücret geliri elde edenler gelir vergisi yanında yaptıkları harcamalar doğrultusunda da vergi ödemektedirler. Bu vergilerde bireyler üzerinde bir yük oluşturmaktadır.



Grafik 3.4. Harcama Vergilerinin Vergi Gelirleri İçindeki Payının Gelir Vergisinin Payı ile Karşılaştırılması

Kaynak: Bütçe Gider-Gelir Gerçekleşmeleri <https://www.hmb.gov.tr/bumko-butce-buyuklukleri-ve-butce-gerceklesmeleri> (Erişim Tarihi: 16/05/2021) veriler doğrultusunda hesaplanmıştır.

*KDV rakamlarına ithalde alınan KDV dahil değildir.

Grafik 3.4.’e baktığımızda gelir vergisinin payı, düz oranlı olarak alınan KDV, ÖİV, BSMV ile karşılaştırıldığında özel tüketim vergisinin payının gelir vergisi payından bile yüksek olduğu görülmektedir. Katma değer vergisinin ise gelir vergisinin payına oldukça yakın olduğu anlaşılmaktadır. Ancak özel tüketim vergisinde ise durum tam tersi şeklindedir. Gelir vergisinin vergi gelirleri içindeki payı özel tüketim vergisinden daha azdır. KDV rakamlarına ithalde alınan KDV’nin dahil olması durumunda gelir vergisinden daha yüksek bir payda olduğu görülecektir. Bu açıdan da oransal olarak aynı fedakarlıklara sahip olmaları istenen

bireylerin yüksek gelir elde etse de düşük gelir elde edenle aynı oranı ödediğinde bu durum eşitlik ilkesine uygun olmayacaktır. Çünkü yüksek gelir elde edenin bir üründen elde ettiği fayda, düşük gelir elde edenin elde ettiği faydadan farklı olacaktır.

Ülkemizde eşit oransal fedakârlık görüşü KDV, ÖİV, BSMV, kurumlar vergisi gibi vergilerin tahsilatında kullanılmaktadır. Yine düz oranlı bir vergi tarifesi uygulamasını savunanlar bu vergi sisteminin vergilemede eşitliği sağladığını söylemektedir. Ancak yine aynı şekilde hem faydalarının ve fedakarlıklarının ölçülememesi hem de düz oranlı bir vergi sisteminin özellikle de düşük gelir elde eden bireyleri korumak açısından yeterli olmadığı söylenmektedir. Çünkü vergilemede eşitliği sağlamak için herkesin mali gücüne göre bir vergi alınmalıdır ve fedakarlıkları eşit bir şekilde dağıtılarak vergi yükü de her kesim için benzer şekilde olmalıdır.

3.2.3. Eşit Marjinal Fedakârlık İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Gelir düzeyi arttıkça vergi oranının artması şeklinde açıklanmaktadır. Bu görüş bireylerin gelirleri arttıkça gelirin marjinal faydasının azalması üzerine dayanmaktadır. Teorik olarak bakıldığında gelir arttıkça gelirin marjinal faydasının azalacağı anlamına gelen marjinalist görüşe dayanmaktadır (Yılmaz, 2006:241). Eşit marjinal fedakârlık ile bireylerin sosyal faydalarını en üst düzeyde tutarak fedakarlıklarını da azaltmak gerektiği açıklanmaktadır. Bireylerin ödedikleri vergi dolayısıyla üzerindeki yükler en az seviyede olmalıdır.

Eşit marjinal fedakarlığın uygulanma biçimi ise artan oranlılık ile sağlanabilir. Ülkemizde uygulanan artan oranlı vergi tarifesi bu görüşe uygundur. Artan oranlı vergi tarifesi ile yüksek gelir elde edenden daha yüksek oranda, düşük gelir elde edenden daha düşük oranda vergi alarak fedakarlıkları eşitlemek amaçlanmaktadır. Artan oranlı vergi tarifelerinde dilim sayısı, artma oranı, uzunluk farkı, yükseklik farkı gibi unsurlara göre artan oranlılık derecesi belirlenmektedir. Dilim sayısının artması ile artan oranlılığın derecesi artmaktadır. Örneğin 2021 gelir tarifesi ile dilim sayısının daha az olduğu 2019 yılına baktığımızda 2019 yılında 4 dilim bulunurken, 2020, 2021 ve 2022 yılında dilim sayısı 5'e çıkarılmıştır. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi yine 3.dilimden itibaren başlamış %40 oranlı son bir dilim eklenmiştir.

Oranlar arasındaki artma oranında ise 2019 yılında 5, 7, 8 şeklinde gerçekleşirken, 2020, 2021 ve yılında 5, 7, 8, 5 şeklindedir. Bu artma oranının son dilim için yeniden azalması artan oranlılık özelliğini azaltmakta ve vergi yükünü orta dilimdekilere yüklemektedir. Son üç yılın yükseklik farkı, uzunluk farkına baktığımızda 2019 yılı yükseklik farkı %20 iken, 2020, 2021 ve 2022 yıllarında bu fark %25'e yükselmiştir. Uzunluk farkları ise 2019 yılında 80.000 TL, 2020 yılında 578.000 TL, 2021 yılında 626.000 TL, 2022 yılında ise 848.000 TL şeklindedir. 2020, 2021 ve 2022 yıllarında yükseklik farkı sabitken uzunluk farkının artması bize artan oranlılığın yumuşak olduğunu yani mükelleflerin lehine bir sonuç doğurduğunu söylemektedir. Ayrıca ücret gelirleri açısından 2020, 2021 ve 2022 yılı yükseklik ve uzunluk farkı diğer gelirler ile aynıyken, 2019 yılında son dilimdeki matrahın ücretliler açısından farklı olması uzunluk farkını etkilemektedir. 2019 yılı ücretliler açısından uzunluk farkı 130.000 TL olmaktadır. 2019 yılı ile 2020 yılı arasında hem yükseklik farkı hem uzunluk farkı artmaktadır. Son üç yıl için yapılan bu değerlendirmeye göre 2020, 2021 ve 2022 yılları arasındaki yükseklik ve uzunluk farkları ile yumuşak artan oranlılık ile mükelleflerin lehine bir durum olduğu görülmektedir. Ancak bu durumda dahi özellikle ücret geliri elde edenler için ayırma ilkesi uygulaması gereği üçüncü dilimden başlayan bir farklılık ücret gelirlerinin üzerindeki yükü özellikle düşük gelir elde eden kesime yüklemektedir.

Tek başına uygulanan bir artan oranlı vergi tarifesı ile bireylerin fedakarlıklarının ve dolayısıyla vergi yüklerinin en az düzeyde olup eşit olarak dağıtılması mümkün değildir. Çünkü bireyler gelir elde etmelerinin yanında birçok harcama yapmakta, tasarruf ve yatırım yapma gibi durumları bulunmaktadır. Ayrıca ücret geliri elde eden bireylerin tevkifat usulü ile vergilendirilmesi özellikle beyan ile vergilendirilen ücretlilerle karşılaştırıldığında vergilemede dikey eşitlik açısından uygun görülmemektedir. Beyan usulü ile vergilendirilen ücretlinin vergilendirilmeden önce sağlık, eğitim gibi alanlarda birtakım kesintiler yapıldıktan sonra vergisi hesaplanmaktadır. Bu şekilde bir vergilendirme yatay eşitlik açısından uygun görülmemektedir.

3.2.4. En Az Toplam Fedakârlık İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Bu görüşe göre gelir düzeyi arttıkça vergi oranları artması yanında yani artan oranlı vergi tarifesinin yanında muafiyet ve istisna gibi bireylerin vergi

yüklerini azaltacak uygulamaların olması gerekmektedir. Vergileme nedeni ile bireyleri katlanmak zorunda oldukları toplam fedakârlık minimum düzeyde tutulmalıdır (Şen ve Sağbaş, 2017:233). Ödenen verginin son miktarının sebep olduğu fayda kaybı her bireye eşit olarak dağıtılma şeklinde düzenlenmelidir (Şen ve Sağbaş, 2017:233). En az toplam fedakarlıkta önemli olan yalnız başına bireylerin eşitliği değil, toplumun bir bütün olarak eşitliğidir. Bu eşitliğin sağlanabilmesi içinde gelirin marjinal faydasının daha az olduğu bireylerden daha fazla vergi alınmalıdır. Yani yüksek gelir elde eden bireylerden düşük gelir elde edenlere göre daha fazla vergi alınmalıdır. Bu şekilde vergi yükü de mükelleflerin üzerinde daha az hissedilecek şekilde dağıtılmalıdır. En az toplam fedakârlık görüşüne göre de toplumun her kesiminin eşit bir şekilde fedakarlıklarının olması gerekmektedir. Bu görüşe göre artan oranlı vergi tarifesı gibi uygulamaların yanında istisna ve muafiyetler, asgari geçim indirimi, sakatlık indirimi gibi uygulamalarda bulunmalıdır. Toplumun her kesiminin eşit bir fedakarlığa sahip olması için yüksek gelir elde edenin düşük gelir elde edene göre daha çok vergi ödemesi gerekmektedir. Bu açıdan bir bireyin üzerindeki vergi yükünü değerlendirmek için öncelikle asgari ücret elde eden bir ücretli değerlendirilmektedir.

Ücret geliri elde eden bir birey geliri üzerinden vergilendirilirken tevkifat usulü ile vergilendirilir yani geliri vergiler düşüldükten sonra kalan miktardır. Örneğin asgari ücret elde eden bir bireyin brüt asgari ücreti 2021 yılı için 3.577, 50 TL'dir. Bu ücretten gelir vergisi tevkifatı yapılmadan önce SSK Primi işçi hissesi ve İşsizlik Sigortası primi işçi hissesi şeklinde kesintiler yapılmaktadır. Daha sonra gelir vergisi matrahı hesaplanmaktadır ve bu kesintilerden sonraki gelir vergisi matrahı 3.040,88 TL olmaktadır. Matrah hesaplandıktan sonra Gelir Vergisi 456,13 TL'dir. Gelir vergisi hesaplariken elde edilen ücret geliri ilk dilime girdiği için %15 oranından bu vergi hesaplanmaktadır. Bunun dışında kağıtlarla ilgili olarak damga vergisi kesintisi de yapılır. Bu da 27,15 TL'dir. Tüm bu kesintiler (1.019,91 TL) kesildikten sonra asgari ücretliden aile durumuna göre asgari geçim indirimi yapılır. Bekar ve çocuksuz olduğunu varsaydığımızda bu indirim 2021 yılı için 268, 31 TL şeklindedir. Bu indirim ile ödenecek vergi 187,82 TL olmaktadır. Bireyin eline geçen net asgari ücret ise 2.825,90 TL'dir.

Vergi yükü hesaplamaları yapılırken tek başına gelir vergisini değerlendirmek doğru olmayacaktır. Örneğin; bireylerin toplam vergi yükü rakamları 2015-2019 yılı arasında sırasıyla %25, %25,1, %24,7, %24 ve %23.1 şeklindedir (OECD Statistics, 2021). Ancak bunun yanında sosyal güvenlik primlerinin bulunması ve bireylerin evlilik durumu ve çocuk sayısı doğrultusunda hesaplanan vergi takozu rakamlarına bakıldığında (Tablo 3.5) vergi yükü rakamlarından oldukça yüksek olduğu görülmektedir.

Tablo 3.5. Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Takozu

Medeni durumu ve çalışma durumu	Bekar kişi				Evli ve ailede tek çalışan	Evli ve ailede iki çalışan		
	Ortalama gelirin %67'si, çocuk suz	Ortalama gelirin %67'si, 2 çocuk	Ortalama gelirin %100'ü, çocuk suz	Ortalama gelirin %167'si, çocuk suz	Ortalama gelirin %100'ü, 2 çocuk	Her iki çalışan için ortalama gelirin %100'ü, 2 çocuk	Bir çalışan için ortalama gelirin %100'ü diğeri için %67'si, 2 çocuk	Bir çalışan için ortalama gelirin %100'ü diğeri için %67'si, çocuksuz
2015	35,93	34,61	38,19	41,77	36,71	37,74	36,75	37,28
2016	32,85	31,27	38,24	42,09	36,55	37,73	35,52	36,13
2017	33,52	32,01	38,99	42,54	37,36	38,5	36,25	36,85
2018	34,6	33,14	39,25	42,69	37,66	38,77	36,83	37,41
2019	35,83	34,34	39,12	42,62	37,45	38,62	37,2	37,8

Kaynak: OECD Statistics

<https://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=AWCOMP&lang=en> (Erişim Tarihi: 13/05/2021)

Bekar ve çocuğu olmayan bir bireyin gelir vergisi ve çeşitli kesintiler sonrası net asgari ücreti 2.825,90 TL'dir. Bu miktara asgari geçim indirimi dahildir. Bu birey ihtiyaçları doğrultusunda bazı harcamalar yapmaktadır. Bunlara örnek verecek olursak, barınma ihtiyacı gereği her ay bir kira öderse, gıda ihtiyacı gereği her ay yaklaşık gıda için bir miktar öderse, bunun yanında elektrik, su gibi

ödemeleri olduğunu varsayarsak, vergi yükünün bu bireyler üzerinde oldukça yüksek olduğunu görürüz.

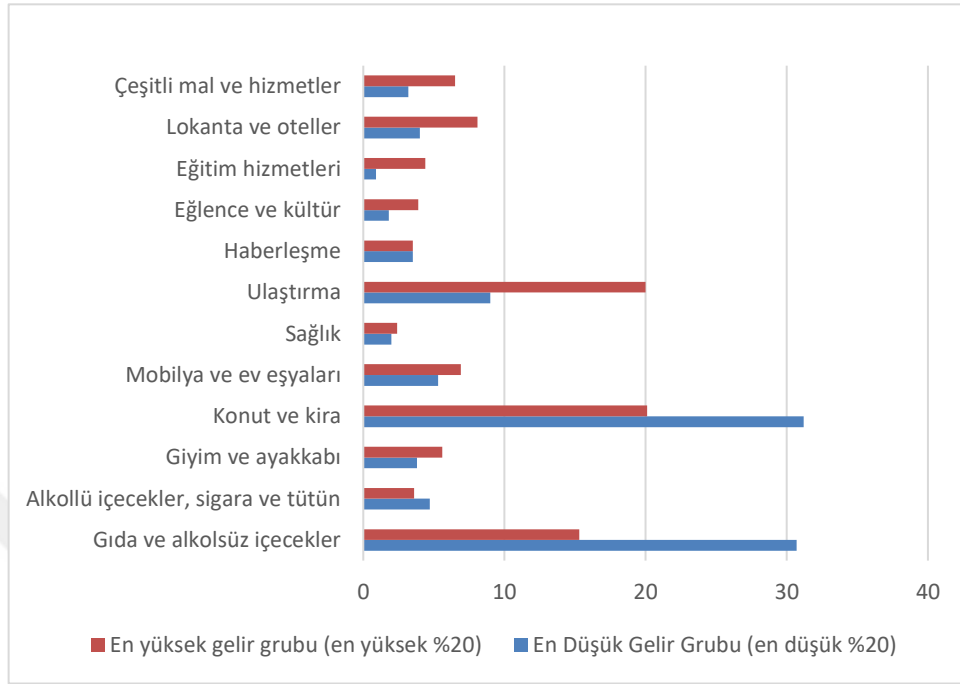
Türk iş sendikasının hazırladığı yoksulluk ve açlık sınırı araştırmalarına baktığımızda bekar bir bireyin yaşam maliyetinin yani yaşaması için gerekli olan gelirin aylık 4.013,26 TL olduğu görülmektedir (Türk-İş, Aralık 2021). Asgari ücretinin başka hiçbir geliri olmadığını düşünürsek net 2.825,90 TL olduğu bilinmektedir. Yaşam maliyetinin elde ettiği asgari ücretin oldukça üzerinde olduğu görülmektedir. Bu durumda bireyin kültürel ihtiyaçlarını gerçekleştirmesi mümkün görülmemekte, hatta yaşamı için gerekli ihtiyaçları karşılamakta zorlandığı anlaşılmaktadır. Bu da o kişinin refahını etkilemektedir.

Dört kişilik bir ailenin durumuna baktığımızda; ailede sadece bir kişinin çalıştığı ve 2 çocuklarının olduğu varsayımı altında ve asgari ücret dışında başka bir gelir elde etmediği durumda asgari geçim indirimi uygulanması halindeki net ücreti 2.960,06 TL'dir. Öncelikle bekar bir birey ile 4 kişilik bir aile için hesaplanan asgari geçim indirimi dahil ücret arasındaki fark yalnızca 134,16 TL şeklindedir. Bu rakamdan da anlaşılacağı üzere sadece kendisinin ihtiyaçlarını karşılayan bir bireyin geliri ile 4 kişinin ihtiyacını karşılaması gereken bir bireyin elde ettikleri gelirlerin bu kadar benzer olması eşitlik ilkesi açısından uygun görülmemektedir. Asgari geçim indirimi ile farklı mali güce sahip olan bireylerin farklı şekilde vergilendirilmesi durumu sağlanır ancak uygulamaya bakıldığında yeterli düzeyde olmadığı görülmektedir. Bu şekilde de farklı durumlarda olan bireyler üzerindeki yük özellikle 4 kişilik bir aile açısından daha yüksek olmaktadır.

4 kişilik bir ailenin sağlıklı, dengeli ve yeterli beslenebilmesi için yapması gereken aylık gıda harcaması anlamına gelen açlık sınırı tutarı 4.013,26 TL ve gıda harcamaları ile beraber giyim, konut (kira, elektrik, su, yakıt), ulaşım, eğitim sağlık ve benzeri ihtiyaçlar için yapılması zorunlu diğer aylık harcamaların toplam tutarı anlamına gelen yoksulluk sınırı ile 13.072,51 TL şeklindedir (Türk-İş, Kasım 2021). Bu rakamlara bakıldığında 4 kişilik bir ailenin gelirinin 2.960,06 TL olması gıda harcamalarını karşılayamamakta açlık sınırının oldukça altında bulunmaktadır. Bunun yanında diğer ihtiyaçları (kültürel vb.) karşılaması da mümkün görülmemektedir.

Ayrıca bu durumlar yanında düşük gelir grubundan olan bir asgari ücretli ile yüksek gelir grubundaki bir ücretlinin gıda harcamalarından sağladığı fayda aynı

değildir. Düşük gelir elde eden bir birey gıda harcamalarına daha çok önem vermektedir.



Grafik 3.5. 2019 Yılı En Yüksek Gelir Grubu ile En Düşük Gelir Grubu Harcamaları Payı

Kaynak: TÜİK <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Hanehalki-Tuketim-Harcamasi-2019-33593> (Erişim Tarihi: 16/05/2021)

Grafik 3.5'e göre özellikle gıda ve alkolsüz içeceklerin payının en düşük gelir grubunda 2 katı daha fazla olduğu görülmektedir. Bunun yanında konut ve kiranın payı da aynı şekilde düşük gelirli için yüksektir. Düşük gelir elde eden bireylerin elde ettiği faydanın daha yüksek olduğu söylemek yanlış olmayacaktır. Bu açıdan düşük gelir elde eden bireylerin yüksek gelir elde edenlere göre daha düşük oranda vergilendirilmesi yanında yaptıkları harcamalarında özellikle ihtiyaçları doğrultusunda yaptıkları harcamalar onlar için bir yük oluşturmaktadır. Yüksek gelir elde eden bir birey için bu ihtiyaçların faydası ya da bu ihtiyaçları karşılarken katlandıkları fedakârlık daha düşük olacaktır. Özellikle de vergileri tevkifat yöntemi ile yapılan ücret geliri elde edenler üzerindeki yük çoğu gelir unsuruna göre daha yüksek olacaktır. Vergilemede eşitlik ilkesi gereği de bu yükün her tür gelir unsuru elde eden açısından benzer olması en az toplam fedakârlık görüşü ile de bağdaşmaktadır.

Vergilemede eşitliği açıklamaya yönelik fedakârlık görüşlerine baktığımızda vergi yükünün eşit dağılımını sağlamak açısından en olabilecek görüş en az toplam fedakârlık görüşüdür. Çünkü bu görüşe göre katlanılan fedakarlığın minimum düzeyde olması özellikle de yüksek vergi yükü altında kalan düşük gelir elde eden bireylerin vergi yükünü azaltacaktır. Ancak bu görüşlerin tamamını uygulamaya geçirmek teoride olur gibi gözüke de gerçekte mümkün olmamaktadır. Çünkü bireylerin fedakarlıklarının ne düzeyde olacağı, faydalarının ne gibi durumlarda azalıp artacağı kişiden kişiye değişiklik gösterdiği için bu görüşleri uygulamak zor olacaktır. Bütün bu görüşlerden en az toplam fedakârlık görüşü toplumun her kesiminin en az fedakarlığa katlanması gerektiğini savunduğu ve bunun doğrultusunda artan oranlı vergi tarifesi yanında muafiyet istisna ve indirimler gibi uygulamaların düşük gelir elde edenleri korumaya yönelik yapılması gerektiğini belirttiği için en uygunu olarak görülmektedir.

SONUÇ

Tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de vergi yükü her zaman tartışılan bir konu olmuştur. Vergi yükünün toplumun geneline bakarak hesaplanması dışında bireysel olarak hesaplanmasının daha sağlıklı olduğu görülmektedir. Çünkü toplumun geneline bakılarak yapılan bir hesaplama ile bireylerin vergi yüklerini kavramak kolay olmayacaktır. Her gelir unsurunun vergi ödeme tekniği, vergiyi ödedikleri zaman farklıdır. Bu açıdan her gelir unsuru hem kendi içinde değerlendirilirken hem de diğer gelir unsurları ile değerlendirilmeli ve vergi yükü açısından her gelir unsurunun eşit bir şekilde vergi yüküne maruz kalmalarına dikkat edilmelidir. Çünkü bütün bireyler kamu harcamalarının doğası gereği kamu hizmetlerinden eşit şekilde yararlanmaktadırlar. Mükelleflerin kamu harcamalarının finansman araçlarından en önemlisi olan vergiler açısından üzerlerine düşen yük eşit olmalıdır. Buradaki eşitlikten kastımız her bireyin eşit vergi ödemesi ya da aynı şekilde vergilendirilmesi anlamına gelmemektedir. Vergilendirmede eşitlik aynı mali güce sahip olan bireylerin aynı şekilde vergilendirilirken, farklı mali güce sahip olan bireylerin farklı şekilde vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. Buradaki mali güç kavramının yanında kişisel durumların da (engellilik, ailenin durumu vb.) dikkate alınması gerekmektedir.

Ücret geliri elde edenler diğer birçok gelir unsuru elde edenlerden farklı olarak büyük bir oranda tevkifat usulüne dayalı olarak vergilendirilmektedir. Bu durumda ücret geliri elde edenler üzerindeki vergi yükünün hissedilmesi dolaylı yoldan olmaktadır. Dolaylı yoldan hissedilen bu vergi yükü ücret geliri elde edenlerin üzerindeki gerçek vergi yükünü bize göstermemektedir. Ücret geliri üzerindeki gerçek vergi yüküne bakıldığında ve mali güçleri yanında kişisel durumları da değerlendirildiğinde vergilemede eşitlik ilkesi açısından vergi yükünün eşit bir şekilde dağıtılmadığı görülmektedir. Özellikle geçmişten günümüze ücret geliri üzerinde eşitlik ilkesini sağlamak için yapılan uygulamalara bakıldığında birçok değişikliğe uğradığı görülmektedir. Bu çalışmada vergilemede eşitliğin sağlanması için bahsedilen uygulamaların değerlendirmesi ücret gelirleri için yapılmaktadır.

Artan oranlı vergi tarifi ve ayırma ilkesi gereği ücret gelirleri diğer gelir elde edenlerden farklı olarak vergilendirilmektedir. Ülkemizde uygulanan artan

oranlı vergi tarifesinin son yıllardaki durumuna bakıldığında sadece üçüncü dilimden itibaren farklı uygulanması durumu düşük gelir elde eden ücretlilerin vergilendirilmesi ayrıma ilkesi gereğini sağlamamaktadır. Gelir vergisi tarifesinin üçüncü dilimden sonrasının farklı vergilendirilmesi düşük gelir elde edenler ile orta ve yüksek gelirliler arasında vergilemede eşitlik ilkesine uymayan bir farklılık oluşturmaktadır. Bunun yanında düşük gelir elde eden bir bireyin ihtiyaçlarını karşılayamamasına rağmen vergi tarifesinde ilk dilimden vergi ödemesi özellikle vergilemede dikey eşitlik ilkesine uymamaktadır. Ayrıca ücret geliri elde eden bireylerin tevkifat usulü ile vergilendirilmesi özellikle beyan ile vergilendirilen ücretlilerle karşılaştırıldığında dikey eşitlik açısından uygun görülmemektedir. Çünkü beyan usulü ile vergilendirilen ücretlinin vergilendirilmeden önce sağlık, eğitim gibi alanlarda birtakım kesintiler yapıldıktan sonra vergisi hesaplanmaktadır. Bu durumda yatay eşitlik açısından uygun görülmemektedir.

Vergilemede eşitlik ilkesinin gerçekleşmesi ya da bu durumun en azından daha uygulanabilir olması için artan oranlı vergi tarifesinde yapılabilecek düzenlemelerden en önemlisi ilk dilimden vergi alınmaması uygulamasıdır. Bu şekilde düşük ücretli korunacak ve özellikle dikey eşitlik gereği karşımıza çıkan farklı durumda olanların farklı şekilde vergilendirilmesi daha kolay sağlanabilir hale gelecektir. Artan oranlı vergi tarifesinde yükseklik ve uzunluk farklarını karşılaştırdığımızda karşımıza yumuşak artan oranlılık çıkmaktadır. Bu da bize gelir vergisi tarifemizin mükelleflerin lehine ve eşitliği sağlamak için uygun olduğunu göstermektedir. Ancak tarifenin ilk dilimi 0 oranında vergilendirilirse ve ilk dilimin matrahı en azından bir asgari ücretlinin fiziksel ve kültürel ihtiyaçlarını sağlayacağı yoksulluk sınırında olursa hem vergilemede eşitlik ilkesi sağlanırken hem de bireylerin vergi yüklerinin azalması ile refahları artacaktır. İsveç, Almanya gibi gelişmiş ülkelerde ilk dilimin '0' oranında vergilendirildiği görülmektedir. Ücret gelirleri üzerindeki vergi takozlarına baktığımızda OECD ortalamasının üstünde olduğu görülmektedir. Ülkemizde ücretliler üzerindeki vergi takozu da OECD ortalamasının üzerinde yer almaktadır. Bu şekilde eşitlik açısından bir karşılaştırma yapmamız mümkün görülmemektedir. Ancak gelişmiş ülkelerde benimsenen sistemler incelendiğinde ve bazı gelişmekte olan ülkelere bakıldığında ilk dilim ya çok düşük oranlarda ya da '0' oranında vergilendiği görülmektedir. İlk dilimin '0' olması devlet açısından vergi gelirlerinin azalmasına yol açsa da düşük

gelir elde eden bireylerin kullanılabilir gelirlerinin de artmasıyla tasarruf yapma ya da tüketim yapma isteklerinin de artmasına sebep olacaktır. Bu da devletin gelirlerinde bir artış sağlayacaktır.

Asgari geçim indirimi uygulaması 2022 yılı itibariyle 7349 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile ücretlilerde brüt asgari ücretin üzerinden Gelir Vergisi muafiyeti getirilmesi ile birlikte Asgari Geçim İndirimi uygulaması da kaldırılmıştır. Ayrıca diğer ücretli kavramı ile beraber asgari ücretlilerden damga vergisi de kaldırılmıştır. Bu şekilde bekar ve evli olup eşi çalışmayan bireyler arasında gelir açısından bir fark kalmamıştır. Ücret geliri elde edenlerin medeni durum, eşin çalışma durumu, çocuk sayısı gibi kişisel açıdan farklı durumda olan bireylerin farklı şekilde vergilendirilmesi durumu ortadan kalkmıştır.

Asgari geçim indirimi uygulamasının vergilemede eşitliği sağlamada rolü önemlidir. Ancak özellikle düşük ücretli açısından yeterli gelmemektedir. Çünkü daha önce de belirttiğimiz gibi asgari ücret elde eden bireylerin açlık ve yoksulluk sınırı değerlendirilmesi yapıldığında asgari ücretleri bireylerin ihtiyaçlarını karşılamaya dahi yetmemektedir. Bu şekilde de yüksek gelir elde eden ile düşük gelir elde eden bireyler arasında bir eşitsizlik meydana gelmektedir. 2022 yılı itibariyle asgari ücret elde eden bireylerin gelir vergisinden muaf olması ve bu şekilde de asgari geçim indiriminin kaldırılması ile birlikte özellikle asgari ücretlinin üzerindeki gelir vergisi dolayısıyla oluşan yük kalkmıştır. Ancak gelir vergisi dolayısıyla kalkan bu yük yanında harcamalar üzerinden alınan vergilerin yüksek gelir elde eden bireyler ile düşük gelir elde eden bireylerden aynı oranda alınması yüklerini düşük gelir elde eden aleyhinde artırmaktadır. Bu açıdan asgari ücretin bireylerin kendilerinin ve ailelerinin asgari ücret tanımında da belirtildiği gibi fiziksel, kültürel ve sosyal ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde düzenlenmelidir. Ücretliler üzerinden damga vergisinin de kaldırılması ile damga vergisi dolayısıyla da oluşan yükü azaltmaktadır.

Ayrırma ilkesi özellikle ücret geliri elde edenleri korumak için kullanılan bir uygulama olduğu için çalışmamız açısından önemlidir. Literatür araştırması kapsamında ücret geliri elde edenlerin vergi yükünün diğer gelir unsurlarından daha yüksek olduğu karşımıza çıkmaktadır. Ülkemizde uygulanan ayırma ilkesi ile ilgili uygulama vergi tarifemizde ücretliler için üçüncü dilimden itibaren farklı matrah

dilimlerinin belirlenmesi şeklindedir. Ancak bu uygulama özellikle orta ve yüksek ücret geliri elde eden bireyleri korumaktadır. Düşük ücret geliri elde eden bireyler için farklı bir vergilendirme yapılmamaktadır. Bu yüzden ücretliler için farklı olan dilimlerin ikinci dilimden başlatılması ya da tamamen farklı bir vergi tarifesini oluşturulması ayırma ilkesinin uygulanmasını kolaylaştıracaktır. Bu şekilde de yüksek ücret geliri elde edende düşük ücret geliri elde eden içinde artan oranlı vergi tarifesini ile daha düşük bir vergi yükü ile karşı karşıya kalınacaktır.

Muafiyet, indirim ve istisnalarda ücret gelirleri için örneğin yeraltında madenlerde çalışan işçilerin çalıştıkları zamana ait ücretlerinin vergi dışı bırakılması zor koşullarda çalışan bir birey açısından yerinde bir uygulamadır. Ancak mali güç açısından onunla aynı mali güce sahip olan bir bireyin farklı bir yerde çalıştığı için farklı şekilde vergilendirilmesi yatay eşitlik ilkesine uygun görülmemektedir. Bunun gibi birçok muafiyet ve istisna eşitlik açısından uygun görülmemektedir. Bu muafiyetler ve istisnaların sayılarının azaltılması gerekmektedir ancak vergi ödeme gücüne yönelik olacak şekilde düzenlenecek şekilde uygulanmalıdır. Negatif gelir vergisi uygulaması ülkemizde teorik olarak görülmese de uygulamada sosyal yardımlar örneği ile karşımıza çıkmaktadır. Negatif gelir vergisi uygulaması sosyal yardımlar şeklinde spesifik bir durum üzerine verilmemesi durumunda özellikle düşük gelirli bireylerin yüklerinin azalmasında daha etkili olacaktır.

İstisna ve muafiyetler bir bireyin ya da bir konunun vergi dışı kalması açısından vergilemede eşitlik ilkesi için kullanılan bir araçtır. Ancak çok fazla ve eşitlik ilkesini sağlamaya yönelik kullanılmadığında bireylerin yüklerini eşit şekilde dağıtılması açısından anlamlı olmamaktadır. Muafiyet uygulamaları belirli bir işe mensup bireyleri koruduğundan genel olarak ücret geliri elde eden bazı bireylerin farklı şekilde vergilendirilmesi durumunu karşımıza çıkarmaktadır. Bu da eşitlik ilkesine uygun görülmemektedir. İstisnada da aynı durum söz konusudur. Ancak muafiyet ve istisnaların sayısının az tutulması ve düşük gelir elde edenini koruması durumunda vergilemede eşitlik ilkesinin sağlanması daha kolay olacaktır.

Negatif gelir vergisi uygulaması ülkemizde uygulanmamaktadır. Bu uygulama düşük gelir elde eden bireylerin gelir vergisi ödememesini ve hatta ihtiyaçları oranında bir nakit yardımı yapılmasını öngörür. Ülkemizde daha çok bu uygulama sosyal yardımlar şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Bu yardımlar belirli

spesifik durumlar (yakacak, barınma yardımı vs.) için verilmektedir. Ancak bireylerin bu ihtiyaçlarının yanında sosyal yardımlar içinde bulunmayan konularda da yardımlara ihtiyacı olabilmektedir. Bu yüzden bu yardımlar dışında bireylere genel ihtiyaçları doğrultusunda asgari ücretleri dışında, bir nakit yardımı şeklinde negatif gelir vergisi uygulandığında ihtiyaçlarını daha rahat ve belirli bir durumla sınırlı olmadan karşılayabileceklerdir.

Fedakârlık ilkeleri bağlamında bakıldığında eşit mutlak fedakârlık ilkesi bireylerin matrahları ne durumda olursa olsun aynı miktarda vergi ödemelerini savunmaktadır. Bu ilkede bahsedilen aynı miktarda vergi ödeme ülkemizde maktu vergilerden olan damga vergisi ve harçları bize işaret etmektedir. Harçlar ve maktu olarak ödenen vergilerde bireyler durumları ne olursa olsun aynı hizmet için aynı miktarda vergi ödemek zorundadırlar. Sabit miktarlarda ödenen vergiler ile bireylere vergi yükü de eşit bir şekilde dağıtılmamaktadır. Düşük gelir elde eden bir birey ile yüksek gelir elde eden bir bireyin sabit miktarda vergi ödemesi teoride aynı vergi yüküne maruz kalmış gibi görünse bile, faydalarının, fedakarlıklarının farklı olması durumuyla beraber vergi yükünü eşit şekilde hissetmediklerini gösterir. Mali güçleri doğrultusunda bir vergilendirme gerçekleşmez.

Eşit oransal fedakârlık ilkesi dahilinde bireyler gelirlerini eşit oranda vergiye ayırmalıdır görüşü hakimdir. Bu görüş kapsamında ülkemizde ücret gelirleri üzerinde de etkili olan KDV, ÖTV gibi mal ve hizmet üzerinden alınan vergiler örnek verilebilir. KDV, ÖTV gibi vergilerin her bireyden aynı oranda alınması kapsamında bireylerin mali gücünün dikkate alınmadan vergilendirildiği görülmektedir. Her bireyden aynı oranda alınan bir vergi bireylerin mali güçlerinin farklı olmasından dolayı vergi yükünü eşit bir şekilde dağıtmaya yardımcı olmayacaktır. Ülkemizde özellikle KDV'nin vergi gelirleri içinde yüksek bir paya sahip olması bireyler üzerindeki yükünün yüksek olduğunu göstermektedir. Ücret geliri elde eden bireyler gelirleri üzerinden alınan vergiler dışında mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler itibariyle de vergi yüküne maruz kalmaktadır. Vergilemede eşitlik kavramı mali güce göre vergilendirilmeyi öngördüğünden ve bireylerin fedakârlık, faydalarının ölçülmesi mümkün olmadığından bu görüşte eşitliği sağlamada uygun görülmemektedir.

Eşit marjinal fedakârlık ilkesi bireylerin gelir düzeyleri arttıkça vergi oranlarının da artması gerektiğini savunmaktadır. Bireylerin ödedikleri vergi

dolayısıyla maruz kaldıkları yüklerinde en düşük düzeyde olması gerekmektedir. Bu açıdan ülkemizde uygulanan artan oranlı gelir tarifesi bu ilkeye uygundur. Son 4 yılın gelir vergisi tarifelerine bakıldığında oranlar arasındaki artma oranı 2019 yılında 5, 7, 8 şeklinde gerçekleşirken, 2020, 2021 ve 2022 yılında 5, 7, 8, 5 şeklindedir. Bu artma oranının son dilim için yeniden azalması artan oranlılık özelliğini azaltmaktadır. 2020, 2021 ve 2022 yılları arasındaki yükseklik ve uzunluk farkları ile yumuşak artan oranlılık ile mükelleflerin lehine bir durum olduğu görülmektedir. Ancak bu durumda dahi özellikle ücret geliri elde edenler için ayırma ilkesi uygulaması gereği üçüncü dilimden başlayan bir farklılık ücret gelirlerinin üzerindeki yükü özellikle düşük gelir elde eden kesime yüklemektedir. Bu da eşitlik ilkesi gereği olan mali güce göre vergilendirme durumunu sağlayamamaktadır.

En az toplam fedakârlık ilkesi gelir düzeyi arttıkça vergi oranının artması şeklinde artan oranlı bir vergi tarifesini işaret etmekle beraber muafiyet, istisna ve asgari geçim indirimi gibi uygulamaların da uygulanmasını savunmaktadır. Vergileme sebebiyle bireylerin maruz kaldıkları yük en düşük düzeyde olmalıdır. En az toplam fedakârlık ilkesi yalnızca bireylerin eşitliğini değil, toplumun bir bütün halinde eşitliğini savunmaktadır. Bu açıdan da gelirin marjinal faydasının daha az olduğu bireylerden yani yüksek gelir elde edenlerden daha fazla vergi alınmasını öngörmektedir. Bu kapsamda bir bireyin elde ettiği gelirin üzerindeki vergi yükü yanında yaptığı harcamalar ile de bir vergi yüküne maruz kalmaktadır.

Bütün bu fedakârlık görüşlerine baktığımızda vergi yükünün eşit dağılımını sağlamak açısından en olabilecek görüş en az toplam fedakârlık görüşüdür. Çünkü bu görüşe göre katlanılan fedakarlığın en minimum düzeyde olması özellikle de yüksek vergi yükü altında kalan düşük gelir elde eden bireylerin vergi yükünü azaltacaktır. Ancak bu görüşlerin tamamını uygulamaya geçirmek teoride olur gibi gözükse de gerçekte mümkün olmamaktadır. Çünkü bireylerin fedakarlıklarının ne düzeyde olacağı, faydalarının ne gibi durumlarda azalıp artacağı kişiden kişiye değişiklik gösterdiği için bu görüşleri uygulamak zor olacaktır. Bütün bu görüşlerden en az toplam fedakârlık görüşü toplumun her kesiminin en az fedakarlığa katlanması gerektiğini savunduğu ve bunun doğrultusunda artan oranlı vergi tarifesi yanında muafiyet istisna ve indirimler gibi uygulamaların düşük gelir

elde edenleri korumaya yönelik yapılması gerektiğini belirttiği için en uygunu olarak görülmektedir.

Sonuç olarak; vergilemede eşitlik ilkesi için ülkemizde kullanılan uygulamaların her birinin ücret gelirleri açısından mali güçleri doğrultusunda bir düzenlemeye gidilmesi gerekmektedir. Çünkü ücret geliri elde edenlerin üzerlerindeki vergi yükü diğer gelir unsurlarının üzerindeki vergi yükününden gerçekte yüksek görülmektedir. Bu çalışma nezdinde özellikle düşük ücret geliri elde eden asgari ücretli kesim için bu yükün oldukça fazla olduğunu görmekteyiz. Düşük gelir elde eden kesim için mali güçlerini dikkate alacak şekilde gelir vergisi tarifesinin ilk diliminin '0' olarak vergilendirilmesi, asgari ücret yanında bireylerin yaşamlarını sürdürebilmesi için negatif gelir vergisi adı altında ek bir gelir, muafiyet ve istisnaların mali güce uygun şekilde uygulanması, tevkifat ile vergilendirilen bireylerin kademeli olarak beyan usulüne geçilmesi, düşük gelir elde eden ücretli ile yüksek gelir elde eden ücretlinin harcamalarının üzerlerinde oluşan yükleri de dikkate alacak şekilde düzenlemeler yapıldığında vergilemede eşitlik ilkesi daha sağlıklı bir şekilde uygulanabilecektir.

KAYNAKLAR

(Bu tez çalışmasında APA 6 atıf sistemi kullanılmıştır.)

- 193 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Gelir Vergisi Kanunu. Erişim Adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> (Erişim Tarihi: 02.02.2022)
- 4857 sayılı İş Kanunu. Erişim Adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4857.pdf> (Erişim Tarihi: 25.04.2021)
- Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı, *Sosyal Yardımlar Genel Müdürlüğü*, Erişim Adresi: <https://www.aile.gov.tr/sygm> (Erişim Tarihi: 02.02.2022)
- Akın, E. (2016). Vergileme Yetkisinin Anayasal Temeli ve Sınırları. KPMG Sorumlu Vergicilik. Erişim Adresi: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-emrah-akin.pdf> (Erişim Tarihi: 21.06.2021)
- Altınışik, İ. ve Peker, H. S. (2008). Eğitim ve Gelir Dağılımı Eşitsizliği. *KMÜ İİBF Dergisi*, 15, 101-118.
- Arslan, M. O. (2011). Vergi Cennetleri ve Küresel Yoksulluk. *Vergi Raporu Dergisi*, 142, 42-48.
- Aydın, M.K. ve Aydınlar, K. (2011). ‘Emek-Değer’ Teorisinden ‘Fayda-Değer’ Teorisine. *Bilgi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1, 1-12.
- Aytekin, S. (2007). Gelir Vergisi Kanun Tasarısında Yer Alan Asgari Geçim İndirimi Müessesesi. *ATK Yeminli Mali Müşavirlik*. Erişim Adresi: <http://www.atkdenetim.com/?p=3441> (Erişim Tarihi: 15.04.2021)
- Bakar Türegün, F., Gerçek, A., Mercimek, F., (2013). Vergilemede Adalet Normunun Çeşitli Ülke Anayasalarındaki Görünümü. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 5(2). 62-77.
- Barut, N. (2013). *Türkiye’de Artan Oranlı Vergi Sistemi ve Gelir Dağılımı* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Çalışma Enstitüsü ve Endüstri İlişkileri Anabilim Dalı, İzmir.
- Bay, H. ve İnneci A. (2017). Vergi Adaleti Açısından Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi. *International Journal of Public Finance*, 2(2), 196-219.
- Bilgili, Y. (2015). *Karşılaştırmalı İktisat Okulları (Makro İktisadın Teorik Esasları)*. İstanbul: 4T Yayınevi.
- Birinci, N. ve Akyazı, H. (2017). Düz ve Artan Oranlı Kişisel Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 13 (1), 45-60.
- Bozdoğan, K., Buyrukoğlu, S., Bozdoğan, D. (2012). Sosyal Vergileme İlkeleri Açısından Asgari Geçim İndiriminin Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, (375). 128-136.
- Carey, D. ve Rabesona, J. (2002). Tax Ratios on Labour and Capital Income and on Consumption. *OECD Economic Studies*, 34(2). 129-174.
- Çetin, A. ve Bakırtaş, İ. (2014). OECD Ülkelerinde Reel Ücretler ve Emek Verimliliği Arasındaki İlişki: Panel Veri Analizi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (39), 173-186.
- Çevik, S. (2005). AB Ülkelerinde Emek Gelirinin Vergilendirilmesi ve Emek Üzerindeki Vergi Yükü. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 13(2), 95-131.
- Çiçek, S. (2012). *Ücretler Üzerindeki Kamusal Yüklerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Türkiye ve Avrupa Birliği Ülkeler Karşılaştırması)*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Ankara.

- Çiftçi, H. (2018). Gelir Dağılımında Genel Teorik Tartışmalar. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 10(1), 18-33.
- Çiftçi, T. E., Kılıçer, E., Peker, İ. (2012). Vergi Yükünün Düşürülmesine İmkan Yaratılması Bağlamında Alternatif Gelir Kaynakları. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 4(2), 81-90.
- Demir, İ. C. ve Gülten, Y. (2013). Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması. *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1), 269-286.
- Demir, İ. C. (2013). *Türkiye’de Vergi Yüğü (Objektif ve Subjektif Yönleriyle)*. Afyonkarahisar: Dora Yayınları.
- Demir, İ. C. (2018). Mükellef Perspektifinden Vergi Tarifeleri: Türkiye örneği. *Sosyoekonomi*, 26(35), 11-26.
- Demirkan, B. (2015). Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi. *Vergi Raporu Dergisi*, (186), 112-131.
- Doğruyol, A. ve Aydınlar, K. (2015). Emek Üretkenliği ve Ücret Teorisi. *Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 24(2), 263-278.
- Durmaz, Ş. (2010). *Türkiye’de Uygulanan Ücret Politikaları* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Anabilim Dalı, Isparta.
- Dünya Bankası, Erişim Adresi: <https://data.worldbank.org/> (Erişim Tarihi: 11.10.2021)
- Erdoğan, M. (2008). Adalet ve Eşitlik. *Muhafazakar Düşünce*, 4(15), 9-22.
- Filiztekin, A. ve Çelik, M. A. (2010). Türkiye’de bölgesel gelir eşitsizliği. *Megaron*, 5(3), 116-127.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2021). *Diğer Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi Rehberi*. Erişim Adresi: <https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2020DigerUcret.pdf> (Erişim Tarihi: 03.10.2021)
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2021). *Güncel KDV Oranları*. Erişim Adresi: <https://www.gib.gov.tr/node/108756> (Erişim Tarihi: 21.10.2021)
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2021). *Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi*. Erişim Adresi: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2021/2021_ucretgelirehber.pdf (Erişim Tarihi: 11.10.2021)
- Genç, Y. ve Yaşar, R. (2009). Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi. *Vergi Dünyası Dergisi*, (338), 34-40.
- Gök, M., Biyan, Ö., Akar, S. (2013). Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 34(1), 269-292.
- Gökçay, Ş. E. (2017). Türk Vergi Sisteminde Vergi Ödeme Gücüne Ulaşma Teknikleri. *Journal of Life Economics*, 4(3), 113-133.
- Gölçek, A.G, Selçuk, I. Ş., Köktaş, A. M. (2018). Türkiye ve Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkelerinde Asgari Geçim Düzeyi: Gelir Vergisi Tarifeleri Özelinde Bir İnceleme. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 11(2), 40-50.
- Güran, M. C. (2004). Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22 (2), 243-265.
- Gürler Hazman, G. (2011). Türkiye’de Gelir Dağılımında Adalet ve Sosyal Güvenlik Harcamaları Arasındaki Nedensellik İlişkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16 (1), 205-216.

- Güven, D. (2019). *Ücret ile İş Gücü Verimliliği Arasındaki İlişki ve İş Gücü Verimliliğinin Büyümeye Olan Etkisi: Türkiye Örneği* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Denizli.
- Inaltong, C. (2012). Vergi Yüğü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması. *Vergi Dünyası*, (269). 16-30.
- Kablamacı, B. (2011). İçerdekiler Dışardakiler Teorisi Üzerine Bir Değerlendirme. *Sosyal Bilimler Dergisi*, (2). 54-62.
- Kaplan, R. (2012). En Az Geçim İndirimine İlişkin Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları ve Türkiye Açısından Değerlendirmeler. *Maliye Dergisi*, (163). 367-388.
- Karagöl, E. T. ve Dama, N. (2015). *Geçmişten Günümüze Sosyal Yardımlar*. Ankara: SEKA Yayınları.
- Kaytancı, U. B. (2008). *Ücret Teorileri ve Türkiye İmalat Sanayiinde Ücretlerin Durumu Üzerine Uygulama* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Adana.
- Kılıçaslan, H. ve Yavan, S. (2017). Türkiye’de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi: OECD Ülkeleri ile Karşılaştırma. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 13(2). 33-51.
- Korkmaz, A. (2001). Türkiye’de Asgari Ücretin Mali Yönü. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(1). 275-285.
- Lopçu, K., Kaytancı, U. B., Ateş, S. (2010). Marjinal Verimlilik Teorisi ve Türkiye İmalat Sanayi Üzerine Bir Uygulama. *Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(1), 99-114.
- Nadaroğlu, H. (1987). Vergi Sistemimizin Etkinliği. *Türkiye II. Maliye Eğitimi Sempozyumu (Kamusal Finans Sorunları)* içinde (1-33 ss.). Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları
- Nar, M. (2015). Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yüğü: Vergi Takoza Uygulaması. *Interneaitonal Journal of Human Sciences*, 12(1). 685-705.
- OECD iLibrary. (2019). *Revenue Statistics 2019*. Erişim Adresi: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0bbc27da-en/index.html?itemId=/content/publication/0bbc27da-en&csp=fb150f38de3d79feb040c95e33debbe5&itemIGO=oecd&itemContentType=book> (Erişim Tarihi: 11.10.2021)
- OECD Revenues, Erişim Adresi: <https://www.oecd.org/> (Erişim Tarihi: 02.02.2022)
- OECD Statistics. (2022). Erişim Adresi: <https://stats.oecd.org/> (Erişim Tarihi: 02.02.2022)
- Organ, İ. ve Yavuz, E. (2017). Emek ve Sermayenin Vergilendirilmesine Yönelik Uygulamaların Analizi. *Pamukkale Journal of Eurasian Socioeconomic Studies*, 4(1). 1-17.
- Öcal, M. ve Karaalp-Orhan H. (2018). Asgari Ücret Uygulamasının Tarihsel Gelişimi ve Türkiye-AB Ülkeleri İçin Karşılaştırmalı Bir Analiz. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 5(3), 645-664.
- Öncel, T. (2001). Vergilendirme Sınırının Makro Ekonomik Değişkenleri. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (22), 17-28.
- Özcan, B. (2020). Güncel İstatistikler Işığında Geçmişten Günümüze Türkiye’de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün İncelenmesi ve Değerlendirilmesi. *İş ve Hayat Dergisi*, 6(11). 119-141.
- Özcan, G. (2019). Türkiye’de Anayasal Vergileme İlkelerinden Eşitlik İlkesinin Değerlendirilmesi. *ERASMUS Eğitim ve Sosyal Bilimlerde Uluslararası Akademik Çalışmalar Sempozyumu* içinden 187-198.
- Özevin, O. (2020). Türkiye’de Ücretler Üzerindeki Bireysel Vergi Yüğü. *Mali Çözüm Dergisi*, 30(161). 221-244.

- Öztürk, İ. ve Ozansoy, A. (2011). Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi. *Maliye Dergisi*, (161). 197-214.
- Öztürk, N. (2005). Ücret Kuramında Yeni Yaklaşımlar. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), 29-49.
- Pehlivan, O. (2013). *Kamu Maliyesi*. Trabzon
- Polat, M.A. ve Fendoğlu, E. (2021). Etkin Ücret Teorisi Çerçevesinde Türkiye’de Reel Ücretler ile Üretim Arasındaki İlişkinin İncelenmesi: Sektörler ile Ekonometrik Bir Analiz. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, (19), 339-357.
- PWC, Erişim Adresi: <https://www.pwc.com.tr/> (Erişim Tarihi: 25.10.2021)
- Resmi Gazete, Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 02.02.2022)
- Saraçoğlu, F. (2016). Ücretlilerin Vergilendirilmesinde Ayırma İlkesi Uygulamasının Değerlendirilmesi. *İş ve Hayat Dergisi*, 2(3). 41-55.
- Selik, M. (1982). *Marsist Değer Teorisi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.
- Suiçmez, H. (2013). Verimlilik Ekonomisi ve Politika Arayışları. *Verimlilik Dergisi*, (4), 33-77
- Susam, N. ve Oktayer, N. (2007). Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005). *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 21(2). 105-123.
- Soğukpınar, G. (2009). *Vergilemede Adalet Kavramının Sosyo-Ekonomik Analizi: Türkiye Örneği* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Aydın.
- Strateji ve Bütçe Başkanlığı. Erişim Adresi: <http://www.sbb.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 02.02.2022)
- Şahin, S. (2008). *Gelir Vergisi Matrahının Belirlenmesinde Kişisel Harcamaların Dikkate Alınmasının Vergilendirmede Etkinlik Açısından Analizi ve Değerlendirilmesi*. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Şahin, S. (2021). *Futbol Ekonomisinin Vergilendirilmesi*. Ankara: Nobel Akademi Yayınları.
- Şen, H. ve Sağbaş, İ. (2017). *Vergi Teorisi ve Politikası*. Ankara: Arıkan Yayınları.
- Şen, Ö. ve Demirli, Y. (2018). Ücretlerin Kaynakta Vergilendirilmesi: Farklı Vergi Sistemi Uygulayan OECD Ülkelerine İlişkin Bir İnceleme. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 9(22). 138-160.
- Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2016). *Türk Vergi Sistemi*. Bursa: Ekin Yayınları.
- T.C. Anayasası
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, *Asgari Ücret Yönetmeliği*, Erişim Adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5454&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5> (Erişim Tarihi: 02.02.2022)
- Tekbaş, A. ve Dökmen, G. (2007). Türkiye’de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı. *Maliye Dergisi*, (153). 195-213.
- Tekin, A. ve Gümüş, Ö. (2014). 1982 Anayasası’nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (39). 243-258.
- Tekindal, M. (2018). Türkiye’de Sosyal Yardımların Yapısal İşlevsel Yaklaşımına Göre Analizi. *Toplum ve Sosyal Hizmet*, 29(2). 335-362.

- Temur, Y. (2017). Negative Income Tax in The Context of Welfare State and Zakat in The Islamic Economy. *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(12). 1-11.
- Turan, V. (2017). Karl Marx'ta Bölüşüm. *Politik Ekonomik Kuram*, 1(2), 143-167.
- Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*.
- Türk Dil Kurumu, Erişim Adresi: <https://www.tdk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 26.09.2021)
- Türkay, İ. (2017). Tüm Yönleriyle Asgari Geçim İndirimi Uygulaması, *İş ve Hayat Dergisi*, 3(5). 135-173.
- Türkiye İstatistik Kurumu, Erişim Adresi: <https://www.tuik.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 02.02.2022)
- Türkiye İşçi Sendikaları Konfederasyonu. (2021). *Aralık 2021 Açlık ve Yoksulluk Sınırı*. Erişim Adresi: <https://www.turkis.org.tr/aralk-2021-aclik-ve-yoksulluk-siniri/> (Erişim Tarihi: 02.02.2021)
- Türkoğlu, İ. (2013). Sosyal Devlet Bağlamında Türkiye’de Sosyal Yardım ve Sosyal Güvenlik. *Akademik İncelemeler Dergisi*, 8(3). 275-305.
- Ünlükaplan, İ. ve Arısoy, İ. (2011). Türkiye Ekonomisi İçin Efektif Vergi Yüğü Oranlarının Hesaplanması. *Ege Akademik Bakış*, 11(1). 15-24.
- Yeniçeri, H. (2017). Ücret Gelirlerinin Vergilendirilme Usulleri ve Vergi Adaleti. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), 77-85.
- Yereli, A. B. ve Ata, A. Y. (2011). Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, (161). 21-32.
- Yıldırım, A. ve Demiral, E. T. (2015). Ücret Tatmininin Yaşam Tatminini Belirleyici Etkisi Var Mı? Elazığ Banka Çalışanları Örneği. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 25(2). 133-154.
- Yılmaz, G. A. (2006). Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 21(1). 239-268.
- Yılmaz, İ. (2019). Fakirlikle Mücadelede Zekat ve Negatif Gelir Vergisinin Rolü. *Kilis 7 Aralık Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 6(11). 961-990.
- Yurdadoğ, V. ve Albayrak, M. (2017). OECD Ülkelerinde Vergi Rekabeti. *Sosyoekonomi*, 25(32). 121-148.
- Yüksel, M.B. (2006). İçerdekiler-Dışardakiler Teorisi ve Sendikal Etkiler (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Denizli.