

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

TÜRKİYE’DE ÜCRET GELİRLERİNİN
VERGİLENDİRİLMESİNİN VERGİLEME İLKELERİ
AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Oğuzhan DEMİRHAN

DANIŞMAN
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN

2023

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

TÜRKİYE’DE ÜCRET GELİRLERİNİN
VERGİLENDİRİLMESİNİN VERGİLEME İLKELERİ
AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Oğuzhan DEMİRHAN

DANIŞMAN
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN

İZMİR -2023

TEZ ONAY SAYFASI



YEMİN METNİ

Doktora Tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinin Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

03.08.2023

Oğuzhan DEMİRHAN

İmza

ÖZET

Doktora Tezi

Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinin Vergileme İlkeleri

Açısından Değerlendirilmesi

Oğuzhan DEMİRHAN

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Maliye Programı

Çalışma; insanın, temel ihtiyaçlarını giderme konusunda gerek bedenen gerekse fikren yapmış olduğu faaliyetlerin bütünü olarak tanımlanmıştır. İnsanın çalışma zahmetine girişmesine, tatmin etmesi gereken ihtiyaçların varlığı neden olmuştur. İlkel olarak adlandırılan dönemlerde; çalışma, sadece geçimlik ve artık değer üretmeyen bir amaca hizmet etmiştir. Tarım toplumuna geçiş ile birlikte artık değer yaratılmaya başlanmış ve üretilen ürünler stoklanabildiği için yerleşik düzene dayalı toplumsal ilişkiler türemiştir. Artık değer; ilk başlarda eşit şekilde dağıtılırken, bazı toplumsal yapılarda bu değere el koyan kişi ve gruplar türemeye başlamıştır. Böylelikle çalışma yaşamında vesayet dönemi olarak adlandırılan köleci toplum düzeni ortaya çıkmıştır.

Feodalite ile birlikte tarıma dayalı senyör ve serfler dönemi başlarken, sanayi devrimi ile birlikte feodalite sona ermiş ve üretim ilişkileri büyük bir değişim göstermiştir. Sözleşmeye dayalı ücretli emek bu devrimin sonucundan ortaya çıkmıştır. Ücretli çalışma olgusunun yaygınlaşması ile birlikte, ücretli çalışanların, nasıl vergilendirilmesi gerektiği sorusu da teoride tartışılmaya başlanmıştır. Emegın, sermayeye karşı zayıf konumda bulunması, onun farklı bir vergilemeye tabi tutulmasını zorunlu hale getirmiştir.

Çalışmanın amacı; ücretlilerin vergilendirme sisteminin vergileme ilkeleri açısından analiz edilerek çalışanlar üzerindeki vergi yükü ve vergi takozunun gerçek boyutlarını ortaya koymaktır. Bu amaçla, Türk vergi sisteminde ücretlilerin vergilendirme rejimi incelenerek vergileme ilkeleri açısında

değerlendirmeler yapılmıştır. Aynı zamanda milli gelirden pay alan üretim faktörleri esas alınarak ücretliler üzerindeki vergi yükünün dağılımı incelenmiştir. Daha sonra VAR modeli yöntemi ile büyüme, enflasyon ve işsizliğin ücretler üzerindeki vergi yüküne etkisi değerlendirilmiştir. Çalışma; araştırma, değerlendirme ve analizlerle ortaya çıkan bulgulara göre çözüm ve önerilerde bulunarak sonuçlandırılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Ücretlilerin Vergilendirilmesi, Vergileme İlkeleri, Vergi Yüğü, Ücret Gelirleri, Vergi Takozu



ABSTRACT
Doctoral Thesis
Doctor of Philosophy(PhD)
Evaluation of the Taxation of Wage Income in Turkey in terms of Taxation
Principles
Oğuzhan DEMİRHAN

Dokuz Eylül University
Graduate School of Social Sciences
Department of Public Finance
Public Finance Program

Work is defined as the accumulation of the activities which are done both physically and mentally in order to fulfill the basic needs. The presence of basic needs have caused humanbeing to put themselves out for working. In the periods defined as primitive, work had served a purpose of only livelihood without creating residual value. Together with a transition from Hunter-Forager period to agricultural society, residual value started to have been created and social relationship based on permanent settlement has been come into existence thanks to the opportunity of stocking goods. While residual value had been distributed equally initially, some groups and classes started to seize this value in some social structures.

Thus, slave society which is defined as tutelage period has been emerged in work life. As the period of seigneur and serfs based on agriculture together with feudality started, feudality ended with industrial revolution and relations of production has had a huge change. Wage labor based on contract has emerged as a result of this revolution. Together with the proliferation of wage work phenomenon, the question of how to tax wage labor has been discussed in theory. It has been obligatory to tax labor differently as being in the weak position against capital.

The aim of the study is to put the real dimensions of tax burden and tax wedge on employees forward by analyzing the tax system of wage labor in the scope of tax principles. For this purpose, evaluations are made in terms of tax principles by examining tax regime of wage labor in Turkish tax system. The distribution of tax burden on wage labor is investigated by basing factors of production among national income on simultaneously. Afterwards the effect of development, inflation, and unemployment on tax burden for wages is evaluated using VAR model. This study is concluded by solutions and recommendations due to the findings of research, evaluation and analyses.

Keywords: Taxation of Wage Labor, Taxation Principles, Tax Burden, Wage, Tax Wedge.

TÜRKİYE’DE ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNİN VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xvii
TABLOLAR LİSTESİ	xviii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xxi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ÜCRETİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE ÜCRETE İLİŞKİN KAVRAMLAR

1.1. ÜCRETİ EMEK SINIFI VE TARİHSEL GELİŞİMİ	4
1.1.1. Vesayet Dönemi	5
1.1.2. Sözleşmeler Dönemi	7
1.1.3. Statü Dönemi	8
1.1.4. Osmanlı Devleti ve Türkiye Cumhuriyeti Döneminde Ücretli Emek	9
1.4.1.1. Osmanlı Devleti Döneminde Ücretli Emek	10
1.4.1.2. Türkiye Cumhuriyeti Döneminde Ücretli Emek	11
1.2. İKTİSADİ TEORİLER AÇISINDAN ÜCRET	16
1.2.1. Merkantalizm’in Ücrete Bakışı	17
1.2.2. Fizyokratların Ücrete Bakışı	18
1.2.3. Klasik İktisadi Modelin Ücrete Bakışı	18
1.2.4. Keynesyen Ekonomik Modelin Ücrete Bakışı	19
1.2.5. Arz Yönlü İktisadi Düşüncenin Ücrete Bakışı	20
1.2.6. Marksizmin Ücrete Bakışı	21

1.3. ÜCRET KAVRAMI VE ÜCRET YERİNE KULLANILAN KAVRAMLAR	22
1.3.1. Ücret Kavramı	23
1.3.1.1. Fazla Çalışma –Fazla Sürelerle Çalışma	24
1.3.1.2. Prim	24
1.3.1.3. İkramiye	25
1.3.1.4. Komisyon	25
1.3.1.5. Kâr Payı	26
1.3.2. Maaş Kavramı veya Aylık Kavramı	26
1.4. ÜCRET TESPİT ŞEKİLLERİ	27
1.4.1. Yapılan İşe Göre Ücret Tespit Şekilleri	28
1.4.1.1. Zamana Göre Ücret Tespit Şekilleri	28
1.4.1.2. Parça Başına Göre Tespit Edilen Ücret Şekilleri	29
1.4.1.3. Götürü Usule Göre Tespit Edilen Ücret Şekilleri	29
1.4.2. Bireye Göre Ücret Tespit Şekilleri	30
1.4.2.1. Çalışanın Bilgi- Beceri ve Deneyimine Göre Ücretin Tespiti	30
1.4.2.2. Performansa Dayalı Ücret Tespiti	31
1.5. ÜCRET VE DİĞER GELİR UNSURLARI ARASINDAKİ BENZERLİKLER VE FARKLILIKLAR	31
1.5.1. Ücret –Ticari Kazanç Arasındaki İlişki	32
1.5.2. Ücret-Serbest Meslek Kazancı Arasındaki İlişki	33
1.5.3. Ücret-İrat Arasındaki İlişki	35
1.6. TÜRK HUKUK SİSTEMİ İÇERİSİNDE ÜCRET KAVRAMININ YERİ	36
1.6.1. Anayasa Açısından Ücret	36
1.6.1.1. Sosyal Devlet İlkesi ve Ücret	37
1.6.1.2. Çalışma Hakkı ve Ücret	38
1.6.1.3. Ücrette Adalet ve Asgari Ücret	39
1.6.2. Vergi Hukuku Açısından Ücret	41
1.6.3. 4857 sayılı İş Kanunu’na Göre Ücret	42
1.6.3.1. Geçici İş İlişkisinde Ücret	43
1.6.3.2. Kısmi Süreli İş Sözleşmesinde Ücret	44
1.6.3.3. Takım Sözleşmesinde Ücret	45
1.6.3.4. Fazla Çalışma/ Fazla Sürelerle Çalışmada Ücret	45

1.6.3.5. İş Kanunu'nda Asgari Ücret	47
1.6.3.6. Ücrete İlişkin Koruyucu Hükümler	47
1.6.3.7. Yıllık Ücretli İzin	48
1.6.3.8. Hafta Tatili Ücreti	49
1.6.4. Deniz İş Kanunu'na Göre Ücret	49
1.6.4.1. Ücretin Ödenme Şekli	50
1.6.4.2. Fazla Çalışma Ücreti	50
1.6.4.3. Ücretin Korunmasına Yönelik Hükümler	51
1.6.4.4. Yıllık Ücretli İzin Hakkı	52
1.6.4.5. Hafta Tatili ve Genel Tatil Ücreti	52
1.6.5. Basın İş Kanunu'na Göre Ücret	52
1.6.5.1. Basın İş Kanunu'nda Ücretin Ödenme Usulü	53
1.6.5.2. Askerlikte ve Gebelikte Ücret	53
1.6.5.3. Tutuklanma veya Hükümlülük Halinde ve Gazete'nin Tatil Edilmesi veya Faaliyetlerine Son Vermesi Halinde Ücret	54
1.6.5.4. Hafta Tatili Ücreti	54
1.6.5.5. Yıllık Ücretli İzin	55
1.6.5.6. Fazla Saatlerde Çalışma Ücreti	55
1.6.6. Borçlar Kanunu'na Göre Ücret	56
1.6.6.1. Hizmet Sözleşmesi Açısından Kararlaştırılan Ücret	56
1.6.6.2. Fazla Çalışma Ücreti	57
1.6.6.3. Yıllık İzin Ücreti ve Hafta Tatili Ücreti	58
1.6.6.4. Ücretin Korunmasına İlişkin Hükümler	59
1.6.7. Türk Medeni Kanunu'na Göre Ücret	59
1.6.8. Türk Ticaret Kanunu'na Göre Ücret	60
1.6.9. Memur Statüsünde Çalışanların Maaş veya Ücretleri	60
1.6.9.1. Memur – İşçi Ayrımı	62
1.6.9.2. Kamu Kesiminde İstihdam Şekilleri	62
1.6.9.3. Ücrete İlişkin Çeşitli Personel Kanunlarında Yer Alan Hükümler	63
1.6.9.3.1. Aylıklar	64
1.6.9.3.2. Taban Aylığı	65

1.6.9.3.3 Ek Gösterge	65
1.6.9.3.4. Kıdem Aylığı	66
1.6.9.3.5 Zam ve Tazminatlar	66
1.6.9.3.6 Aile Yardım Ödeneği	68
1.6.9.3.7 Asgari Geçim İndirimi	68
1.6.10. Avukatlık Kanunu’nda Ücret	68
1.6.11. İcra İflas Kanunu’nda Ücret	69
1.6.12. Diğer Kanunlarda Ücret	69

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLEME İLKELERİ BAĞLAMINDA TÜRKİYE’DEKİ ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRME REJİMİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1. VERGİLEME İLKELERİ	72
2.1.1. Klasik Vergileme İlkeleri	76
2.1.1.1. Vergilemede Adalet İlkesi	76
2.1.1.2. Vergilemede Uygunluk İlkesi	77
2.1.1.3. Vergilemede İktisadilik İlkesi (Düşük Maliyet İlkesi)	78
2.1.1.4. Vergilemede Belirlilik İlkesi	78
2.1.2. Modern Vergileme İlkeleri	79
2.1.2.1. Mali İlkeler	80
2.1.2.1.1. Esneklik İlkesi	80
2.1.2.1.2. Yeterlik ve İktisadilik İlkesi	81
2.1.2.2. Ahlaki İlkeler	81
2.1.2.2.1. Genellik İlkesi	82
2.1.2.2.2. Eşitlik İlkesi	82
2.1.3. Anayasal Vergileme İlkeleri	83
2.1.3.1. Genel İlkeler	84
2.1.3.1.1. Hukuk Devleti İlkesi	85
2.1.3.1.2. Hukuki Güvenlik İlkesi	85
2.1.3.1.3. Sosyal Devlet İlkesi	86

2.1.3.2. Özel İlkeler	86
2.1.3.2.1. Adalet İlkesi	87
2.1.2.3.2. Genellik İlkesi	87
2.1.3.2.3. Ödeme Gücü İlkesi	88
2.2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN YAPISI	88
2.2.1. Yansıma Özelliğine Göre Vergilerin Dağılımı	91
2.2.1.1. Dolaylı Vergiler	91
2.2.1.2. Dolaysız Vergiler	96
2.2.2. Kaynağına Göre Vergiler	97
2.2.2.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	98
2.2.2.2. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler	99
2.2.2.3. Servet Üzerinden Alınan Vergiler	100
2.3. TÜRKİYE’DE ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ	100
2.3.1. Vergiyi Doğuran Olay Açısından Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi	101
2.3.1.1. Gelirin Kişiselliği	102
2.3.1.2. Gelir Yıllık Olma Özelliği	102
2.3.1.3. Gelir Elde Edilmiş Olması	103
2.3.2. Verginin Konusu Açısından Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi	103
2.3.3. Vergi Mükellefiyeti Açısından Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi	104
2.3.3.1. Tam Mükellefiyet Açısından Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi	104
2.3.3.1.1. Tam Mükellefiyette İkametgah Ölçütü	105
2.3.3.1.2. Tam Mükellefiyette Uyrakluk Ölçütü	106
2.3.3.2. Dar Mükellefiyet Açısından Ücretlilerin Vergilendirilmesi	106
2.3.4. Ücret Gelirinin Vergilendirme Yöntemleri	107
2.3.4.1. Ücret Gelirinin Gerçek Usul Açısından Tespiti	107
2.3.1.4.1. Gelirlerini Yıllık Beyanname ile Bildirecek Ücretliler	108
2.3.1.4.2. Ücret Gelirlerinin Kaynaktan Kesilmesi Yöntemi	110
2.3.4.2. Diğer Ücretlilerin Vergilendirmesi	111
2.3.4.3. Kaynaktan Kesme Yöntemi Uygulanarak Vergilendirilen Özellikli Ücret Gelirleri	112
2.3.5. Vergi Tarifeleri Açısından Ücret Gelirlerinin Vergilendirmesi	113

2.3.6. Verginin Ödenme Zamanı ve Tahsili Açısından Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi	114
2.3.7. Ücretlilerin Vergilendirilmesinde Belge Düzeni	115
2.3.8. Vergi İstisna-Muafiyet ve İndirimler Açısından Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi	116
2.3.8.1. Ücretliler Açısından İstisna Sayılan Ödemeler	117
2.3.8.2. Ücretlilerde Muafiyet Uygulaması	117
2.3.8.3. Ücretlilerde İndirim Uygulaması	118
2.4. ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRME REJİMİNİN İLGİLİ VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	120
2.4.1. Verginin Konusuna Giren Ücret Gelirlerinin Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi	125
2.4.1.1. Verginin Konusunu Oluşturan Ücret Gelirlerinin Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Değerlendirilmesi	129
2.4.1.2. Genellik İlkesi Açısından Ücret Gelirlerinde Verginin Konusunun Değerlendirilmesi	133
2.4.2. Vergi Tarifeleri Bağlamında Ücret Gelirlerinin Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi	136
2.4.2.1. Tarifelerin Ödeme Gücü İlkesi Açısından Değerlendirilmesi	136
2.4.2.2. Vergi Tarifelerinin Vergilemede Adalet ve Eşitlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi	140
2.4.3. Vergi Beyan Sisteminin Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi	143
2.4.3.1. Belirlilik İlkesi Bağlamında Ücret Gelirlerinde Vergi Beyan Sisteminin Değerlendirilmesi	144
2.4.3.2. İktisadilik İlkesi Bağlamında Ücret Gelirlerinde Beyan Sisteminin Değerlendirilmesi	145
2.4.3.3. Ödeme Gücü İlkesi Açısından Ücretlilerde Beyan Sisteminin Değerlendirilmesi	146
2.4.3.4. Adalet İlkesi Bağlamında Ücret Gelirlerinde Beyan Sisteminin Değerlendirilmesi	148

2.4.4. Vergi İstisna Muafiyet Ve İndirimlerin Vergileme İlkeleri	
Bağlamında Değerlendirilmesi	150
2.4.4.1. Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Ücret Gelirlerinde	
Vergi İndirimlerin Değerlendirilmesi	151
2.4.4.2. Ödeme Gücü İlkesi Bağlamında Ücretlilerde Vergi	
İndirimlerin Değerlendirilmesi	153
2.4.4.3. Eşitlik İlkesi Bağlamında Ücret Gelirlerinde Yapılan	
İndirimlerin Değerlendirilmesi	156
2.4.4.4. Genellik İlkesi Açısından Ücret Gelirlerine Uygulanan	
İstisnaların Değerlendirilmesi	157

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN ÜCRETLİLER ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜNÜN ANALİZİ

3.1. VERGİ YÜKÜ	159
3.1.1. Toplam vergi yükü	160
3.1.2. Kişisel – Net – Bölgesel-Sektörel Vergi Yükleri	160
3.2. VERGİ TAKOZU	160
3.2.1. Vergi Takozunun Kamu Çalışanları Üzerindeki Etkisi	162
3.2.2. Vergi Takozunun Özel Sektör Çalışanları Üzerindeki Etkisi	162
3.3. ÜCRETLİLER ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜNÜN VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	165
3.3.1. Vergi Yükünün Vergilemede Adalet ve Eşitlik İlkesi Açısından Analizi	165
3.3.2. Vergi Yükünün Vergilemede Genellik İlkesi Açısından Analizi	171
3.3.3. Vergi Yükünün Ödeme Gücü İlkesi Açısından Analizi	174
3.3.3.1. Kamu Görevlileri Üzerindeki Vergi Yükünün Ödeme Gücü İlkesi Açısından Değerlendirilmesi	175
3.3.3.2. Özel Sektör Çalışanları Açısından Vergi Yükünün Ödeme Gücü İlkesi Açısından Değerlendirilmesi	179

3.4. SEÇİLMİŞ OECD ÜLKELERİ AÇISINDAN ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ	182
3.4.1. Belçika	182
3.4.2. Fransa	185
3.4.3. Polonya	188
3.4.4. İngiltere	190
3.4.5. Amerika Birleşik Devletleri	193
3.4.6. Meksika	195
3.5. SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE ÜCRETLİLER ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜ İLE VERGİ TAKOZUNUN KARŞILAŞTIRILMASI	198
3.5.1. Vergi Yüğü Açısından Değerlendirme	199
3.5.2. Vergi Takozu Açısından Değerlendirme	200
3.6. ÜCRETLİLER ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜNÜ ARTTIRAN NEDENLER VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	203
3.6.1. Vergi Ödeme Gücünün Doğru ve Kesin Olarak Belirlenmesi	204
3.6.2. Vergi Harcamalarının Azaltılması	206
3.6.3. Vergi Af ve Ertelemesi Uygulamasının Terk Edilmesi	207
3.6.4. Yüksek Düzeyde Kayıt dışı İstihdam ve Ekonominin Varlığı	208
3.6.5. Vergi Teşviklerinin Vergi Yükünü Azaltma Amaçlı Kullanılması	211
3.6.6. Vergi Tarifelerinin Yeniden Düzenlenmesi	212
3.6.7. Toplam Vergiler İçerisindeki Dolaylı Vergilerin Payının Azaltılması	213
3.6.8. Servetin Yeterince Vergilendirilmemesi	214
3.7. BÜYÜME, İŞSİZLİK VE ENFLASYONUN ÜCRETLİLER ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜNE ETKİSİNİ VAR MODELİ İLE ÖLÇÜLMESİ	217
3.7.1. Literatür Taraması	217
3.7.2. Metodoloji	222
3.7.3. Veri ve Değişkenler	223
3.7.4. Analiz Sonuçları ve Bulgular	223
3.7.4.1. Serilerin Durağanlığının İncelenmesi	223
3.7.4.2. Eş-Bütünleşme Analizi	224
3.7.4.3. Tüm Serilerin Birlikte Durağanlık İncelenmesi	226
3.7.4.4. Değişen Varyans İncelenmesi	227

3.7.4.5. VAR Granger Nedensellik İncelemesi	228
SONUÇ	231
KAYNAKÇA	240



KISALTMALAR

AGİ	Asgari Geçim İndirimi
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
DİSK	Devrimci İşçi Sendikaları Konfederasyonu
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GSYH	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
GMSİ	Gayri Menkul Sermaye İradı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
ILO	Uluslararası Çalışma Örgütü
KDV	Katma Değer Vergisi
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
OYAK	Ordu Yardımlaşma Kurumu
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
TDK	Türk Dil Kurumu
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu
TÜFE	Tüketici Fiyat Endeksi
TVS	Türk Vergi Sistemi
ÜFE	Üretici Fiyat Endeksi
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLÖLER LİSTESİ

Tablo 1: Türkiye’de İş Gücünün Eğitim Durumu-2022 (1000 Kişi)	s. 15
Tablo 2: İstihdam Edilenlerin Sektörlere Göre Dağılımı 2022 Yılı İtibariyle (1000 Kişi)	s. 16
Tablo 3: Kamu Sektörü İstihdam Rakamları-1000	s. 61
Tablo 4: Personel Kanunlarına Göre Yapılan Ödemelerin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu	s. 67
Tablo 5: Vergilemenin Temel İlkelerinin Değişim Süreci	s. 75
Tablo 6: Genel Bütçe Vergi Tahsilat Tutarları	s. 89
Tablo 7: ÖTV Tahsilat Tutarları (1000 TL)	s. 92
Tablo 8: Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki KDV Payı	s. 94
Tablo 9: Dolaylı- Dolaysız Vergilerin Toplam Vergiler İçerisindeki Oranı	s. 97
Tablo 10: 2023 Yılı Ücret Geliri Elde Edenler Açısından Uygulanacak Vergi Tarifesi	s. 114
Tablo 11: Ulusal Nüfusun %10’unun Milli Gelirden Aldıkları Pay	s. 121
Tablo 12: Gelir Dağılımının Sıralı %20’lik Gruplar İtibariyle Dağılımı (2021)	s. 122
Tablo 13: Gelir Türlerinin Yüzdelik Olarak Dağılımı (2022)	s. 123
Tablo 14: Sıralı %20’lik Gelir Grubuna Göre Tüketim Harcamalarının Türü- 2023	s. 124
Tablo 15: 2022 Yılı İtibariyle Ücretli Çalışan Sayısı	s. 127
Tablo 16: Yıllar İtibariyle Kayıt Dışı Oranları (2021)	s. 128
Tablo 17: Yurtiçi Mevduatların Vadelerine Göre Dağılımı (2023/1)	s. 134
Tablo 18: 1950’den Bu Yana GSYH ve Sektörel Büyüme Oranları (%)	s. 134
Tablo 19: 1980 Sonrası Döneme Ait Gelir Vergisi Tarifelerinin Yıllar İçerisindeki Dağılımı	s. 137
Tablo 20: Yıllar İtibariyle SGK’ya Bildirilen Prime Esas Kazanç Matrahları	s. 139
Tablo 21: Ücret Geliri Elde Edenlerin 2023 yılı İçin Vergi Tarifeleri	s. 140
Tablo 22: Ücret Dışı Gelir Elde Edenlerin 2023 Yılı İçin Vergi Tarifeleri	s. 141
Tablo 23: Tam Mükellef Ücret Geliri Eden İki Çalışanın Vergilendirilmesi- 2022	s. 149

Tablo 24: Türk-İş Açlık ve Yoksulluk Sınırları (Şubat-2023)	s. 154
Tablo 25: Disk -AR Açlık ve Yoksulluk Sınırları (Şubat 2023)	s. 154
Tablo 26: Asgari Ücret İle Çalışan İşçi Açısından Vergi Takozu Hesaplaması (2021)	s. 163
Tablo 27: Asgari Ücret İle Çalışan İşçi Açısından Vergi Takozu Hesaplaması (2022 Temmuz)	s. 164
Tablo 28: Yıllar İtibariyle GSYH, Vergi Gelirleri, Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergi	s. 166
Tablo 29: Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Sınıflandırılması (%)	s. 167
Tablo 30: Gelir Vergisi Mükellef ve Vergi Sorumlusu Sayısı (2016 – 2022)	s. 168
Tablo 31: Muhtasar Beyannamede Yer Alan Gelir Türlerinin Dağılımı	s. 170
Tablo 32: Milli Gelir Bazında Ücretliler Üzerindeki Vergi Baskısı	s. 172
Tablo 33: Milli Gelir Bazında Sermaye Gelirleri Üzerindeki Vergi Baskısı	s. 173
Tablo 34: Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Çalışan Görevlilere Ait Maaş Hesabı ve Vergi Yüğü (2021 – Ocak)	s. 176
Tablo 35: Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Çalışan Görevlilere Ait Maaş Hesabı ve Vergi Yüğü (2022 – Ocak)	s. 178
Tablo 36: Özel Sektör Çalışanlarına Ait Örnek Ücret Hesaplamaları ve Vergi Yüğü-2021 Ocak	s. 179
Tablo 37: Özel Sektör Çalışanlarının 2022- Ocak Dönemine Ait Vergi Sistemine Göre Hesaplanmış Ücretleri	s. 180
Tablo 38: 2022- Ocak Döneminde Özel Sektörde Çalışan Bir Asgari Ücretlinin Eski Sisteme Göre Hesaplanan Gelir Vergisi	s. 181
Tablo 39: Belçika Gelir Vergisi Tarife Yapısı (2023)	s. 183
Tablo 40: Belçika Asgari Geçim İndirim Tutarları Tablosu (2023)	s. 184
Tablo 41: Fransa Gelir Vergisi Tarife Yapısı (2023)	s. 186
Tablo 42: Fransız Dilim Usülü (2023)	s. 186
Tablo 43: Polonya Gelir Vergisi Tarifesi (2023)	s. 189
Tablo 44: Birleşik Krallık Gelir Vergisi Tarifesi (İskoçya Hariç) (2022-2023)	s. 191
Tablo 45: İskoçya Dahil Gelir Vergisi Tarifesi (2022-2023)	s. 192
Tablo 46: Federal Gelir Vergisi Tarifesi (2023) Dolar Bazında	s. 194
Tablo 47: Standart İndirim Tutarları	s. 195

Tablo 48: Meksika’da Yerleşik Sayılanlara İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi 2023	s. 197
Tablo 49: Meksika’da Yerleşik Olmayanlara İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi-2023	s. 197
Tablo 50: Seçilmiş OECD Ülkelerinde Genel Vergi Yüğü	s. 199
Tablo 51: OECD Seçilmiş Ülkelerde Yıllık Ortalama Ücret Düzeyi (Ele Geçen) Ve Vergi Takozu -2022	s. 201
Tablo 52: Seçilmiş OECD Ülkelerinde Ücret Gelirinin Milli Gelirden Aldığı Pay	s. 203
Tablo 53: Vergi Harcamaları Tahminleri Raporu (2017-2022)	s. 206
Tablo 54: Aflar Nedeniyle Vazgeçilen Vergi Alacağı Miktarı Örnek Hesaplama	s. 208
Tablo 55: Kayıt dışı İstihdam Verileri (%)	s. 210
Tablo 56: Vergi İndirimi ve Teşviklerinin GSYH İçindeki Payı	s. 212
Tablo 57: Almanya’da Uygulanan Veraset ve İntikal Vergisi Matrah ve Oranları	s. 215
Tablo 58: Serilerin Durağanlık Yönünden İncelenmesi	s. 224
Tablo 59: Bilgi Kriterlerine Göre Uygun Gecikme Uzunluğu Seçimi	s. 225
Tablo 60: Eş-Bütünleşme Analizi Sonuçları	s. 225
Tablo 61: Otokorelasyon-LM Testi Sonuçları	s. 227
Tablo 62: White Değişen Varyans Testi Sonuçları	s. 227
Tablo 63: Hata Düzeltmeli (VEC) Granger Nedensellik/Blok Dışsallık Wald Testi Sonuçları	s. 228

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Bütçe Gelirleri İçerisinde Vergi Gelirlerinin Oranları	s. 90
Şekil 2: KDV'nin Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı	s. 94
Şekil 3: Ücretlilerin Milli Gelirden Aldıkları Paylar (%)	s. 126
Şekil 4: OECD Seçilmiş Ülkelerde Asgari Ücret Ve Vergi Takozu	s. 202
Şekil 5: VAR Durağanlık Grafiği	s. 226



GİRİŞ

Emek; insanın, temel ihtiyaçlarını giderme konusunda gerek bedenen gerekse fikren yapmış olduğu faaliyetler olarak tanımlanmıştır. İnsanın çalışma zahmetine girişmesine, tatmin etmesi gereken ihtiyaçların varlığı neden olmuştur. Çalışma kavramının, bilimsel anlamda emek olarak karşımıza çıkmasında; insan topluluklarının avcı ve toplayıcı şekilde göçebe yaşamdan, tarımla uğraşan yerleşik topluma geçişi etkili olmuştur. Tarım toplumundaki emek, düzenli ve nitelikli iş gücünün oluşmasına dolayısıyla tarımsal devrime yol açmıştır. Daha sonra emek, sanayi devrimi ile birlikte fabrika işçiliği vasfına bürünmüş köylerden kentlere göçler artarak kentleşme olgusu ortaya çıkmıştır. Emeğin dönüşümü bir anlamda sosyal yapının da dönüşümünü sağlamıştır. Tüm toplumlarda bu dönüşüm farklı evrelerden geçerek günümüze kadar ulaşmıştır.

İktisat teorisinde; sermaye ve özel mülkiyetin olmadığı ilkel dönemler olarak adlandırılan zamanlarda, malın değerinin tamamen emek tarafından oluşturulduğu fikri hakim olmuştur. Bu dönemde; çalışma, sadece geçimlik ve artık değer üretmeyen bir amaca hizmet etmiştir. Nitekim; Adam Smith tarafından ortaya atılan emek-değer teorisinde, değişime konu malların gerçek değerini belirleyen yegane unsurun emek olduğu ileri sürülmüştür. Daha sonra sermaye birikimi ve özel mülkiyetin yaygınlaşması ile birlikte emeğin tek başına değer ifade etmediği, ancak toprak ve girişimci ile birlikte anlam kazandığı ifade edilmiştir.

Avcı-Toplayıcı dönemden tarım toplumuna geçiş ile birlikte artık değer yaratılmaya başlanmış ve üretilen ürünler stoklanabildiği için yerleşik düzene dayalı toplumsal ilişkiler türemiştir. Artık değer; ilk başlarda eşit şekilde dağıtılırken, bazı toplumsal yapılarda bu değere el koyan gruplar ve zümreler türemeye başlamıştır. Böylelikle çalışma yaşamında vesayet dönemi olarak adlandırılan köleci toplum düzeni ortaya çıkmıştır. Feodalite ile birlikte tarıma dayalı senyör ve serfler dönemi başlamış, sanayi devrimi ile birlikte feodalite sona ermiş ve üretim ilişkileri büyük bir değişim göstermiştir. Sözleşmeye dayalı ücretli emek bu devrimin sonucundan ortaya çıkmıştır. 20.yüzyılda insan hakları konusunda yaşanan ilerlemeler ve demokratikleşme hareketleri sonucunda; ücretli çalışanlar, sosyal güvenlik hakkına kavuşmuş ve ücretliler için statülü dönem başlamıştır.

Osmanlı Devleti'nde çalışma yaşı, genellikle tarıma dayalı ve geçimlik düzeyde yürütölmekteydi. Ücretli çalışanlar, sadece saray ve saraya bağılı memurluklarda görölmekteydi. Çok az sayıdaki küçük işletme, sanayi devriminin yarattığı değışime ayak uyduramayarak kapanmak zorunda kaldı. Bu yüzden Batı toplumlarındakine benzer şekilde fabrikaya düzenine dayalı ücretli çalışan sınıfın oluşması da gecikti. 19.yüzyılda ortaya çıkan ıslahat hareketleri üretim biçiminin değışmesine yol açarak devlete ait işletmelerde ücretli sınıfın oluşmasını ön ayak olduğı bilinmektedir. Osmanlı Devleti'nin bakiyesi üzerine kurulan yeni Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk yıllarında da ücretli çalışan sınıf içerisinde en büyük payı devlet memurları ile kamu işçileri oluşturmaktaydı. Özellikle devletçilik politikasının uygulandığı 1930-1940'lı yıllarda kamu işçilerinin iş gücü içerisindeki payı özel sektör işçilerine oranla yüksek seviyedeydi. Ancak günümüze gelene kadar; üretim ilişkileri ve ağıının gelişmesi, bunun yanında sanayi ve hizmetler sektörü alanında yaşanan dönüşüm ile birlikte ücretli çalışan sınıfının toplumsal hayatta ağırlığı ve önemi daha da artmıştır.

Dünya genelinde ücretli çalışan sınıfın, toplumsal hayatta ağırlığı ve öneminin artması ile birlikte, ücretli çalışanların nasıl vergilendirilmesi gerektiğı sorusu da teoride tartışılmaya başlanmıştır. Emeğın; sermayeye karşı zayıf konumda bulunması, onun farklı bir vergilemeye tabi tutulmasını zorunlu hale getirmiştir. Geçimini sadece arz ettiğı emek ile karşılamaya çalışan ücretlilerin, adil bir vergileme sistemine tabi tutulması toplumsal adalet, barış ve huzurun temin edilmesi açısından önemli hale gelmiştir. Ayırma kuramı ve ödeme gücü kuramı, emeğın vergilendirilmesinde adaleti sağlamaya yönelik ileri sürölmüş teoriler arasında yer almıştır. Aynı zamanda vergileme ilkeleri de ücretlilerin vergilendirilmesinde adil bir sistemin oluşması için yararlanılan ilkelerin başında gelmiştir.

Verginin tabana yayılması kadar tavana yayılması da sosyal adaletin sağlanması açısından gerekli hale gelmiştir. Nitekim geçmişten günümüze kadar ortaya çıkmış vergi isyanlarına bakıldığında, şunları çok net söyleyebiliriz ki; toplam vergi yükünün büyük oranda emek gelirinin üzerinde kalması kitlelerinin ekonomik faaliyetlere girmesinde isteksizlik yaratmış ve bu durum sosyal bir soruna dönüşmüştür. Bu sorunların aşılması için vergilemede uzun yıllardan bu yana temel vergileme ilkeleri benimsenmiş ve bu ilkelerin anayasalara derç edilmesi sağlanmıştır.

Çalışmanın temel konusunu oluşturan, Türkiye’de ücretlilerin vergilendirilmesinin vergileme ilkeleri açısından değerlendirilmesi konusu; ücretlilerden alınan verginin; konusu, matrahı, tarife yapısı ve ücretlilerden kesilen vergiden yapılan istisna, indirim ve muafiyetler gibi hususlar çerçevesinde incelenmiştir. Ücretliler üzerindeki vergi yükü ayrıntılı şekilde hesaplanmış ve vergi takozunun oranı da dikkate alınarak, seçilmiş ülke örnekleri ile karşılaştırmalar yapılmıştır. Son bölümde; ücretliler üzerindeki vergi yükünün yüksek olmasına yol açan temel etmenler üzerinde durulmuş, bu hususa ilişkin önerilerde bulunulmuştur.

Tez çalışması üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde; ücretli çalışmanın tarihsel süreç içerisinde geçirdiği evreler, ücret ve ücrete ilişkin kavramlar, ücretliler açısından vergisel kavramlar, Türk Hukuku’nda ücretliler ile ilgili yasal düzenlenmeler incelenmiştir. İkinci bölümde; vergileme ilkelerine kısaca değindikten sonra, Türkiye’de ücretlilerin vergilendirilmesi ile vergileme ilkeleri açısından ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin değerlendirmeler yapılmıştır. Üçüncü bölümde; ücretliler üzerindeki vergi yükü ve takozu konuları incelenmiş, seçilmiş OECD ülkeleri ile ücret gelirlerinin vergilendirilmesi karşılaştırılmış, ücretliler üzerindeki vergi yükü ile vergi takozunun yüksek olması nedenleri irdelenerek buna ilişkin önerilerde bulunulmuş ve büyüme, enflasyon ve işsizliğin ücret gelirleri içerisinde büyük bir orana sahip asgari ücretliler üzerindeki vergi yüküne etkisi var analizi yolu ile değerlendirilerek çalışma tamamlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

ÜCRETİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE ÜCRETE İLİŞKİN KAVRAMLAR

Çalışma ilişkilerinin tarihsel süreç içerisinde geçirdiği değişim ve dönüşüm iş gücüne yüklenen anlamlarında değişmesine yol açmıştır. İş gücünün değeri ve üretimdeki gücü önem kazandıkça, toplum tarafından çalışanlara bakış açısında değişmeye başlamıştır. Özellikle tarım toplumundan sanayi toplumuna geçişte, ücretli çalışmaya duyulan ihtiyaç artmış, ücretli çalışanlar üretim ana kaynağı haline gelmiştir. Bu özelliği nedeniyle; üretim faktörleri içerisinde yer alan emeğin tarihsel süreçte yaşadığı dönüşüm, detaylı bir şekilde incelenmesi gereken sosyal ve ekonomik bir konudur. Çalışmanın bu bölümünde; ücretli emek sınıfının tarihsel gelişimi ve çalışma karşılığı elde ettikleri gelire yüklenen anlamlar ve mevzuatımızda ücretlilere yönelik düzenlemeler incelenmiştir.

1.1. ÜCRETLİ EMEK SINIFI VE TARİHSEL GELİŞİMİ

Adam Smith tarafından yayınlanan “Ulusların Zenginliği” adlı kitapta, emek; emtianın ilk satın alma bedeli ve gerçek değeri olarak tanımlanmıştır. Gerçekten de; satın almaya konu edilen her türlü meta bir emek sonucu ortaya çıktığından, bu metaların mübadele değerinin gerçek ölçütü emektir. Ücretli emek kavramının ortaya çıkışının, çalışma eylemine duyulan istek ve zorunluluktan doğduğu bilinmektedir. İnsanları çalışmaya yönelten ana neden, temel ihtiyaçlarını karşılama düşüncesinde yatmaktadır. Her ne kadar insana sıkıntı ve acı verse de, insan yaşamının gerektirdiği tüketim maddelerini üretmek ve tüketmek, yaşamak için bir zorunluluktur.

Türk Dil Kurumu tarafından hazırlanan Türkçe Sözlükte, çalışmak: bir şey meydana getirmek veya ortaya çıkarmak için emek harcamak olarak tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre; çalışma, bu tanıma göre; tüketime yarayacak mal üretme ve tüketme anlamına gelmektedir. Üretim ilişkilerinin değişmesiyle birlikte çalışan kavramı yerine işgücü kavramı kullanılmaya başlanmıştır.

Emeğin tarihsel gelişimi, insanlık tarihinin gelişimi ile paralel bir seyir izler. Bu açıdan; bireysel ve küçük birimler halinde yaşamdan kollektif yaşama geçiş, insanlık tarihi açısından birlikte üretim ve çalışmanın da başlangıcı sayılır. Düşünsel

dünyaları gelişen, ateşi bulan ve araç ve gereç yapmaya başlayan insanların biyolojik dönüşümü aynı zamanda insan-çalışma ve toplumsallaşma arasındaki bağın oluşmasını da hazırlar.¹

Çalışan sınıfın ortaya çıkışı Batı medeniyetinde toplumsallaşan bireylerin geçirdiği üç değişik evrimden sonra ortaya çıkmıştır. Bu dönüşümler; vesayet dönemi, sözleşme dönemi ve statü dönemleri olmak üzere üç ayrı dönem itibarıyla değerlendirilmiştir. Osmanlı Devleti ve ardından kurulan yeni Türkiye Cumhuriyeti'nde ise; toplumsal yapı ve devlet düzeni içerisinde, ücretli çalışma daha farklı şekillerde gelişmiştir. Özetle; ücretli çalışma olgusunun geçirdiği dönüşüm tüm ülkeler açısından aynı şekilde gerçekleşmemiştir. Batı toplumlarından yaşanan dönüşüm ve gelişim aşağıda açıklandığı üzere ilerlemiştir.

1.1.1. Vesayet Dönemi

Avcı-Toplayıcı toplumdan, yerleşik tarım toplumuna geçiş süreci sonrasında yaratılan artık değerın paylaşımı sorunu ortaya çıkmış, artık değere el koyan sınıf geçimlik ücretle çalışanların zor koşullarda vesayet altında yaşamasına neden olmuştur. Ortaçağ feodal toplum yapısını oluşması ile angarya çalışma ve ürün olarak senyöre bağıllık artmıştır.

Feodalizm; geçimlik üretim yapan üreticilerin yarattıkları değerlerin, toprak beylerince gayriresmi yollarla ele geçirilmesi ve bu yolla sömürülmesi sisteminin adıdır. Her ne kadar bu sistemde bağımsız köylüler mevcut ise de, bu bağımsızlık toprağı işleme adına bir bağımsızlıktır. Dolayısıyla serflik benzeri bir yaşam tarzının adına Feodalizm de diyebiliriz.² Feodalitenin olduğu bir ortamda, ulusal birlikten söz etmek mümkün değildir. Ortaçağ Avrupası feodal beyliklere bölünmüş şekilde beylikler altında yaşamaktadır. Feodalitenin Ortaçağ Avrupa'sının feodal döneme götüren çok sayıda neden bulunmakla birlikte, bunların arasında; Müslümanların seferleri, Normanların ve Maacarların istilaları, Avrupa'da birlik oluşmasını engellemiştir.

¹ Kuvvet Lordoğlu ve diğerleri, **Çalışma İktisadı**, Der Yayınları, İstanbul 2018, s.6.

² Hakan Kubalı, **Feodalizmin Çöküşü, Kapitalizmin Doğuşu: Brenner - Heller Tartışması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Abant İzzet Baysal Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bolu 2019, s. 18.

Erken feodal dönemde; para bulmak, oldukça zordu. Para ancak Arap ve Yunan matbaalarında basılmaktaydı. Bu dönemde düzgün bir posta servisi dahi bulunmuyordu. Tek düzgün çalışan posta servisi Venedik ve İstanbul hattındaydı. Paranın bu kadar güç olarak bulunması, ücretli çalışan sınıfının da ortaya çıkmasını zorlaştırmıştır. Bu dönemde çalıştırılan işçilere para yerine yeme içme barınma olanakları ya da toprak verilerek çalışmasının karşılığı ödenmeye çalışılırdı.³

Diğer toplumlarda olduğu gibi feodal toplumlarda insan ilişkileri, öncelikle birincil toplumsallaşma içerisinde başlar. Zamanla aile yapısı içinde başlayan süreç; komşular, köy ve senyörlerin de dahil olduğu ikincil toplumsallaşmaya doğru evrilir. Ortaçağ feodal düzen; sosyal yapı açısından ruhban sınıfının egemen olduğu yoksulluğun kutsandığı kanaatkar bir toplum meydana getirmiştir. Feodaliteye bağlı kurumların etkisini yitirmesi ile birlikte yoksulluk artık bir sosyal sorun olarak karşımıza çıkar. İkincil toplumsallaşmanın önemini yitirdiği bu dönemde, sosyal düzen ve çalışma ilişkileri de çatırdamaya başlar. Çalışma ilişkilerinde meydana gelen bozulmayı önlemek için İngiltere’de 1349 yılında Emekçiler Statüsü (Statutum serventibus) adında bir yasa çıkartılmıştır. Çalışma ilişkilerinde, çalışma zorunluluğu tesis etmek üzere çıkartılan yasa; gezgin, serseri ve evsizleri konu edinmiştir. Daha sonraki yıllarda, köylerini terk edip başka yerlere yerleşme amacıyla mobilize olan köylüleri engellemek için şiddet içerikli değişik yasalar da hazırlanmıştır. Öyle ki; VIII. Henry döneminde toplam binlerce başıboş ve evsiz kişinin Kraliçe Elizabeth’in iktirda kaldığı süre boyunca yüzlerce kişni idam edildiği tahmin edilmektedir.⁴

Ortaçağ boyunca büyük bir sosyal sorun olarak görülen; gezgin serseriler, evsizler ve dilenciler, bugünkü anlamda çalışma kamplarına benzer alanlarda zorla çalıştırılmak üzere tutulurlar veya İngiltere tarafından ele geçirilen yeni sömürgelere gönderilirler. İngiltere’nin bu anlamdaki uygulamaları, kölelik düzeninin yeniden tesisi gibi algılanabilir. Eli ayağı tutan ve çalışma kabiliyeti olan gezgin serseriler ile dilenciler toplumsal aidiyetin yitirildiğinin en büyük kanıtıdır. Zorla çalıştırılan bu kişiler, günümüzde proleterya adı verilen sınıfın ilk örnekleri olarak değerlendirilebilir.⁵ Proleterya; kas gücünden başka hiçbir şeyi olmayan ücretle

³ Marc Bloch, **Feodal Toplum**, çev.Mehmet Ali Kılıçbay, Savaş Yayınları, Eylül 1983, s.94.

⁴ Castel Robert, **Ücretli Çalışmanın Tarihçesi, Sosyal Sorunun Dönüşümü**, İletişim Yayınları, İstanbul 2019, s. 13.

⁵ Robert, s. 13

Çalışanları tanımlamak için kullanılmaktadır. Karl Marx, işçi sınıfını tanımlarken genelde proleterya kavramını tercih etmiştir. Proleterya gibi prekarya da ücretli sınıfı betimlemektedir. Ancak Prekarya kas gücünden ziyade, beyin gücünün yoğun kullanıldığı sektörlerde çalışanları tanımlamak için kullanılır.

1.1.2. Sözleşmeler Dönemi

Ücretli emeğin bilimsel anlamda değer kazanması sanayi devrimi sonrası olmuştur. Tarım toplumunda emek; çalıştıran açısından birer nesne olarak kabul edilirken, sanayi toplumunda iş gücü olarak nitelik kazanmaya başlamıştır. Sanayi devrimi öncesinde var olan ücretli çalışan sınıf, bu dönemde bir bütün halde varlık gösteremez. Sanayi devrimi ile birlikte, fabrika işçiliği adında yeni bir işçi sınıfı meydana gelmeye ve iş gücü profili de değişmeye başlar.⁶

Feodal dönemde homojen bir yapı (genelde tarlalarda ve büyük çiftliklerde çalışan insanların oluşturduğu iş gücü) arz eden iş gücü, sanayi devrimi ile birlikte kendi içerisinde de farklı şekillerde gruplaşmaya başlar. 19.yüzyıla gelindiğinde, işçiler arasındaki farklılaşma belirgin hale gelir, nitelikli iş gücü ve niteliksiz iş gücü kavramları ortaya çıkar. Çalışma ilişkilerinde, nitelik iş gücü st sıralarda yer alırken, niteliksiz iş gücü alt sıralarda konumlandırılır. Emek gücünün kullananlar, burjuva sınıfının kendi içerisinde yarattığı farklılaşma gibi bir sürece dahil olurlar.⁷

Fransız devrimi ve sonrasında yaşanan Sanayi devrimi; liberal devlet anlayışını, iktisadi sistem olarak da benimsemiştir. Liberalizmin kişiye sağladığı özgürlük; iktisadi anlamda, girişim ve sözleşme özgürlüğünü de kapsamaktadır. İktisadi zgrlğn bir sonucu olarak; piyasaya her türlü müdahalenin reddedildiği "ekonomik liberalizm" anlayışı, "Bırakınız yapsınlar, bırakınız geçsinler" mantığıyla yıllar boyunca hakim düşünce olarak varlığını sürdürmüştür. Söz konusu düşünce

⁶ Hasan Yüksel, "Emek Kavramının Ortaya ıkışında Rol Oynayan Tarihi Dönüm Noktalarının Süreç Merkezli Değerlendirilmesi", **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:19, Sayı:2, 2014, s.267.

⁷ Osman şimşek, "Sanayi Toplumunda alışma İlişkileri ve Bu Süreçteki Türk Sendikacılığının Gelişim Sosyolojisi", **Kamu-iş Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 2, 2003, s .7.

sisteminin iktisadi düşünce üzerinde yarattığı etki çalışma ilişkilerinde de kendini göstermiştir. Böylelikle çalışma ilişkilerinde serbest sözleşmeler dönemi başlamıştır.⁸

Liberal düşünce sistemi, bireyi temel alarak; bireyin çabaları ile oluşacak değerlerin toplumun tümü için faydalı olacağından hareketle, çalışma ilişkilerinde devletin taraf olmadığı ve bireysel iş sözleşmesinin çalışan ve çalıştıran arasında serbestçe düzenlediği bir düzeni savunmuştur. Ancak; bu döneme ilişkin uygulamalara incelendiğinde, hizmet sözleşmelerinin serbest iradeye dayalı hakkaniyet ölçüsünde oluşacağı düşüncesi sadece teoride kalmıştır. Çalışma koşullarının şekillenmesinde tarafların ekonomik ve sosyal güçleri birinci derecede etken olmuştur. Nitekim, pazarlık gücü yüksek olan işverenler, çalışanlara her türlü koşulu dayatmayı başarmıştır. Çalışanlar da tek geçim kaynakları ücret geliri olduğu için uzunca yıllar zor koşullarda çalışmayı kabul etmişlerdir. Bu nedenle; bireysel sözleşme sisteminde işçi ve işveren arasında pazarlığa dayalı bir sözleşmede söz edilemez. Bu nedenle bu döneme ait sözleşmelerdeki özgürlük, işverenlerin çalışma şartlarını işçilere "zorla kabul ettirme" özgürlüğüne dönüşmüştür.⁹

Bu dönemin en önemli özelliği; sağlıksız ve uzun çalışma koşulları(16 saate yakın çalışma), düşük ücret, düşük çalışma yaşı olarak kendini göstermiştir. Sözleşme özgürlüğü, çalışanların aleyhine sonuçlanmış ve düzenleme yapılması gerekli bir alan olması gerektiği ortaya çıkmıştır. Devletin olaya müdahale etme gereği, tam da bu sorunlar üzerine talep edilmiştir.

1.1.3. Statü Dönemi

Sanayi dönemi sonrasında; iş gücü sınıfının karşılaştığı temel yoksunluklar, emek sınıfının 1848 ve sonrası dönemde hak arama yollarına başvurmasına yol açacaktır. Bu dönemde sonra özellikle Avrupa ve diğer sanayileşen toplumlarda, ayaklanmalar başlamış ve yönetici sınıf sorunlara yönelik çalışmalar başlatmak zorunda kalmıştır. Sanayi devrimi sonrasında yaratılan kapitalist sistem; daha fazla kar etme amacıyla, çalışma koşullarını ağırlaştırmış ve uzun süreli çalışma saatleri ile daha az ücret ödeyerek artık değerın tümünü ele geçirmeye çalışmıştır. Özellikle korunması

⁸ Adnan Mahiroğulları, "Endüstri Devrimi Sonrasında Emegın İstismarını Belgeleyen İki Eser: Germinal Ve Dokumacılar", **İstanbul Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt:0, Sayı:2, 2005 s.44.

⁹ Mahiroğulları, s. 45.

gereken kişiler (kadın, çocuk ve yaşlılar) ağır çalışma koşulları altında ve düşük ücretlerle çalıştırılmışlardır. 20 yüzyılın başında yaşanan; savaşlar, ekonomik krizler ve istikrarsızlıklar, çalışan kesiminin yoksulluğunu arttırmış, bunun sonucunda sosyal politikaların doğuşunu zemin hazırlamıştır. Refah devleti yaratmaya yönelik sosyal devlet uygulamaları, bu dönemde gelişerek toplumsal refahın artırılmasına yönelik düzenlemeleri hayata geçirmiştir.¹⁰

Emeğin statüye kavuşması, oluşturulan sosyal politikalar sonrasında elde edinilen kazanımlara bağlı olarak yasalarla güvence altına alınmıştır. Çalışanların, iş hayatında yaşadıkları olumsuz durumlar (düşük ücret, uzun saatlerde ve ağır ve çalışma koşulları, ayrımcılık vb) ve işveren karşısındaki konumu, bu kişilerin haklarının korunmasını zorunlu hale getirmiştir. Özellikle işçilerin sosyal güvenlik hakkına kavuşmasından sonra ücretliler hak ettikleri statüyü elde etmiş ve mülkiyet haklarını sosyal güvenlik hakkı üzerinden devam ettirmişlerdir.

Özellikle günümüz bilgi devriminde, teknolojinin bilgisayar ve iletişim teknolojilerinin gelişmesi ile emek üretimin merkezine yerleşmiştir. Böylelikle; teknoloji üreten, dijital dönüşümü sağlayan, bilgi toplumu devletler, rekabet avantajı elde ederek refah ve zenginliğini katlamışlardır. Emeğin geçirdiğini tüm aşamalarda emek sınıfı da, mavi ve beyaz yakalı olarak ayrılmış, nitelikli iş gücü beyaz yakalı diğerleri mavi yakalı olarak statü elde etmişlerdir.

1.1.4. Osmanlı Devleti ve Türkiye Cumhuriyeti Döneminde Ücretli Emek

Osmanlı Devleti'nde ücret geliri ile çalışan insanlar her zaman bulunmuştur. Buna rağmen ücretli bir sınıftan var olduğu söylenemez. Ücretli çalışan sınıfını daha çok saraya bağlı memurlar ve askerler temsil etmekteydi. Buna karşın büyük yapıların inşası sürecinde (cami, köprü, hanlar, saraylar vb.) ücretle çalışan işçiler istihdam edilmiştir. Örneğin Süleymaniye Camiinin inşaatında çalışan ve sayısı yaklaşık 2.7 milyon kişiyi bulan ücretli çalışanlar görev almıştır. Özel sektör eliyle yürütülen işlerde de ücretli çalışanların varlığını görmekteyiz. Fransız pamuk üretim atölyesi Terifon'da da yaklaşık 500-600 civarında ücretli işçinin çalıştığı tarihi kayıtlardan

¹⁰ Bora Yenihan, "Bir Sosyal Politika Aracı Olarak Sosyal Güvenlik: Dünya'da ve Türkiye'de Gelişimi Üzerine Bir İnceleme", **Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 30, 2017, s.180.

tespit edilmektedir.¹¹ Bu dönemde geçimlik tarımsal faaliyetler devam ettiği için, bağımlı çalışmaya dayalı bir ücretli sınıf oluşamamıştır. Çalışmalara genellikle bir işin bitimine kadar süren geçici çalışmalar şeklinde yapılmaktaydı. Fabrika veya manüfaktörlerin gelişmesi ile birlikte ücretli çalışan sınıfı oluşmaya başlamıştır.

Cumhuriyet döneminin ilk yıllarında da devlet görevlileri, ücretli çalışanlar arasında büyük orana sahip kesim olmuştur. Fabrikalaşma sürecinin yoğun bir şekilde arttığı 1930 ve sonrası dönemde çağdaş dönemde ücretli çalışan bir sınıf oluşmaya başlamıştır.

1.4.1.1. Osmanlı Devleti Döneminde Ücretli Emek

Osmanlı ekonomisi içerisinde hiç kuşkusuz en önemli üretim kaynakları tarım ve hayvancılıktır. Bu sektörler, 17. yüzyıla kadar Osmanlı ekonomik aktiviteler içerisinde önemli bir paya sahipti. Tımar sisteminin yaygın olarak uygulandığı imparatorlukta, tarımsal faaliyetler genel olarak küçük köylüler tarafından geçimlik düzeyde yapılmaktaydı. Merkezi idarenin güçlü olduğu Osmanlı devlet yönetim sisteminde merkezi konumda bulunan ve “memur” olarak nitelendirilen büyük bir ücretli sınıf da mevcuttu.

Osmanlı’da işçi kelimesi bir çok kelime ile ifade edilegelmiştir. Tarımda çalışanlar için “amele”, memurlar için “müstahdem” veya memur dışındakiler için “müstahdem”, ağır işlerde çalışanlar için “rençber”, rençber ile aynı anlamı taşıyan “ırgat” kelimeleri, Osmanlı emek sınıfına özgü kelimeler olarak tarih kaynaklarında yer almıştır.¹²

Osmanlı Devleti’nde kölelerin de önemli bir iş gücü olduğu bilinmektedir. Kölelerin emek olarak kullanılmasında iki temel özellik vardı; birincisi köleler bir meta gibi görülürdü, ikincisi köleler iktisadi bir niteliği olmadığı gibi zora dayalı keyfi olarak tutulurdu. Genellikle ev içi hizmetlerde kullanılan kölelere ücret ödenmemekteydi.¹³

¹¹ Kadir, Yıldırım, **Osmanlı Çalışma Hayatında İşçi Örgütlenmesi ve İşçi Hareketlerinin Gelişimi (1870-1922)**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2011, s.14.

¹² Cevdet Kırpık, **Osmanlı Devletin İşçiler ve İşçi Hareketleri (1876-1914)**, Süleyman Demirel Üniversitesi, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Isparta, 2004. s. 48.

¹³ Yıldırım, s.71.

Osmanlı Devleti'nde Müslüman-Türk halkı tarım işleri ve memurluk gibi görevle uğraşırken, gayri Müslüm halk ticaret ve girişimcilik ile ilgilenirdi. Elde edinilen belgeler göre; Bursa'da faaliyet gösteren 41 adet işletmenin sadece 10 tanesi Müslüman-Türk halkın ait iken, geri kalanı gayri Müslümler tarafından işletilmekteydi. Bu dönemde, Müslimlerin daha ziyade tarımsal alanlarda yoğunlaştıkları ve kamu bürokrasisinde görev almaya daha meyilli oldukları bilinmektedir. Bu durumdan ötürü Osmanlı'da sanayi gelişmemiş, sanayinin gelişmemesi de kalifiye işgücü sorunu ortaya çıkarmıştır. Osmanlı'da niteliksel işgücünün yetişememesi sanayi devriminin gelişmesine de engel olmuştur.¹⁴

Osmanlı'da ekonomik birimleri arasındaki görev ve iş bölümünü dağılımı, merkezi idare tarafından belirleniyordu. Tarım ve sanat işlerinden yaratılan artı değere, vergiler yoluyla el koyuluyordu. Osman Devleti'nde manifaktür tarzına benzeyen en büyük üretim merkezleri loncalardı. Osmanlı Devleti'nde en önemli bir yere sahip esnaf loncalar; 19. Yüzyıla kadar varlıklarını sürdürmüştür. Lonca sisteminde, üretilen malların fiyatları devlet temsilcisi olan muhtasibler aracılığıyla kontrol edilmekte olup fiyat hareketleri kontrol altına alınmıştır. Lonca sisteminde usta, kalfa ve çırak ücretli çalışan sınıfını oluşturmaktaydı.¹⁵

Kapitalist üretim biçiminde yaşanan emek gücü ve teknolojik değişime ayak uyduramayan loncalar, yavaş yavaş kapanmaya başlamıştır. Osmanlı Devleti'nin son zamanlarında ucuzlayan ithal mallar buna karşılık artan hammadde fiyatları loncaları zor durumda bırakmıştır. Lonca sistemleri dışında işletme açma, devlet tarafından engellendiği için yeni bir işletme sınıfının doğumu da zorlaşmıştır. 1860 yılında Medeni Kanun'un kabulü ile (Mecelle) işçilere sözleşme şartı getirilmiş, küçük esnaflar işyerlerini kapatarak birer sanayi işçisine dönmüştür.

1.4.1.2. Türkiye Cumhuriyeti Döneminde Ücretli Emek

Batı dünyasının yaşadığı paradigma değişikliğine ayak uyduramayan ve hammadde rezerv alanı olarak yarı sömürge görünümüne düşen Osmanlı Devletinden

¹⁴ Raşit Şahin, Sanayi Devrimi Osmanlı İmparatorluğu'nda Neden Başlamadı, **Business Economics and Management Research Journal**, Cilt:2, Sayı:1,2019, s.3.

¹⁵ Birten Çelik, **Türkiye'de işçi hareketlerinin tarihsel gelişimi (1800-1870)**, DEU Atatürk İlkeleri ve İnkılap Tarihi Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), 1999, İzmir, s. 17.

sonra kurulan yeni Türkiye Cumhuriyeti, sınırlı sayıda küçük işletmeler ve kalifiyesiz tarım iş gücünden oluşmaktaydı. Toprak sahipliği; Güneydoğu'da toprak ağalığı, Ege'de büyük çiftlikler ve ülke genelinde de geçimlik düzeyde yürütülmekteydi. Tarım dışı sektörlerde çalışanların durumu çok kötüydü. Bu ortamda İzmir İktisat Kongresi toplanmış ve kısmen liberal ekonomiye uygun politikalar kabul edilmiştir. Bu dönemde sanayiye teşvik için Teşvik-i Sanayi Kanunu çıkartılmıştır. 1930'lara gelindiğinde özel sektör destekli bir kalkınma olunmayacağı öngörüldüğünden, bu dönemde devletçi politikalar ağırlık kazanmıştır. Devletçi politikaların esas amacı özel teşebbüsün yetersiz kaldığı sanayi kollarında devletin devreye girerek teşebbüsler açması böylelikle ağır sanayi kollarının gelişmesine öncülük etmektir. Sonuç olarak 5'er yıllık kalkınma planları oluşturulmuştur.

Birinci Kalkınma Planı döneminde bez, demir çelik, Kağıt ve Cam fabrikaları ile Sümer Bank kurulmuştur. İkinci kalkınma planı döneminde enerji alt yapı yatırımları yapılmış Maden Tetkik Arama ve Eti Bank kurulmuştur. Sanayi kollarının çeşitlenmesi ve köylerden kente göçler ücretli sınıfın yaygınlaşmasına yol açmıştır. Ancak iki Dünya savaşının baş göstermesi ile birlikte ücretli çalışanların çoğu askere alınmıştır. İkinci Sanayi planının kabul edildiği ancak 2.Dünya savaşı nedeniyle uygulamaya konulamadığı (1938-1944) yıllarda sanayi üretiminde %23, tarım üretiminde 35'lik düşüş yaşanmıştır.¹⁶ Kamu teşebbüslerinde çalışan işçiler toplumda vasıflı iş gücünü oluştururken özel sektörde çalışan ücretlilere nazaran özlük hakları daha iyi durumdaydı.

1950 yılında Türkiye'de sektörlerin dağılım incelendiğinde, tarım kesiminin %85,7, sanayi kesiminin %7,4, hizmetler sektörünün %6,9'u oluşturduğunu görmekteyiz. Tarım kesiminde yapılan çalışmaların çoğunluğu geçimlik ve enformel istihdam şeklinde yürütülmekteydi. Cumhuriyetin kuruluşundan itibaren 37 sene geçmiş olmasına rağmen Türk sanayisi yeterince güçlenememiş ve dolayısıyla çağdaş anlamda ücretli sınıfı oluşamamıştır. Bu dönemin de en büyük ücretli sınıfı Osmanlı İmparatorluğu döneminde olduğu gibi kamu görevlileri olmuştur. Nitekim 1950'li

¹⁶ Oktay Yenal, **Cumhuriyetin İktisat Tarihi**, Türkiye İş Bankası Yayınları, İstanbul, 2010, 1. Baskı, s.89.

yıllarda batılı ülkelerde ücretli sınıfın nüfusa oranı %50'den daha fazlaydı. Türkiye'de bu oran %10'u geçmemektedir.¹⁷

1950'li yıllarında tarımda makineleşmeye ağırlık verilerek tarım öncülüğünde büyüme modeli esas alındı. Bu dönemde yapılan yatırımların çoğu tarım ağırlıklıydı. Ayrıca bu dönemde yapılan altyapı projeleri, barajlar, karayolları yapımı köyden kente göçü hızlandırmış. Böylelikle batılı anlamda ücretli sınıfın oluşmasına zemin hazırlamıştır. 1960'da 1980'e kadar giden dönemde ithal ikameci anlayış benimsenerek yabancı ülkelere gelen buzdolabı, radyo, otomobil gibi ürünler yurtiçinde üretilmeye başlandı. Dönemine göre yüksek kalite ürünlerin üretilmesi, ücretli çalışanın reel gelirlerinin yükselmesine yol açtı. İşçiler artan reel gelirleri sayesinde artık bu tip ürünleri de satın alabiliyordu. Bu dönem işçi sınıfı için görece refah ve zenginlik getiren yıllardı. Köyden kente ikinci en büyük göç bu dönemde yaşanmıştır. Bu dönem aynı zamanda işçilerin örgütlenmesi bakımında altın yıllar olarak anılmaktaydı. Ancak; 1971'deki muhtıra 1973'de yaşanan petrol krizi, 1974'de yaşanan Kıbrıs Barış Harekati ekonomiyi derinden ve olumsuz yönde etkilemiştir. ABD ambargosu, hammadde fiyatlarında artış, döviz krizi gibi nedenler yüzünden sanayi üretiminde daralma meydana gelmiştir. Bu dönemde çalışanların sendikası sayesinde refah paylarında çok ciddi gerileme yaşanmamış, işten çıkışlar artmamıştır.

1980 yılına yukarıda açıklanan siyasi ve ekonomik sorunlarla giren Türkiye, 24.01.1980 tarihinde (24 Ocak Kararları) siyasi ve ekonomik hayatı yeniden şekillendirecek bir dizi kararlar almıştır. Bu kararlar; Türkiye'nin üretim ve büyüme modellerinin değişmesine yol açarak ihracat eksensli büyüme modeline geçişinin resmi belgesi haline gelmiştir. 24 Ocak kararları, finansal serbestleşme, fiyat kontrollerinin kaldırılması ve KİT fiyat sistemine müdahale edilerek fiyatların yükseltilmesi gibi kararları içeriyordu. Bu dönemde ihracatın arttırılması için ücretler reel olarak düşürülerek iç talep kısılmaya çalışmış buna karşın teşvik ve sübvansiyonlar yolu ile ihracat desteklenmiştir. 1980 darbesi sonrasında demokratik kurumların çoğu kapatılmıştır. Türk-İş haricindeki tüm sendikalar bu dönemde kapatılmıştır. Örgütlü olma gücünü kaybeden ücretli sınıf, bu dönemde reel ücretlerini koruyamamıştır.

¹⁷ Adnan Mahiroğulları, "Türkiye'de Sendikalaşma Evreleri Ve Sendikalaşmayı Etkileyen Unsurlar", **Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:2, Sayı :1, 2001, s.165.

Ücretlerin reel olarak kademeli bir biçimde günlük; 1977 yılında günlük 27,07 TL', 1980'de 15,34 TL, 1984 yılında ise 13,25 TL'ye düşmesi, bunun en büyük göstergesidir. ¹⁸

90'lı yıllar ücretli kesim için çok kötü yıllar hatta bazı ekonomistler tarafından kayıp yıllar olarak anılmaktadır. Siyasal istikrarsızlıklar, bütçe açıkları, dolarizasyon ve spekülasyon sermaye hareketlerinin yaşandığı bu yıllarda, 5 Nisan kararları çıkartılmıştır. Kararlar her zamanki gibi ücretli çalışanla aleyhine olmuştur. Örneğin; 1994 yılında memur maaş artışları bütçe ödenekleri ile sınırlandırılmış, ücret zamlarının enflasyona endekslenmesi uygulamasına son verilmiş, işçilerin fazla çalışma ücretleri %50 düşürülmüş, kamuda memur ve işçi sayısının azaltılması kararlaştırılmıştır. Bu dönemde özelleştirmeler nedeniyle binlerce işçini özlük haklarında kesinti yapılmıştır. 90'lı yıllar ücretli çalışanların yüksek düzeyde kayıt dışı(yaklaşık %53) çalıştığı dönemdir. Kayıtlı işçiler ve kayıt dışı işçiler arasındaki en temel sorun ücretin belirlenmesinde ortaya çıkmaktaydı. Kayıtlı işçiler sosyal güvenliğe sahip ve yüksek ücretler alırken, diğer işçiler düşük ücretli ve uzun süreli işlerde çalışmak zorunda kalıyordu. Ayrıca sosyal güvenlik hakkından da yoksun bırakılmışlardı.

2001 yılında meydana gelen kriz sonrasında Türkiye'de uygulanan Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı sayesinde; enflasyon oranları düşürülmüş, büyüme artmış ve mali disiplini sağlamaya yönelik kamu harcamalarından düşüş meydana gelmiştir. Ekonomide yaşanan bu olumlu gelişmeler iş gücü piyasasına yansıyamamış ve işsizlik rakamları yıllar itibariyle yükseliş trendini sürdürmüştür. ¹⁹ Türkiye 2004 yılında %9,9 gibi bir büyüme oranı gerçekleştirmesine rağmen işsizliği düşürememiştir. Bunun temel nedeni; Türkiye'de ücretle çalışanların büyük çoğunluğunun, kayıt dışı şekilde istihdam edilmesinden kaynaklanmaktadır. Ayrıca ekonomik kriz ve buhran dönemlerinde hane halkı geliri düşen bireylerin, evde çalışmayan diğer üyelerinin de istihdama dahil olmak istemesi işsizlik rakamlarını arttırmaktadır.

¹⁸ Uğur Özcan, **1989-1995 Döneminde Türkiye'de İşçi Hareketleri**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul,2021, s. 69-72.

¹⁹ Türkiye İstatistik Kurumu tarafından yayımlanan işsizlik rakamlarına göre; 2001 yılında %8,4 olan işsizlik rakamı 2022 yılına kadar %10'un üzerinde kalmaya devam etmiş, 2014 yılına kadar tek haneye düşen işsizlik rakamları son 8 yıldan bu yana %10'un üzerinde seyretmektedir. (TÜİK İş gücü İstatistikleri)

Türkiye’de iş gücünün yapısı; Cumhuriyet döneminden bu yana, tarım sektörü ağırlıklı, küçük aile işletmeleri, mevsimlik ve göçe dayanan iş gücünden meydana gelmektedir. Bu kesimlerde çalışan kişiler açısından iş gücünde fazlalık söz konusudur. İş gücü maliyetinin, yarattığı değerden fazla olması Türkiye açısından enflasyona neden olmaktadır. Bu nedenle işgücünün katma değeri yüksek ürünler üreten ve modernize olması çok büyük önem taşımaktadır. İş gücünün eğitim durumuna bakıldığında bu durum çok kolay bir şekilde gözlemlenecektir.

Tablo 1: Türkiye’de İş Gücünün Eğitim Durumu-2022 (1000 Kişi)

Statü	Kişi Sayısı	Oran (%)
Okur- Yazar Olmayanlar	810	0.02
Lise Altı Eğitimliler	13.939	0,46
Mesleki ve Teknik Lise Eğitimli	3.997	0,12
Lise	3.515	0,11
Yüksek Öğretim	8.492	0,27
Toplam	30.753	

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu, İstihdam, İşsizlik ve Ücret, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Isgucu-Istatistikleri-2022-49390> (Erişim Tarihi: 30.03.2023)

Yukarıda yer alan tablodan da görüleceği üzere Türkiye’de ücretli emeğin büyük çoğunluğu lise ve altı düzeyinde eğitime sahiptir. Bu durum ise bu kişilerin çoğunlukla vasıfsız işlerde çalışmasına yol açmaktadır.

Türkiye’de ücretli emeğin istidam edildiği sektörlere bakıldığında ise; tarım sektörünün hala çok yüksek düzeyde istihdam oranına sahip olduğu görülmektedir. Gelişmiş ülkeler, teknolojik alt yapıdaki dönüşüme bağlı olarak tarımsal iş gücü talebini azaltıp, sanayi ve hizmet sektöründe iş gücü talebini arttırmaktadır. Ancak Türkiye’de tarım sektöründe iş gücü arzında azalma yaşanmadığı gibi sanayi sektöründe de yeterli artış sağlanamamaktadır. Bu durumda hizmetler sektörü orantısız bir şekilde artış eğilimini sürdürmektedir. Aşağıda yer alan tablo da sektörler bazında istihdam rakamları sunulmuştur.

Tablo 2: İstihdam Edilenlerin Sektörlere Göre Dağılımı 2022 Yılı İtibariyle (1000 Kişi)

Sektörler	Kişi Sayısı	Oran (%)
Tarım	4.866	16,9
Sanayi	6.663	21,6
İnşaat	1.846	6,1
Hizmetler	17.378	55,5
Toplam	30.753	

Kaynak: TÜİK , İş Gücü İstatistikleri, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Isgucu-Istatistikleri-2022-49390> (Erişim Tarihi: 30.03.2023)

Türkiye’deki iş gücü piyasasında istihdam edilen kişilerin eğitim durumu ve istihdam edildikleri sektörler birlikte değerlendirildiğinde; çalışanların büyük çoğunluğunun lise ve altı düzeyde eğitim gördüğü, bu kişilerin de çoğunlukla hizmetler ve tarım sektöründe istihdam edildikleri anlaşılmaktadır. Hizmetler sektörü birden fazla alt sektörden oluşmakla birlikte Türkiye’de daha çok; turizm ve eğlence, ulaştırma ve mesleki hizmetlerde yoğunlaşmaktadır. İlgili alt sektörlerde ise kayıt dışılık yüksek eğitim seviyesi ise düşük düzeyde yer almaktadır.

1.2. İKTİSADİ TEORİLER AÇISINDAN ÜCRET

Ücretli çalışma sisteminin yaygınlaşması ve emeğin üretim faktörleri içerisinde ki payının artması, iktisadi açıdan emeğin yeri ve öneminin sorgulamasına neden olmuştur. İktisat yazınında, emtianın değerini belirleyen faktörler konusunda değişik teoriler ileri sürülmüştür. Dönemin tanınmış klasik iktisadi düşünce ekolünü savunan bilim insanları, değer teorisine yönelik düşünceler geliştirmiştir. Sermaye birikim sürecinin oluşmadığı eski dönemlerde, bir malın değerinin emek tarafından oluşturulduğu savunulmuştur. Bu teoriyi savunanlar arasında; Adam Smith, David Ricardo ve Karl Marx yer almaktadır.²⁰ Emeğin üretim sürecine dahil olması ile tıpkı sermayenin elde ettiği kara karşılık bir değer etmesi kaçınılmazdır. Bu nedenle iktisadi

²⁰ Ersin Bocutoğlu, “İktisat Teorisinde Emeğin Öyküsü: Değerin Kaynağı Olan Emekten Marjinal Faydanın Türevi Olan Emeğe Yolculuk”, **Emek ve Toplum Dergisi**, Cilt: 1, Sayı:1, 2012, s. 129.

teoriler açısından emeğin elde etmesi gereken ücretle ilgili değişik iktisadi yaklaşımlar oluşmuştur. Söz konusu yaklaşımlar aşağıda anlatılmıştır.

1.2.1. Merkantalizm'in Ücrete Bakışı

Merkantalizm kelimesine ilk olarak Mirabeau'nun *Philosophie Rurale* adlı eserinde rastlanılmaktadır. Bu eserde; merkantalizm fikri, paranın ithalinden zenginlik sağlanabileceğine dayanıyordu. Daha sonra Smith'in bu kavramı eserlerinde de kullanmaya başlaması, merkantalizm düşüncesinin tanınmasını sağlamıştır.²¹ Merkantilizm ekonomik düşünce yapısına göre; devlet merkezli ekonomik büyümenin sağlanması durumunda, ülkenin refahı da artacaktır. Bu nedenle, ekonomi politikaları bu amacı gerçekleştirmek üzere kurgulanmalıdır. 16 ve 17.yüzyıllardaki Merkantilistlere göre; devlet hazinesinde ne kadar değerli metal (altın, gümüş) var ise, devlet o kadar güçlüdür. Bu yüzden bu değerli metallerin ihracatı yasaklanmıştır.

Bu ekonomik modelde; hazinenin büyümesi önerilmiş ve ithalattan daha fazla ihracat yapılması teşvik edilmiş, dış ticaret dengesinin açık vermemesi içinde kral ve tacirler arasında çıkar birliği kurulmuştur.²² Merkantalistler ticareti rekabeti engelleyici her hususa karşı çıkmaktaydılar. Örneğin, ithal edilecek ürünlerde; doğrudan tüketime gidecek olanlar yüksek, üretime sevk edilecek hammaddeler ise düşük oranlı gümrük vergisine tabi tutulmaktaydı. Aynı şekilde, ticari hayatta rekabetin sağlanması için emek arzının ve ücretlerin belli bir düzeyde tutulması gerektiği görüşü de hakimdi.

Merkantilistler, ülkenin demografik yapısını gözetmeksizin, çalışanların ücretlerinin düşük tutulması gerektiğine inanıyorlardı. Bu düşünceye göre; ücretli çalışanların gelirleri, alt sınırın üzerine çıkması durumunda ahlaken zayıf durumda olan işçilerin bu zayıflıkları davranış biçimlerini etkileyecektir. Aynı zamanda ücretlerin yüksek düzeyde belirlenmesi, çalışanların daha az çalışmasına böylelikle emek arzının azalmasına neden olacaktır. Merkantilistler emek arzının arttırılabilmesi için çalışanların asgari geçim düzeyinde ücret geliri elde etmesi etmesini zorunlu tutmaktadır. Ücretlerin asgari seviyede belirlenmesi ile ortaya çıkacak emek arz fazlası

²¹ Lars Magnussan, **The Political Economy of Merchantalism**, Routledge, London, 2015, s.8.

²² Aydemir Cahit, Hüseyin Haşimi Güneş, Merkantilizmin Ortaya Çıkışı, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:5, Sayı:15,s. 136.

sayesinde, dış ticarete rekabet üstünlüğü olacaktır. Böylelikle, dış ticaret hadlerinde ihracatta artış, ithalatta azalış meydana gelecektir. Bu durumun oluşması için yüksek düzeyde bir nüfus artışı ve temel gıda madde fiyatlarının yüksek tutulması hedeflenmiştir. ²³

1.2.2. Fizyokratların Ücrete Bakışı

Fransız iktisatçı Francois Quesnay tarafından yazılan “Ekonomik Tablo” adlı eser, fizyokratların ekonomik görüşlerini barındırmaktadır. Bu eserde, ekonomik aktiviteler; toprak sahipleri, sanayi ve çiftçiler arasından dağılım göstermektedir. Toprak sahipleri, üretime katılmadıkları halde ekonomik faaliyetlerden sürekli olarak pay almaktadır. Fizyokratların temel görüşüne göre, bir ülkede zenginliği ana kaynağı tarımsal faaliyetlerdir. Bu yüzden bu alana önem verilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

²⁴

Merkantalistlerin ücretlerin düşük tutulması görüşü, fizyokratlar tarafından da benimsendiği görülmektedir. Ancak Fizyokratlar, Merkantalistlerden farklı olarak; yüksek ücretlerin işçileri aylaklığa sürükleyeceğini, onların ahlakını bozacağını ileri sürmüşlerdir. Bu nedenle düşük ücretlerin işçileri iş başında tutacağına, onları günah işlemekten alıkoyacağına inanan Fizyokratlar, düşük ücretleri erdemle özdeşleştirmişlerdir. ²⁵

1.2.3. Klasik İktisadi Modelin Ücrete Bakışı

Sıklıkla ifade edildiği üzere; Klasik ekonomik model, Adam Smith ve yayımladığı *Ulusların Zenginliği* adlı kitap ile birlikte doğmuştur. Bu ekonomik model, fizyokratların temel düşüncesini ifade eden; “Bırakınız yapsınlar, bırakınız geçsinler” sözünü benimsemiştir. Ekonomik model olarak, minimum devlet

²³ Hasan Sencer Peker, Avrupa’da Merkantilist Uygulamalar ve Osmanlı Ekonomisi İle Bir Karşılaştırma, *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:5, Sayı :1,2015,s. 6.

²⁴ Joseph J. Spengler, “The Physiocrats and Say's Law of Markets. I” *Journal of Political Economy*, Cilt: 53, Sayı: 3, 1945, s.197.

²⁵ Özlem Işığışok, *Ücret Teorisi, Politikası-Yönetimi-Sistemleri*, Dora Yayınları, Bursa,2017, s.13.

müdahalesin savunan klasik ekol; ekonominin daima tam istihdamda olduğunu, ücret ve faiz haddinin esnek olduğunu, her arzın kendi talebini doğurduğunu ile sürmüştür.

Klasik iktisadi modele göre istihdam düzeyinin temel belirleyicisi ücret düzeyidir. Bu modele göre, emek arzı ve talebi esnek ve uyumlu olduğundan, daralma veya genişleme dönemlerinde emek arz ve talebi hemen dengeye gelir. Emek piyasasında arz ve talebin esnek olması, gayri iradi işsizliğin oluşmasını da engeller. Klasik modelde ücret düzeyi tek bir firma tarafından belirlenemeyecek kadar çok sayıda büyük ve küçük ölçekli firma ile çok sayıda emek arz eden çalışan bulunur. Bu yüzden reel ücret düzeyi, ekonominin tam istihdamda dengeye gelmesini sağlar.²⁶

Klasik iktisadın değişik bir yorumu olan neo klasik iktisat modelinde, ekonomiye dışarıdan bir müdahalenin olmadığı ve piyasanın kendine özgü kuralları ile işlediği durumlarda, reel ücretin düşmesinin önünde bir engel yoktur. Ancak, ekonomiye devlet müdahaleleri arttıkça ücretler düzeyinde bozulmalar meydana gelir. Örneğin; asgari ücret uygulamaları ve işçi sendikalarının varlığı, serbest piyasanın işlerliğini yitirmesine ve dolayısıyla işsizliğin ortaya çıkmasına eden olmaktadır. Diğer bir ifadeyle; bu tür uygulamalar sadece işverenlerin değil, işçilerin aleyhine de gelişmelere yol açmaktadır.²⁷

1.2.4. Keynesyen Ekonomik Modelin Ücrete Bakışı

Klasik ekonomik modelin istihdamın temel belirleyicisi olarak kabul ettiği ücret düzeyi, Keynesyen iktisadi model açısından esnek olarak değil aşağı doğru katı olma eğiliminde olduğunu savunmuşlardır. Bu modele göre; ücret katılığı olumsuz bir durum olarak görülse de, ekonominin tam istihdam dengesinden uzaklaşmasına engel olacaktır.²⁸ Keynesyen yaklaşım 1929 yılında yaşanan büyük ekonomik buhranını, efektif talep (satın alma gücü ile desteklenmiş talep) yetersizliğinden kaynaklandığını ileri sürmüşlerdir.

²⁶ Ardıç Kaya ve Yılmaz Aydın, **İktisat Okulları ve Emek Piyasası**, Derin Yayınları, İstanbul, 2011, s.59.

²⁷ Janina Seputiene, "The Estimation Of The Relationship Between Wages And Unemployment In The European Union", **International Journal Of Social Sciences And Humanity Studies**, Cilt:3,Sayı:2, 2011, s.276.

²⁸ Mario Amendola ve diğerleri, "Wage Flexibility and Unemployment: The Keynesian Perspective Revisited", **Scottish Journal of Political Economy**, 2004, s. 3-5.

Ayrıca Keynes, talep yetersizliğinin eksik istihdama yol açtığını bununda işsizlik ve deflasyon gibi ekonomik istikrarsızlıklara sebebiyet verdiğini iddia etmiştir. Yine Keynes; ekonomide istikrarsızlıkların ortadan kaldırılması ve ekonominin tam istihdam düzeyine yaklaşması için müdahaleci devlet görüşünü savunmuştur. Keynes, efektif talep yetersizliği yüzünden işsizliğin ortaya çıktığını, işsizliğin piyasa mekanizması aracılığıyla kendiliğinden düzelemeyeceğini ifade etmiştir. Bu nedenle; devletin aksak piyasaya koşullarına müdahalede bulunarak, ekonominin tam istihdam düzeyine ulaşması konusunda önemli görevleri olduğunu belirtmiştir.²⁹

Keynesyen ekonomik modele ait bu varsayımlar; ücret düzeyinin ne kadar önemli olduğu konusunda aydınlatıcı bilgiler sunmaktadır. Bu varsayımlar, kişilerin satın alma güçlerinin; tasarruf, yatırım ve tüketim arasındaki ilişki de çok fazla belirleyici olduğu gerçeğinin altını çizmektedir. Nitekim çalışanların elde ettikleri ücretler, kendileri tarafından üretilen ürünleri satın almaya yetmediği takdirde, üretim – tüketim eşitliği üretim aleyhinde bozularak makro ekonomik dengelere zarar verecektir. Bu nedenle, çalışanlara efektif talep üretecek kadar asgari bir ücret sağlanması zorunludur. Ayrıca efektif talebi destekleyecek şekilde ücretliler üzerindeki vergi yükünün azaltılması da tüketim üzerinde olumlu etki yapacaktır.

1.2.5. Arz Yönlü İktisadi Düşüncenin Ücrete Bakışı

Keynesyen iktisada ait görüşler 1970'lere kadar etkili olmuş ve 1929 ekonomik buhranından çıkışın anahtarı olmuştur. Ancak 1970'lerde artan nominal ücretlere karşın durgunluk da bas gösterince taxflation kavramı ortaya çıkmış ve yeni bir iktisadi önermeye ihtiyaç duyulmuştur. Arz yönlü iktisat böyle bir ortamda ortaya çıkmış ve vergi indirimlerinin önemi üzerinde durmuştur.³⁰

Arz yönlü iktisat politikasını savunanlar; marjinal vergi oranlarının, fiyat düzeyleri ile yakından ilgili olduğunu kabul etmektedirler. Buna göre; marjinal vergi oranlarında yapılacak artış ve indirimler, fiyat düzeyini olumlu veya olumsuz yönde etkilemektedir. Bu ekonomik modele göre; marjinal vergi oranlarında yapılacak herhangi bir indirim, kişilerin tüketim harcamalarını kısarak tasarruf etmelerine

²⁹ Coşkun Can Aktan, **Yeni İktisat Okulları**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2008, s.26.

³⁰ Howard Sherman, "Theories of Economic Crisis: Demand-Side, Supply-Side, and Profit Squeeze", **Science & Society**, Vol. 53, No. 1 (Spring, 1989), p.63-68

yardımcı olacaktır. Aynı zamanda bu kişilerin dinlenmek yerine çalışmayı tercih etmelerine yol açacaktır.³¹

Arz yönlü iktisadi düşünceyi benimseyenler; artan oranlı vergi tarifelerinin uygulanması durumunda, tarife yapısının çalışanlar üzerinde negatif bir etki yaratacağını ve iş gücü arzının azalarak ikame etkisi oluşturacağını savunmuşlardır. Bu düşünceye göre; vergi indirimlerinin emek arzının hem nitelik hem de nicelik yönünden olumlu şekilde etkileyeceği ifade edilmiştir.³² Sonuç olarak vergi indirimleri; uzun dönemde vergi gelirlerini arttıracak ve ekonomik büyüme üzerinde olumlu etki bırakacağı değerlendirilmiştir.

1.2.6. Marksizmin Ücrete Bakışı

19. yüzyılda yaşamış Alman filozof ve politik ekonomist Karl Marx'ın: ücretli çalışma olgusu ve emek üzerine yazmış olduğu birçok eseri mevcuttur. Karl Marx kapital adlı eserinde şöyle söylemektedir: Feodalitenin yok olması ile birlikte başlayan ve kapitalist sürece kadar uzanan dönemde, birçok özgür kişi ve köylüler, topraklarından atılarak mülksüzleştirilip proleterya hale getiriliyordu. Önceki yaşam tarzından kopartılan bu insanlar, yeni yaşama uyum sağlamak zorluk çekince, toplum içerisinde birer; dilenci ve gezgin kişilere dönüştüler. Kapitalist sürecin tamamlanması ile birlikte tarımdan kopartılan köylüler, birer manifaktür işçisi haline getirilerek mülksüzleştirildi.³³

Marx'a göre; kapitalizm, feodal beylerin köylüleri topraklarından kovarak, onları mülksüzleştirilmesi sonucu doğmuştur. Feodal beylerin bu hareketi sonucu; topraksız kalan köylüler, savunmasız hale gelmiş ve geçimlerini ancak emeklerini kiralamak suretiyle sağlamak zorunda kalmışlardır. Sonuç olarak ücretli çalışma olgusu; topraksız kalan halkın, köylerden kentlere göç ederek ortaya çıkan emek havuzu ile nitelik kazanmıştır. Üretim araçları elinden alınan işçiler; birer üretim aracı haline gelir. Ücretli çalışma ve buna bağlı ekonomik sosyal sorunlar kapsamlı bir şekilde yönetim biçimlerini de şekillendirmeye başlar.

³¹ Edward Shapiro, "Supply-Side" Economics: A Diagrammatic Exposition", **Nebraska Journal of Economics and Business**, Cilt: 20, Sayı: 2, (Spring, 1981), s.42

³² Aktan, (2008), s.72.

³³ Karl Marks, **Das Kapital (Birinci Cilt)**, Çev.Alaattin Bilgi, Sol Yayınları, Ankara, 1978, s.630.

Marks Kapital adlı eserinde; insanlık tarihinin bir sınıf savaşı şeklinde geliştiğini, sürekli biçimde proleter sınıf ile burjuva sınıfı arasında bir savaşın süregeldiğini ifade etmiştir. Marksist görüşe göre; kapitalist sistem, artık değerini arttırmak için emek maliyetini sürekli azaltmak zorundadır. Marx; Kapitalist düzenin ücretli emek olmadan gerçekleştiremeyeceğini ifade etmiştir. Kapitalist düzenin varlığını sürdürmesi için; ücretlerin düşük tutulması gerekir. Bu amacın gerçekleşmesi için, ücretli emek arasında rekabet oluşturarak veya kendi aralarında işbirliği yaparak ücretleri düşük seviyede tutmaya çalışır ve kapitalist ancak bu şekilde karlarını artırma imkanına sahip olacaktır.

Emek maliyetinin azaltılması sonucu piyasadaki diğer oyunculara karşı üstün konuma gelen kapitalist, malın fiyatını da belirleme yetkisine sahip olur. Bu durum tekelci konuma gelen kapitalist için karının daha fazla artması demektir. Marks' göre; kapitalist üretimin hakim olduğu sistemde, işçinin ücreti asgari ücret olarak belirlenir. Böylelikle işçi ancak yaşam için gerekli maddeleri alabilecek, sermaye biriktirecek tasarruf miktarına ulaşamayacaktır.³⁴

1.3. ÜCRET KAVRAMI VE ÜCRET YERİNE KULLANILAN KAVRAMLAR

İş gücü piyasasında sunulan emeğin karşılığı olarak talep edilen “ücret”, emeğin statüsünde yaşanan değişimle birlikte dönüşüme uğrayarak bugünkü anlamına ulaşmıştır. Sunulan emek karşılığında, kimi zaman; arpa, buğday, hasat edilen ürün, zeytinyağı gibi aynı değerler verilmiş kimi zamanda sunulan emeğe karşı can ve mal güvenliğinin sağlanması ve ülkeye sığınma hakkı elde edilmiştir.³⁵ Para ekonomisinin yaygınlaşması ile birlikte ücretler nakit olarak ödenirken, aynı ödemeler genelde sosyal yardım adı altında sunulmaktadır.

³⁴ Hasan Dursun, “(Marksist Kuram Açısından) Kapitalist Düzendeki Ücret Ve Kuramın Görüşlerinin Türkiye’deki Asgari Ücrete Yansımaları”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:128, 2017, s. 363-365.

³⁵ Adem Öcal ve Adem Korkmaz, “Bir sosyal Politika Analizi: Türkiye’de Asgari Ücret Uygulaması”, **Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi**, Sayı: 76, 2019, s.186.

1.3.1. Ücret Kavramı

Ücret: Arapça bir sözcük olan Ecir sözcüğünden dilimize “ücret” olarak yerleşmiş bir kelimedir. Ecir; dünya da yapılan iyi işler karşılığında ölümden sonraki dünya da elde edilecek faydalar olarak ifade edilmiştir. TDK açısından ücret: sunulan hizmet karşılığında ödenen para veya mal olarak tanımlanmıştır

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’na (GVK) göre ücret; işverene tabi ve bir işyerine bağlı olarak çalışanlara yapmış oldukları hizmetlerin karşılığı olarak para veya ayni sağlanan ve para ile temsil edilebilen (araç, harcama kredisi, konut, cep telefonu, tatil vb.) maddi boyutu olan çıkarlardır (menfaatlerdir).³⁶

Gerçekte ise, ücret kavramı oldukça tartışmalıdır. Tüm ekonomik ve sosyal olaylar gibi ücret de çeşitli açılardan bakıldığında farklı tanımlar yapılabilen çok yönlü bir kavram olma özelliğini taşımaktadır. Bu bağlam da pek az konunun, ekonomik ve sosyal yönden ücret ve sorunları kadar, karmaşık bir nitelik taşıdığı söylenebilir.³⁷ Ücretin sınıflandırılması ücret ödemesinin niteliği, ücretin sosyal işlevi, ücretin satın alma gücü gibi faktörlere bağlı olarak yapılan geniş kapsamlı bir konudur.³⁸

Bir üretim faktörü olarak emeğin, üretim sürecine dahil olması ile birlikte elde edilen gelirden aldığı pay ücret olarak değerlendirilmektedir. Bu yönüyle iktisadi açıdan ücret bir mal olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla, ücretin değerinin belirlenmesinde o dönemde yaratılan iş gücü arz ve fazlası büyük bir öneme sahiptir. Ücret aynı zamanda ekonomik açıdan satın alma gücünü de belirlemektedir. Satın alma gücü büyüdükçe mal ve hizmetlere olan talepte artmaktadır. Ücretlerin piyasa koşullarında düşük bir şekilde belirlenmesi ekonominin büyüme hızını da düşürmektedir.

Günümüzde ticaretinin genişlemesi ve çeşitlenmesi, ücret kavramının da çeşitlenmesine neden olmuştur. Bu bağlamda gerçek ücretin dışında işçiye yarar sağlama adına yapılan bazı nakdi ve ayni ödemelerde ücret eki olarak değerlendirilerek ücret kavramının genişlemesine yardım olmuştur.

³⁶ Gelir Vergisi Kanunu, 161/1. Md.

³⁷ Işığçok, s. 14.

³⁸ Ahmet Terzioğlu, “Ücretin Tarihsel Gelişimi, Hukuk”, **Ekonomi ve Siyasal Bilgiler Dergisi**, Sayı:74, 2008, s. 3.

1.3.1.1. Fazla Çalışma –Fazla Sürelerle Çalışma

Mesai kavramı, çalışma yaşamında ücretle birlikte en sık kullanılan kavramlardan biridir. Çalışma yaşamına ilişkin kanunlarda; mesai sözcüğü, fazla çalışma olarak tanımlanmaktadır. Fazla çalışma, iş kanunlarında; işverenin, işçiye normal çalışma süresini aşan sürede yaptığı çalışmalar karşılığı ödediği para olarak ifade edilmektedir. Normal çalışma süresini aşan çalışmalar, ücret alacağı olarak değerlendirilerek hem gelir vergisi hem de sosyal güvenlik prim kesintisine tabi tutulurlar.³⁹

Fazla sürelerle çalışma, fazla çalışma süresinden farklı bir anlamı ifade etse de, benzer şekilde işleme tabi tutulur. Fazla sürelerle çalışma; normal haftalık çalışma süresinin, 45 saatin altında belirlendiği durumlarda söz konusu olmaktadır. Fazla çalışma ücreti normal çalışma tutarının %50 sinin, fazla sürelerle çalışma normal çalışma ücretinin %25'inin yükseltilmesi suretiyle hesaplanmaktadır.⁴⁰

1.3.1.2. Prim

Latince “Praemium” sözcüğünden türetilen Prim kelimesi, yarışta birincilik veya birincilik ödülü anlamına gelmektedir. Asıl ücretin dışında ek bir ödeme olarak kabul edilen primler, iş sözleşmesinin kuruluşu aşamasında da belirlenebileceği gibi iş sözleşmesinin uygulanması sırasında da belirlenebilir. Asıl ücret, sözleşmelerin esaslı unsurları arasında sayılırken prim ve diğer ödemeler esaslı unsurlar arasında yer almaz.

Prim, çalışanların verimlilik düzeyinin ölçümlenebildiği ya da fiyatlandırılabilirdiği alanlarda, çalışanın bu konuda başarısını teşvik etmek ve desteklemek amacıyla ödenen parasal bir haktır. Bu sistemde; eşit görev ve unvanda çalışanlar arasında olumlu anlamda rekabet yaratılarak, çalışanların verimli çalışması sağlanmaktadır. Primler, çalışanların başarısı olduğu sürece kendilerine ödenmektedir. Primlerin, ücret gibi hukuki anlamda değer ifade edebilmesi için devamlı surette ödenmesi gerekir. Aksi halde, süreklilik niteliği taşımayan primler ücretlerin parçası

³⁹ Ali Ekin, “İş Hukuku Uygulamasında Fazla Çalışma ve Fazla Sürelerle Çalışmanın Hukuki Boyutu”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:74, 2016, s. 339.

⁴⁰ Baki Oğuz Mülâyim, “Fazla Çalışmanın İspatı”, **İş ve Hayat Dergisi**, Cilt:5, Sayı :9, 2019, s. 136.

olarak değerlendirilmez ve ödenen primler çalışma mevzuatında yer alan tazminatlara da dayanak teşkil etmez .⁴¹

1.3.1.3. İkramiye

Literatürde ikramiye kavramına ilişkin birbirinden farklı bir çok tanıma rastlanılmaktadır. Bir başka deyişle, ikramiye kavramının üzerinde uzlaşıya varılmış bir tanım yoktur. Buna karşılık ikramiye genel olarak; çalışanın başarısı ve verimliliğinin artması için veya işyeri uygulaması olarak milli ve bayramlar, evlilik ve doğum gibi sosyal nedenlerle asıl ücrete bir ek olarak ödenmektedir.⁴²

Türk vergi hukukunda, ihbar ikramiyesi adı altında bir uygulamada mevcuttur. 1905 sayılı Kanun'da ihbar ikramiyesi düzenlenmiştir. Sözü edilen ikramiye, vergiye ilişkin ödevlerini yerine getirmeyen veya vergi kayıp ve kaçakçılığı yapan kişi/kurumları ilgili mercilere bildiren kişilere yapılan ödemedir.

1.3.1.4. Komisyon

Fransızca “commission” kelimesinden dilimize geçen komisyon; bir işle görevlendirilmiş heyet, ikinci bir işi yerine getirmek için alınan ücret sözcüğünden alıntıdır. Türk Dil Kurumunca yayınlanan sözlükte de; Bir işte aracılık yapan kimseye bırakılan yüzde, simsariye olarak tanımlanmıştır.

Komisyon; ücret geliri olarak, yüzde veya bahşiş gibi miktarı önceden bilinmeyen oransal bir değer üzerinden işverene sağlanan yarar ölçüsünde ödenmektedir. Nitekim Otel, Lokanta ve eğlence yeri gibi kimi işyerlerinde yapılan ödemeler veya bazen de gerçekleştirilen satışlardan elde edilen gelir işveren tarafından işçilere yaptıkları işin değeri ölçüsünde ve genellikle belirli bir yüzdeye göre dağıtılmaktadır.⁴³

Türk Sosyal Güvenlik mevzuatı açısından komisyon ödemeleri, ücret olarak değerlendirilerek prime esas kazanç tutarına dahil edilmektedir. Nitekim GVK'nın

⁴¹ Ahmet Erol, **Türk Hukukunda Ücret ve Ücretin Vergilendirilmesi**, İSMMMO Mevzuat Yayınları 11, İstanbul 2012, s. 10.

⁴² İnci Kuzgun, “Türkiye’de Bir Ücret Biçimi Uygulaması Olarak İkramiye”, **Hacettepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:8, Sayı:1, 1990, s.259.

⁴³ Işığışık, s.31

61.maddesi de gelirin ortaklık dışında kazançtan belli bir pay verme şeklinde düzenlenmesini ücretin niteliğini değiştirmeyeceğini belirtmiştir. Bu şekilde elde edilen komisyon gelirleri de ücret gibi vergiye tabi tutulmaktadır. Benzer şekilde 4857 sayılı İş kanunun 57. Maddesinde de komisyon ücretinden bahsedilerek, bu tür ödemelerin ücret olarak değerlendirilerek yıllık ücretli izin hesabında dikkate alınacağı belirtilmiştir.

1.3.1.5. Kâr Payı

Kâr payı, modern yönetim anlayışının gelişmesi ile birlikte çalışanlara elde edilen kardan pay verme hakkı iş hukuku kapsamına girmiştir. Kar payı uygulaması, işletmede sorumluluk sahibi yöneticiler ile çalışanların üretkenliğini ve verimliliğini arttırmaya teşvik eden bir sistemdir. Özellikle 1960 yılından itibaren; görev, yetki ve sorumlulukların paylaşımı ile birlikte alınan sorumluluk ve çalışanların verimliliğine bağlı olarak kardan pay almaları sağlanmıştır. Ancak çalışanların bu hakka sahip olabilmesi için işletmenin kar etmesi zorunlu olarak tutulmuştur. Zarar eden bir işletmeden dolayı kar payı hakkı elde edilmesinden söz edilemez.

Karın dağıtılması konusunda Ticaret Kanun'u hükümleri gereğince, geçmiş yıllara ait karın bulunması zorunludur. Aynı zamanda; şirketlerin genel kurul kararı bulunması durumunda, cari yılda zarar bulursa bile yedek akçelerden kar dağıtımı yapılabilir. Kar payı ücret gibi asıl nitelikte bir hak olmayıp şirketin büyümesine ve verimliliğinin artmasına bağlı olarak ödenmektedir.⁴⁴

1.3.2. Maaş Kavramı veya Aylık Kavramı

“Maaş” kelimesi Arapça ma'aş sözcüğünden dilimize yerleşmiş olup yaşam, geçinme, geçim, birine geçinmesi için ödenen para olarak tanımlanmaktadır. Ücret kelimesi ile aynı anlamda kullanılan maaş deyimi, Türkiye’de genellikle kamu görevlilerinin mali haklarını ifade ederken kullanılmaktadır. Ücret kavramı; özel sektörde istihdam edilen çalışanları ifade ederken, maaş kavramı kamu görevlilerine ait özlük hakları ifade etmektedir. Ücret ve Maaş arasındaki en net ayırım ise, bunların

⁴⁴ Erol, s. 10.

ödenme şeklinde ortaya çıkmaktadır. Ücrete hak kazanmak için; sözleşmede belirtilen süre içerisinde çalışma borcunun yerine getirilmiş olması gerekirken, maaşa hak kazanmak için böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır. Maaş, her ayın başında peşin ödenmektedir.

Ücret kavramı; özel sektörde çalışanlara yönelik yapılan ödemeleri ifade ederken, aylık veya maaş kavramı ise kamu görevini ifa eden çalışanların özlük haklarına ilişkin yapılan ödemeleri ifade etmektedir. Ücret veya maaş kavramları arasındaki bir diğer ayrım ise bu ödemelerin ödeme zamanları açısından ortaya çıkmaktadır. Ücretler, hizmetin yerine getirilmesi sonrasında tahakkuk ederken, maaş veya aylık ise her ayın başında peşin olarak tahakkuk etmektedir. İdare hukukuna tabi çalışanlar, tek yönlü idari işlemle kamu hizmetine alındıkları için her an hizmete hazır oldukları varsayımı ile aylıkları peşin ödenmektedir. Oysa, ücretli çalışanların hizmet sözleşmeleri karşılıklı irade beyanlarının uyuşması ile kurulmaktadır. Buna istinaden, ücretli çalışanların sözleşmelerinde ücretin ay sonunda ödeneceği hükmü yer almaktadır.

Çalışanlara ödenen ücret ile hizmet sözleşmesi arasında çok sıkı bir bağ mevcuttur. Bu nedenle, hizmet görülmedikçe ya da yerine getirilmedikçe herhangi bir ücret ödemesi söz konusu olmaz. İşverenlerle işçiler arasında bu amaçla yapılan sözleşmelere, hizmet sözleşmesi adı verilmektedir. Bunun dışında, aylıklı çalışanların daha çok fikri ve düşünsel işlerde yoğunlaştığı buna karşın ücretli çalışanları ise daha çok bedensel faaliyete gerektiren işlerde yoğunlaştığı görülmektedir.

1.4. ÜCRET TESPİT ŞEKİLLERİ

Üretim ilişkilerinin çeşitliliği ve karmaşıklığı ücretin tespit şekillerinde farklılaşma meydana getirmiştir. Ücretin tespit şekilleri kamu veya özel sektörde farklı şekillerde belirlenmektedir. Kamu sektöründe ücret kanunlarla belirlenirken, özel sektörde asgari ücretten aşağı olmamak üzere serbest piyasa tarafından belirlenmektedir.

Ücretler; görevin niteliği, yüklenilen sorumluluk, yöneticilerin beklentileri ve diğer şartlar göz önüne alınarak belirlenir. Türkiye’de ücret sistemleri genel olarak zamana göre düzenlenmektedir. Ancak işletme politikalarının değişmesi ve çalışmayı

özendirmek ve ödüllendirmek amacıyla günümüzde performansa dayalı ücret sistemi yaygınlık kazanmaya başlamıştır. Ücret tespit şekillerini; işe dayalı veya bireye dayalı olmak üzere iki şekilde inceleyebiliriz.⁴⁵

1.4.1. Yapılan İşe Göre Ücret Tespit Şekilleri

Bu sistemde, çalışanların performansları dikkate alınmaz. Ücretin tespiti açısından önemli olan işyerinde geçirilen zaman ve yapılan iştir. Ücret zamana göre belirlendiği için; saatlik, günlük, haftalık ve aylık şekilde ücretler ödenebilmektedir. Türkiye’de kamu kesimi çalışanları ücretlerini bu sisteme göre almaktadır. İşin mahiyetine göre ücretin niteliği de değişmektedir. İşyerinde yapılan iş, niteliği gereği ağır sayılan işlerden (maden, inşaat ve taş ocakları vb) olabileceği gibi hafif sayılan (büro hizmetleri, bilişim hizmetleri vb) işler sınıflandırılmasında yer alabilir. Bu tür durumlarda ücretin tespiti işin ağırlığı, işte geçirilen süre veya yapılan işin miktarına göre değişmektedir.

1.4.1.1. Zamana Göre Ücret Tespit Şekilleri

Tarihi en eski zamanlarından bu yana uygulana gelen zaman göre ücret sistemi, yapılan işin niteliği veya miktarı ile ilgilenmez. Bu sistemde; Çalışanın, işverenin emrinde kullandığı emeğin saatlik, haftalık, aylık bedeli belirlenerek ücret tespit edilir.⁴⁶ Zamana göre ücret ödemesinde, verimliliğin artışı çalışana fayda sağlamazken işverene fayda sağlar. Ücret, daima sabit bir tutar üzerinden ödenir.

Zamana göre ücret ödeme sistemi yaygın bir şekilde kullanılmakla birlikte, bu sistemin çalışan ve çalıştıran açısından olumlu ve olumsuz yanları bulunmaktadır. Bu sistemde ücret tutarı birim zamana bağlı olarak tespit edildiğinden, ücretin artışı herhangi bir performans kriteri veya verimliğe göre ayarlanmamaktadır. Ayrıca bu sistemde; çalışkan, donanımlı, liyakatli veya öğrenme isteği yüksek kişiler ile diğer çalışanlar arasında ayırım yapılmadan sabit tutarlı ücret ödendiğinden, çalışanlar arasında ücret adaletinin sağlandığı da söylenemez. İşveren tarafından ödenecek ücret

⁴⁵ Fatih UŞAN, **Parça Başına Ücret** , Seçkin Kitabevi, Ankara, 2003, s.29.

⁴⁶ Alfred İsaac, “Ücret Sistemleri”, **Sosyal ve Siyaset Konferansları Dergisi**, Sayı:2, 2012, s. 52.

tutarları önceden bilinebildiği için maliyet denetimi daha kolay bir şekilde yapılabilir. Buna ek olarak, çalışanlar arasında herhangi bir ayırım yapılmadığı için iş ortamında birliktelikte sağlanmış olur.⁴⁷

1.4.1.2. Parça Başına Göre Tespit Edilen Ücret Şekilleri

Sanayi devrimi sonrasında ortaya çıkan bu sistemde, çalışanın işyerinde ne kadar zaman harcadığı önem arz etmez, çalışanın ne kadar parça başı iş bitirdiği önem arz etmektedir. Ücret, birim başına belirlenir ve işin tümü üzerinden ücret hesaplanır. Bu sistemde çalışanlar için standartlar konulabilir, standartların üzerinde iş yapılması durumunda ücret miktarı değişebilir. Parça başı ücret sistemi, işin belli parçalara ayrılıp ayrı ayrı değerlendirilebildiği işlerde uygulanabilmektedir.⁴⁸

Parça başına ücret sistemleri, zamana göre ücret sistemlerinden daha verimli olduğu düşünülebilir. Çünkü bu sistemde, işçinin çalışma yeteneği ve becerisi arttıkça alacağı ücrette artmaktadır. İşveren açısından ise parça başı işin maliyeti önceden bellidir. İşveren maliyet planlamasını daha rasyonel şekilde tespit edebilmektedir.

1.4.1.3. Götürü Usule Göre Tespit Edilen Ücret Şekilleri

Bu sistemde önceden belirlenen iş, belirlenen süreç içerisinde yapılan anlaşmaya göre sonuçlandırmak üzere tespit edilir. Süresinden önce işin bitirilmesi durumunda çalışana herhangi bir ücret ödenmezken, süresi dışında işin bitirilmesi durumunda çalışan ek mali külfete katlanmak zorunda kalabilir. Türkiye’de götürü usul çalışmanın en yoğun görüldüğü sektör: Tarım ve inşaat sektörüdür. Bu sistemin en büyük dezavantajı, yapılan işin belirlenen süreden önce bitirilmesi halinde çalışanlara herhangi bir ödül verilmemesidir.

Götürü ücret sistemi uygulaması, her ne kadar Borçlar Hukuku’nda düzenlenen eser sözleşmesine benzese de yapılan iş; işverenin gözetim ve denetimi altında sürdürüldüğünden, bu yönüyle eser sözleşmesinden ayrılmaktadır. Nitekim Yargıtay

⁴⁷ Hüseyin Fazlı Ergül, “Kurumlarda Ücret, Ücret Sistemleri Ve Ücret- Başarı İlişkisi”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:5 ,Sayı:18, 2006, s.97.

⁴⁸ M. Fatih UŞAN, **İş ve Sosyal Sigorta Hukuku Uygulamasında Parça Başına Ücret**, Seçkin Yayınları, 2003, Ankara, s.23.

bir kararında (Esas No:1994/805, Karar No:1994/6829) işin işverenin işyerinde yapılıyor olması nedeniyle götürü usule çalışmayı eser sözleşmesinden ayırmıştır.⁴⁹

1.4.2. Bireye Göre Ücret Tespit Şekilleri

Bu sistemde ücret belirlenirken, bireyin kendisi özne olarak dikkate alınır. Bireyin çalıştığı işin sorumluluğu, yaptığı işin önemi, bireyin kendi yetenekleri, bilgisi becerisi ve çabaları bu ücret tespit şeklinde dikkate alınır. Ücretin bireyin verimliliği ve etkinliğine bağlı olarak belirlendiği durumlarda, daha az çalışanla daha çok iş bitirme amaçlanmaktadır. Bu nedenle, bireyin kendini geliştirmesi, çalışmalarına değer katması öncelikli hedefler arasında yer almaktadır. Bireyin; tecrübe, bilgi ve becerisinin artması ile işletmeye daha fazla katkı sağlayacağı düşünülmektedir.⁵⁰

Son yıllarda çalışanların, deneyim ve üretkenliğinin artması için mesleki eğitimlere ağırlık verilmektedir Bu kapsamda; üniversitelerin ar-ge faaliyetlerinde görev alan çalışanlar desteklenmekte, burada görev alan çalışanlara yönelik farklı ücret teşvikleri sunulmaktadır. Yetkinliği ve verimliliği artan çalışanlara başarıya göre ücret ödenmesi, bu çalışanları motivasyonunu arttırmaktadır .

1.4.2.1. Çalışanın Bilgi- Beceri ve Deneyimine Göre Ücretin Tespiti

Bu sistem teknolojinin üretim ilişkilerinde yoğun bir şekilde kullanılmaya başlaması ile birlikte ücret tespit şekilleri arasına girmiştir. Çalışanın, değişen koşullara ayak uydurması ve kendini yenilemesi ile birlikte işyerine değer katması ve üretim maliyetlerini düşürmesi sonucunda, çalışanın bilgi beceri ve deneyimi dikkate alınarak ücreti tespit edilmektedir.

Üniversitelerin araştırma geliştirme bölümlerinde ve özel sektörün inovasyon bölümlerinde çalışanları ücretleri bu sisteme göre tespit edilir. Çalışanın yetkinliğini de dikkate alındığı bu sistemde, asıl ücrete ek olarak başka ödemelerde yapılabilmektedir.

⁴⁹ Şahin Çil, **İş Hukuku Yargıtay İlke Kararları**, Yetkin Yayınları, İstanbul, 2022, s295.

⁵⁰ Uşan, s.27.

1.4.2.2. Performansa Dayalı Ücret Tespiti

Ücretin performansa dayalı belirlendiği bu sistem, bireye göre ücret tespit şekillerini en önemlisidir. Bu sistemin en önemli özelliği çalışmayı özendirici nitelikte olmasıdır. Çalışanın verimliliğin artması, işletmenin karlılığının artması veya grup halinde çalışmalarda verimliliğin artması amaç edinilmiştir. Bu sistem sayesinde, bilgi beceri ve yetkinliğini ortaya koyarak işletme için yararlı çalışmalar gösteren çalışanlar hak ettiği ücrete göre ödüllendirilmektedir. ⁵¹Performansa dayalı ücret sistemi, özel sektör çalışanları için oluşturulmuş bir ücret tespit yöntemi olduğu halde 1980'lerden bu yana kamu sektörü çalışanları içinde kullanılmaya başlanmıştır.

Performans esaslı ücret sistemi, zamana göre ücret sistemine göre daha adil bir sistem olduğunu söyleyebiliriz. Şöyle ki, bu sistemde ücretler; yetenek, liyakat, kapabilite, öğrenme isteği ve kendi geliştirme gibi performans kriterlerine göre ödenmektedir. Bu durum, çalışanlar arasında rekabeti arttırarak inovasyonun da gelişmesine yardımcı olur. İnovasyon ve verimliliğin artması, işletme açısından üretimin niteliğinin ve kapasitesinin artmasına yardımcı olur. ⁵² Bu sistemde ücretler; Halsey, Rowan, Barth, Emerson, Akort sistemleri kullanılarak tespit edilir. Bu sistemlerin uygulandığı işletmelerde, çalışanlara belli bir üretim miktarına kadar sabit ücret ödenirken üretimi aşan veya zamandan tasarruf edilen kısım kadar ilave prim ödenmektedir. ⁵³

1.5. ÜCRET VE DİĞER GELİR UNSURLARI ARASINDAKİ BENZERLİKLER VE FARKLILIKLAR

GVK'da sıralanan gelir unsurlarının; tarh, tahakkuk ve tahsil süreçleri birbirinden farklılık göstermektedir. Elde edilen gelirlerin kaynakları ile bu kaynakların sahipliği arasındaki farklılıklar, bu durumu zorunlu kılmaktadır. Nitekim, Anayasanın73.maddesi; vergilendirmede mali güç ilkesinin önemini belirterek, emek

⁵¹ Gönül Budak ve diğerleri, "Performansa Ve Yetkinliğe Dayalı Ücret Ve Ödül Yönetimi Arasındaki Bağlantılar, "Ömer Halis Demir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 4, s.21.

⁵² Dilara YÜZER, "İngiliz Hukukunda Performansa Dayalı Ücret Sistemi", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** Cilt: 12, 2010,.1533.

ve sermayenin vergilendirme rejiminin aynı usullerle uygulanması konusunda engeller bırakmıştır. Bu nedenle; mali gücün doğru ve objektif olarak belirlenmesi, dengeli ve adaletli bir vergi sisteminin tesis edilmesi bakımından büyük önem arz edecektir. Sermayenin emeğe göre daha güçlü bir konumda bulunması; maliye bilimini, emeği koruma adına daha fazla teoriler geliştirmeye yöneltmiştir. Ayırma prensibi bu teorilerin en önemlilerinden bir tanesidir.

Emek gelirinin; üretime, bedenen veya fikren katılması sonucu elde ettiği pay ile diğer üretim faktörlerinin üretim süreci sonunda elde ettiği paylar bir takım benzerlikler gösterebileceği gibi farklı özelliklerde gösterebilmektedir. Bu benzerlik ve farklılıklar aşağıda belirtilmiştir.

1.5.1. Ücret –Ticari Kazanç Arasındaki İlişki

Ücret: emeğin çalışmasının karşılığıdır. Ticari kazanç ise; her türlü ticari ve sınai faaliyet sonucunda oluşan bir kazançtır. Ticari kazancın tarifi kanunlarımızda net bir şekilde yapılmamıştır. Ancak Ticaret Kanunu'nda belirtilen esas ve usuller çerçevesinde bir işin ticari kazanç olup olmadığı sonucuna varılabilmektedir. Ticari faaliyetin en büyük özelliği bir organizasyon dahilinde hareket etmesidir. Ticari ve Zirai kazançlarda; kar ve zarar riski sermayeye yüklenmişken, çalışanın kar ve zarara katlanma konusunda bir sorumluluğu bulunmamaktadır.

Ticari faaliyet, emek ve sermayenin bir organizasyon dahilinde bir amaç için bir araya gelmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır. Bir faaliyetin nitelikte olarak değerlendirilebilmesi için; bu faaliyetin, emek ve sermaye ile birlikte icra ediliyor olması gerekmektedir. Eğer bir faaliyet sadece sermaye unsurunu kapsıyorsa bu faaliyetler irat olarak değerlendirilir. Bir faaliyet sadece emek unsuruna dayanıyorsa, bu faaliyet hizmet faaliyeti veya serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilir.⁵⁴ Ticari kazançta tahakkuk esası geçerli olduğu için, gelirin elde edilip edilmediği önem taşımamaktadır. Tahakkuk esasının geçerli olduğu ticari kazançlarda, verginin doğması için ticari işlemlerin gerçekleşmiş olması yeterlidir. Ücrette ise tahsil esası benimsenmiştir. Hizmet akdine bağlı olarak çalışan işçi; bu hizmetin karşılığı olarak

⁵⁴ Mehmet Arslan, **Türk Vergi Sistemi**, Nobel Yayınları, Bursa 2012, s. 23.

bir gelir elde etmedikçe, bu gelir üzerinden vergi hesaplanmayacaktır. Benzer şekilde serbest meslek kazançları da tahsil esasına göre vergilendirilir.

Türk vergi sisteminde; ticari kazanca ait muafiyet, indirim ve istisnalar ile ücret gelirine ilişkin indirim, muafiyet ve istisnalar da birbirinden farklıdır. Ücret gelirlerinde asgari geçim indirimi, engellik indirimi gibi uygulamalar mevcut iken ticari kazanç da indirilecek giderler, muafiyet ve istisnalar çeşitlilik göstermektedir. Ticari kazanç sahiplerinin çoğunluğu gelirlerin yıllık beyanname ile bildirirken, ücretle çalışanların çoğunluğu stopaj usulü ile vergilendirilmektedir. Gelir İdari Başkanlığı tarafından yayımlanan Merkezi Yönetim Gelir Tahsilatı İstatistiklerine göre; tahsil edilen gelir vergileri içerisinde ücretlilerin ödedikleri vergi tutarı ticari ve zirai kazanç sahiplerinin ödedikleri tutardan oldukça fazladır.

1.5.2. Ücret-Serbest Meslek Kazancı Arasındaki İlişki

Ücret geliri ile aynı özelliklere sahip serbest meslek kazancı, bazı yönleri ile ücret gelirinden ayrılmaktadır. Örneğin; ücret gelirinin tespitinde dikkate alınan unsurlardan bağımlılık unsuru, serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alınmaz. Nitekim Gelir Vergisi Kanunun 65.maddesi, ticari nitelikte olmayan ve bir işverene bağımlı olmaksızın; kişisel bilgi, mesleki tecrübe ve şahsi mesaiye bağlı kendi sorumluluğu altında yürütülen işlerden doğan kazançların serbest meslek kazancı olarak kabul edileceğini düzenlemiştir. Yine ilgili kanun maddesine istinaden çıkartılan 34 No’lu Genel Tebliğ’de; yürütülmesi yargı kararlarına göre önem arz eden ve işletmelere karşı meslekî hizmeti yerine getiren serbest meslek erbabının,

- Çalıştırana,
- Çalıştıran tarafından belirlenen işyerine
- Çalıştıran tarafından tayin edilen bir göreve veya unvana tabi çalışmamak ve kendine ait işyerinde kendi sorumluluğu altında bağımsız bir şekilde görevini icra etmek şartıyla bu çalışmadan elde edilen kazançları serbest meslek kazancı olarak değerlendirileceği belirtilmiştir.⁵⁵

⁵⁵ Mualla Gücin Şahin, “Serbest Meslek Kazançlarında Vergilendirme Ve Son Yenilikler”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:2, 2004, s.233.

Yürütülen serbest meslek faaliyetinin icrası sonucu ortaya kazancın, serbest meslek kazancı olarak nitelendirilmesinin en büyük nedeni: Bağımsız çalışma olgusu içerisinde emek ile sermayenin aynı oranda pay sahibi olmasıdır. Serbest meslek faaliyeti her ne kadar emek unsurunu daha yoğun barındırsa da, mesleki kazanç içerisinde sermayenin payı son yıllarda artmaktadır. Oysa; ücretli çalışma, sadece emeğin belli bir süre iş görenin hizmetine sunulmasını ifade eder. Bunun sonunda çalışan ücret kazancı elde eder. Ücretli çalışmada, emek -sermaye birlikteliği uygulamada yok denecek kadar azdır. Oysa serbest meslek faaliyetinde çoğunlukla emek ve sermaye işbirliği halindedir. Konu ile ilgili olarak çıkartılan 196 sıra nolu genel tebliğde; mesleğini serbest olarak ifa eden avukatların yanında hizmet akdi ile avukat çalıştırılması halinde çalıştırılan avukatlara ödenen paraların, ücret olarak değerlendirileceği ifade edilmektedir.⁵⁶

Serbest Meslek faaliyetinin her ne kadar sermaye boyutu bulunsa da, ticari mahiyette olmaması onu ticari kazanç faaliyetlerinden ayırmaktadır. Zaten Gelir Vergisi Kanunu’nun 65.maddesinde “ticari mahiyette olmayan işler” serbest meslek kazancı olarak değerlendirileceği belirtilmiştir. Hangi işlerin ticari işler olduğu Gelir Vergisi Kanunu ile Ticaret Kanunu’nda belirtilmektedir. İlgili kanunlara gereğince, serbest meslek faaliyeti kapsamında yürütülen işler içerisinde; sermayenin, mesleki bilgi veya emeğin önü geçemeyecek şekilde faaliyetleri içinde yer alması gerekmektedir.

Yukarıda yer alan hükümlere ek olarak serbest meslek faaliyetlerinin süreklilik arz edecek yerine getiriliyor olması gerekmektedir. Eğer süreklilik arz etmeyen bir faaliyet var ise; bu durumda, yapılan işlem arızı kazanç olarak değerlendirilir. Arızı kazançlar, GVK’nın içerisinde diğer kazanç ve iratlar bölümü başlığı altında düzenlenmiştir. Bu kazancın böyle bir ayrıma tabii tutulmasının en önemli nedeni; faaliyet devamlı ve sürekli yapılmamasıdır. Örneğin; emlak alım satımına aracılık eden kişi, bu işi devamlılık göstermeyecek şekilde sürekli yerine getirmeyen kişinin bu faaliyetlerinden elde ettiği kazanç arızı kazanç olarak değerlendirilir. Arızı kazanç faaliyetleri; işverene bağımlılık arz etmeyecek şekilde yerine getirilmişse, buradan elde edilen gelirler serbest meslek olarak değerlendirilmeyecektir.

⁵⁶ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, **Hesap Uzmanları Derneği**, Acar Basımevi, 2022, s. 121.

1.5.3. Ücret-İrat Arasındaki İlişki

Gelir kavramı; iktisadi anlamda, üretim faktörlerinin üretim sürecine dahil edilmeleri sonucu oluşan değerler akımı olarak ifade edilebilir. Üretim faktörlerinin dahil olduğu üretim süreci sonunda, almış oldukları ücret, faiz, rant, kar payı gibi payların tümü gelir olarak addedilir. İktisadi gelirin bazıları (rant ve menkul sermaye iratları v.b) üretim sürecine girmeden de elde edilebilir. Mali gelir ise, iktisadi gelirden farklı olarak vergilendirilebilir geliri ifade etmektedir. İktisadi gelirden belli indirim, istisna ve geçmiş yıl zararları mahsup edildikten sonra ortaya çıkan gelir vergilendirilebilir gelir olarak adlandırılmaktadır.⁵⁷ Mali gelir olarak kabul edilmeyen herhangi bir gelir, Gelir Vergisi Kanun'u kapsamında vergilendirilmez. Örneğin; tazminatlar ve harcırah tutarları gelir olarak değerlendirilmez.

“İrat” kelimesi ise Türk Dil Kurumu sözlüğünde: Gelir getiren mülk olarak tanımlanmıştır. İratlar; Türk Gelir Vergisi sistemi içerisinde, hem kaynak teorisi esas alınarak hem de safi artış teorisi esas alınarak vergilendirilmektedir. ⁵⁸ Türk Gelir Vergisi sistemi incelendiğinde; gelirin, yedi ana başlık altında tipleştirildiğini görmekteyiz. Tipiklik ilkesinden hareketle düzenlenen bu sınıflandırma, vergilendirilecek kazançların yapısı ve niteliğini belirlemektedir. İratlarda kendi içerisinde bölümlendirilerek bu sınıflandırmada yer almıştır.

Gelir Vergisi Kanun'u iratları; menkul ve gayrimenkul ile diğer kazançlar ve iratlar olmak üzere ikili bir yapıda sınıflandırmaktadır. Kişiler; sahip oldukları iratları, başkasının kullanımına bırakması sonucu elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilmektedir. Örneğin; sahip olduğu gayrimenkulü bir başkasına tahsis edilmesi halinde söz konusu gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilirken, elindeki nakit varlığı bir banka mevduatına yatırarak gelir elde edilmesi durumunda, ortaya çıkan gelir menkul sermaye iradı olarak değerlendirilecektir. ⁵⁹ Gelir Vergisi Kanun'u uyarınca vergilendirilen Diğer kazanç ve iratlar ise, üretim sürecine dahil

⁵⁷ Zeynep Arıkan ve Ahmet İnneci, “Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinde Üniter Yapıyı Bozan Uygulamalar” **Sosyoekonomi Dergisi**, Cilt:24, Sayı:30, 2016,s.13.

⁵⁸ Baki Yegen, “Türk Vergi Sisteminde Gelirin Tanımı Konusunda Yaşanan Gelişmeler”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Cilt:5, Sayı:3, 2019, s.239.

⁵⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Cenker Göker, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 28. Baskı, Ankara, Ekim, 2019, s.249-250.

olmayan belli kazanç ve iratların elden çıkarılması sonucunda elde edilen gelirleri kapsamaktadır.⁶⁰

Menkul sermaye iradı kapsamında değerlendirilen temettü ikramiyeleri, kardan ayrılan paylarla anonim şirket yönetim kurulu üyelerine verilen bir ödemedir. Gelir Vergisi Kanun’u, bu tür ödemeleri ücret değil, özendirme primi olarak değerlendirmiştir. Ancak, şirket yönetim kurulu üyelerine ödene huzur hakları gelir vergisi kanununda ücret olarak değerlendirilmektedir.

Ücretli çalışmada; işçi, emeğini işverenin hizmetine sunarak gelir edilirken, iratlarda mülkiyetin kullandırılması ya da elden çıkarılması sonucunda elde edilen bir gelir söz konusudur. Ücretliler için gelirin elde edilmesi, elde edilen gelir üzerinde ekonomik ve hukuki tasarruf hakkının ortaya çıkması ile başlar. Ücretin tahakkuk etmesi tek başına elde etme olgusunun olduğu anlamına gelmez. İratlardaki durum, ücretlilerdeki duruma benzemektedir. İratlarda; elde etme kavramı, talep edilebilir hale gelen ve sahibinin emrine sunulan gelirleri kapsamaktadır. Ancak, GMSİ açısından gelecek dönemlere ait kiralar önceden tahsil edilmişse, vergilemede tahakkuk esası geçerli olacaktır.

1.6. TÜRK HUKUK SİSTEMİ İÇERİSİNDE ÜCRET KAVRAMININ YERİ

Ücretli çalışma olgusunun statüye sahip olması ile birlikte, çalışmanın; insani boyutu, süresi ve şartları, nasıl ve ne şekilde vergilendirileceği gibi hususlar hukuk sistemleri içerisindeki yerini almıştır. Türk hukuk sistemi içerisinde de ücretli çalışmanın düzenlendiği çok sayıda kanun mevcuttur. Bu kanunlardan, ücretlilerle ilgili hükümler barındıranlar ana hatları itibariyle aşağıda açıklanmıştır.

1.6.1. Anayasa Açısından Ücret

Anayasa ve Anayasa Mahkemesi kararları, vergi hukukunun asli kaynakları arasında yer almaktadır. Anayasalarda yer alan hükümler, kanunların yapılışı ve uygulanması sırasında da mutlak olarak göz önünde bulundurulması gereken özellikli

⁶⁰ Gizem Ceylan Çarkçı, “Diğer Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:162, 2013, s.132-133.

kuralların başında gelir. Bu nedenle, bu kuralları dikkate almadan hüküm ve sonuca varmak hukuken eksik olacaktır. Devletin vergilendirme ile ilgili yaptığı tüm düzenlemeler anayasaya uygun olmak zorundadır. Anayasa uygun olmayan veya ayırı hükümler içeren vergi düzenlemeleri, yüksek mahkeme tarafından iptal edilmektedir. Bu kapsamda, Yüksek Mahkemenin vergi düzenlemeleri ile ilgili birçok kararı mevcuttur. Örneğin, mahkeme bir kararında; 5479 sayılı Kanun'un ücretlilere ilişkin vergi dilimlerinin düzenlendiği maddelerini, Anayasa'nın ilgili hükümlerine aykırı bularak iptal etmiştir.⁶¹

Anayasa'nın 2. maddesi; Türkiye Cumhuriyeti'nin niteliklerinden bahsederek, "Türkiye Cumhuriyeti'nin demokratik laik sosyal bir hukuk devleti" olduğunu belirtmiştir. Anayasa'da bahsi geçen sosyal devleti; eşit yurttaşlık ilişkisi içerisinde, vatandaşlarına insani, adil ve hakça paylaşımı garanti eden devlet olarak tanımlayabiliriz. Ücretli çalışanların; milli gelir paylaşımından eşit ve hakça pay edinebilmesi, insanlık onuruna yakışır bir iş ve ücrete hak kazanması, kendisinin ve ailesinin maddi ve manevi bütünlüğünü koruması ve ileriye taşıması açısından sosyal devlet ilkesinin çok önemli bir rolü bulunmaktadır. Bu nedenle; Anayasa'da yer alan ücrete ilişkin hükümler, sosyal devlet ilkesini de kapsayacak şekilde açıklanacaktır.

1.6.1.1. Sosyal Devlet İlkesi ve Ücret

Anayasa'da yer alan sosyal devlet anlayışının temelinde, ülkede yaşayan vatandaşlara; sosyal adalet, sosyal refah ve sosyal güvenlik hizmetlerini sunma düşüncesi yatmaktadır. Sanayi devriminin yarattığı olumsuz çalışma koşulları ve sosyal korumasız düzene karşı gelişen sosyal devlet; ücret, vergi ve diğer araçlar yolu ile toplumun genel refahını yükseltme amacı ile hareket eder.⁶² Sosyal adalet; toplumun oluşturan bireyler tarafından üretilen ve/veya yaratılan değerlerin, hakça ve eşit bir şekilde paylaştırılmasını ifade eder. Bu paylaşımın belli sınıf veya zümrelere bırakılması sosyal adaletsizlik olarak tarif edilir. Sosyal adaletsizliğin, ülkenin mali gücü ile ilgisi yoktur. Esas sorun, üretilen ve/veya yaratılan mal ve değerlerin eşit

⁶¹Ümit Süleyman Üstün," Anayasa Mahkemesinin Ücret Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı Ve Değerlendirilmesi" **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 2, 2010, s.594.

⁶²Kemal Aydın, Eyüp Ensar Çakmak, "Sosyal Devletin Temelleri", **Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:72, 2017, s.2.

şekilde kullandırılmamasıdır. Bu nedenle sosyal adaletsizlik sadece gelişmemiş ve düşük gelirli ülkelerin sorunu değildir. Bu kapsamda; Nobel ödüllü İktisatçı Amartya SEN, istatistiklere dayanan ekonomik yaklaşımlardan ziyade yeni yaklaşımlar getirilmesini önermiştir. Örneğin; ABD'nin Harlem bölgesinin sakinlerinin milli geliri, dünya ortalamasının üzerinde iken, içinde yaşadığı Amerikan toplumu için payları oldukça düşüktür.⁶³

Sosyal devlet aynı zamanda vatandaşlarına sosyal güvenlik hakkını sağlayan devlettir. Sosyal güvenlik, gelir kayıplarına karşı vatandaşlarını güvence altına almayı amaç edinen sistemin adıdır. Sosyal güvenlik sistem, Uluslararası Çalışma Örgütü tarafından kabul edilen ve 102 sayılı sözleşmede belirtilen; sosyal, mesleki ve fizyolojik risklerin etkisini ortadan kaldırmak veya bunların etkilerini en az indirmek üzere kurgulanmıştır. Bu riskler; iş kazası ve meslek hastalıkları, hastalık, analık, sakatlık, ihtiyarlık, işsizliği, ölüm ve aile sigortasını kapsamaktadır.

Sosyal devletin nihai amaçlarından biri de sosyal refahı ve sosyal kalkınmanın oluşmasını sağlamaktır. Sosyal Refah, toplumun tümünün refahını arttırmaya yönelik çabaların bütünüdür. Sosyal refahın gerçekleşmesi için; sosyal güvenlik, artan oranlı vergiler, işsizlik ödemeleri, sübvansiyonlar ve teşvikler, transfer harcamaları yoğun bir şekilde kullanılır.⁶⁴

Sosyal devlet ilkesini benimsemiş bir Anayasa açısından, üretim sürecine dahil olan emeğin, bu katılımdan adil ve eşit bir pay alması anayasal zorunluluktur. Sosyal adaletin sağlanması, milli gelir dağılımında ücretlileri koruyucu hukuki düzenlemeleri hayata geçirmekle mümkündür. Sosyal güvenlik yasaları, ücretli emeğin korunması açısından önemli görevler üstlenmiştir. Bu görevlerin eksiksiz ve tam olarak yerine getirilmesi sosyal huzur ve barış içinde gereklidir.

1.6.1.2. Çalışma Hakkı ve Ücret

Anayasa'da, devletin çalışanların yaşam standartlarını yükseltmesi ve işsizliğin önlenmesi için uygun ekonomik ortam yaratması bir zorunluluk olarak yer

⁶³ Aslı Altın Şimşek, **Sosyal Devlet İlkesinin Hukuki Değeri**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Genel Kamu Hukuku Anabilim Dalı, 2015, s. 89,90.

⁶⁴ Arzu Kurşun, Cemil Rakıcı, "Sosyal Refah Devletin Tarihi Süreci ve Günümüz Bazı Refah Devletlerinin Değerlendirilmesi", **Uluslararası Ekonomi ve Yenilik Dergisi**, Cilt:2, Sayı:2, 2016, s.136-137.

almaktadır.⁶⁵ Madde hükmü açıkça, devletin çalışanların hayat seviyesini yükseltmesi gerektiği konusunda görevli olduğunu belirtmiştir. Şüphesiz hayat seviyesinden ücretlerin insan onuruna yakışır şekilde belirlenmesi gerektiği anlaşılmalıdır. Ücretli çalışanların; enflasyona ezdirilmemesi, reel ücretlerin seviyesinin korunması ve çalışma koşullarının iyileştirilmesi aynı zamanda sosyal devlet olmanın da gerekliliğidir.

Çalışma hakkı ve ücret iç içe girmiş kavramlardır. Çalışma hakkı; Anayasa'nın ilgili maddesinde, hem bir hak hem de bir yükümlülük olarak belirtilmiştir. 1982 Anayasası'nın çalışma hak ve ödevi tanımı ile 1961 Anayasası'nın çalışma hak ve ödevi ile ilgili tanımı aynıdır. Anayasa hukukunda, devletin; doğrudan çalışma hakkının tam istihdamla sağlanması hedefi bulunmamakla birlikte, emeği teşvik etmek ve işsizliği önlemek gibi hedefleri olduğu belirtilmektedir.⁶⁶

1.6.1.3. Ücrette Adalet ve Asgari Ücret

Tarım toplumundan, sanayi toplumuna geçiş ile birlikte büyük bir ücretli sınıf meydana gelmiştir. Sanayi toplumu olmanın en büyük özelliği; iş gücünün, tarım ve çiftçilikten imalat sektörüne doğru kaymasıdır. Köylerini ve çiftliklerini terk ederek kent merkezlerine göç eden işçiler mülksüzleşmiş ve önemli bir sosyal sınıf olan ücretli sınıfını oluşturmuştur. Bu sınıfın tek geçim kaynağı, bedeni çalışması karşılığı elde ettiği ücret geliridir. Bu nedenle; ücret gelirinin adil ve piyasa şartlarına göre objektif kriterler dikkate alınarak tespit edilmesi büyük önem arz etmektedir. Bu kapsamda gerek ulusal düzeyde gerekse uluslararası alanda ücret düzeyi ve adil ücret konusunda çeşitli uluslararası belgeler kabul edilmiştir. ILO tarafından kabul edilen 26 sayılı Asgari Ücret Belirleme Sözleşmesi, Avrupa Konseyinin ikinci kuşak haklar arasında yer alan sosyal haklar ile ilgili olarak imzalamış olduğu Avrupa Sosyal Şartı, Türkiye'de uygulanan Asgari Ücret Tespit Yönetmeliği, ücretlerin adil ve çalışanların yaşamına yetecek şekilde kararlaştırılması konusunda yayımlanan temel belgeler

⁶⁵ T.C. Anayasa, madde 49.

⁶⁶ Zeynep Güldane Kılıçkaya Kapanoğlu, **Uluslararası Çalışma Mevzuatı Açısından Türkiye'de Çalışma Hakkının Değerlendirilmesi**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Bilkent Üvn. Ekonomi ve Sosyal Bilimler Enstitüsü / Hukuk Anabilim Dalı, 2017, ss. 243-246.

arasında yer alır.⁶⁷ Ancak uluslararası metinlerin uygulanması ile ilgili ülkeler tarafından zaman zaman çekinceler konulduğu da gözlenmektedir. Örneğin; Avrupa Sosyal Şartı'nın tarafı olan ülkeler, yükümlülükleri kapsamında ücretli sınıf ile ilgili olarak gerekli düzenlemeleri hemen hayata geçirdiler. Ancak üye ülkeler, Sosyal şartın daha sonra yayımlanan Gözden Geçirilmiş versiyonunda yer alan bir çok maddesine çekinceler koyarak kabul ettiler.

Uluslararası Çalışma Örgütü'nün 131 ve 135 No'lu tavsiye kararlarında; “Ülkelerin ulusal mevzuatlarında, asgari bir yaşam standardı sağlamak için asgari malullük, yaşlılık ve ölüm ödeneği miktarlarını belirlemelidir.” hükmü yer almıştır.⁶⁸ Uluslararası Çalışma Örgütü; Asgari Ücretin Tespitine İlişkin Tavsiye Kararında işaret ettiği ilkeler aşağıda belirtilmiştir.

- a) Çalışanlar ve bakmakla yükümlük oldukları aile bireylerinin gereksinimleri,
- b) Ülkede uygulanan genel ücret düzeyi,
- c) Ülkedeki yaşam maliyetleri,
- d) Sosyal güvenlik hakları,
- e) Çalışanların, diğer sosyal sınıflara göre yaşam standartları,
- f) Ekonomik gelişmenin gereklilikleri, üretkenlik seviyeleri ve yüksek bir istihdam seviyesine ulaşma ve bunu sürdürme arzusu olarak sıralanmıştır.⁶⁹

Bir ülkenin ücret düzeyi, o ülkenin ekonomik ve sosyal hayatına ilişkin çok önemli veriler sunmaktadır. Çalışanların hayat seviyesi ve refahı, ücret düzeyine bakılarak belirlenebilir. Ücret aynı zamanda çalışanların satın alma gücünün de göstergesidir. Sanayi bakımından gelişmiş ülkelerde, ücretli çalışan sayısı sürekli artma eğilimi göstermektedir.⁷⁰

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda; “*Ücret; emeğin karşılığı olup, devlet çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan faydalanmaları için gerekli tedbirleri alır.*” ifadesi yer almaktadır⁷¹. Bu

⁶⁷ Osman ŞİMŞEK, Sanayi Sonrası Süreçte Türk Çalışma Hayatındaki Değişme Dinamikleri, **Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:2, Sayı:4, 2002, s.141.

⁶⁸ ILO, Tavsiye Kararları, https://www.ilo.org/dyn/normlex/en/f?p=NORMLEXPUB:12100:0::NO:12100:P12100_INSTRUMENT_ID:312473:NO, (Erişim Tarihi: 14.04.2020)

⁶⁹ 135 No'lu İLO Tavsiye Kararı

⁷⁰ Şaban ERTEKİN, “Türkiye’de Ücretler Üzerindeki Mali Yükün Adalet İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, **Sivas Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 2021 Cilt: 22, Sayı: 1, 2021, s.285.

⁷¹ T.C. Anayasa, madde 55.

madde aynı zamanda asgari ücretin de kanuni dayanağını oluşturmaktadır. Anılan madde hükmü ile birlikte; devlet çalışanların insanca yaşam sürmeleri, aileyi oluşturan fertlerin uygun bir yaşam düzeyine ulaşması ve cinsiyetler arasında ücret dengesizliğinin giderilmesi gibi önemli görevler üstlenmektedir. Bu kapsamda, asgari ücret ile ilgili kanunlar düzenlenmiş ve yürürlüğe konulmuştur.

Asgari ücret; insanca yaşamın en temel gereksinimlerine ulaşmayı sağlayabilecek, günün koşullarında ödenen ücret olarak tanımlanabilir. İnsan ihtiyaçları; koşullara, zamana ve kişilere bağlı olarak değişiklik gösterdiğinden, bu konuda ortak bir tanım yaratmak oldukça güçtür. Bu nedenle asgari ücretin ana hatlarıyla unsurlarının bilinmesi gerekli ve yeterlidir. Bu unsurlar; işçinin emeği ile gelir elde etmesi, elde ettiği gelirin kendisi ve ailesinin beslenme, barınma ve diğer temel ihtiyaçları karşılayabilmesi, asgari ücretin diğer ücretli çalışmalar gibi performans kriterlerinin uygulanmaması, kamu gücü ile belirlenmesi şeklinde sıralanabilir.⁷²

1.6.2. Vergi Hukuku Açısından Ücret

Ücret; Gelir Vergisi Kanun’unda düzenlenen, yedi gelir unsuru arasında yer almaktadır. Ücret, bir hizmetin karşılığı olarak ödenen; para, ayn ve menfaatlerin parasal tutarı olarak ifade edilmektedir. Yapılan ödemenin ücret geliri olarak değerlendirilebilmesi için üç temel unsura ilişkin koşulu sağlaması gerekmektedir. Bu koşullar sağlanmadıkça elde edilen ücret olarak değerlendirilmeyecektir.⁷³ Elde edilen kazancın ücret geliri olarak kabul edilebilmesi aşağıda yer alan üç ana unsurun oluşması gerekmektedir.

- Bağımlılık unsuru; Çalışana yapılan ödemenin ücret olarak değerlendirilebilmesi için çalışanın işverene hukuki ve ekonomik yönden bağlılığın bulunması gerekir. Bağımlılık derecesi düşük ise, elde edilen gelir serbest meslek kazancı olarak kabul edilir. İşveren, çalışanı; işe alan, emir ve talimatları veren gerçek

⁷² Adem Korkmaz, “Bir Sosyal Politika Aracı Olarak Türkiye’de Asgari Ücret: 1951-2003”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, 2004, ss.53-59.

⁷³ Gelir İdaresi Başkanlığı, “Ücret Kazançları Vergi Rehberi”, 01.01.20018, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2008_Ucret_rehberi.html, (16.11.2019), s.1.

veya tüzel kişidir. Çalışanın işverene bağlılığı fiili olabileceği gibi kanun, tüzük, yönetmelik veya sözleşmelerle de saptanmış olabilir.

- Bir işyerine bağlı olma ; İşyeri kavramı, hizmetin yürütüldüğü ticari, zirai veya sinai bir işletme olabileceği gibi çalışana tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerlerde işyeri kavramına dahildir. İşyerinin mutlak surette işyerinde yapılması zorunlu değildir. İşyeri dışında (pazarlamacılık, aracılık vb.) İşyerine bağlı olma fiili bağılıktan ziyade hukuki anlamda bağımlılığı kapsamaktadır.

- Ücretin bir hizmetin karşılığı Olması; Çalışana yapılan ödemenin bir hizmete karşı olması gerekir. Yapılan ödeme nakit olabileceği gibi aynı şekilde de olabilir. Ayrıca ödemelerin para ile temsil edilebilen menfaatler (konut, araç sağlanması gibi) kapsamında yer alan türden olması da ücretin niteliğini değiştirmez.

1.6.3. 4857 sayılı İş Kanunu'na Göre Ücret

4857 sayılı İş Kanunu; ücretli çalışanların çalışma şartları ve koşullarını, hak ve yükümlülüklerini belirleyen temel kanunlardan biridir. Kanun, bağımlı çalışanlara ait kuralların yer aldığı, bağımsız çalışanların istisna edildiği biçimde hazırlanmıştır. İş Kanunu'nun dışında, ücretli çalışmayı düzenleyen; Deniz İş Kanunu, Basın İş Kanunu ile Borçlar Kanunları gibi özellikli kanunlarda mevcuttur. İş hukuku bireysel iş hukuku ve toplu iş hukuku olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir. Bireysel iş hukuku; işçi ve işveren arasındaki ilişkileri, hak ve yükümlülükleri tek olarak alırken, toplu iş hukuku; birden fazla işçi tarafından oluşturulan sendikaların, işveren ile girmiş oldukları hukuki ilişkileri konu almaktadır. İşçi ve işveren arasındaki ilişkileri düzenleyen İş Hukuku, aynı zamanda çalışanların sosyal güvenliğini de ilgilendirdiğinden, Sosyal Güvenlik Hukuku ile doğrudan ilişki içerisinde.

Ücret, İş Kanunu'nun 32.maddesinde;

“işveren veya üçüncü kişiler tarafından, yapılan bir iş karşılığında sağlanan ve para ile ifade edilen tutar olarak tanımlanmıştır. Ücretin, Türk Lirası cinsinden ödenmesi esastır. Ancak; ücret ve ücret eki niteliğindeki (prim, ikramiye, kar payı vb.) ödemeler ile her nevi hak ediş tutarı yabancı para cinsinden kararlaştırılmış ise yapılan ödemeler ödeme günündeki rayice göre Türk parası ile yapılması zorunludur. Bono, poliçe, çek veya herhangi bir senetle veya diğer herhangi bir şekilde ücret ödemesi yapılamaz. Ücret en geç ayda bir ödenir. Hizmet akdinin sonra ermesi durumunda; çalışanın kanundan doğan tüm hakları

*iel sözleşmeden doğan haklarının tam olarak ödenmesi gereklidir. Ücret alacaklarında zamanaşımı süresi beş yıldır”.*⁷⁴

4857 sayılı İş Kanunu’nda, ücretleri düzenleyen çok sayıda kanun maddesi mevcuttur. Kanunun 5.maddesinde; “*eşit veya aynı nitelikteki işler açısından daha düşük ücret ödenmesini, eşit davranma ilkesine aykırı görmektedir*”. Eşit davranma ilkesine aykırı davranışlarda bulunan işverenler, İş Kanunu’nun 99. Maddesi kapsamında idari para cezasına muhatap olacaklardır.⁷⁵

4837 Sayılı İş Kanunu’nun iş sözleşmesinin unsurları arasında saydığı ücret; iş sözleşmesinin temel unsurudur. İş sözleşmesi; bir tarafın işin görülmesi diğer tarafın işin görülmesi karşılığında ücret ödenmesi vaadi ile kurulmuş sayılır. Ücret ödenmesi söz konusu olmadıkça, iş sözleşmesi kurulmuş sayılmaz. Ahlaki bir amaçla veya hatır için ücret ödenmeksizin yapılan işler, iş sözleşmesinin oluşumuna yol açmaz. İş sözleşmesinde, ücretin belirlenmemesi de iş a, kdinin oluşumuna engel değildir. Bu durumda ücret, asgari ücretten az olmamak üzere emsal iş için ödenecek ücret esas alınarak belirlenir.⁷⁶

1.6.3.1. Geçici İş İlişkisinde Ücret

İş Hukuku’nda yer alan geçici iş ilişkisi kavramı; iş sözleşmesi ile bir işverene bağlı olarak çalışan işçinin, iş görme edimini başka bir işveren adına yerine getirmesini ifade etmektedir. Bir başka deyişle, meslek edinilmiş geçici iş ilişkisi: İşverenin çalışanını belli bir süre başka bir işverene devrettiği ancak aralarındaki sözleşmenin devam ettiği çalışma ilişkisi şeklinde anlaşılabılır.⁷⁷ 4447 sayılı Kanun’da özel istihdam büroları geçici iş ilişkisi kurmakla yetkilendirilmiştir. Aynı zamanda; İş Kanunu’nda grup şirketleri ile topluluğa balı şirketlerde görevlendirme yapılmak suretiyle geçici iş ilişkisi kurulabilmektedir. Ancak bunun için işçinin yazılı olarak

⁷⁴ Ahmet Terzioğlu, “İş Hukukunda İşverenin Borcu Olarak Ücret”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:18 - Sayı:72, s.1943.

⁷⁵ Murat Kandemir, Dilek Yardımcıoğlu, “İş Hukukunda Eşitlik İlkesi”, **Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 19, Sayı: 30-31, 2014,s.8.

⁷⁶ Sarper Süzek, **İş Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul, 2013, s. 224.

⁷⁷ Orhan Ersun Civan, “Yeni Düzenlemeler Çerçevesinde Meslek Edinilmiş Ödünç (Geçici) İş İlişkisi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 66, Sayı:2, 2017, s.313.

geçici iş ilişkisine onay vermesi gereklidir. Bu durumda; ücret ödeme yükümlüğü, özel istihdam bürolarında veya geçici iş ilişkisi kurulan işverene ait olacaktır.⁷⁸

Özel nitelikli istihdam büroları tarafından kurulan geçici iş ilişkisi kapsamında çalıştırılan işçilerin ücretleri konusunda, 4904 sayılı Kanun'da çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre, özel istidam bürolarında çalıştırılan kişilerin ücretleri;

- geçici iş ilişkisi kapsamında çalıştırılan işçilerinin %10'unun ücretinin ödeme gününden itibaren 20 gün içerisinde ödenmemesi,

- Bir yıllık süre içerisinde en az üç kez ücretin kararlaştırılan tutardan daha az ödenmesi ve geç ödenmesi istihdam bürolarının izinleri iptal edilir.⁷⁹

1.6.3.2. Kısmi Süreli İş Sözleşmesinde Ücret

Zaman içerisinde üretim ilişkilerinde yaşanan değişim, endüstri ve çalışma ilişkilerinde de değişme yol açmıştır. Çalışma ilişkilerinde esnekleşme uygulamaları, bu değişimin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. En yaygın olarak bilinen esnek sözleşme uygulaması ise: Kısmi süreli iş sözleşmesidir. Günümüzde iş sözleşmeleri; günlük, haftalık ve saatlik olacak şekilde tam süreli düzenlenebileceği gibi kısmi süreli şekilde de düzenlenebilmektedir.⁸⁰ Türk İş Hukuku'nda kısmi süreli çalışma: işçinin tam zamanlı çalışan bir işçiye göre daha az çalıştığı sözleşme türü olarak düzenlenmiştir. “Daha az çalışma” kavramı hakkında İş Kanunu'nda açıklayıcı bilgi bulunmamakla birlikte Çalışma Yönetmeliği'nde: Tam süreli iş sözleşmesi (genel çalışma süresi haftalık 45 saat) ile çalışan bir işçinin 2/3'ü kadar yapılan çalışma olarak tanımlanmıştır.

Atipik iş sözleşmesi olarak kabul edilen bu tür sözleşmeler, esnek çalışma modellerine örnek teşkil etmektedir. Çalışma hayatında birbirinden farklı şekilde düzenlenen kısmi süreli iş sözleşmeleri bulunmaktadır. Bunlar arasında: Çağrı üzerine çalışma ve puantaj usulü çalışma en yaygın kullanılanlar arasında yer almaktadır. Kısmi süreli iş sözleşmelerinin kurulabilmesi için; ücret ödeme yükümlülüğü ile iş

⁷⁸ Aigül Nurmukhambetova, “İş Kanununun Yeni Düzenlemesi Karşısında Geçici İş İlişkisi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:19, Sayı:2, s. 183.

⁷⁹ Türkiye İş Kurumu İle İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun, *TC Resmi Gazete*, 25159, 25.06.2003.

⁸⁰ Ömer UĞUR, “4857 Sayılı İş Kanununa Göre Kısmi Süreli İş Sözleşmelerinde Ücret”, **İstanbul Medeniyet Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 11,2021,s.99.

görme ediminin kısmi süreli olduğuna ilişkin iradelerin uyuşması gerekmektedir. Ancak ücret, tam süreli çalışmadan farklı olarak çalışılan süre kadar ödenecektir. Uygulamada işverenler, çalıştırdıkları işçiler için puantaj kayıtları ile çalışma sürelerini saptayarak ödenecek ücretleri belirlemektedirler.

1.6.3.3. Takım Sözleşmesinde Ücret

İş Kanunu'nun 16.maddesinde yer alan takım sözleşmesi, işçilerin kendi aralarında anlaşarak bir kişiyi klavuz seçmek suretiyle yapılan sözleşme olarak tanımlanmıştır.⁸¹ Bu sözleşme türünde, işveren ayrı ayrı her işçi ile sözleşme yapmak yerine bunları temsilen seçilen kişi ile sözleşme yapmaktadır. Çalışma hayatında; tarım, inşaat ve yük taşıma işlerinde takım sözleşmesinin yapıldığı görülmektedir. Her ne kadar iş sözleşmesinin kuruluşunda şekil serbestisi söz konusu idiyse de; takım sözleşmesinin yazılı şekilde yapılması sözleşmenin uygulanmasında geçerlilik şartıdır.

Takım sözleşmesi yapıldığı anda işveren ile takım klavuzu arasında iş akdi meydana gelmiştir. Ancak söz konusu sözleşmenin, diğer işçileri hukuken bağlayabilmesi için işçilerin fiilen işe başlamış olması gerekir. İş sözleşmesi her ne kadar işçileri temsilen takım klavuzu ile yapıldıysa da, sözleşme ile kararlaştırılan ücretin, işçilere ayrı ayrı ödenmesi gerekmektedir. Takım klavuzu, iş sözleşmesine aracılık ettiği için herhangi bir hakka sahip olamayacağı gibi sırf bu yüzden işçi ücretlerinden her hangi bir kesinti de yapamaz.⁸²

1.6.3.4. Fazla Çalışma/ Fazla Sürelerle Çalışmada Ücret

İş Kanunu'nun 41.maddesinde; ülkenin yararı, üretimin arttırılması veya işin niteliği gereği gibi durumlarda işverenlere fazla çalışma yaptırma hakkı yasal olarak tanınmıştır. Ancak, bu durumda çalışanın da yazılı onayının alınması gereklidir. Fazla çalışma kavramı; kanunda yazılı koşulların varlığı halinde, haftalık 45 saatlik çalışma süresini aşan çalışmaları ifade eder. Çalışma süresinin kanunda öngörülen süreden daha az belirlendiği durumlarda, sözleşme ile kararlaştırılan süre ile 45 saate kadar

⁸¹ İş Kanunu, T.C. Resmi Gazete, : 25134, 22/5/2003. Md.16.

⁸² Vedat LAÇİNER, "İş Hukukunda Takım Sözleşmesi ve İşlevi", **HAK-İŞ Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 5, 2014, s.123-125.

yapılan çalışmalar fazla sürelerle çalışma kapsamında değerlendirilmektedir. Fazla çalışma ücreti, “normal çalışma ücretinin saat başına düşen miktarının yüzde elli (%50) yükseltilmesiyle; fazla sürelerle çalışmalarda ödenecek ücret ise normal çalışma ücretinin saat başına düşen miktarının yüzde yirmi beş (%25) yükseltilmesiyle ödenir”.⁸³ Aşağıda fazla çalışma ve fazla sürelerle çalışmaya ilişkin örnekler yer almaktadır.

Örnek: İşçi ile yapılan iş sözleşmesi gereği, iş sözleşmesi 45 saatin altında belirlenmiştir. İşçinin haftalık çalışma süresi 2022-Mayıs döneminde 40 saat olarak kararlaştırılmıştır. 1 Mayıs Emek Bayramı ile 19 Mayıs Gençlik ve Spor Bayramında çalışmıştır. İşçinin dört hafta boyunca yedi saat fazla çalışmaya katıldığı düşünüldüğünde, çalışanın fazla çalışmaya ilişkin hakları aşağıdaki gibi hesaplanacaktır. (2022- Brüt Asgari Ücret : 5.004,00 TL ve işçi haftada 5 gün ve günlük 8 saat çalışmaktadır. Örnekte yer alan yedi saatlik fazla çalışmanın, iki saati fazla çalışma, beş saati fazla sürelerle çalışma olarak değerlendirilmektedir.)

$5.004,00 / 30 = 166,80$ TL günlük brüt ücret, $166,80 / 8 = 20,85$ saatlik brüt ücret hesaplanmıştır. Fazla sürelerle çalışma ücreti, normal çalışma ücretinin %125’inin yükseltilmesi ile hesaplandığından, $20,85 \text{ TL} \times 125\% = 26,06$ TL fazla sürelerle brüt çalışma ücreti olarak bulunur. $26,06 \text{ TL} \times 5 = 130,3$ TL haftalık fazla sürelerle çalışma brüt ücretinin tutarı olarak hesaplanarak, dört haftalık fazla sürelerle çalışma miktarı $130,3 \times 4 = 521,20$ TL şeklinde tespit edilir.

Fazla çalışma ücreti ise, normal çalışma ücretinin %150 yükseltilmesi sonucu bulunacağından, bu tutar $20,85 \times 150\% = 31,28$ TL fazla çalışma brüt saat ücreti olarak hesaplanacaktır. $31,28 \text{ TL} \times 2 = 62,56$ TL haftalık brüt fazla çalışma ücreti $62,56 \text{ TL} \times 4 = 250,24$ TL toplam fazla çalışma brüt ücreti olarak bulunacaktır.

2429 Sayılı Yasa uyarınca; tatil günlerinde çalışan işçilere bir günlük yevmiyeleri ayrıca ödenir. Dolayısıyla yukarıda belirtilen bayram ve tatil günlerinde çalışan işçiye normal ücretine ilave olarak $166,80 \times 2 = 333,60$ TL ücreti ayrıca ödenecektir.

⁸³ Süzek,s.810.

1.6.3.5. İş Kanunu'nda Asgari Ücret

Çalışanlar ile bakmakla yükümlü oldukları aile üyelerinin; yoksulluk derecesine düşmeden, insanca bir yaşam sürebilmesi için gerekli gerekli asgari ücret düzeyinin korunması için çeşitli kanunlarda düzenlemeler yapılmıştır. Sözleşme özgürlüğü yarattığı olumsuz çalışma koşulları ve düşük ücret uygulaması, hükümetlerin ücretlerin belirlenmesi sürecine dahil olmasını zorunlu kılmıştır. 20.yüzyılın başında Avustralya ve İngiltere'de uygulanmaya başlanana asgari ücret; ikinci dünya savaşı sonrasında tüm dünyada yaygınlaşmıştır.⁸⁴ Asgari ücret; sosyal koruma aracı olarak çalışanların ücret düzeyini piyasa şartlarına göre koruduğu gibi onun gayri safi milli hasıladan pay almasına da yardımcı olmaktadır.

Türkiye'de iş gücü piyasasında yer alan çalışanların yarısından fazlasının asgari ücret veya buna yakın ücret aldığı hesaba katıldığında, asgari ücrete ilişkin hukuki düzenlemelerin niteliği önem kazanmaktadır. Çalışma hukuku içerisinde asgari ücretin ne şekilde ve nasıl tespit edileceğine ilişkin hüküm, İş Kanunu'nun 39.maddesinde yer almaktadır.⁸⁵ Söz konusu madde metninde, asgari ücretin tespitine ilişkin bir komisyon kurulacağı ve komisyonun en geç iki yılda bir toplanacağı ifade edilmişse de, uygulamada Asgari Ücret Tespit Komisyonu her yıl toplanmaktadır.

1.6.3.6. Ücrete İlişkin Koruyucu Hükümler

Tek geçim kaynağı ücret olan çalışanların, bu geçim kaynağının otoriteler tarafından korunması sürdürülebilir bir istihdam piyasası açısından oldukça önemlidir. Bu bağlamda; İş Kanunu, işçi ücretinin korunmasına yönelik düzenlemelere yer vermiştir. Bu düzenlemeler hukuki ilişkinin kurulması, uygulanması veya sona ermesine ilişkin olabilmektedir. İş sözleşmesi kurulduğu andan itibaren işçi ve işveren karşılıklı olarak sürekli borç doğuran bir sözleşmesinin tarafı olacaktır. İş sözleşmesinin tarafları, sürekli edim yükümlülüğü altında hak ve yükümlülüklerini yerine getirmek zorundadır.

⁸⁴ Osman Akgül, "Türkiye'de Asgari Ücretin Mahzurlu Alanları Ve Öneriler", **Emek ve Toplum Dergisi**, Cilt: 5, Sayı:5, 2016, s. 98.

⁸⁵ Burçin Yılmaz Eser, Harun Terzi, "Türkiye'de Asgari Ücret: Sorunlar Öneriler", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 22, Sayı: 1, 2010, s. 130.

İş Kanunu'nun 34.maddesi; “işçi ücretlerinin süresi içerisinde (mücbir sebep dışında 20 günden fazla süre ile olmamak kaydıyla) ödenmemesi durumunda, işçinin iş görme ediminden kaçınabileceğini, ödenmeyen ücret için en yüksek mevduat faizinin” uygulanacağını düzenlemiştir. Aynı Kanun'da çalışanların hak ettikleri ücretin 1 / 4'ünden fazlasının hacze konu olamayacağı ve başkasına devir veya temlik edilemeyeceği hükmü yer almaktadır.⁸⁶

İş Kanunu'nun 36. Maddesinde; “kamu kurumlarının ihale yolu ile iş verdikleri ve sadece her türlü bina, köprü, hat ve yol inşası gibi yapım ve onarım işlerinde çalışan işçilerin ücretlerinin ödenip ödenmediğinin kontrol edilmesi ve ödenmemiş ise ilgili kurum/kuruluş'un hak edişlerden bu tutarları mahsup etmek suretiyle işçilere ödeme yapmaları hususu” kanunlaştırılmıştır.⁸⁷

İş Kanunu'nun 40.maddesinde, zorlayıcı sebeplerin varlığı halinde (24 ve 25. Madde III no'lu bölüm) işçilere bir haftalık süre boyunca yarım ücret ödenmesi kararlaştırılmıştır. Bu madde özellikle küresel pandemi krizinin ortasında, temaslı kişi sayılıp karantina altına alınan işçiler için geniş anlamda uygulama alanı bulmuştur.

Ücretin korunması açısından 4447 sayılı Kanun'da düzenlenmeler yer almaktadır. Buna göre; iş sözleşmesinden kaynaklanan ücretin: işverenin; İflas, iflasın ertelenmesi ve konkordato talep etmesi halinde, işverenin ödeme güçlüğü içerisine düşmeden önceki son üç aylık ücretleri, Ücret Garanti Fonu tarafından ödenmektedir.⁸⁸

1.6.3.7. Yıllık Ücretli İzin

Bir işverenin yanında hizmet akdiyle en az bir yıl süre ile çalışan işçilere yıllık izin hakkı verilmektedir. Yıllık ücretli izin: Çalışanların dinlenebilmesi ve aile bireyleri ile sosyal ve kültürel yönden gelişimlerini tamamlayabilmeleri açısından önemli bir sosyal haktır. Bu hak; temel uluslararası metinlerde yer bulmuş insan hakları arasında sayılmaktadır. Konu ile ilgili olarak; İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi, Avrupa Sosyal Şart'ı ve ILO tarafından çıkartılan 52,54 ,72 ve 92 sayılı sözleşmelerde hükümler yer almaktadır.

⁸⁶ İş Kanunu, T.C. Resmi Gazete, : 25134, 22/5/2003. Md.34-35.

⁸⁷ İş Kanunu, T.C. Resmi Gazete, : 25134, 22/5/2003. Md.36.

⁸⁸ Seçil Gürün Karatepe, “Türkiye’de İşçinin Ücret Alacağıının Güvence Altına Alınması”, **Kırklareli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:2, Sayı:6, 2022, s.303.

Çalışanın işyerindeki kıdemine göre hesaplanan yıllık izin hakkı, mutlak emredici hüküm olarak yasalarla güvence altına alınmıştır. Söz konusu güvence Anayasa’da ve İş Kanunu’nda yer alan düzenlemelerle sağlanmıştır. Aynı işverenin farklı veya değişik işyerlerinde çalışan işçinin yıllık izin hakkı, bu süreler birlikte değerlendirilerek kullanılır. Hizmet akdinin herhangi bir sebeple sona ermesi halinde kullanılmayan izinler ücret alacağına dönüşerek fesih tarihi itibarıyla talep edilebilir hale gelmektedir.⁸⁹

1.6.3.8. Hafta Tatili Ücreti

Avrupa’da çalışanların ücretli hafta tatiline hak kazanması, 1936 yılında Fransa’da başlayan eylemler sonucu imzalanan Matignon anlaşması⁹⁰ ile mümkün olabilmektedir. Türkiye Cumhuriyeti’nde çalışanlar bu hakka, 1924 tarihinde yayımlanan 394 sayılı Kanunla kavuşmuştur. “Gündelik Hayatımızın Tarihi” adlı eserin yazarı Kudret Emiroğlu’na göre; Osmanlı Devlet’inde 1700’ler hafta tatilinin Perşembe, 1826 yılından itibaren de Cuma olarak uygulandığı belirtilmiştir.

Hafta tatili uygulaması, çalışanın stresli geçen çalışma sonrası dinlenmesi, sosyal çevresine daha fazla vakit ayırması ve yeni iş gününe daha sağlıklı başlayabilmesi için sunulan bir haktır. Söz konusu hakkın kullanılması açısından İş Kanun’unda gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre; haftalık çalışma sürelerinin tümünde çalışan işçiye, 24 saat kesintisi izin verilir ve işçi çalışmasa da ücrete hak kazanır. Çalışan, haftalık çalışma süresi içerisinde işe devamsızlık etmesi veya izinsiz olarak işe gelmemesi durumunda bu haktan yararlanamayacaktır.⁹¹

1.6.4. Deniz İş Kanunu’na Göre Ücret

Karada çalışmanın niteliği ve şartları ile denizde çalışmanın niteliği ve şartları birbirinden farklılık arz etmektedir. Karada çalışan işçiler ile denizde çalışan işçiler arasında birbirinden farklı niteliksel özellikler bulunmaktadır. Farklı sosyal ortam ve

⁸⁹ Mustafa Tugay, “Yıllık Ücretli İzin”, **Yaşar Hukuk Dergisi**, Cilt:1, Sayı:2,2019,s.207.

⁹⁰ Yonatan Reshef, “The Matignon Agreement”, **Socialist Review** , Cilt: 1, Sayı: 1, 1996, s.3

⁹¹ Münir Ekonomi, “Bölünemeyen Çalışma Şartlarından Hafta Tatili ve Diğer Tatiller”, **Çalışma ve Toplum Dergisi**, Cilt :1, Sayı :72, s. 31.

mesleki kültüre sahip işçiler için özellikli kanunların çıkarılması işin doğasına da uygun düşmektedir. Fransa Deniz İş Kanun'u 1926 yılında bu özellikler dikkate alınarak hazırlanmıştır. Ülkemizde yürürlükte bulunan Deniz İş Kanun'u da 1967 yılında kabul edilmiştir. Fransız Deniz İş Hukuku esas alınarak hazırlanan Türk Deniz İş Hukuku, gemi adamları ile gemi sahibi veya işleteni (donatan) arasındaki çalışma ilişkilerini düzenlemektedir.⁹²

Borçlar Kanunu'nda yer alan sözleşmeler açısından geçerli olan şekil serbestisi kuralı, Deniz İş Hukuku'na ilişkin sözleşmelerde uygulanmamaktadır. Deniz İş Hukuku kapsamında çalışan kişilerin; iş sözleşmelerinin yazılı şekilde yapılması, ücret, prim ikramiye vb. ödemelerin tutarı, ücretin ne zaman ve ne şekilde ödeneceğinin yazılı sözleşmede belirtilmesi zorunludur.

1.6.4.1. Ücretin Ödenme Şekli

Deniz İş Kanunu'nun 29.maddesi ücretin tanımına yer verilerek, her çeşit prim ikramiye ve hak edişin ücret kapsamında değerlendirileceği belirtilmiştir. Kanun'a göre ücret ayda bir ödenmektedir. Kanun kapsamında yer alan çalışanların, görevlerini herhangi bir mazeret olmaksızın ifa etmemesi durumunda, bu durumun tutanakla ispat edilmesi kaydıyla işverenin ücret ödeme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Ödemeler, noter tarafından tasdik edilen bir defterde kayıt altına alınmaktadır.

Ücret konusunda, gemi adamı ile işleten arasından uyuşmazlık söz konusu olursa, Türk Borçlar Kanunu'nun emsal ücret uygulaması dikkate alınarak sorun çözülmektedir. Türk Borçlar Kanunu'nun 401.maddesinde; emsal ücretin, asgari ücretten daha düşük olmayacağı konusunda açık hüküm bulunmaktadır.⁹³

1.6.4.2. Fazla Çalışma Ücreti

854 sayılı Deniz İş Kanunu'nun 14.maddesinde; yazılı sözleşmede belirlenen ücretlerin ödenmemesi, sözleşmenin feshi için geçerli bir sebep olarak

⁹² Esra Dünder, **Uluslararası Düzenlemeler Ve Avrupa Birliği Çerçevesinde Deniz İş Hukukunda Gemi Adamlarının Çalışma Süreleri**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Avrupa Birliği Anabilim Dalı, İzmir, 2010, s.153.

⁹³ Bektaş KAR, "6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 854 Sayılı Deniz İş Kanunu'na Etkisi", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: LXXII, Sayı:2, s.168

değerlendirileceği kurallaştırılmıştır. Bu kanunda kapsamında çalışma süresi, günlük 8 saat ve haftalık 48 saat olmak üzere düzenlenmiştir. Bu süreleri aşan çalışmalar; fazla çalışma ücreti olarak değerlendirilerek, aşan kısma isabet eden süreler için ücretler % 25 oranında arttırılmak suretiyle ödenmektedir.

Uluslararası Çalışma Örgütü tarafından yayımlanan 30 sayılı sözleşmede çalışma süreleri: “ Çalışanın, işverenin emrinde olduğu süre “ olarak ifade edilmiştir. Bu nedenle; işçi işverenin emrinde olduğu sürece, fiilen çalışmasa da bu süreler çalışma süresinden sayılacaktır. Bu kapsamda; çalışanın işverenin emrinde geçirdiği zaman, haftalık 48 saati veya bu süreyi aşmasa dahi günlük 8 saati aşması halinde fazla çalışma hesaplanması gerekmektedir.⁹⁴

1.6.4.3. Ücretin Korunmasına Yönelik Hükümler

Deniz İş Kanunu’nda; işverenlere, ücret ödemelerinin kayıt altına alınması ve ödemelerin ispatı açısından noter tarafından onaylanmış defter tutma yükümlülüğü getirilmiştir. Ayrıca, Kanun kapsamında çalışanların ücretlerinin hâcze konu miktarı (240 TL) da belirtilmiştir. Aynı Kanun’un 42. Maddesi hükmü gereğince; işyerine herhangi bir zorlayıcı sebepten dolayı iş görme ediminin bir haftadan fazla süre ile yerine getirilememesi durumunda, bu sürede hak kazanılan hafta tatili ücretinin yarısı çalışana ödenmek zorundadır.

Ücretin korunmasına yönelik Deniz İş Hukukunda yazılı şartların dışında, genel nitelikteki İş Hukuku’nda yazılı hükümler kıyasen uygulanmaktadır. Ayrıca Uluslararası Çalışma Örgütü tarafından yayımlanan 95 sayılı Sözleşme’de ücretin korunmasına yönelik özel hükümler yer almaktadır. Türkiye’nin de onayladığı bu sözleşme tüm çalışanları kapsadığından, Deniz İş Hukuku’na tabi kişilerde yazılı haklardan yararlanabilirler. Sözleşmede; işçinin hak ettiği ücretin aracısız şekilde doğrudan ödenmesi, işyerinin haczi, iflası veya tasfiyesi halinde işçi alacağının imtiyazlı alacak sayılması hususunda maddeler yer almaktadır.⁹⁵

⁹⁴ Esra Dünder Aravacı, “Deniz İş Hukuku’nda Fazla Çalışmaya İlişkin Sorunların Yargıtay Kararları Işığında Değerlendirilmesi”, **DEU Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt :19, Sayı-Özel Sayı,2017, s.2066.

⁹⁵ R. Demet KURU, “Ulusal Ve Uluslararası Çerçeve Ücretin Korunması: “Ücret Garanti Fonu”, **İş Yazıları Dergisi**, Sayı:6, 2018, s.117-121.

1.6.4.4. Yıllık Ücretli İzin Hakkı

Kanun'un 40.maddesinde çalışanların yıllık ücretli izin hakları düzenlenmiştir. İş Kanunu'ndan farklı olarak, çalışanların bu hakka sahip olabilmesi için aynı işverenin aynı ve değişik işyerlerinde bir takvim yılı içerisinde en az 6 ay çalışmış olma şartı aranmaktadır. Kıdeme göre izin süreleri değişmekle birlikte izinlere ait ücretlerin peşin ödenmesi de zorunlu tutulmaktadır.

Normal şartlarda, yıllık izin kullanılmadan iş sözleşmesi fesh edilirse, yıllık izin hakkı yıllık ücretli izin hakkına dönüşür. Bu hüküm Deniz İş Kanunu'nda belli şartların varlığı halinde uygulanmaktadır. İş Sözleşmesi; işveren veya vekili gemi adamına karşı denizcilik kurallarına aykırı veya ahlak ve teammülere aykırı harekette bulunması, çalışamayacak derecede ağır bir hastalığa yakalanması ve geminin terk edilmesi, zayi olması, savaşta ganimete konu olması gibi durumlarda, çalışanın izin hakkı ücret alacağına dönüşür.

1.6.4.5. Hafta Tatili ve Genel Tatil Ücreti

Deniz İş Kanun'u kapsamına giren gemilerde çalışanlar için; hafta tatilinin başlamasından önceki günlerinde sürekli olarak çalışmış olması kaydıyla, ücretli hafta tatili izni verilir. Hafta tatiline hak kazanan çalışana, o gün için bir iş karşılığı olmaksızın ve ücret ödeme şekline bakılmaksızın bir gündelik tutarında ücret ödenir. Kanun kapsamında yer alan çalışanların, tatil günlerinde çalışması durumunda kendilerine bir günlük ücretleri de ayrıca ödenmek zorundadır.

1.6.5. Basın İş Kanunu'na Göre Ücret

Basın mensuplarının yürüttüğü görev kapsamında yer alan; basın özgürlüğü, haber alma, ifade ve tartışma özgürlüğü gibi özellikler bu görevi icra edenlerin çalışma şartlarının da farklı şekilde düzenlenmesine yol açmıştır.

Demokratik toplumu oluşturan bireylerinin, kolektif karar almalarını sağlayan, gerçek ve doğru bilginin ana kaynağı hiç şüphesiz basın ve yayın organlarıdır. Bu yönüyle basın mesleğini icra edenlerin bu mesleğe ilişkin farklı çalışma koşulları ve

cret sistemine sahip olmalarını zorunlu kılmış ve hükümetlerin de bu konuda düzenleme yapmasına yol açmıştır. Basın İş Kanun'u kapsamına girebilmek için, bir çalışanın;

- Basın İş Kanun'u kapsamına giren işyerlerinde alışması,
- Fikir ve Sanat İçinde Olması,
- Çalışmanın İş Sözleşmesine Dayanması
- 4857 Sayılı İş Kanun'u Dışında Kalması gerekmektedir.

1.6.5.1. Basın İş Kanunu'nda ücretin denme Usulü

Diğer iş kanunlarına tabi çalışanlar ücretlerini işin bitiminden sonra aldıkları halde, Basın İş Kanunu'nu kapsamında çalıştırılan meslek mensuplarının ücretleri her ay peşin olarak ödenmektedir. Meslek çalışanının kusuru bulunmaksızın iş sözleşmesinin feshedilmesi durumunda peşin olarak ödenen creti geri alınamaz. Ayrıca meslek mensuplarına, işverenlerin kar etmeleri koşuluyla asgari birer aylık ikramiye verileceği hükmü de ilgili kanun maddesi kapsamında yer almıştır.

Basın İş Kanunu'na tabi kişilerin ücretleri, nakden ödenmektedir. Bu Kanun kapsamında yer alan kişilerin ücretleri, ayni olarak ödenemez. Ancak, cret dışındaki diğer ek demeler ayni olarak ifa edilebilir. Bu tür demeler; yemek yardımı, yakacak yardımı, barına yardımı vb. kapsamaktadır.

1.6.5.2. Askerlikte ve Gebelikte cret

Basın İş Kanunu'nun, diğer iş kanunlarından ayıran birçok farklı noktası bulunmaktadır. Örneğin, eğitim veya manevra amacıyla askere alınan meslek mensubu için işverenin ücret ödeme borcu devam etmektedir. Ayrıca; kısmi veya genel seferberlik durumlarında işverenin ücret ödeme borcu devam etmektedir. Bu kapsamda, işveren meslek mensubunun üç aylık ücretini ödemek zorundadır. Zorunlu askerlik görevini tamamlamak üzere silah altına alınan meslek mensubuna hak ettiği son ücretinin yarısı ödenmektedir.

Kadın olarak meslek mensubu görevini icra edenlerin, hamilelik ve sonrasında annelik halleri Kanun tarafından koruma altına alınmıştır. Bu dönemlerde, işverenin

kadın çalışana ücret ödeme yükümlülüğü devam etmektedir . Hamilelik süresince alınan izinler için kadın çalışanın son aldığı ücretin yarısı kendisine ödenmektedir ⁹⁶

1.6.5.3. Tutuklanma veya Hükümlülük Halinde ve Gazete'nin Tatil Edilmesi veya Faaliyetlerine Son Vermesi Halinde Ücret

Çalışanın gözüaltına alınması ve tutuklanması, çalışanın iş görme edimini yerine getirmesine engel olmaktadır. Bu durumların varlığı halinde, iş sözleşmesi askıya alınarak işverenin ücret ödeme yükümlülüğü ortadan kalkmaktadır. Tutukluluk süresinin ne kadar devam edebileceği kestirilemediğinden, çalışanın kıdemine bağlı olarak önel süreler belirlenmiştir. Önel sürelerin sonunda, iş sözleşmesi işveren tarafından fesh edilebilir. Bu durumda çalışan herhangi bir tazminata hak kazanamaz.

Bir yayını nedeniyle tutuklanan veya mahkûmiyet alan gazetecinin, bu halin devamı süresince ücret almaya devam edecektir. Söz konusu haktan yararlanabilmek için, cezaya muhatap yayının mutlaka gazete sahibi veya sorumlu yazı işleri müdürünün bilgisi dahilinde ortaya çıkarılmış olması gerekmektedir. Ayrıca; her hangi bir sebeple, yayın yapmaları geçici olarak durdurulan gazete çalışanlarının ücretleri iki ay boyunca ödenmeye devam edilir.

1.6.5.4. Hafta Tatili Ücreti

Basın İş Kanun'unda çalışma müddetleri ve fazla çalışmaya ilişkin süreler Kanun'a eklenen birinci maddede düzenlenmiştir. Kanun, gece çalışması ve gündüz çalışmasını ayrı şekilde düzenlemiş, ancak gece çalışması ile ilgili herhangi bir açıklamaya yer vermemiştir. Gece çalışma sürelerinin hesaplanması konusunda, genel nitelikli sayılan İş Kanun'unda yazılı hükümlerin uygulanması gerekmektedir. ⁹⁷

Basın mesleği görevini icra edenlerin, hafta içerisinde altı gün çalışması bulunması halinde, kendilerine bir günlük hafta tatili izni verilir. Bu gün için işveren tarafından ayrıca ücret ödenir. Sürekli gece çalışması yapan gazeteciler için bu tatil iki gün olarak uygulanır.

⁹⁶ Bozkurt, s.119.

⁹⁷ Tuba Karahisar, "Basın İş Kanunu'na Göre Gazetecilerin Yasal Hakları", **İletişim Dergisi**, Sayı:33, 2015, s. 71.

1.6.5.5. Yıllık Ücretli İzin

Basın mesleğinde çalışanların yürüttükleri görevin zorluğu ve kamu oyunu tam ve zamanında bilgilendirme sorumluluğu da dikkate alınarak yıllık izin hakkının kapsamı geniş tutulmuştur. Basın çalışanlarına yönelik çıkartılan Kanun'da, yıllık izin hakkının elde edilebilmesi için, meslekte en az bir yıl boyunca çalışmış olma şartı aranmaktadır. Bir yıldan fazla süre ile meslekte hizmet etmiş çalışan dört hafta, 10 yıldan fazla hizmet etmiş çalışanlar ise altı haftalık izne hak kazanır.⁹⁸

Diğer iş kanunlarından farklı olarak izin hakkı, işyerinde geçirilen süreden ziyade meslekte geçirilen sürelerle bağlanmıştır. Günlük yayın yapmayan gazetelerde çalışanlar açısından (günlük yayın yapmayan) ücretli yıllık izne hak kazanabilmek için en az 6 ay fiilen işyerinde çalışma şartı aranmaktadır. Bu şekilde çalışan gazetecilere, her altı aylık süre için ikişer hafta yıllık ücretli izin hakkı verilmektedir

1.6.5.6. Fazla Saatlerde Çalışma Ücreti

Basın çalışanlarının; doğru ve güvenilir bilgiye ulaşma ve bunu kamuoyu ile zamanında ve hızlı bir şekilde paylaşma görevi, çalışma sürelerinin de farklılaşmasına yol açmıştır. Fikri çalışmanın güvence altına alınması ve basın mesleğini icra edenlerin toplumsal ve sosyal hayatta içindeki açık ve göz ardı edilemeyecek önemi, basın çalışanlarının ayrı bir kanuna tabii olmasını zorunlu kılmıştır. Dolayısıyla çalışma sürelerinin de diğer çalışma ilişkilerinden farklı bir biçimde belirlenmesi mesleğin doğası gereği zorunlu tutulmuştur.⁹⁹

Basın İş Kanun'u kapsamında görevlerini ifade eden mensuplarının çalışma saati gece ve gündüz 8, haftalık 40 saat olarak belirlenmiştir. Sürekli haber peşinde koşan gazetecilerin, normal koşullarda çalışma süreleri değişiklik gösterebilmektedir. Bu nedenle, meslek mensuplarının 8 saati aşan çalışmaları fazla çalışma değil de, fazla saatlerde çalışma olarak tanımlanmıştır. Fazla saatlerde çalışma

⁹⁸ Muzaffer ŞAHİN, Zakir AVŞAR, "Basın İş Kanunu, Sorunlar ve Güncelleme Tartışmaları", **Sosyal Güvenlik Dergisi**, Cilt:6, Sayı:2, 2016, s.114.

⁹⁹ Haluk Hadi Sümer, "Basın İş Kanununa Göre Fazla Çalışma", **Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt:20, Sayı:1, 2014, s. 92.

günde üç saati geçemez. Fazla saatlerde çalışma ücreti, normal saatlerde çalışma ücretinin %50'sinin yükseltilmesi suretiyle hesaplanmaktadır.

1.6.6. Borçlar Kanunu'na Göre Ücret

Borçlar Kanunu'nun genel nitelikleri hükümleri, hukuki ilişkilere uygun düştüğü ölçüde tüm özel hukuk ilişkilerine uygulanmaktadır. Bu anlamda Borçlar hukuku, genel nitelikli bir kanun özelliğine sahiptir. Borçlar Kanun'u; Medeni Kanun içerisinde yer alır ve iki bölümden oluşur. Birinci bölüm: genel nitelikli hükümlerden oluşmakla birlikte, beş kısım halinde incelenmektedir. İkinci bölüm ise özel nitelikli hükümlerden oluşmaktadır.

İş sözleşmeleri de özel hukuk ilişkilerini ilgilendirdiğinden, ikinci bölümde incelenmektedir. İş sözleşmelerinin geçerliliği konusu Borçlar Kanunu'nu ilgilendirirken, İşçinin sözleşmeden doğan hakları İş Kanun'u açısından değerlendirilmektedir. Ayrıca; Çalışma ilişkilerini düzenleyen kanunların kapsamı dışında kalan çalışanlar açısından ve ilgili kanunlarda hüküm bulunmayan hallerde 6098 sayılı Türk Borçlar Kanun'u uygulanacaktır.¹⁰⁰

1.6.6.1. Hizmet Sözleşmesi Açısından Kararlaştırılan Ücret

İş Kanunlarında iş sözleşmesi olarak ifade edilen hukuki ilişki, Türk Borçlar Kanunu'nda hizmet sözleşmesi olarak yer almaktadır. Bu bölümde, Kanun'da yer alan hükme ifadeyle uyumlu olmak üzere iş sözleşmesi yerine hizmet sözleşmesi tabiri kullanılmıştır. Kanun'da, hizmet sözleşmelerinin unsurları; zaman, ücret ve bağımlılık olarak sıralanmıştır. Oysa, çalışma hayatına ilişkin kanunlarda yer alan iş sözleşmelerinde zaman unsurundan bahsedilmezken, hizmet sözleşmesinde bir başka kurucu unsur olarak zaman unsurunun esas alınmıştır.¹⁰¹ Bunun dışında, 4857 sayılı

¹⁰⁰ Başak Güneş ve diğerleri “Yeni Borçlar Kanununun Genel Hizmet Sözleşmesi'ne İlişkin Hükümlerinin İş Kanunu ve 818 Sayılı Kanunla Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi”, **Çalışma ve Toplum Dergisi**, Cilt: 3, Sayı 30, 2011, s. 233.

¹⁰¹ Cevdet Yavuz, **Borçlar Hukuku Dersleri (Özel Hükümler)**, Beta Yayınları, İstanbul, 2012, s.384-385.

İş Kanunu'nda yer alan; bağımlılık unsuru, ücret ödeme unsuru, iş görme unsurunun, hizmet sözleşmesinde aynen yer aldığı görülmektedir.¹⁰²

Tüm iş kanunlarında ücretin para ile ödeneceği belirtilmişse de, Türk Borçlar Kanunu'nda kısmen aynı olarak ödeme kararlaştırılabileceği düzenlenmiştir. Kanunu'nun 418.maddesine göre; işveren birlikte aynı evde yaşadığı işçinin iâşe ve barınma sorununu çözmekle yükümlü tutulmuştur. Ücretin kısmen ödenmesi dışında bir ivaz (karşılık) biçiminde de ödenebileceği düzenlenmiştir.

Kanun'un 406.maddesi, ücretin ödenme süresinin ay sonu olarak belirlemiştir. Ücretin ödenmesine ilişkin bu kural nispi emredici nitelikte olup, işverenler dilerse daha kısa sürelerde tespit edebilirler. Aynı Kanun'un 401.maddesinde ise; ödenecek ücretin miktarı konusunda hükümler getirilmiştir. Bunda göre, kararlaştırılan ücret, hiçbir şekilde asgari ücretten düşük olamayacaktır. Dolayısıyla, işçi öncelikle sözleşme ücretini talep edebilecektir. Sözleşme ücreti kararlaştırılmamış ise, ücret asgari ücretten aşağı olamayacaktır.

Bazı durumlarda işçinin niteliği gereği asgari ücret ödenmesi hakkaniyete uygun değilse o zaman emsal ücret ödenmesi icap edecektir. Yargıtay bir kararında;”*emsal ücretin tespiti için;*

- işçinin meslekte geçirdiği süre,
- işyerinde çalıştığı tarihler,
- meslek unvanı ve fiilen yaptığı iş bildirilerek sendikalarla, ilgili işçi ve işveren kuruluşlarından emsal ücretin ne olabileceğinin araştırılması,
- banka kayıtları getirtilerek işçiye ücret bordrosunda belirtilen miktar dışında yapılan bir aylık ücret ödemesi olup olmadığının belirlenmesi,
- tanık beyanları ile tüm deliller birlikte değerlendirilerek bir sonuca gidilmesi gerektiğini “ ifade ederek yerel mahkemenin kararını bozmuştur.¹⁰³

1.6.6.2. Fazla Çalışma Ücreti

Türk Borçlar Kanunu'nda çalışma sürelerini düzenleyen herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Kanun hizmet sözleşmesi ile ilgili bir çok hükmü düzenlediği halde bu konuda herhangi bir hüküm getirmemiş olması, Kanun'un bu yönüyle eksik kaldığı anlamı doğmaktadır. Bu nedenle; çalışma süreleri ile ilgili herhangi bir ihtilafın söz konusu olduğu hallerde, ilgili iş kanunlarına başvurulmaktadır. Benzer şekilde;

¹⁰² Beyza Şahin Çağla, **Bireysel İş Sözleşmelerine Uygulanacak Hukuk**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2020, s. 3.

¹⁰³ Yargıtay 22. Hukuk Dairesi, Gerçek Ücretin Tespiti (E. 2015/25693 K. 2018/4193).

Kanun'da, fazla çalışma ile ilgili herhangi bir hüküm de bulunmamaktadır. Bundan ötürü, fazla çalışma ile ilgili olarak ilgili iş kanunlarında yazılı hükümler esas alınmaktadır.¹⁰⁴

Kural olarak fazla çalışmada, işçinin onayının alınması gereklidir. Ancak durumun gereklerinin dışında zorlayıcı sebeplerin varlığı halinde işçi fazla çalışma yapmakla yükümlüdür. Aksi halde dürüstlük kuralına aykırı hareket etmiş olur. Örneğin, hasat zamanları veya bayram günleri öncesinde yaşanan yoğunluk gibi¹⁰⁵ TBK'nin 402.maddesine göre; fazla çalışma ücreti, normal günlük çalışma ücretinin çalışma saatine bölünmesi ile bulunacak tutarın %50 yükseltilmesi hesaplanacaktır. Kanun ayrıca fazla sürelerle çalışma hakkında da herhangi bir düzenleme yapmamıştır.

1.6.6.3. Yıllık İzin Ücreti ve Hafta Tatili Ücreti

TBK 422.maddede, işçilerin yıllık ücretli izin hakları düzenlenmiştir. Kanun hükmüne göre, işyerinde en az 1 yıl çalışmış işçinin yılda en az 2 hafta, 18 yaşından küçük ve 50 yaşından büyük işçiler için en az 3 hafta ücretli yıllık izin vermek zorundadır. Yıllık izin sürelerinin hafta olarak belirlenmesi, hafta tatilinin de yıllık izin süresi içinde değerlendirilmesine yol açmaktadır. Bu yönüyle, yıllık ücretli izin sürelerinin gün olarak hesaplandığı, İş Kanunu'nda ayrılmaktadır. İşçi yıllık izne çıkmadan, yıllık izin sürelerine ait ücreti peşin veya avans olarak ödenmesi gerekmektedir.¹⁰⁶

Yıllık ücretli izin dışında; haftalık çalışma süresini işyerinde tamamlayan işçiye, dinlenme ve ailesine zaman ayırması için haftada bir gün ücretli tatil izni verilmektedir. TBK'nın 421. maddesine göre " İşveren, işçiye her hafta, kural olarak pazar günü veya durum ve koşullar buna imkân vermezse, bir tam çalışma günü tatil vermekle “ yükümlüdür.¹⁰⁷

¹⁰⁴ Saliha Sarı Çiftçi, **6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'na Göre Hizmet Sözleşmesinde Ücret**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hukuk Anabilim Dalı, 2015, s. 56,57.

¹⁰⁵ Yavuz, s. 399

¹⁰⁶ Yavuz, s.418

¹⁰⁷ Çiftçi, s.82.

1.6.6.4. Ücretin Korunmasına İlişkin Hükümler

Diğer kanunlarda olduğu gibi, TBK’da da ücreti koruyucu hükümler mevcuttur. Bu hükümler arasında en önemlisi hiç kuşkusuz, işçi ücret alacağının ¼’ünden fazlasının haczedilemeyeceğidir. Tek geçim kaynağı ücret olan çalışanın, ücretinden makul bir bölümünün ödenmemiş borçları için kesilmesi, hakkaniyete uygundur. Aksi takdir tüm geliri tükenen çalışan ve ailesi, sosyal huzur ve barış adına büyük sorunlar yaratabilecektir. Benzer şekilde ücret alacağının; işçinin rızası olunmaksızın takasa konu edilememesi, gelecekteki ücretin rehin edilmesi veya devredilmesi yasağı da ücreti korumaya yönelik tedbirler arasında yer almaktadır.¹⁰⁸ TBK’nın 428.maddesinde; işyerinin tümünün veya bir bölümünün devri halinde, eski ve yeni işveren devralınan tarihten önce doğmuş işçi alacaklarına karşı müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadır.

1.6.7. Türk Medeni Kanunu’na Göre Ücret

Türk Medeni Hukuk’u çok eski yıllardan bu yana iş ve işçi ilişkilerini düzenleyen hükümler ihtiva etmiştir. Bunun en güzel örneği, Tanzimat döneminde kabul edilen ve 1926 yılına kadar yürürlükte kalan Mecelle Kanunu’dur. Kanun’da iş sözleşmeleri; kira sözleşmeleri gibi değerlendirilerek, İcare-i Ademi (İnsan kirası) şeklinde düzenlenmiştir. 1926 yılında Türk Medeni Kanun’u kabul edilinceye kadar geçen dönemde iş sözleşmelerinde bu hükümler esas alınmıştır.¹⁰⁹

Türk Medeni Kanunu’nun 950.maddesi genel hüküm içermekle birlikte; işçiye çalışması için sağlanan iş alet ve edevatlar işveren ücrete ilişkin borçlarını ödeyince kadar işçi tarafından hapsedilebilme hakkı getirilmiştir. Söz konusu düzenleme çalışanların ücret talep hakkını güvence altına almıştır.

¹⁰⁸ Yavuz, s. 412-213.

¹⁰⁹ Banu Uçkan, “Mecelle’de İş Hukuku Düzeni”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt:54, Sayı:1, 1999,s. 163.

1.6.8. Türk Ticaret Kanunu'na Göre Ücret

Türk Ticaret Kanun'u, ticari işletmeleri ilgilendiren iş ve eylemlerin düzenlendiği kanundur. Ticari işletmeler, kar amacı güden, esnaf işletmesine ait sınırları aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan, bağımsız ve sürekli faaliyette bulunan ekonomik birimlerdir. Bu nedenle, üretim faktörleri arasında yer alan emek, ticari işletmenin en önemli organizasyonel unsurudur. Ücret, emeğin karşılığı olduğuna göre, ticari işletmelerinde emek geliri elde etmeleri mümkündür. Ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlemler ticari işler sayıldığından, ticari işletme ile ilgili düzenlenecek hizmet sözleşmesi de ticari iş niteliğinde olup, İş Kanunu'nda yazılı iş sözleşmesinden ayrı özel bir sözleşme türüdür.¹¹⁰

Ticaret Kanunu'nda çoğu maddelerinde ücret lafzı geçmekte ise de, ticari işletmeyi ilgilendiren işlerin ticari iş olması nedeniyle, bu ücretlerin ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

1.6.9. Memur Statüsünde Çalışanların Maaş veya Ücretleri

Türkiye'de iş gücü piyasası; memur statüsünde çalışanlar, sözleşmeli çalışanlar ile işçilerden meydana gelmektedir. İşçi ve memur arasındaki en önemli farklar arasında; ücretin peşin ödenmesi, mali hakların farklılığı ve iş güvencesi yer almaktadır. Memur tanımı; kamu personeli, kamu görevlisi ya da Anayasa'nın deyimiyle kamu hizmeti görevlisini kapsamaktadır. Cumhuriyetin ilk yıllarında memurlarla ilgili olarak 788 sayılı Memurun Kanun'u yürürlüğe sokulmuş daha sonra 1965 yılından günümüze kadar uygulanmakta olan Devlet Memurları Kanun'u yürürlüğe girmiştir.¹¹¹

Memurlara ilişkin temel nitelikteki düzenleme Anayasa'da yer almaktadır. Anayasa'da memur; genel idare esaslarına göre, kamu hizmetlerinin yürütülmesinde asli ve sürekli görev alan çalışanlar şeklinde tanımlanmıştır. Benzer tanım, Devlet

¹¹⁰ Rıza Ayhan, Ticarî İş Kavramı Ve Tacir Sıfatına Bağlanan Ücret Ve Sözleşme Cezalarının İndirilmesini İsteyememe, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XVII, Cilt: 2013, Sayı: 1-2, s. 293-294.

¹¹¹ Hakan Turan, **Türk Kamu Personel Sisteminde Esnek Çalışma Biçimlerinin Uygulanabilirliği**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Muğla, 2017, s. 10-12.

Memurları Kanunu’nda da yer almaktadır. Devletin sürekli ve asli kamu hizmetini görmek ile yükümlü olan memurların, bu hizmetleri karşılığında aldıkları ücrete maaş denilmektedir. Maaş kavramı, memurlara hizmetleri karşılığında ödenen bedelleri ifade ederken ücret kavramı yerine kullanılmıştır.

Kamu görevlilerinin ücret ve diğer mali hakları kanunlarla düzenlenirken, diğer çalışanların özlük ve diğer hakları kamu hukuku veya özel hukuk hükümlerine göre düzenlenen sözleşmelerle yerine getirilmektedir. Bu anlamda, iş güvencesi açısından kamu görevlileri mutlak bir koruma altına alınmaktadır. Osmanlı’dan bu yana memur statüsüne sahip kişiler iş gücü piyasasından en etkili grup olmaya devam etmektedir. Türkiye’de 2022 yılı itibariyle kamuda istihdam edilenlere ilişkin sayısal veriler aşağıda yer alan tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3: Kamu Sektörü İstihdam Rakamları-1000

	Toplam	Kadrolu Personel	Sözleşmeli Personel	Sürekli İşçi	Geçici İşçi	Diğer
Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri	3.388.477	2.628.057	426.994	194.308	31.174	107.944
YÖK, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri	311.725	233.672	31.193	46.299	561	0
Özel bütçeli diğer idareler	96.741	37.887	9.666	46.921	2.267	0
Düzenleyici ve denetleyici kurumlar	5.723	3.870	414	1.439	0	0
Sosyal güvenlik kurumları	43.095	33.340	2.930	6.824	1	0
Döner sermayeler ve kefalet sandıkları	243.689	36.351	10.823	183.187	13.328	0
Diğer kamu idareleri	6.567	1.633	1.817	3.101	16	0
Genel toplam	5.010.904	3.093.557	591.230	1.165.522	52.651	107.944
Toplam	4.096.017	2.974.810	483.837	482.079	47.347	107.944

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı-2022-
<https://www.sbb.gov.tr/kamu-istihdami/> (Erişim Tarihi: 23.02.2023)

1.6.9.1. Memur – İşçi Ayrımı

İşçi, sanayi toplumunun dönüştürdüğü iş biçimlerinin değişmesi ile ortaya çıkmış sosyal bir sınıftır. Memur ise, kanun koyucu tarafından oluşturulmuş ücretli bir sınıftır. Bu bakımdan memur statüsünde çalışanların ortaya çıkışı devletin varlığı ile doğrudan bağlantılı iken, işçi olarak kabul edilenler üretim faktörlerinin dönüşümü ile ortaya çıkmıştır. Bu nedenle, memur statüsünde çalışanlar, işçi statüsüne tabi çalışanlara göre yasal koruyuculuk altındadır.¹¹² Her ne kadar iş kanunlarında iş güvencesi hükümleri yer alsa da, iş güvencesinden sadece belli kıdemde bulunan işçiler ile belli sayıdaki işyerlerinden çalışan işçiler yararlanabilmektedir. Ayrıca, işten çıkarılan işçilerin açmış oldukları işe iade davaları; hukuki olarak uzun sürmekte ve işçiler işe iade davalarını kazansa bile işverenlerin mahkeme kararlarına rağmen işçiyi işe başlatmamaları, iş güvencesi hükümlerini işlevsiz bırakmaktadır.

İşçiler ücretlerini ay sonunda çalıştıktan sonra alırken, memurlar ücretlerini peşin olarak alırlar. Memurlar görevlerinin ifasından kaynaklanan fiil ve eylemler nedeniyle özel yargılama usulüne tabii iken işçiler açısından böyle bir yargılama söz konusu değildir. Memurların ücret, tazminat ve diğer sosyal hakları kanunlarla belirlenirken, işçilerin asgari ücret dışındaki hakları kendilerini çalıştıran işveren tarafından belirlenir. Devlet memurlarına ödenen aylıklara maaş denirken, işçilere ödenen aylıklara ücret denilmektedir. Nitekim ücret kelimesi ecir, bir iş karşılığında verilen mükafat olarak görülürken, maaş kelimesi iâşe yani kendisine yiyecek temin edilen anlamına gelmektedir. Osmanlı döneminde devlet bürokrasisi içerisindeki; yeniçeri, defterdar, kazasker gibi maaşlı memurlar geçimlerini devlet hazinesinden sağladıkları için bu tabir hala kullanılmaktadır.

1.6.9.2. Kamu Kesiminde İstihdam Şekilleri

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nda 3 tür istihdam şekli düzenlenmiştir. Bunlar; memur, sözleşmeli personel ve işçilerdir. Kanun'da sözleşmeli personel, özel bilgi ve uzmanlık gerektiren; projeler, yıllık plan ve programlarda görev alan ve

¹¹² Alpaslan IŞIKLI, “İşçi Memur Ayrımı Sorununun Düşündürdükleri”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt:26, Sayı:4, 1971, s.181-182.

işçi statüsünde sayılmayan çalışanları ifade etmektedir. Sözleşmeli personelin özlük hakları ilgili olarak 15774 sayılı Bakanlar Kurulu kararında aşağıda belirtilen hükümler yer almaktadır.

1- Ödemeler her aybaşında peşin olarak yapılır.

2- Sözleşmeli personel, memur ve işçi değildir.

3- Sözleşme süresi bir yıldır, ancak Bakanlar Kurulu Kararı ile iki yıla kadar uzatılabilir.

4- Sözleşme, idare tarafından gerekçe gösterilerek her zaman feshedilebilir. Ancak taraflar anlaşarak, sözleşme bitiminden bir ay önce gerekçesiz fesih de mümkündür.

5- Emeklilik bakımından SSK'ya tabiidirler.

6- Sözleşmede belirtilen görevler dışında çalıştırılmazlar.

7- Sözleşmeli personel, dışarıda kazanç getirici başka bir işte çalışamaz.

8- Yıllık izin hakkı memurlar gibidir

Kanun'da geçici personel; bir yılda az süreli veya mevsimlik işler için istihdam edilen, işçi sayılmayan çalışanları ifade etmektedir. Bu çalışanların ücretleri asgari ücretten az olmamak üzere çalıştıktan sonra ödenir. Sosyal güvenlik açısından "4/a" kapsamında, çalışma saat ve süreleri ile disiplin hükümleri memurlar ile aynı, kıdem tazminatları iş sonu tazminatı olarak düzenlenmiştir.

İşçiler; memur, sözleşmeli personel ve işçilerden farklı olarak belirli veya belirsiz süreli iş sözleşmesi ile çalıştırılan kişilerdir. Bunlar toplu iş sözleşmesi bakımında Anayasal hükümlere bağlı, 5510 sayılı Kanun açısından "4/a" kapsamında çalıştırılan kişilerdir.¹¹³

1.6.9.3. Ücrete İlişkin Çeşitli Personel Kanunlarında Yer Alan Hükümler

Devletin asli ve sürekli hizmetini yerine getirmekle görevli memurlar, kamu personel rejimi içerisinde sınıflandırılırken eski yunan devlet yönetiminde olduğu gibi

¹¹³ Rana İçmen, **Türkiye'de Kamu Personelinin Dünü Ve Bugünü (Hakları, Görevleri Ve Sorumlulukları)**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi) Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya, 2015, s. 12.

dörtlü bir sistemle ayrıma tabi tutulmuştur. Dört farklı alanda kurumsallaşma eğilimi, bu alanların toplumsal yapıdaki ağırlığından kaynaklanmaktadır.¹¹⁴

Memur statüsünde ücretli çalışanların mali hakları kanunlarla düzenlenmiştir. Nitekim, Anayasanın 128.maddesi, memur ve diğer kamu görevlilerinin hak ve yükümlülükleri ile aylık, ödenek ve özlük ile ilgili işlemlerinin kanunla düzenleneceğini belirtmiştir. Buna istinaden, Devlet Memurları Kanun'un beşinci kısmı, 926 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Kanunu'nun 12. kısmı, 2914 sayılı Yüksek Öğretim Personel Kanunu'nun 4-16 maddeleri ile Ek Madde 1-4 maddeleri, 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu'nun dokuzuncu kısmi mali hükümleri düzenlenmiştir. Memur maaşlarının hesaplanmasına esas teşkil eden çok sayıda unsur bulunmaktadır. Bu unsurlar; aylık, zam ve tazminatlardan oluşmaktadır. Ayrıca personel kanunlarında özel olarak düzenlenmiş ödenekler ve ek ödemelerde maaş unsurları arasında yerini almaktadır.

2011 yılında 666 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yapılan düzenleme sonucunda, kamuda eşit unvan ve görevde bulunanlara yönelik eşit işe eşit ücret uygulaması yürürlüğe sokulmuştur. Kararname ile memur maaş unsurları arasında yer alan tüm ilave ödemeler kaldırılmış, bunun yerine tek bir ek ödeme sisteminin hakim olduğu basit ve sade bir maaş hesaplama sistemi geliştirilmiştir. Söz konusu düzenleme ILO tarafından yayımlanan 100 sayılı Eşit Değerde İş İçin Erkek ve Kadın İşçiler Arasında Ücret Eşitliği Hakkında Sözleşme ile 90 sayılı tavsiye kararlarına uygun şekilde düzenlenmiştir.¹¹⁵ 666 sayılı Kararname aracılığıyla yapılan değişiklikle; 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin II ve III sayılı cetvellerinde yer alan memurlar maaşları, ücret göstergesi ve tazminat göstergesi sistemine göre hesaplanmaya başlanmıştır.

1.6.9.3.1. Aylıklar

657 sayılı Devlet Memurları Kanun'un 43.maddesinde belirlenen aylık gösterge tablosunda yer alan derece ve kademelerin, ilgili yılda Merkezi Yönetim

¹¹⁴ Serdar Uğurlu, "Kamu Personel Rejiminde Mevcut Maaş Sistemi, Sorun Alanları ve Çözüm Önerileri", **Yasama Dergisi**, Sayı35-45 ,2017, s. 48.

¹¹⁵ Ünal Demir, Osman Kürşat Acar, "Performansa Dayalı Ücret Ve Eşit İşe Eşit Ücret Paradoksu: Kamu Kurumları Üzerinden Analiz", **Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 5, Sayı:2, 2019, s. 88.

Bütçe Kanun'u ile belirlenen maaş katsayısı ile çarpımı ile bulunmaktadır. Bu tutar üzerinden gelir vergisi kesilmektedir.

9.derecenin 1.kademesinde 01.07.2022 tarihinde göreve başlayan bir memurun 2022 Temmuz dönemine ilişkin yılı için aylığı aşağıdaki hesaplanmaktadır.

$$\begin{aligned}\text{Aylık} &= \text{Gösterge} \times \text{Maaş Katsayısı} \\ &= 620 \times 0,333603 \\ &= 206, 83 \text{ TL}\end{aligned}$$

926 sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerinde çalışanlar açısından aylık, rütbe aylığı şeklinde ifade edilmektedir. 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu'nda yer alan kıstas aylık ise, en yüksek devlet memuruna malî haklar kapsamında fiilen yapılmakta olan her türlü ödemeler toplamının brüt tutarını ifade eder.

1.6.9.3.2. Taban Aylığı

375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile getirilen taban aylık, taban aylık katsayısının hesaplama yapılacak dönemdeki taban aylık katsayısı ile çarpılması sonucu bulunur. KHK'da taban aylık katsayısı 1000 olarak belirlenmiştir. Bu tutar üzerinden gelir vergisi kesilmektedir. Örneğin; 9.derecenin 1.kademesinde 01.07.2022 tarihinde göreve başlayan bir memurun 2022 yılı için aylığı;

$$\begin{aligned}\text{Taban Aylık} &= \text{Taban Aylık Katsayısı} \times \text{Taban Aylık Katsayısı} \\ &= 1000 \times 5,221532 \\ &= 5.221, 53 \text{ TL olarak hesaplanacaktır.}\end{aligned}$$

Aylık ve Ek gösterge aylıklarından farklı olarak, taban aylıklar 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de düzenlenmiştir. Taban aylıklar, memur maaş sisteminin oluşturan esaslı ödemeler arasında yer almaktadır.

1.6.9.3.3. Ek Gösterge

657 sayılı DMK'nın ek 1 ve 2 sayılı cetvellerde yer alan gösterge rakamının memur maaş katsayısı ile çarpılması sonucu bulunur. Bu tutar üzerinden gelir vergisi kesilmektedir. 1.derecenin 4.kademesinde çalışan yükseköğretim mezunun bir

personelin 15.07.2022 tarihindeki gösterge aylığı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.
Ek Gösterge Aylığı = Gösterge X Maaş Katsayısı

$$= 2200 \times 0,333603$$

$$= 733,92 \text{ TL}$$

Ek gösterge uygulaması, memurların bulundukları hizmet sınıfı, görev unvanları ve kadro dereceleri esas alınarak ödenmektedir. Ek gösterge tutarları, 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'na ekli I ve II sayılı cetvellerde gösterilen miktarlar esas alınarak hesaplanmaktadır. Görevin önem ve derecesi arttıkça ek gösterge rakamları da artmaktadır. Devlet Memurları içerisinde en yüksek ek gösterge aylığı (9000) Diyanet İşleri Başkanına ödenmektedir.

1.6.9.3.4. Kıdem Aylığı

Kamu görevinde çalışan tüm memurların, kamu görevinde geçen hizmet sürelerinin her yılı için 20 rakamının aylık gösterge ile çarpılması sonucu hesaplanacak kıdem aylığı, maaş unsuru olarak ayrıca kendilerine ödenir. 25 yıldan daha fazla hizmet olanlar için bu rakam 500 olarak dikkate alınır.¹¹⁶ Kıdem aylığı, 657 sayılı Devlet Memurları Kanun'unda yer alan bir düzenleme değildir. Kıdem aylığına ilişkin hükümler, 375 sayılı Kanun hükmünde Kararnamede yer almaktadır.

1.6.9.3.5 Zam ve Tazminatlar

Kanun'un 152. Maddesinde zamlar; iş güçlüğü, iş riski, mali sorumluluk, temininde güçlük zammı olarak sayılmıştır. Tazminatlar; Özel Hizmet Tazminatı, Eğitim ve Öğretim Tazminatı, Din Hizmetleri Tazminatı, Emniyet Hizmetleri Tazminatı, Mülki İdare Amirliği Özel Tazminatı, Denetim Tazminatı, Adalet Hizmetleri Tazminatı ve diğer tazminatlardan oluşmaktadır. Zamlar, Devlet Memurlarına Ödenecek Zam Ve Tazminatlara İlişkin Karar ile belirlenmiştir. Bu Karar'a ekli cetvelde yazılı gösterge tutarlarının, yan ödeme katsayısı ile çarpılması sonucu, memura ödenecek zam tutarı belli olur.

¹¹⁶ Mehmet Mecek, "Türkiye'de Devlet Memurlarının Aylık Hakkı ve Maaş Sistemi", **İnsan Kaynakları Yönetimi Dergisi**, Sayı:7, 2015 ,s. 7.

Tazminatlar, en yüksek devlet memuruna ödenecek ek gösterge rakamının memur maaş katsayısı ile çarpılması sonucu ortaya çıkan tutarın memurun hizmet sınıfı, görev ünvanına göre belirlenecek oranın uygulanması ile hesaplanmaktadır. Ayrıca; makam veya yüksek hakimlik tazminatı öngörülen kadrolara atanmış olanlara görev ve temsil tazminatı ödenir. Bu tazminatlar Gelir vergisine tabii değildir.

Maaş unsurları arasında yer alan ödenekler ise, ilgili personel kanunlarında yer almaktadır. Ödenekler; hakimlik ve savcılık mesleğini icra edenler için ödenen yargı ödeneği ile üniversitelerde görev yapan akademik personele ödenen idari görev ödeneği, geliştirme ödeneği ve üniversite ödeneklerinden oluşmaktadır. Kamu görevlilerine ait ödemelerin gelir vergisi karşısındaki durumu aşağıda yer alan tabloda sunulmuştur.

Tablo 4: Personel Kanunlarına Göre Yapılan Ödemelerin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu

Zam ve Tazminatlar	657 Sayılı DMK	2914 Sayılı YÖP	2802 Sayılı HSK	926 Sayılı TSK	Gelir Vergisi Kesintisi Yapılıyor mu?
Özel Hizmet Tazminatı, Özel Hizmet, Eğitim Öğretim, Din Hizmetleri, Emniyet Hizmetleri, Mülki İdare Amirliği Özel Hizmet, Adalet Hizmetleri Tazminat Tutarı	+	-	-	-	Hayır
Görev Tazminatı	+	+	+	+	Hayır
Temsil Tazminatı	+	+	+	+	Hayır
Makam Tazminatı	+	+	+	+	Hayır
Üniversite Ödeneği	-	+	-	-	Hayır
Geliştirme Ödeneği	-	+	-	-	Hayır
İdari Görev Ödeneği	-	+	-	-	Hayır
Yan Ödeme Tazminatı	+	+	+	+	Evet
Yüksek Hakimlik Tazminatı	-	-	+	-	Hayır
Denetim Tazminatı	+	-	-	-	Hayır
Yargı Ödeneği	-	-	+	-	Hayır
Yabancı Dil Tazminatı	+	+	+	+	Hayır

Kaynak: İlgili personel kanunları incelenerek yazar tarafından oluşturulmuştur.

1.6.9.3.6 Aile Yardım Ödeneği

Devlet memurunun herhangi bir şekilde menfaat karşılığı sayılmayan ve sosyal güvenlik kuruluşlarından aylık almayan eşi için 1500, çocukları için 250 (0-6 yaş arası çocuk için 500) gösterge rakamının memur maaş katsayısı ile çarpılması sonucu bulunacak tutar, aile yardım ödeneği olarak ödenir. Bu ödenek için herhangi bir kesinti yapılmaz.

Eş için aile yardım ödeneği= 1500 X Memur maaş katsayısı

Çocuklar için aile yardım ödeneği= 250 X Memur maaş katsayısı

0-6 yaş arası çocuk için aile yardım ödeneği= 500 X Memur maaş katsayısı

1.6.9.3.7 Asgari Geçim İndirimi

Asgari geçim indirimi, sadece gerçek ücret üzerinden gelir elde eden ücretliler üzerindeki vergi yükünü hafifletmek amacıyla 01.01.2008 tarihinden itibaren uygulanmaktadır. Asgari geçim indirim, hesaplanan gelir vergisinden, ücretlinin medeni durumu, çocuk sayısı dikkate alınarak hesaplanır. Asgari geçim indirimi aşağıda yazılı şekilde hesaplanmaktadır.¹¹⁷

Asgari ücretin yıllık brüt tutarı x 12= Yıllık Asgari Ücret Brüt Tutar

Yıllık Asgari Ücret Brüt Tutar x Asgari geçim indirim oranı= Asgari Geçim İndirimine Esas Tutar

Asgari Geçim İndirimine Esas Tutar/12= Asgari Geçim İndirim Tutarı

Asgari geçim indirimi uygulaması, 2021 yılında Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikle yürürlükten kaldırılmış, 2022 yılından itibaren; ücretlilerin, asgari ücret tutarına kadar olan gelirleri vergiden istisna edilmiştir.

1.6.10. Avukatlık Kanunu'nda Ücret

Avukatlık Kanunu'nda ücretin avukat ile müvekkil arasında serbestçe tayin edilebileceği yazılmıştır. Kanun'un 164.maddesinde, avukatlık ücretinin tanımı

¹¹⁷ İmdat Türkay, "Tüm Yönleriyle Asgari Geçim İndirimi Uygulaması", **İş ve Hayat Dergisi**, Cilt: 3, Sayı :5, 2017, s.138.

yapılarak; avukatlık ücretinin, hukuki yardımın karşılığı olan meblağı veya değeri ifade ettiği belirtilmiştir. Söz konusu ücretin tutarı, Barolar Birliği tarafından belirlenen Avukatlık asgarî ücret tarifesi esas alınarak tespit edilir.¹¹⁸ Avukatlık asgari ücret tarifesinde, ücret maktu veya nisbi olarak belirlenir. Kanun'da geçen ücret tanımı, vekalet sözleşmelerinin konusuna giren ücretlerdir. Burada kasdedilen ücret mesleğini herhangi bir işverene bağlı olmaksızın kendi nam veya hesabına bağımsız icra eden avukatların elde ettiği gelirler tanımlanmıştır. Ancak bir hukuk bürosunda veya bir tüzel kişilik bünyesinde bağımlılık esasına göre çalışan avukatlar ücretli çalışan olarak değerlendirilir ve ücretleri sözleşme ücreti olarak kabul edilir.

Avukatlık ücreti sonucu elde edilen gelirden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesine göre %20 oranında stopaj kesilmektedir. Bağımlı çalışan ücretliler açısından ise gelir vergisinde ücretliler ile ilgili hükümler uygulanır. Ayrıca Avukatlık Kanunu'na göre ödenen ücretler, KDV kapsamına gireceği için serbest meslek makbuzlarında KDV hesaplanması gerekmektedir.

1.6.11. İcra İflas Kanunu'nda Ücret

1241 sayılı İcra İflas Kanunu'nda ücretlerin haczi ile ilgili olarak hükümler ifade eden maddeler mevcuttur. Kanun 83.maddesine göre; kanun kapsamında borçlu olan kişi ücretli çalışan ise, ücretleri kısmen haczedilebilir ve haczedilecek miktar hiçbir surette ücretinin 1/4'ünden az olamaz. Ayrıca iflas durumlarında; Kanunu'nun 223.maddesine göre, mahkeme tarafından tayin edilen iflas idaresine Adalet Bakanlığınca belirlenen tarife üzerinden ücret ödeneceği belirtilmiştir.

1.6.12. Diğer Kanunlarda Ücret

Yukarıda yer alan kanunlara ilave olarak Türk Hukuku'nda ücret ihtiva eden başka kanunlarda bulunmaktadır. Bunlar; seçimlerde görevlendirilecek kişilere ödenen ücretleri içeren 298 sayılı Seçimlerin Temel Hükümleri Ve Seçmen Kütükleri Hakkında Kanun, güvenlik korucularına ödenen ücretleri ihtiva eden 442 sayılı Köy

¹¹⁸ Haşim Mısır, **Avukatlık Sözleşmesi ve Ücret**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Şen Matbaa, Ankara, 2002

Kanun'u, Kooperatif yönetim kurullarında görev alanlara ödenecek ücretlerin düzenlendiği 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu, Merkez Bankası Başkan ve yardımcılarının ücretlerini düzenleyen 1211 sayılı Merkez Bankası Kanunu, Noterlerin alacağı ücreti düzenleyen 1512 sayılı Noterlik Kanunu, mükeffel memurlara ödenecek ücretlerin yer aldığı 2489 sayılı Kefalet Kanunu, sendika konfederasyon, şube ve temsilcilerinde başkan ve yönetim kurullarında çalışanlara ödenecek ücretler hakkında 2821 sayılı Sendikalar Kanunu, istihbarat hizmetleri ile görevlendirilmiş kişilere ödenecek ücretlerle ilgili olarak 2937 sayılı Devlet İstihbarat Hizmetleri Ve Milli İstihbarat Teşkilatı Kanunu, Emniyet hizmetleri sınıfında çalışacak görevlilere ödenecek fazla çalışma ücretinin düzenlendiği 3201 sayılı Emniyet Teşkilatı Kanunu, Serbest Bölgelerde çalışan işçilerden kesilen gelir vergisinin terkin edileceğini ilişkin hükmü içeren 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, stajyer ve çıraklara ödenecek ücret hakkında 3308 sayılı Mesleki Eğitim Kanunu, işsizlik ücretinin düzenleyen 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu, Kamu İhale Kurumu başkan ve üyelerinin ücretlerini düzenleyen 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'dur.

Türk hukuk sistemi içerisinde ücret geliri ile ilgili çok sayıda Kanun'da hükümler yer almaktadır. Nitekim; ücret gelirleri, ülke içerisindeki ekonomik ve sosyal hayatı önemli şekilde etkilemektedir. Örnek olarak, ücret sistemlerinin adaletsizliğe yol açması, ekonomik aktivitelerde etkinlik kaybı ve verimsizliğe yol açmaktadır. Ayrıca ücretler, devletin önemli gelir kaynakları arasında bulunmaktadır. Aynı zamanda maliye politikasının nihai amacının gerçekleştirilmesi açısından ücretler, bir araç olarak kullanılmaktadır.

Bu nedenle, ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde, çalışanların vergi sonrası satın alma güçlerini önemli ölçüde korunması sosyal ve ekonomik hayatın devamı açısından bir zorunluluk teşkil etmektedir. Ücretlilerin vergilendirilmesinde dengenin gözetilmesi; hem işçi, hem işveren hem de devlet açısından olumlu yönler barındırmaktadır. Bu nedenle, ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde vergileme ilkelerin gözetilmesinde yarar bulunmaktadır. İkinci bölümde; Türkiye’de, vergileme ilkelerinin ücret gelirlerinin vergilendirilmesi açısından nasıl uygulandığı üzerinde durulmuştur. Bu kapsamda, ücret gelirlerinin vergilendirilme biçimi detaylı şekilde incelenmiştir.



İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLEME İLKELERİ BAĞLAMINDA TÜRKİYE'DEKİ ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRME REJİMİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölümde; vergileme ilkeleri ana hatlarıyla anlatılmış ve yürürlükteki vergi mevzuatına göre ücret gelirlerinin vergilendirme rejimi üzerinde durulmuştur. Daha sonra yürürlükteki vergi sistemine göre ücret geliri elde eden çalışanların, vergilendirme şekli vergileme ilkeleri açısından değerlendirilmiştir. Bu kapsamda, vergileme ilkelerine aykırı durumlar tespit edilerek buna ilişkin değerlendirmelerde bulunulmuştur.

2.1. VERGİLEME İLKELERİ

Vergilemenin tarihi binlerce yıl eskilere uzanmaktadır. Eski medeniyetlerden: Yunanlılar, Romalılar ve Mısırlılar askeri operasyonların ve kamu hizmetlerinin sürdürülmesi, stratejik öneme sahip yiyecek kaynaklarının devamının sağlanması ve az da olsa altın arayışlarının finansmanı için değişik vergiler koymuşlardır. Bu vergiler, kralın veya yönetenin buyruğu altında yaşayan kişilerden zorla tahsil edilmiştir. Verginin niteliği gereği karşılıksız ve cebri olması, vergiyi yasallaştıran iradenin keyfi tutum ve uygulamalarına yol açabilir. Örneğin 18.yüzyılda İngiltere’de uygulamaya konulan pencere vergisi buna iyi bir örnektir. Nitekim, dönemin ahşap ve kereste ürünleri birliği başkanı Mr. Byers, halkın bu vergiden kurtulmak için camlarını tahta ile kapatmaya çalıştığını bu yüzden de çok sayıda başvuru aldıklarını Parlamente’ye bildirmiştir.¹¹⁹ Vergilemede keyfiliğin önlenmesi ve vergilemenin belli kurallara bağlanması, toplumsal aydınlanmanın da ilk koşuludur.

Batı toplumlarında aydınlanma iki büyük devrimle başlamıştır: Amerika Bağımsızlık Devrimi ve Fransız Özgürlük Devrimi. Bu devrimlerin gelişim sürecinde vergiye karşı gösterilen büyük tepkilerin olduğu gerçektir. “Temelsiz vergi olmaz” sloganları ile mutlak rejimler sarsılarak, yeni anayasal toplumlar oluşmaya başladı.¹²⁰

¹¹⁹ Robert M. Schwab ve Wallace E. Oates, The Effects of the Window Tax, table : <http://www.jstor.com/stable/resrep18445.5>, Lincoln Institute of Land Policy (2014), s. 4-5.

¹²⁰ Coşkun Aktan, **Vergi (Cilt 2)**, Seçkin Yayınları, Birinci Baskı, Ankara 2020, s. 18.

Anayasal demokratik toplumlarda, halk iradesi yönetme erkini belirlediği için herhangi bir sorun ortaya çıkmayabileceği düşünülebilir. Ancak, toplumun ödediği vergiler hakkında asimetrik bilgi sahibi olduğu durumlarda, iradelerin doğru yönde kullanmalarına engel olacaktır. Bu nedenle vergileme ilkeleri vergilerin düzenlenmesi ve uygulanmasında, başvurulacak temel ilkelerdendir. Çağdaş toplumlarda bu ilkeler Anayasalarda da yer bulmaktadır.

Vergileme ilkeleri, verginin kendisine yüklenen ekonomik, mali ve sosyal işlevlerin yerine getirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Adil ve işleyen bir vergi sistemi oluşturabilmek için, ideal vergileme ilkelerine ihtiyaç vardır.¹²¹ Vergilerin seçiminde, uygulanmasında ve tekniğinde temel alınacak vergileme ilkeleri, iktisadi dönüşümlerle birlikte zamanla değişiklik göstermiştir.¹²² Vergileme ilkeleri, ideal bir vergi sisteminin oluşması amacıyla: “olandan” çok “ olması gerekeni” açıklamayı amaç edinmiştir. Bu yönüyle vergileme ilkelerine, kurallar bütünü de diyebiliriz.¹²³

1776 yılında yayımlanan Ulusların Zenginliği adlı eserde vergileme ilkeleri bilim sınıflandırılarak günümüze kadar ulaşmıştır. Adam Smith, kitabının 5. bölümünde; hükümdarın güçlü bir orduyu finanse etmesi, adalet sisteminin kurulması, sosyal sabit sermayenin oluşturulması, gençlerin eğitimi ve ülke olarak bağımsızlık için gelire ihtiyaç duyulduğundan bahsetmiştir. Bu ihtiyaçlar bağlamında toplanacak vergilerin, hangi ilkeler etrafında konulacağını ise aynı bölümde belirtmiştir.

Adam Smith; ilkelerine, vergilendirmenin dört ilkesi adını verdi. Bu ilkeler, adalet, uygunluk, iktisadilik ve belirlilik ilkeleridir. Smith tarafından formüle edilen ilkeler (1784), gözlemlerine ve dünya hakkındaki kişisel deneyimlerine dayanıyordu. Buna örnek olarak, 18. yüzyılda zenginlerden toplanan "mülk kirası" verilebilir. Smith; bu tür bir gelirin vergilendirilmesi gerektiğini, bunun hakkaniyet ve adalete yol açtığı konusunda kendi tecrübesini ortaya koymuştur.

¹²¹ Aktan, (2020), s. 19.

¹²² Nazan Susam, **Kamu Maliyesi Temel Kavram ve Esaslar**, Beta Yayınları, İstanbul,2019, s.249.

¹²³ Nihat Edizdoğan, ve diğerleri, **Kamu Maliyesi**, Ekin Yayınları, 10. Baskı, Eylül 2019, s.236.

Smith'in (1784) ilkeleri vergilendirmenin çok önemli ilkeleri olarak görülebilir, ancak 18. yüzyıl, 21. yüzyılın dünyasından çok uzakta kaldığı açıktır.¹²⁴ Vergileme ilkeleri her ne kadar, Adam Smith ile birlikte sistematik bir düzene kavuşmuş olsa da, en eski uygarlıklardan bu yana vergileme toplumsal ve sınıfsal yapılar dikkate alınarak tahsil edilegelmiştir. En ilkel dediğimiz krallıklarda bile, vergileme yapılırken; kişilerin ödeme gücü, medeni statüsü, gelir kaynakları gibi hususlar dikkate alınarak vergilendirme sisteminin oluştuğunu söyleyebiliriz.

Günümüzde kamu harcamalarının artması ile birlikte (2022 yılı Merkezi Yönetim Bütçesi içerisinde kamu giderlerinin GSYH'ye oranı %21,3 olarak gerçekleşmiştir) vergi gelirlerinin de payı artmaktadır. Kamu sektöründe vergilerin artan ağırlığı vergilemenin mali amacından ziyade iktisadi ve sosyal amaçlarını da gözetmeyi zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle; vergiler aynı zamanda maliye politikasının nihai amacın ulaşmasında bir araç kullanılmaktadır. Vergileme ilkeleri, vergiye gönüllü uyumun sağlanması ve vergi tekniğinin sosyal ve ekonomik hayatla uyumlu bir şekilde oluşması konusunda politika yapıcılara rehberlik etmektedir.

Vergileme ilkeleri üzerine yapılan araştırmalar ve sınıflandırmalar literatürde yer alan vergileme ilkelerinden çok farklı olmamakla birlikte bu ilkelerin çağdaş vergi sistemine uyarlanmış biçimini teşkil etmektedirler. Vergileme ilkeleri dinamik niteliği gereğince varlığını halen sürdürmektedir. Maliye alanında uzmanlaşmış bütün iktisat bilimcileri bu ilkeler üzerinde durmuştur. İktisadi ve sosyal hayatta meydana gelen değişimlere bağlı olarak vergi sistemleri de değişim göstererek bu alana özgü ilkeler revize edilmiştir. Geçmişten günümüze, vergilemenin temel ilkelerinin değişim süreci aşağıda yer alan tabloda gösterilmiştir

¹²⁴ Hanneke du Preez, "Constructing the Fundamental Principles of Taxation through Triangulation", **The Ata Journal Of Legal Tax Research**, Cilt: 16, Sayı: 2, October 2017, s. 26.

Tablo 5: Vergilemenin Temel İlkelerinin Değişim Süreci

Tarihsel Süreç	Vergilemenin Temel İlkeleri
Eski Uygarlıklar (MÖ 4000- MS 499)	Tarafsız ve yasal bir vergi sistemi, vergi mükellefleri açısından dürüstlüğü sağlamalıdır
	Kuruluşlar / bireyler ekonomik durumlarına göre vergilendirilmelidir. Statüleri aynı olanlar ile ekonomik güçleri aynı olanlar...
	Özel vergi mevzuatına uygunluk, titiz prosedürler yoluyla uygulanmalıdır
	Vergilendirme, milli gelirin yeniden dağıtılmasına yol açarak kendini idame ettirebilme yeteneğine sahip bir toplum yaratmalıdır. Vergiler sürdürülebilir kamu yararları neden olmalıdır.
	Bir vergi sisteminin yönetim maliyeti, etkin prosedürler ve harcamalar açısından en az verimlilik kaybı ile en aza indirilmelidir.
M. S. 500- 1499	
	Hükümetler ülke vatandaşlarından gelir almalı, ancak çok az almakla çok fazla almak arasındaki dengeyi gözetlemelidirler.
	Genel halk vergi sistemini anlaşılabilir ve saydam olması gerekir.
1500- Günümüze	
	Vergi; gelecek için ihtiyaç duyulan gelirden tahsil edilmemeli.
	Mükellefler; vergilerini ne zaman, ne kadar ve nasıl ödeyeceklerini kesin olarak bilmelidirler.
	Vergi sistemi esnek olarak algılanırken istikrarlı olmalıdır. Bir ülkenin uluslararası konumu, iç vergilendirme sistemi ile uyumlu olmalıdır.
	İstenmeyen veya uygunsuz sosyal davranışlar uygun vergi politikaları ile topluma uygun hale getirilebilir.

Kaynak: Hanneke du Preez, **The ATA Journal of Legal Tax Research**, University of Pretoria

2.1.1. Klasik Vergileme İlkeleri

Klasik iktisadi ekolün vergiye bakışı tamamen verginin fiskal amacına yöneliktir. Adam Smith'in önderlik yaptığı, David Ricardo, John Stuart Mill ve Jean-Baptiste Say'ın devam ettirdiği klasik iktisadi ekol, devletin ekonomik hayatta varlığını en aza indirmesi gerektiğine yönelik görüşler ortaya koymuştur. Bu anlayış; kamu maliyesinin birleşenleri olan bütçenin denk tutulması, vergilerin ekonomik aktiviteleri etkilemeyecek derecede tarafsız ve az olması, borçlanmanın ise gelecek kuşaklara bir yük getireceği düşüncesiyle kaçınılması gerektiğini içermektedir. Klasik vergileme ilkeleri, klasiklerin devlete olan bakışını da içeren vergi sistemi hakkında oluşturdukları düşünce sisteminin ürünüdür.

Adam Smith; iyi bir vergi sisteminin oluşturulabilmesi için belli temel ilkelerin varlığını öne sürmüştür. Smith, Ulusların zenginliği adlı kitabında bahsettiği temel ilkeler aşağıda başlıklar halinde incelenmiştir.

2.1.1.1. Vergilemede Adalet İlkesi

Smith, Ulusların Zenginliği adlı kitabında: “Bir ülkede yaşayan insanların ödeme güçleri ile orantılı olarak kamu harcamalarının finansmanına katkıda bulunmak zorunda olduklarını, devletin yurttaşları için yapmış olduğu harcamaları, bir gayrimenkulü ortak olarak kullanan kiracılar adına yapılan giderler gibi değerlendirerek, kiracıların yapılan giderlere katkıda bulunmaları gerektiğini” belirtir.¹²⁵ Smith, vergide adalet ilkesini; vergi yükünün dengeli dağılımından ziyade, ekonomik olarak adaletin sağlanması şeklinde ifade etmektedir.¹²⁶ Bu yönüyle vergide adalet esasında, kişilerin ödeme gücü oranında vergilemeyi esas almaktadır.

Vergide adaletin sağlanması için, vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımı önemlidir. Bu nedenle verginin, kamu hizmetlerinden sağlanan faydaya göre mi yoksa ödeme gücü olan herkesten alınması konusu gündeme gelmiştir. Smith kitabında, her iki teoriyi de kapsayacak şekilde şu açıklamalarda bulunmuştur: “ Bir devletin tebaası,

¹²⁵ Aktan, Vergi (Cilt 2), s. 28.

¹²⁶ Engin Öner, **Kamu Maliyesi**, Nobel Yayınları, 2. Basım, Eylül 2017, s.49.

hükümetin devamına iktidarı oranında, devletin himayesinde elde ettiği gelire oranla iştirak etmelidir.”¹²⁷

Dünyada hiçbir vergi sistemi tamamen adil sayılamaz. Dünya genelinde insanlar farklı bir bakış açısıyla, ülkelerinin vergi sistemlerini adaletsiz olarak tanımlıyor. Bununla birlikte, belirli bir yerde tam olarak neyin adil neyin adil olmadığını belirlemek zordur. Her toplum sadece kendi kültürel yapısı ile ancak günümüzde sosyal açıdan adaletin gerçekleştiğini kabul etmektedir. Vergi adaletinin iki ana kavramı vardır: yatay eşitlik ve dikey eşitlik. Bir vergi sistemi, her konuda aynı olan insanların aynı şekilde vergilendirilmesi, yatay olarak adil kabul edilir. Böylece cinsiyet, ırk, ten rengi veya dini önyargılar eşitsizlik içinde değerlendirilmez. Dikey eşitlik ise; farklı durumda olanların, farklı şekilde vergilendirilmesini amaçlar.¹²⁸ Bu ilke, vergi yükünün adil ve dengeli dağılımından ziyade, eşit oranlı fedakarlık ilkesine göre ekonomik yönden eşit olanların eşit vergi yüküne sahip olması gerektiği üzerinde durur. Smith; toplumu oluşturan bireylerin, devletin himayesi altında elde ettikleri gelire orantılı olarak vergi ödemeleri gerektiğini belirtmiştir.

2.1.1.2. Vergilemede Uygunluk İlkesi

Vergilemede uygunluk ilkesi; Smith’ten daha önce yaşamış bir çok yazar, düşünür veya din adamı tarafından dile getirilmiş olsa da, Adam Smith tarafından bir sistem dahilinde analiz edildiği için klasik vergileme ilkesi olarak kabul edilmiştir. Tarım toplumun yaygın olduğu dönemlerde; hasat ile vergileme arasında bir uyumun olması gerektiği düşüncesine dayanan uygunluk ilkesi, ilk olarak tarımda vergilemenin hasat zamanından sonrası için yapılması konusunun gerekliliği üzerinde durmuştur. Aynı şekilde; terekenin tasfiyesi için varislere süre tanınması, kira vergilerinin kiranın tahsilinden sonra tahsil edilmesi de bu ilkenin bir sonucudur.¹²⁹

Ekonomik aktivitelerin günümüz dünyasında çeşitliliğinin artması ve karmaşık yapısı, mükellef açısından en uygun zamanın belirlenmesini zorlaştırmaktadır.

¹²⁷ Dr. Selin Ertürk Atabey, **Teori ve Uygulamada Vergi Ödeme Gücü**, Gazi Kitabevi, Birinci Baskı, Aralık 2016, Ankara, s.8.

¹²⁸ Boyan Durankev, “Taxation And Social Justice”, **East-West Publishing House**, 2016, s.14.

¹²⁹ Popescu Luigi, “The Essence And The Role Of Taxes - The Principles Of Taxation”, **Academica Brâncuși**, Sayı:4, 2019, s.16.

Ülkenin ekonomik, sosyal ve kültürel yapılarının farklılaşması da mükellefler açısından uygun zamanın belirlenmesini zorlaştırmıştır. Nitekim, dolaylı vergilerin ekonomik hayatta çok sayıda türde varlığını göstermesi de, uygun zamanın belirlenmesi açısından zorluk yaratmaktadır.

2.1.1.3. Vergilemede İktisadilik İlkesi (Düşük Maliyet İlkesi)

Adam Smith Ulusların Zenginliği adlı kitabında; iktisadilik ilkesini, toplanan vergilerin mümkün olduğunca en az maliyetle hazineye aktarılması şeklinde açıklamıştır. İlke kapsamında, vergilerin hazineye aktarılmasında giderler düşük tutularak gelirlerin artırılması hedeflenmiştir. Ayrıca Smith; vergiyi toplamakla görevli kişi sayısının artmasının giderleri arttıracığını, sonuç olarak vergi gelirlerinin istenilen düzeyde toplanamayacağını dile getirmiştir.¹³⁰ Tasarruf ilkesi olarak da ifade edilen iktisadilik ilkesi, özünde hazineye giren para ile toplanan vergi için katlanılan maliyetin en az olmasını ifade etmektedir.¹³¹

Bu ilke ile amaçlanan, toplanacak vergi için mümkün olduğu müddetçe en az masraf yapılmasıdır. Bilindiği üzere, vergi maliyeti açık ve örtük olmak üzere iki türdür. Açık vergi maliyeti, vergiyi toplayan idarenin, topladığı vergi için yapmış olduğu tüm harcamaları kapsar. Bir vergi toplanırken, yapılan harcamaların oransal olarak büyüklüğü artıyorsa açık vergi maliyeti de artıyor demektir. Örtük maliyet ise, mükellefin vergi konusunda yapmış olduğu harcamalar toplamıdır.

2.1.1.4. Vergilemede Belirlilik İlkesi

Bu ilke, vergi mükelleflerinin ödemekle yükümlü oldukları verginin; miktarı, oranı, matrahı, ödeme biçimi ve zamanının vergiyi ödeyecek mükellefler tarafından kesin ve açık bir şekilde bilinmesini ifade eder.¹³² Smith' e göre, belirlilik ilkesi diğer ilkelerden daha önemlidir. Bunun nedeni; belirlilik ilkesine uyulmadığı takdirde, mükellefler açısından büyük eşitsizlikler ortaya çıkacaktır.¹³³

¹³⁰ Coşkun Can Aktan, **Vergileme, Vergi Teorisi ve Vergi Politikası**, Seçkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2018, (Vergileme Vergi Teorisi), s. 14.

¹³¹ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, s. 238.

¹³² Susam, s. 250.

¹³³ Ozturk, s. 62.

Smith'ten iki yüzyıl önce yaşamış John Locke; "Hükümet Üzerine Eleştiriler Adlı" eserinde, vergi konusunda kuralların sık sık değişmemesi gerektiğini ifade etmiştir. Locke, iyi bir vergi sisteminin; kuralları önceden bilinen, yerleşik ve istikrar kazanmış kuralları olan ve iyi bir kurumsal sistem üzerine inşa edilmiş olması gerektiğini ifade etmiştir. Bu ilkeler literatürde: belirlilik-kesinlik veya süreklilik-kesinlik olarak bilinmektedir.¹³⁴

2.1.2. Modern Vergileme İlkeleri

Klasik iktisadi ekolün devlet aygıtına yüklediği anlam ve görevler yıllar içerisinde değişerek, devletin sosyal- ekonomik hayata daha fazla müdahalesinin zorunlu olduğu düşüncesine dönüşmüştür. Kamu harcamalarında sürekli artış olduğunu ileri süren teorisyen Adolph Wagner, sanayileşme sonrası köylerden kente başlayan göçler sonucu artan nüfusun ekonomik ve sosyal ilişkilerin karmaşıktığı, devletin adalet, savunma ve emniyet harcamalarında artış göstereceğini ileri sürmüştür. Harcamaların artışı, bunların finansmanını sağlayan vergiler üzerinde yeni ilkelerin oluşmasına yol açmıştır.¹³⁵ Wagner, klasik iktisatçılardan farklı olarak verginin, mali olmayan amacına odaklanmıştır.¹³⁶ Bu amaç doğrultusunda; Wagner, Smith'in vergileme ilkelerini geliştirerek bunlara yenilerini eklemiştir.¹³⁷ Wagner'in doktrini; iş gücünden vergi almamayı, buna karşın özel mülktün vergilendirilmesi üzerine kuruludur. Doktrine göre; birden fazla gelir varsa, birden fazla vergi olmalı ve sermaye iş gücüne göre iki kez vergilendirilmelidir.¹³⁸

Özellikle 1929 Ekonomik Buhranından sonra, devletin maliye politikası aracılığıyla ekonomik ve sosyal hayata müdahale etmesinin gerekliliği dönemin iktisatçıları arasında hızla yayılmıştır. Dönemin ünlü iktisatçısı John Maynard Keynes, devletin vergi ve kamu harcamaları yolu ile ekonomiye müdahale etmesi gerektiğini ileri sürerek, müdahaleci devlet anlayışı görüşünü dile getirmiştir. Keynes, durgunluk

¹³⁴ John Locke, **Hükümet Üzerine İkinci İnceleme**, Ebabil Yayınları, İstanbul, 2004, s.77.

¹³⁵ Ahmet Ay, "Türkiye'de Wagner Teorisi Üzerine Var Analizi (1980-2005)", **Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, s.294-295.

¹³⁶ Susam, s.250.

¹³⁷ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, s. 238.

¹³⁸ Charles B. Spahr, "The Taxation of Labor", **Academy Of Political Science**, Cilt:1, Sayı: 3, 1886, s.412.

dönemlerinde vergi oranlarının azaltılması, ekonominin aşırı ısındığı dönemlerde ise vergi oranlarının arttırılması gerektiğini ifade etmiştir.

Klasik maliyeciler tarafından ortaya konulan vergileme ilkeleri, Wagner tarafından şekillendirilmiş, H. Haller ve F. Neumark tarafından bilimsel temeller üzerine yerleştirilmiştir.¹³⁹ Wagner tarafından ortaya konulan ve H. Haller ve F. Neumark tarafından şekillendirilene ilkeler ana başlıklar altında aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

2.1.2.1. Mali İlkeler

Vergilemenin mali amacı, kamu harcamalarının ihtiyaç duyduğu finansmanını sağlanmasıdır. İyi bir vergi sistemi, harcama gelir dengesi içerisinde optimal seviyeyi sağlayan sistemdir. Mali ilkeler, kamu hazinesinin yararına göre düzenlenen ilkelerdir. Bu ilkelerin temel özelliği beş madde halinde aşağıdaki gibi özetlenebilir;

- Vergiler, kamu harcamalarının finansmanına yetecek düzeyde olmalı,
- Vergiler, özel sektör üzerinde gereğinden fazla yük oluşturmamalı,
- Verginin tarhı ve tahsil zamanları verginin verimini düşürmemeli,
- Verginin tahsil süresinin olabildiğince kısa tutulmalı,
- Harcamaya uygun bir vergi sisteminin tercih edilmesi.

Vergilemenin mali ilkeleri: Esneklik, yeterlik ve iktisadilik ilkelerinden oluşur.¹⁴⁰

2.1.2.1.1. Esneklik İlkesi

Vergilerin, mali gelişmelere ayak uyduracak şekilde esnek olmasını ifade eden esneklik ilkesi, ekonominin genişleme döneminde vergilerin artacağını, daralma döneminde azalacağını üzerinde durur.¹⁴¹ Vergilerin bu esnek yapısı, otomatik stabilizatör işlevi görerek, ekonomik dalgalanmalarda kendiliğinden artıp azalabilecektir. Özellikle ihtiyari maliye politikasının savunucuları tarafından

¹³⁹ Cem Barlas ARSLAN, “Vergilemede Açıklık Ve Basitlik İlkesi: Kurumlar Vergisi Kanunu’nun Okunabilirlik Düzeyine İlişkin Bir İnceleme”, **Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:13, Sayı:4, 2020, s.689.

¹⁴⁰ Şerif Emre Gökçay, Altan Rençber, “**Servet Vergilerinin Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi**”, Maliye Araştırmaları-4, Ekin Yayınları, Bursa, 2021, s. 149.

¹⁴¹ Susam, s.250.

vergilemede esneklik ilkesini benimsemektedir. Bilindiği üzere ihtiyari maliye politikası; maliye politikası araçlarının, dönemsel gelişmelere bağlı olarak kullanılmasını ifade eden politikalar bütünüdür.

Keynesyen ekolü savunan maliyecilere göre; artan oranlı vergi tarifeleri, esnek yapıya sahip olduklarından enflasyonist dönemlerde artan gelire paralel olarak vergi oranları da bir üst dilime yükselmektedir. Yükselen dilimler sayesinde, satın alma gücü de düşeceğinden efektif talep de düşecektir. Böylelikle, enflasyon artış hızı yavaşlayacaktır. 1980 yıllara kadar bu esneklik ilkesine oldukça önem verilmiş, vergi sistemleri bu ilkeye uygun olarak dizayn edilmiştir.¹⁴² Buna karşın arz yönlü iktisadi düşünce, artan oranlı tarifelerin emek gücü ile geçinenlerin çalışma isteğinin caydıracağını iddia etmişlerdir. Onlara göre; gelire birlikte artan vergi oranları, çalışma istek ve azmini düşmesine yol açacaktır. Dolayısıyla çalışanların vergi sonrası gelirlerinin yükseltmek, refah kaybının önlenmesi açısından önem arz etmektedir.

2.1.2.1.2. Yeterlik ve İktisadilik İlkesi

Yeterlik ilkesi; belli bir dönemde yapılan kamu harcamaları ile oluşan giderlerin, aynı dönemde toplanan vergilerle karşılanabilmesi ilkesini ifade eder.¹⁴³

İktisadilik ilkesi; ülkelerin, ekonomik sistemlerine en uygun vergi kaynağını ve vergi türünü seçmesini ifade eder.¹⁴⁴ Smith'in iktisadilik ilkesi toplanan vergiler için yapılan harcamaların minimum düzeyde olmasını ifade ederken, Wagner'in iktisadilik ilkesi, en uygun vergi türü ve kaynağının seçilmesinin optimal vergileme açısından daha uygun olacağını ifade etmektedir.

2.1.2.2. Ahlaki İlkeler

Kamu harcamalarının finansmanı, ekonomik ve sosyal amaçlarla toplanan vergilerin, toplumsal sınıf ve gruplar arasında adil ve dengeli dağılımı ahlaki ilkelerin

¹⁴² Seyhun Doğan, “Keynesyen Teori’ye Bir Tepki: Arz Yanlı İktisat”, **SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt:6, Sayı:12, 2006, s.258.

¹⁴³ Öner, s. 50.

¹⁴⁴ Susam, s.251.

konusunu oluşturur. Ahlaki ilkeler, genellik ilkesi ve eşitlik ilkesinden meydana gelmektedir.

2.1.2.2.1. Genellik İlkesi

Bu ilkeye göre; toplumu oluşturan tüm bireyler ve kurumların, din, dil ırk renk ve cinsiyet gözetmeksizin, vergiyi doğuran olaya yol açan işlemleri yaptıkları andan itibaren vergi yükümlüsü ve vergi sorumlusu olmalarını ifade etmektedir.¹⁴⁵ Wagner'ın görüşüne göre; vergilemede, herhangi bir ayırım yapılmaksızın tüm yurttaşlardan vergi alınması gerekmektedir.

1982 Anayasası'nın 73. maddesinde belirtildiği gibi "herkes kamu giderlerini karşılamak için vergi vermekle yükümlüdür." ifadesi yer almaktadır. Ancak, belirli kişi veya konuların vergiden muaf tutulması verginin genel ilkesine aykırı değildir. Devlet, belirli ekonomik ve sosyal amaçlarla muafiyet ve istisna uygulamalarına yer verebilir. Vergilerin eşitliği ilkesi, A. Smith'in adalet ilkesi ile özdeşleştirilmiştir.¹⁴⁶

2.1.2.2.2. Eşitlik İlkesi

A. Smith tarafından formüle edilen vergilendirmede eşitlik ilkesi, en önemli vergileme ilkelerinden biridir. Smith eşit olma algısını, eşitlik algısı ile yer değiştirmiştir. Bir yönüyle; faydalanma ve ödeme gücü teorisini, tek bir teoride birleştirmiştir. Eşitlik ilkesi: Vergileme açısından, kişilerden mali gücü ile orantılı olarak vergi alınması ifade eder. Bu ilkeye göre; eşit gelir düzeyinde olanlar eşit (yatay eşitlik), farklı gelir düzeyinde olanların (Dikey eşitlik) ise farklı vergilendirilmesi gerekir.

David Ricardo bu ilkeyi “leave them as you find them” yani onları bulduğunuz gibi bırakın şeklinde kurallaştırmıştır. Ricardo, kişilerin vergi ödeme sonrası aynı yaşam düzeyinde kalmasını eşitlik olarak tanımlamıştır. John Stuart Mill bu ilkeyi eşit finansal fedakarlık veya mülklerden eşit kayıp olarak tanımlamıştır. Wagner, eşitlik

¹⁴⁵ Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, **Kamu Maliyesi**, İzmir, 2009, s.44.

¹⁴⁶ Ayşe Aydın, “Ethics And Tax Ethics: A Theoretical Evaluation In Terms Of Wagner's Taxation Principles”, **Türk Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi**, Cilt:6, Sayı :2, 2021, s. 93.

ilkisinin artan oranlı vergileme ile sağlanabileceğini ifade etmiştir. Ona göre, vergi yükü kişiler arasında eşit olarak dağıtılmalıdır.¹⁴⁷

2.1.2.3. İdari ve Teknik İlkeler

Etkin bir vergi sisteminin oluşabilmesi için idarenin etkinliği kadar mükellefin aktifliği ve vergi bilinci önemli ölçüde rol oynamaktadır. Mükellefin vergiye ilişkin ödevlerini yerine getirmedeki bilinci ve isteği etkin bir vergi sisteminin oluşması açısından gereklidir. Bu süreçte vergileme ilkeleri, mükellefin vergiye uyumunun gelişmesine yardımcı olmaktadır. Bu nedenle verginin açık anlaşılabilir ve kolayca uygulanabilir olması vergileme ilkelerinin amacıdır.

Açıklık İlkesi: Vergi mükelleflerinin ödemekle yükümlü olduğu verginin kesin ve keyfiyet içermemesi anlamına gelmektedir. Buna göre; verginin ödeme zamanı, ödeme şekli, ödenecek olan miktar, tüm mükellefler ve diğer bireyler için açık ve sade olmalıdır.¹⁴⁸

Vergileme ilkelerinin başarılı olabilmesi için verginin basit bir şekilde uygulanabilir ve anlaşılır olmasını gerekli kılar. Basitlik ilkesi, verginin tarh ve tahsilini kolaylaştırırken denetimi açısından da kolaylık sağlar. Vergi sistemi karmaşık hale geldikçe vergi maliyeti de artar. Vergilemeye ilişkin sürecin ortalama bir birey tarafından anlaşılabilir olması vergi sisteminin basit olduğunu kanıtlar.¹⁴⁹

2.1.3. Anayasal Vergileme İlkeleri

Mutlakiyetçi rejimlerin hüküm sürdüğü dönemlerde, İngiliz aydınlanmasının öncüsü John Locke ile başlayan ortaçağ aydınlanma hareketleri, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasını eleştirmektedir. Locke'a göre; insanların doğuştan gelen vazgeçilmez hakları bulunmaktadır. Bu haklar, herhangi bir otorite tarafından kısıtlanması mümkün değildir. Otoritelerin mutlak gücü vergilendirme üzerinde de

¹⁴⁷ Jarczok-Guzy Magdalena, "The Principles Of Tax Law Equality In The Context Of Direct Taxation", **Journal of Economics & Management**, Cilt :30, 2017, s.73-75.

¹⁴⁸ Ali Çelen Duran, Cem Barlas Arslan, "Vergilendirme İlkeleri Açısından Türkiye'de Tecil Müessesesi", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:156, 2012, s.24.

¹⁴⁹ Hümeysra Uğurlu, Vergilendirmede Basitlik İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, **The Journal of International Scientific Researches**, Sayı:4, 2019, s. 178-179.

kendini göstermemeliydi. “Temsilsiz vergi olmaz” ilkesini savunan Locke’a göre, vergiler meşruiyetini halktan almalıdır.¹⁵⁰

Ortaçağ Avrupası’nda ortaya çıkan burjuva sınıfı, kralın mutlak iradesini sınırlamaya yönelik büyük bir girişim başlatmıştı. Halk desteğini de arkasına alan burjuva sınıfı, yazılı anayasaların oluşması için ilk büyük adımı başlatmış oldu. Kralların hak ve yetkilerinin sınırlandırıldığı ve halkın temsilci gönderdiği meclisler, anayasacılık hareketlerinin en büyük başarısıdır. 1789 Fransız Devrimi sonrasında, monarşinin yetkileri yazılı, açık ve genel kabul gören yasalarla sınırlanmıştır.

Osmanlı Coğrafyasında, ilk anayasacılık hareketleri ilk olarak Sened-i İttifak adı verilen belge ile başladığını söyleyebiliriz. Sened-i İttifak’ın en önemli maddesi vergilerin adil toplanması ile ilgiliydi. Daha sonra Tanzimat hareketleri ile birlikte, 1876 yılında Kanun-i Esasi kabul edilerek Meclis-i Umumi oluşturulmuştur. Dünya’da ve Osmanlı’da başlayan anayasa hareketleri neticesinde, vergilerin konulması ve toplanması konusunda yetki, mutlak monarşilerden meclislere dolayısıyla halka geçiş süreci başlamıştır. Bunun sonucu olarak vergilemenin anayasal ilkeleri de ortaya çıkmıştır.

Türkiye’de yürürlükte bulunan 1982 Anayasası’nda, vergilemenin temel esaslarını belirleyen ilkeler yer almaktadır. Anayasa’nın 73.maddesinde anayasal vergileme ilkeleri; kamu giderlerinin karşılığı olması, ödeme gücü, kanunilik, genellik, eşitlik, adalet, hukuk devleti, hukuki güvenlik, sosyal devlet ilkesi şeklinde sıralanmıştır.¹⁵¹ Söz konusu ilkeler, genel ilkeler ve özel ilkeler olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

2.1.3.1. Genel İlkeler

Anayasa, vergi hukukunun kaynakları sıralamasında en başta yer almaktadır. Vergi hukukunun diğer kaynakları Anayasa’da yer alan hükümlere aykırı hükümler içeremez. Kaynağını doğrudan Anayasa’dan almayan vergi hukuku hükümler geçersiz sayılır. Aynı şekilde vergilendirme yetkisinin sınırları ve boyutu da Anayasa’da yer alan hükümlere uyumlu olmak zorundadır. Anayasa’nın vergilemeye ilişkin temel

¹⁵⁰ John Locke, *Yönetim Üzerine İki İnceleme*, Ebabel Yayınları, Birinci Basım, İstanbul, s. 25.

¹⁵¹ Abdullah Tekbaş, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 12, Özel S., 2010, s.123-191 (Basım Yılı: 2012), s. 123.

hükümler dışında vergilemeye ilişkin hükümleri dolaylı olarak ilgilendiren genel nitelikli ilkeler mevcuttur.

Demokratik hukuk devletinde; yasalar, halkın iradesi ile seçilen temsilciler vasıtasıyla çıkarılmaktadır. Vergi yasaları da demokratik düzen içerisinde yasama organları tarafından kabul edilerek onaylanmaktadır. Vergi yasaları nitelik itibariyle, kişilerin temel hak ve özgürlüklerini müdahale eden yasalar arasında yer almaktadır. Yasama organı, vergilendirme yetkisini hukuk devleti kurallarına göre kullanmak zorundadır. Bu yönüyle hukuk devleti ilkesi demokratik devlet anlayışı ile birlikte gelişmiştir.

2.1.3.1.1. Hukuk Devleti İlkesi

Hukuk devleti; biçimsel veya maddi olarak iki farklı şekilde ifade edilse de; özünde, yönetenler ile yönetenlerin hukuk kurallarına bağlı olduğu devlet olarak bilinmektedir. Hukuk devleti; temel hakların kurallarla korunduğu, herkesin yasalar karşısında eşit olduğu ve yasaların herkese eşit uygulanabildiği devlettir.¹⁵²

Hukuk devletinin kuralları belli ilkeler çerçevesinde oluşmaktadır. Bu ilkeler: kanuni idare ilkesi, kanunların genelliği ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi olarak sıralanabilir. Hukuk devleti, temel hak ve özgürlükleri güvene altına alan meşru bir anayasaya dayanan bir devlet biçimidir. Vergisel hak ve yükümlülüklerde bu kapsamda anayasal koruma altındadır. Nitekim, vergilerin kanunla konulup kanunla kaldırılması hukuk devleti ilkesinin bir sonucudur. Hukuk devleti ilkesi, tüm ilkelerin esasını teşkil eder.

2.1.3.1.2. Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesi; hukukun ani değişimlere uğrayarak, belirsizlik ortamı oluşturmamasına izin vermez. Böylelikle, toplumu oluşturan bireyler önceden belirlenmiş kurallar ve yasalar karşı ödevlerini güven içinde yerine getirirler.¹⁵³ Hukuki güvenlik

¹⁵² Sururi Aktaş, “Hukuk Devleti İdealine Felsefi Bir Bakış”, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, Sayı:2, 2020, s.26.

¹⁵³ Mehpere Çaptuğ, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Kavramsal Gelişimi”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı:17, 2021, s.133.

ilkesi, hukuk devletinde yaşayan bireylerin/kurumların, kendisine uygulanacak kuralları önceden bilmesi ve davranışlarını bu kurallara uygun hale getirmesini ifade eder.

Bu ilke, uygulanacak vergi kurallarının önceden belirlenmesini zorunlu kılar. Bu ilke vergi hukukunda, vergi yasalarının oluşturulmasında, uygulanmasında ve yorumlanmasında büyük katkı sağlar. Kanunların geriye yürümezliği, belirlilik ve kıyas yasağı, hukuki güvenlik ilkesinin unsurları arasında yer alır. Bu unsurlar, hukuk normlarının; açık, belirli ve anlaşılır bir şekilde uygulanmasını sağlayarak, mükelleflerin devlete olan güvenin erozyona uğramasına engel olurlar.¹⁵⁴

2.1.3.1.3. Sosyal Devlet İlkesi

Bu ilkenin en büyük amacı; Devletin, ekonomik ve sosyal hayata müdahale ederek, gelirin ve servetin yeniden dağıtılmasına öncülük ederek adaleti sağlamaktır.¹⁵⁵ Nitekim Anayasa’da üzere, devlet çalışanlarına ve onların bakmakla yükümlü olduğu ailesine insanca bir yaşam sunmak zorundadır. Ayrıca çalışanların emeklerinin karşılığını tam almasını sağlamak, adil bir ücretin piyasada oluşmasını sağlamak sosyal devlet ilkesinin bir gereğidir.

2.1.3.2. Özel İlkeler

Özel ilkeler, anayasalarda yer alan ve doğrudan vergilendirmeyi temel alan ilkelerdir. Bu ilkeler, yasa maddesinin tanımından çıkarılmaktadır. Anayasa’nın ilgili maddesinde yer alan düzenlemeye göre; ödem gücü ilkesi, adalet ilkesi ve genellik ilkesi özel ilkeler olarak sıralanmaktadır. Aynı zamanda Anayasa’nın 73.maddesi; vergilemede kanunilik ilkesine de atıf yaparak, mali yükümlülük getiren düzenlemelerin konulması, kaldırılması veya değiştirilmesini kanunlara bağlamaktadır

¹⁵⁴ Temel Gürdal, Şebnem Ekeryılmaz, “Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:13, Sayı: 2, 2018, s.205.

¹⁵⁵ Tekbaş, s. 131.

2.1.3.2.1. Adalet İlkesi

Adalet kelimesi, çoğu zaman hak, hukuk ve haklılık kelimeleri ile birlikte anılmaktadır. Adalet'in esas amacı haklıya olması gerekeni vermektir. Bu nedenle, hukukun da amacı adaleti tesis etmektir. Bu yönüyle, hukuk kurallarını oluşturan yasaların temel amacı da adil bir toplum sistemini oluşturmaktır.¹⁵⁶ Adalet; herkese eşit uygulanan ve olanın verilmesini içeren Denkleştirici adalet ile kişilerin özelliklerine göre olması gerekeni veren dağıtıcı adaletten oluşmaktadır.¹⁵⁷

Denkleştirici adalet, vergileme ilkelerinden genellik ve eşitlik ilkesine vurgu yaparken, dağıtıcı adalet ise sosyal devlet ilkesine vurgu yapar. Vergilemede adalet ilkesi, eşit durumda olanların eşit, farklı durumda olanların ise farklı vergilendirmeye tabi tutulmasını ifade etmektedir.

2.1.2.3.2. Genellik İlkesi

Anayasa'nın 73.maddesi, herkesin kamu giderlerinin karşılamak üzere ödeme gücüne vergilendirilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Kamusal karar alma mekanizmasına (oylama) katılan tüm bireylerin, aynı zamanda kamusal giderlere de katılması zaruridir. Bu nedenle; "herkes" deyimini, toplumu oluşturan tüm bireyleri kapsamaktadır. Verginin genelliği ilkesi, aynı zamanda verginin kanuniliği ilkesinin dolayısıyla hukuk devletinin de bir sonucudur. Ödeme gücü ilkesi de genellik ilkesi ile iç içedir. Ödeme gücü olan herkesin vergi vermesi ve kamusal yüklere katlanması, genellik ilkesinin olmazsa olmazıdır.¹⁵⁸

Genellik ilkesi tüm herkesin kamusal giderlere katkıda bulunmasını ifade etmez. İlke ile amaçlanan, vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı açısından, ödeme gücü olan herkesin vermesidir. Nitekim, bazı kişi veya grupların vergiden muaf tutuldukları zamanlarda olmuştur.

¹⁵⁶ Gözde Tekmile Demir, **Liberalizm Ve Liberal Dağıtıcı Adalet Teorilerinin Komüniteryan Eleştirisi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Diyarbakır, 2019, s.61-62.

¹⁵⁷ Tekbaş, s.148.

¹⁵⁸ Eyyup İnce, Marmara Üniversitesi, Türk Vergi Sisteminde Vergi İadeleri, / Sosyal Bilimler Enstitüsü / Maliye Anabilim Dalı / Mali Hukuk Bilim Dalı, İstanbul 2016, s.54.

2.1.3.2.3. Ödeme Gücü İlkesi

Vergi yükünün toplumsal kişi/kurumlar arasında dengeli dağılımı, Türk Anayasası'nda devlete yüklenen görevler arasında sayılmıştır. En eski tarihlerden bu yana, verginin ne üzerinden alınacağı konusu tartışılmış ve verginin meşruiyetini ortaya çıkaran iki teori gelişmiştir. Özellikle Linhdal tarafından geliştirilen fayda teorisi; kişilerin kamu mallarından elde ettikleri faydaya göre vergilendirilmesi fikrini esas almıştır. Buna karşın egemenlik teorisi, vatandaşların kamu hizmetlerinden faydalansın faydalanmasın, vergilendirilmesi gerektiği üzerinde durur.¹⁵⁹

Vergilemede ödeme gücü (mali güç) ilkesi esas alınmasaydı, kamu giderlerinin finansmanının 18 yaşından büyük herkesçe eşit paylaştırılacağı fikri ortaya çıkacaktı ki, bu da baş vergisinden başka bir şey değildir. Günümüz modern devletlerinde, vergi adaletinin sağlanması konusunda, verginin ödeme gücü esas alınarak toplanması konusunda fikir birliğine varılmıştır.¹⁶⁰ Ödeme gücünün unsuları arasında; gelir, servet ve tüketim harcamaları yer almaktadır. Ödeme gücüne ulaşabilmek için Türkiye'de; asgari geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifesı, ayırma ilkeleri uygulanmaktadır.

2.2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN YAPISI

Devlet, kendisine yüklenen görevleri ve hedef edindiği amaçları yerine getirebilmek için gelir kaynaklarına ihtiyaç duymaktadır. Bu kaynakların; sürekli ve istikrarlı olması, stratejik plan ve programlarda belirtilen hedeflerin gerçekleşmesi açısından büyük önem arz etmektedir. Türk bütçe sisteminin incelenmesi neticesinde, genel bütçenin en önemli finansman kaynağının vergiler olduğu açıkça görülecektir. Nitekim, devletin gelir kaynakları arasından vergilerin payı %80'lere ulaşmış durumdadır. Türkiye'de ücretlilerin vergilendirme rejimini incelemenden önce Türkiye'de uygulanan vergi sisteminin yapısının iyi bir şekilde bilinmesi ve analiz

¹⁵⁹ Suat Hayri Şentürk, "1961 ve 1982 Anayasalarında Vergilemede Ödeme Gücü İlkesine Yönelik Düzenlemeler", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:229, 2018, s.9.

¹⁶⁰ Zeki Kuruca, **Türk Vergi Sisteminde Asgari Vergilendirme Usulleri (Asgari Mükellefiyet Sistemi)**, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Sayı:11, 2012, ss.183-196.

edilmesi gerekmektedir. Bütçe gelirleri içerisinde yer alan vergi gelirlerinin toplam tutarları hakkında aşağıda yer alan tabloda gerekli bilgiler yer almaktadır.

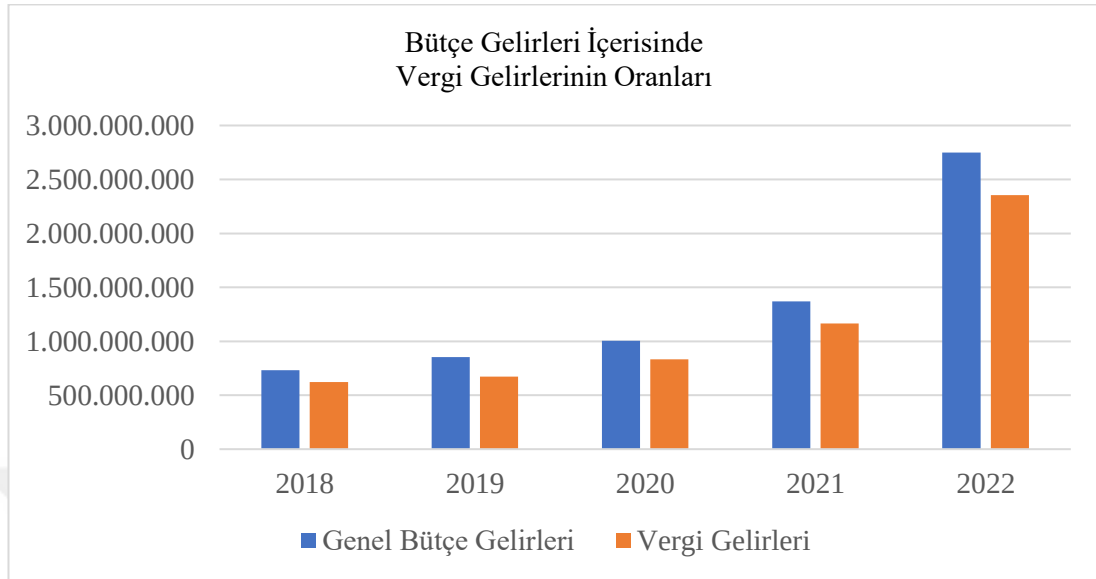
Tablo 6: Genel Bütçe Vergi Tahsilat Tutarları

	2018	2019	2020	2021	2022
Genel Bütçe Gelirleri	732.401.404	852.407.710	1.005.017.931	1.370.732.059	2.749.521.799
Vergi Gelirleri	621.536.356	673.859.718	833.250.502	1.164.988.132	2.353.285.988

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/>, Genel Bütçe Gelir İstatistikleri (2022)

Yukarıda yer alan tablodan da görüleceği üzere, kamu harcamalarının finansmanı açısından devletin en büyük gelir kaynağı hiç kuşkusuz vergilerdir. Vergi gelirleri yıllar itibariyle normal bir artış gösterirken 2022 yılında bir önceki seneye göre %100’ün üzerinde artış göstermiştir. Türkiye’de yaşanan enflasyonist süreç söz konusu artışın temel nedeni olmuştur. Enflasyonla birlikte mal ve hizmet fiyatları artarken dolaylı vergilerin toplam payı da artış göstermiştir. Mal ve hizmet fiyatlarında yaşanan artış satış vergilerinin tahsilatının artmasına yol açarak devlete ilave vergi geliri sağlamıştır.

Şekil 1: Bütçe Gelirleri İçerisinde Vergi Gelirlerinin Oranları



Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri incelenerek yazar tarafından oluşturulmuştur.

Bütçe gelirleri ile vergi gelirlerinin yıllar içerisindeki gelişiminin daha iyi analiz edebilmek açısından Şekil-1 oluşturulmuştur. Şekil-1’den de görüleceği üzere genel bütçe gelirlerinin artışı ile vergi gelirlerinin artışı doğru orantılı olarak gerçekleşmiştir.

Ersan ÖZ’ün dediği gibi, “Devletin istikrarı, vergilerin istikrarına bağlıdır.”¹⁶¹ Devletin, istikrar sağlamak için, bilimsel kurallara göre düzenlemiş olduğu vergiler topluluğuna vergi sistemi denir.¹⁶² Bir ülkede tek bir vergi sistemi uygulanabileceği gibi birden fazla vergi sistemi uygulaması bulunabilmektedir. Her devlet; ekonomik, sosyal ve kültürel yapısına göre vergileri çeşitlendirebilmektedir. Vergi sistemi kavramı, çeşitlendirilmiş vergilerin bir bütün halinde uygulanmasına denir. Adolph Wagner vergi sistemini; birbirinden bağımsız vergilerin, verginin mali veya mali olmayan amaçları gerçekleştirmede uyumlu olması gerektiğini ifade eder.¹⁶³

Türk vergi sistemi de bir çok farklı vergi türünün birleşiminden oluşmaktadır. Türk vergi sisteminde vergilerin yansıtılıp yansıtılmama özelliğine göre; Dolaylı ve

¹⁶¹ Ersan Öz, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Aralık 2004, s. 147.

¹⁶² Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, s.338.

¹⁶³ Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, s.338

Dolaysız vergiler ile kaynağına göre gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler olarak sınıflandırılmaktadır.

2.2.1. Yansıma Özelliğine Göre Vergilerin Dağılımı

Bir vergi, kısmen veya tamamen üçüncü bir kişiye aktarılabilirse, yani verginin mükellefi ile vergiyi ödeyen kişi farklı ise bu tür vergiler yansıma özelliği olan vergilerdir. Dolaylı vergilerin yansıma özelliği bulunurken, dolaysız vergilerin yansıma özelliği bulunmamaktadır. Vergi yükünün yasal yollardan, asıl mükellefin dışındaki kişi veya kurumlar üzerinde bırakılması verginin yansıması anlamına gelmektedir. Vergi yükünden yasal yollardan kurtulmanın birçok değişik yöntemi bulunmaktadır. Örneğin, Türkiye’de araç fiyatları içerisinde bulunan yüksek orandaki ÖTV ve KDV gibi vergiler yüzünden, önceki döneme göre araç satışları düşmüştür. Tüketiciler, yüksek oranlı vergilere tepki olarak tüketimi kısma yoluna gitmiştir. Tüketicilerin bu tepkisi, vergi yükünden kurtulma amacına yöneliktir.¹⁶⁴

Verginin yansıması, temel ihtiyaç maddelerinin tüketiminde daha kolay oluşabilmektedir. Bunun temel nedeni; temel ihtiyaç maddelerinin, fiyat esnekliğinin düşük olmasıdır. Bu tür mal ve hizmetler üzerine konulacak vergiler daha kolay bir şekilde yansıtılabilmektedir.

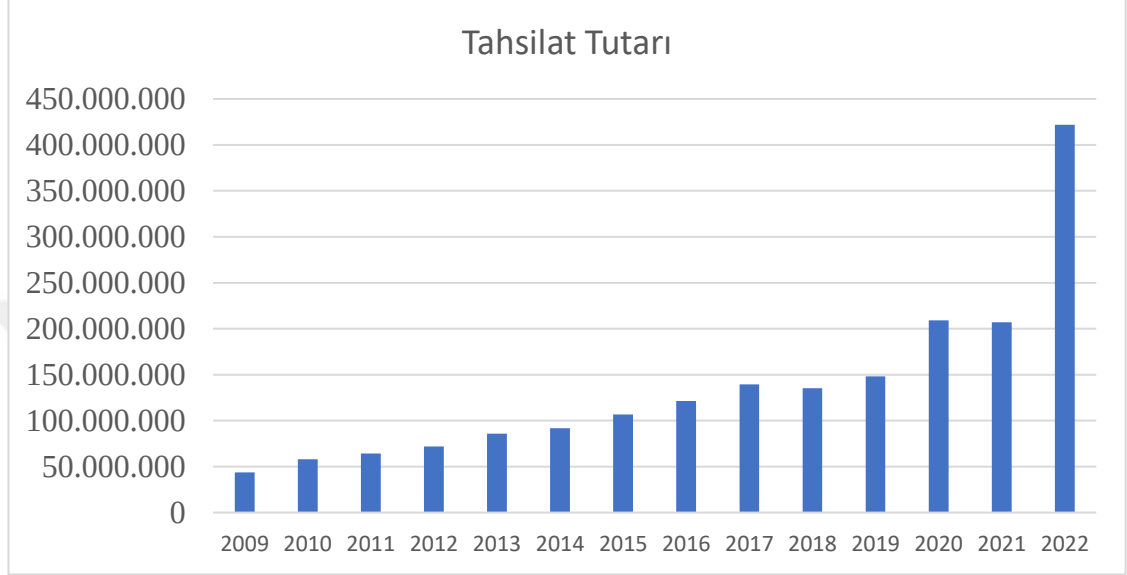
2.2.1.1. Dolaylı Vergiler

Dolaylı vergiler, verginin yansıtılması bakımından mükellef ile ödeyenin farklılaştığı vergi türüdür. Bu vergi türünde ödeyenin, hiçbir şekilde; gelir düzeyi, medeni durumu ve şahsi durumu dikkate alınmaz. KDV; mal ve hizmetler üzerinden tahsil edilirken, özel tüketim vergileri belirli mallar üzerinden toplanmaktadır. Özellikle talep esnekliği düşük mallar üzerine konulan ÖTV, vergilemenin mali amacının gerçekleşmesine yönelik bir uygulamadır. Lüks tüketim malları, keyif verici

¹⁶⁴ Yasemin TAŞKIN, “Vergi Psikolojisi Ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı: 54, 2010, s.81.

ve alışkanlık yaratan ürünler ile snai de kullanılan maddeler, ÖTV'nin konusuna girmektedir. Aşağıda yer alan tabloda yıllar itibariyle ÖTV tahsilatı gösterilmiştir.¹⁶⁵

Tablo 7: ÖTV Tahsilat Tutarları (1000 TL)



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, www.gib.gov.tr, İstatistikler Tablo:37-50.

Türkiye'de dolaylı vergilerin vergi gelirlerindeki payı -özellikle tüketim vergileri- diğer OECD ekonomilerine kıyasla oldukça yüksektir. Türkiye'de ve diğer gelişmekte olan ekonomilerde dolaylı vergilere yapılan bu vurgunun, kolayca vergilendirilebilen büyük bir enformel sektörün varlığı nedeniyle hükümetin doğrudan vergi toplayamamasından ortaya çıktığı ileri sürülmektedir. Dolaylı vergilerde son zamanlarda yaşanan artışın büyük oranda yoksulların üzerine yük bindirdiği ve bu da eşitsizlik ile ilgili endişelere yol açıyor.¹⁶⁶

Dolaylı vergilerin genel vergi gelirleri içerisindeki payı 1990 -2022 yılları arasında %48'den %67'ye yükselmiştir. Dolaylı vergi düzeyindeki bu çarpık oran ile Türkiye diğer gelişmiş ülkelerden ayrılmaktadır. Bu bozulmanın temel nedeni; tüketim vergisi ile katma değer vergisinin vergilemede en önemli araç haline gelmiş

¹⁶⁵ Yıldırım TAYLAR, “Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması”, **DEU Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12 Özel Sayı: 435, 2010, s.441.

¹⁶⁶ Oya Pınar Ardiç ve diğerleri, “An Evaluation Of Indirect Taxes In Turkey”, **Boğaziçi Üniversitesi Ekonomi Araştırmaları**, cilt: 30, Sayı:4 ,2010 s. 2890.

olmasıdır.¹⁶⁷ ÖTV belirli mal ve ürünler üzerinden alınan bir harcama vergisidir. Aşağıda yer alan tablo da yılları itibariyle ÖTV tahsilat tutarları gösterilmiştir.

Yukarıda yer alan; tablodan da görüleceği üzere; 2002 -2021 yılları arasında ÖTV tahsilatı 29,6 kat artmıştır. ÖTV tahsilatının bu kadar artış göstermesi: dolaylı vergilerin, toplam vergi gelirleri içerisindeki payının da sürekli arttığı anlamına gelmektedir. Mal ve hizmetler üzerinden alınan diğer bir dolaylı vergi türü de Katma Değer Vergisidir. Katma değer vergisi uygulaması; vergi idaresi açısından düşük maliyetli olması ve mali anestezi etkisi nedeniyle sıklıkla tercih edilen bir vergileme yöntemidir. Dolaylı vergiler; tahsilatının kolay ve düşük maliyetli olması, mükellefler nezdinde vergi yükünün hissedilememesi nedeniyle, gelişme yolunda bulun bir ülke açısından önemli bir gelir kaynağı özelliği göstermektedir.¹⁶⁸

Katma Değer Vergisi aynı zamanda kolay yansıtılabilen vergiler arasında yer almaktadır. Bu verginin geniş tabanlı yapısı, dar tabanlı vergilere göre daha fazla yansıtılabilmesine olanak sağlamaktadır. Bu tür vergilerde, verginin asıl mükellefi ile vergiyi ödeyen kişi farklı olmaktadır. Asıl mükellef piyasa mekanizması aracılığıyla ödemiş olduğu vergiyi, son tüketiciye yansıtarak vergi yükünde de kurtulmuş olmaktadır. Vergi adaleti açısından değerlendirildiğinde; bu durum, tasarruf düzeyi düşük ve tüm gelirini harcamak zorunda kalan alt ve orta alt gelir grubunda yaşayan kişilerin vergi yükünü omuzlamak zorunda kalmalarına yol açmaktadır. Ülkemizde ithalde ve dâhilde alınan KDV'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 2022 yılı itibariyle %39,7'ye ulaşmıştır. Aşağıda yer alan tablo da yıllar itibariyle katma değer vergisi tahsilat tutarı gösterilmiştir.

¹⁶⁷ Helhel Yeşim, Demir Yakup, Türkiye'de Vergi Gelirleri Ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1975-2011 Dönemi, **Üçüncü Uluslararası Sürdürülebilir Kalkınma Sempozyumu**, 31 Mayıs - 01 Haziran 2012, Saraybosna, s.34.

¹⁶⁸ Mehmet Emin Merter ve diğerleri, "Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi", **Maliye Dergisi**, Sayı:153, 2007, s.27.

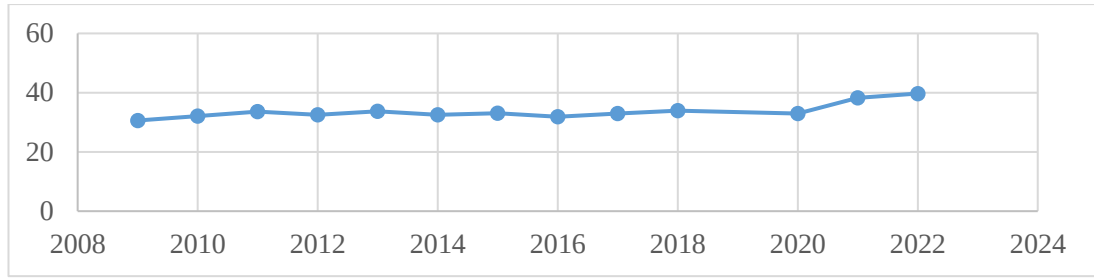
Tablo 8: Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki KDV Payı

Yıllar	Toplam Vergi Tahsilatı	Toplam KDV Tahsilatı	Toplam Vergi Tahsilatı İçerisindeki KDV Payı (%)
2009	196.313.308	60.169.248	30,6
2010	235.714.637	75.649.986	32,1
2011	284.490.017	95.550.463	33,6
2012	317.218.619	103.155.875	32,5
2013	367.517.727	123.878.363	33,7
2014	401.683.956	130.538.554	32,5
2015	465.229.389	153.844.174	33,1
2016	529.607.901	168.808.352	31,9
2017	626.082.415	206.679.678	33,0
2018	737.954.270	250.511.421	33,9
2020	820.148.186	324.038.872	33,0
2021	1.395.545.673	533.670.628	38,2
2022	2.708.979.101	1.076.302.455	39,7

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan istatistikler derlenerek yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tabloda yer alan verilerden açıkça görüleceği üzere; dolaylı vergiler içerisinde en büyük paya sahip olan KDV'nin, yıllar içerisindeki miktarı bazı yıllar düşüş gösterse de son yıllarda giderek artmıştır. 2022 yılında Türkiye'de enflasyonda yaşanan artışla birlikte mal ve hizmet fiyatları da artmış buna paralel olarak KDV tahsilatı bir önceki seneye göre %100'ün üzerinde artış göstermiştir.

Şekil 2: KDV'nin Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan istatistikler derlenerek yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yukarıda yer alan Tablo-8'deki rakamlar ile Şekil-2'deki trend eğilimi; KDV'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının belli yıllar itibariyle düşüş göstermesine karşın sürekli bir artış eğiliminde olduğunu göstermektedir. Özellikle; 2021 yılından itibaren enflasyonist bir döneme giren Türkiye'de, toplam vergi gelirleri içerisindeki KDV tahsilat miktarı son on yılın üzerine çıkmıştır. Buna karşılık özel tüketim vergisinin tahsil edilen vergi gelirleri içerisindeki payı değişmezken dolaylı vergiler içerisindeki payı ise nispeten azalma eğilimindedir. Burada bir çelişki varmış gibi görünse de aslında durum, toplam vergi gelirleri içerisindeki önemli iki vergi olan Gelir ve Kurumlar Vergi gelirlerindeki azalmadan kaynaklanmaktadır.

OECD'ye ait istatistikler baz alınarak; OECD kapsamında yer alan ülkelerdeki satış vergilerinin ortalama vergi yükü ile Türkiye'deki satış vergilerinin ortalama vergi yükü karşılaştırıldığında, Türkiye'deki vergi yükü miktarının OECD ortalamasının üzerinde olduğu görülmektedir. 2021 yılı verilerine göre Türkiye'de satış üzerinden tahsil edilen vergilerin toplam vergiler içerisindeki payı %42.09 iken OECD bu oran %32,44' olarak hesaplanmıştır.¹⁶⁹ Bu durum; OECD kapsamında yer alan ülkelerin kişi başına düşen milli gelir tutarları dikkate alındığında, Türkiye'de ücretle çalışanlar üzerindeki vergi yükünün ne kadar ağır olduğunu da göstermektedir.

¹⁶⁹ OECD, Tax Revenues, <https://data.oecd.org/tax/tax-on-goods-and-services.htm#indicator-chart>, (03.05.2023)

2.2.1.2. Dolaysız Vergiler

Dolaysız vergiler, vergi yansımalarının geçerli olmadığı vergi türüdür. Bu tür vergilerin asıl mükellefler, gelir ve kazanç elde edenlerdir. Dolaysız vergilerde, bu vergiyi ödemekle yükümlü tutulan kişilerin; sübjektif özellikleri (medeni durumu, kişisel özellikler vb.) dikkate alınır. Bu tür vergilere, gelir ve kurumlar vergisi örnek olarak gösterilebilir.

Dolaysız vergilerin vergi adaletine daha yakın olduğuna ilişkin olarak çok sayıda görüş bulunmaktadır. Dolaysız vergilerin vergiyi yansıtma özelliğinin bulunmaması ve mükellefinin nihai mükellef olması nedeniyle vergi yükü asıl mükellefin üzerinde kalmaktadır. Bu nedenle vergi tazyiki adı verilen vergi baskısını da en çok bu tür verginin mükellefleri hissetmektedir. Bir ülkede mevcut vergi sisteminin, vergileme ilkeleri açısından değerlendirebilmesi için o ülkenin vergi yapısının çok iyi bilinmesi gerekir. Ayrıca dolaysız vergilerin gelir dağılımında pozitif bir etkisi bulunmaktadır. Bu vergiler, yüksek gelir elde edenlerden yüksek düzeyde vergi toplanmasına yol açmaktadır. Böylece zengin kesimden fakir kesimlere servet transferi özelliği göstermektedir. Ancak vergi sistemlerini ağırlık olarak dolaylı vergiler üzerine inşaa eden toplumlarda, gelir dağılımı adaletsizliği yaygın olup vergi yükü genelde ücretli çalışanlar üzerinde kalmaktadır.

Türkiye’de toplanan vergi gelirleri içerisinde, dolaylı vergilerin %70’e yakın bir paya sahip olduğu hesaba katıldığında; vergi yükünün, tasarruf oranı düşük ama tüketim eğilimi yüksek ücretli çalışanlar üzerinde kaldığı sonucuna varabiliriz. Dolaylı ve dolaysız vergiler arasındaki bu dengesizlik, vergi adaletinin ters yönde işlediğini göstermektedir. Aşağıda yer alan tabloda, dolaylı ve dolaysız vergilerin yıllar itibariyle miktarı ve oranları hakkında bilgi vermektedir. Vergi sistemlerini ağırlık olarak dolaylı vergiler üzerine inşaa eden toplumlarda, gelir dağılımı adaletsizliği yaygın olup vergi yükü genelde ücretli çalışanlar üzerinde kalmaktadır. Tabloda yer alan veriler incelendiğinde, dolaylı vergilerin, toplam vergi gelirleri içerisindeki ağırlığı tüm yıllarda yüksek düzeyde kaldığı görülmektedir.

Tablo 9: Dolaylı- Dolaysız Vergilerin Toplam Vergiler İçerisindeki Oranı

Yıllar	Dolaylı Vergiler (Bin)	Dolaysız Vergiler (Bin)	Vergi Gelirleri Toplamı (Bin)	Dolaylı Vergilerin Oranı (%)	Dolaysız Vergilerin Oranı (%)
2010	163.747.502	72.240.135	235.714.637	68,4	31,6
2011	275.571.292	89.187.25	284.490.017	67,7	32,3
2012	215.435.154	101.783.465	317.218.619	66,8	33,2
2013	257.357.138	110.160.589	367.517.727	69,2	30,8
2014	275.457.133	126.226.823	401.683.956	67,5	32,5
2015	322.818.884	142.404.955	465.229.389	68,5	31,5
2016	359.023.329	170.584.572	529.607.901	67,3	32,7
2017	424.251.268	201.831.147	626.082.415	67,0	33,0
2018	478.628.172	259.552.229	738.180.401	62,8	37,2
2019	524.770.073	295.378.113	820.148.186	63,9	36,1
2020	666.400.664	316.857.829	983.258.493	67,7	32,3
2021	919.815.190	475.757.022	1.395.545.673	65,9	34,1
2022	1.817.722.428	891.256.673	2.708.979.101	71,84	28,16

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, www.gib.gov.tr, Gelir İstatistikleri, 2010-2022.

Tablodan görüleceği üzere 2022 yılında toplanan dolaylı vergilerde bir önceki yıla oranla önemli bir artış kaydedildiği gözlenmektedir. Yüksek enflasyonun neden olduğu mal ve hizmet fiyatlarında yaşanan artışlar, toplam vergi gelirleri içerisinde KDV gibi dolaylı vergilerin de payının artmasına yol açmıştır.

2.2.2. Kaynağına Göre Vergiler

Verginin ne üzerinde alınacağı uzun yıllar boyunca tartışılmış konulardan birisidir. Thomas Hobbes'dan bu yana verginin; gelir, servet ve harcamalar gibi

kaynaklardan alınıp alınmayacağı konusu öğretilerde tartışılma gelmiştir. Geline son durumda bu üç kaynağında vergilendirildiğini görmekteyiz.¹⁷⁰

Geliri tespit ederken, düzenli bir kaynaktan sağlanan iktisadi gelirin mi esas alınacağı yoksa harcamaların mı esas alınacağı konusu, mali iktisatçılar tarafından incelenmiştir. John Stuart Mill, Hicks gibi maliyeciler, gelirin kaynağı olarak harcamaları esas almışlardır. Harcamaların vergilendirilmesini savunmuşlardır. Diğer maliyeciler, sürekli bir kaynaktan elde edilen gelirlerin (ticari faaliyet, emek faaliyet vb) vergilendirilmesini savunmuşlardır. ¹⁷¹Sonuç olarak; vergiler, vergi ödeme yükümlülerinin iktisadi kaynakları üzerinden alınır. Türk vergi sistemi de iktisadi kaynağına göre vergileri; gelir, servet ve harcama vergileri olmak üzere üçlü bir sınıflandırmaya tabii tutarak. vergi sistemini dizayn etmiştir. ¹⁷²

2.2.2.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Chicago Üniversitesi'nden Profesör Henry C. Simons dahil bazı iktisatçılar, bir kişinin gelirini; bir dönem içinde elde ettiği gelirin, dönem sonundaki varlıklarının değerinden çıkarılması ve dönem içinde harcamaların değerlerinin toplamından oluştuğunu ifade etmişlerdir.¹⁷³ Gelir vergisini konusunu, kişilerin elde ettikleri gelirler oluşturmaktadır. Gelirin iktisadi gelir olarak ele alınması, vergilemede adaleti zedeler. İktisadi gelir: Kişilerin aynı zenginlikte kalmak koşuluyla, dönem başı ve dönem sonundaki net harcama gücündeki artışı esas alır. Mali gelir ise: kişilerin, ödenecek vergiye esas teşkil edecek ödeme gücünü esas alır. Mali gelirin tespitinde Kaynak Teorisi ve Safi Artış teorilerinden yararlanılmaktadır. Kaynak teorisi, üretime dahil olan üretim faktörlerinin bu üretime bağlı ve sürekli elde edilen gelirin vergilendirilmesi gerektiği üzerinde durmaktadır. Türk Vergi Sistemi'nde; ticari kazanç, ücret, zirai kazanç, menkul sermaye iratları bu teori esas alınarak vergilendirilmektedir. Safi Artış teorisi ise, gelirin bir kaynaktan devamlı olup

¹⁷⁰ Aktan, (Vergileme Vergi Teorisi), s. 56

¹⁷¹ Robert B. Ekelund jr ve Robert D. Tollison, "The New Political Economy of J. S. Mill: The Means to Social Justice", *The Canadian Journal of Economics / Revue canadienne d'Economie*, Cilt: 9, Sayı: 9, 1976, ss. 213-231,s. 127.

¹⁷² Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, s. 268.

¹⁷³ Frederic Benham, "What is the Best Tax-System?", *Economica*, May, 1942, New Series, Cilt: 9, Sayı: 34 (May, 1942), pp. 115-126, s. 121.

olmadığı ile ilgilenmez. Bu teoride; belli bir dönemde, satın alma gücünde meydana gelen artışlar gelir kabul edilerek vergilendirilmektedir. Diğer Kazanç ve iratları bu esas alınarak vergilendirilmektedir.

Türk vergi sisteminde; gelir üzerinden alınan vergiler düzenlenirken gelirin unsurları tek tek sayılarak, bu unsurlardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Söz konusu unsurlar, gerçek kişiler veya tüzel kişiler tarafından elde edilebilir. Bu durumda, gerçek kişi kazançları gelir vergisinin konusuna girerken, tüzel kişilerin gelirleri Kurumlar Vergisi kapsamına girmektedir. Tüzel kişilerde ise vergiyi doğuran olay; kurumların, gelir vergisi kanununda yazılı gelir unsurlarını elde etmesi veya iş ve işlemlere aracılık etmeleri ile ortaya çıkmaktadır.

2.2.2.2. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler

Bir yüzyılı aşkın süredir, vergi akademisyenleri ve ekonomistler bir verginin gelirden ziyade servet ve tüketim üzerinden alınmasının yararları konusunda tartışmışlardır. Thomas Hobbes'dan bu yana çoğu iktisatçı, "adil vergiyi" sadece kişisel harcamalar için geçerli bir vergi olarak tanımlarlar.¹⁷⁴ Harcamalar üzerinden alınan vergiler; mal ve hizmet fiyatının içine gizlendiğinde mali aneztesi özelliği göstermektedir. Bundan ötürü, vergiyi ödeyen kişilerce çok fazla hissedilmemektedir. Bu özelliğinden dolayı, günümüzde ülkelerin vergi gelirleri içerisinde bu tür vergiler çok fazla yer tutmaktadır.¹⁷⁵ Türk Vergi Sistemi, harcamalarında vergilendirildiği bir sistem üzerine kurulmuştur. Bu kapsamda tahsil edilen vergiler:

- Özel Tüketim Vergisi
- Katma Değer Vergisi
- Özel İletişim Vergisi
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
- Şans Oyunları Vergisi olarak sıralanmaktadır.

¹⁷⁴ Barbara H. Fried, "Fairness and the Consumption Tax", *Stanford Law Review*, Cilt: 44, Sayı: 5, 1992, pp. 961-1017, s. 961-962.

¹⁷⁵ Okan Erol, **Kisisel Harcama Vergisi - Türk Vergi Sistemi İçin Bir Reform Önerisi**, Kadir Has Üniversitesi, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010, s.58.

2.2.2.3. Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Servet; belli bir dönemde kişilerin (gerçek veya tüzel kişi) sahip olduğu taşınır ve taşınmaz mal ve hakların iktisadi değeridir diyebiliriz.¹⁷⁶ Servetin vergilendirilmesinde temel amaç: vergi dağılımında adaletin sağlanması, yatay ve dikey eşitliğin sağlanmasına yöneliktir.¹⁷⁷ Gerçekten de gelir dağılımında adaletsizliği ortadan kaldırmak, vergi yükünün adil ve dengeli dağılımını sağlamak üzere servet vergileri önemli bir araç olarak kullanılmaktadır. Türkiye'nin gelir dağılımındaki adalet durumu gini katsayısı esas alınarak incelendiğinde, Dünya genelinde en kötü altıncı ülke olduğumuz görülecektir.¹⁷⁸

Türk Vergi sistemi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını sağlamak üzere, değişik servet vergilerini düzenlenmiştir. Servet vergilerinin bir kısmı, Linhdal teorisinde yer alan fayda vergisi gibi düşünülebilir. Türkiye 'de uygulanmakta olan, motorlu taşıtlar vergisi buna güzel bir örnektir. Bunun dışından Türk vergi sisteminde yürürlükte bulunan servet vergileri;

- “*Motorlu Taşıtlar Vergisi*
- *Emlak Vergisi*
- *Veraset ve İntikal Vergisi* “ şeklinde düzenlenmiştir.

2.3. TÜRKİYE'DE ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Türk vergi sisteminde; ücretlilerin elde ettikleri gelirler, gelir üzerinden alınan vergiler sınıflandırılmasına dahil edilerek vergilendirilmektedir. Gelir Vergisi Kanun'u; ücret gelirini, diğer gelir unsurları gibi gerçek kişinin emeğinin karşılığı olarak elde ettiği bir gelir aynı zamanda bir kazanç olarak kabul ettiği için vergilendirmektedir. Nitekim Anayasa'da, herkesin kamu giderlerinin finansmanına gücü oranında katılması zorunlu tutulmuştur. Bu nedenle, ücret gelirinin istisna ve indirimler sonrası kalan tutarı üzerinden vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak,

¹⁷⁶ Onur Eroğlu, **Servetin Vergilendirilmesi Ve Türkiye Uygulaması**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2010, s.4.

¹⁷⁷ Ersan Öz , Hüseyin Kutbay, Davut Buzkiran, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Sayı:4 Yıl:2014, s. 87.

¹⁷⁸ Serdar Acun, **Gelir Ve Servet Dağılımının Belirleyenleri, Sonuçları: Türkiye Örneği**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İstanbul 2018, s. 69-70.

vergilemenin çalışanlar üzerindeki yük oluşturmayacak adil bir şekilde hesaplanması ve tahakkuk etmesi zorunludur.

Bu nedenle; ücret geliri, sübjektif özelliklerin dikkate alındığı bir yöntem ile vergilendirilmektedir. İktisadi gelir olarak kabul edilen ücret gelirinin, mali gelir olarak vergilendirilebilmesi için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu aynı zamanda vergiye müteallik tüm işlemlerin başlayabilmesi için de ön koşuldur.

2.3.1. Vergiyi Doğuran Olay Açısından Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi

Vergi alacağını doğması için kanunlarda yazılı şekilde, vergiye tabi iş ve işlemlerin gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu işlemlerin gerçekleşmesi aynı zamanda vergiyi doğuran olayın vukuu bulmasına yol açmaktadır. Nitekim; vergiyi doğuran olay, vergisel işlemlerin başlatılmasının ön koşuludur. Vergi Usul Kanunu'nda verginin doğumuna bağlanılan olay"... vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar" şeklinde tanımlanmıştır. Vergiyi doğuran olay, bütün gelir türlerinde aynı şekilde gerçekleşmemektedir. Örneğin; Gelir Vergisi Kanun'u, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini "elde etme" durumuna bağlanmıştır. Gelir Vergisi Kanun'u, elde etme kavramını; bir takvim yılı içerisinde elde edilen kazanç ve iratların safi tutarı" şeklinde tanımlayarak vergiyi doğuran olayın tipiklik unsuru açısından düzenlemiştir.¹⁷⁹

Vergi Usul Kanunu'nun 3.maddesi "vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas alınır" hükmü ile vergilendirmede tipiklik gibi hukuki özün yanı sıra ekonomik özünde dikkate alınması gerektiğini ifade etmiştir. Ekonomik yaklaşım ilkesi olarak adlandırılan bu ilkeye göre; vergilemede vergiyi doğuran olayın sadece dış görünüşünü değil anlam ve içeriklerinin de vergiyi ele alınması gerekmektedir. Örneğin; mesleğini serbest olarak ifa eden bir hekim, yaptığı işlemler sonucu serbest meslek makbuzu düzenlemiş olsa dahi çalışmasının niteliği hizmet sözleşmesinin unsurlarına uygunsa, elde edilen gelirin niteliği ücret olarak değerlendirilecektir.

¹⁷⁹ Öncel, Kumrulu, Nami ve Göker, s.264.

Gelirin yukarıda yapılan tanımından hareketle, gelirin; kişisel, yıllık ve elde edilmiş olması unsurlarından oluştuğunu söyleyebiliriz. Bu unsurlar aşağıda başlıklar halinde incelenecektir.

2.3.1.1. Gelirin Kişiselliği

Türk Medeni Hukuku'na göre kişi; haklardan yararlanan, hak sahibi olan varlık demektir. Kişiler, hak sahibi olabileceği gibi borç altına girebilme özelliğine sahip varlıklardır. Kişilik: doğumla başlamakla birlikte bazı haklar açısından ana rahmine düştüğü anda başlamaktadır. Gerçek kişinin, vergi mükellefi olabilmesi için hak ehliyetine sahip olması yeterlidir. Ayrıca fiil ehliyeti aranmaz. Gelirin kişisel olması, ödeme gücünün tespiti açısından verginin niteliğini sübjektif karakterli bir yapıya sokar.¹⁸⁰

Türk Medeni Hukuk'u kapsamında yer alan Kişiler Hukuk'u, gerçek kişi ve tüzel kişi olmak üzere ikili bir yapıda incelenmektedir. Gerçek kişiler; tam ve sağ doğmakla kişilik kazanırken, tüzel kişiler kanunların öngördüğü organlara sahip olmakla hak sujesine hak kazanırlar. Şirketler, tüzel kişilikler içerisinde var olan en yaygın topluluk türüdür. Gelir vergisinin konusunu gerçek kişilerin gelirleri oluştururken, tüzel kişilerin gelirleri kurumlar vergisinin konusuna girmektedir.

2.3.1.2. Gelir Yıllık Olma Özelliği

Gelirin yıllık olması, ödeme gücünün doğru tespit edilmesi açısından önemlidir. Gelirin; yılın belli dönemlerinde artması veya azalması, ödeme gücünün doğru şekilde tespit edilmesinde engel olabilir. Bu nedenle, gelir takvim yılı esas alınarak belirlenir. Takvim yılı ayrıca hesap dönemidir. Özel durumla hariç gelir yıllık olarak hesaplanır. Yıllara sari inşaat ve onarım işleri, gelirin yıllık olma özelliğinden sapma olarak değerlendirilir.

¹⁸⁰ Kamil Mutluer ve Nilay Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku, Genel ve Özel Hükümler**, Yetkin Yayınları, 2019, İstanbul, s. 356.

2.3.1.3. Gelir Elde Edilmiş Olması

Gelir Vergisi Kanun’u açısından “elde etme” kavramı, tipiklik unsuru bakımından vergiyi doğuran olaya yol açan işlemlerdir. Elde etme kavramı, verginin tarh edilmesinde ve vergiye ilişkin zaman aşımının belirlenmesinde önemli bir yer tutar. Vergi alacağı; alacağın doğduğu tarihteki vergi kanunlarına göre terettüp ettiğinden, bu anlamda elde etme kavramı belirleyici olmaktadır.¹⁸¹

Gelir Vergisi Kanun’unda, “elde etme” kavramı ile ilgili olarak herhangi bir tanımlama yapılmamış olup, değişik maddelerde adı geçen kavram kullanılmıştır. Örneğin; menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, arızı kazançlarda, münferit beyannamenin verilmesinde, emlak vergisinin gider yazılması durumlarda elde etme kavramı kullanılmıştır.

Ücret gelirinin, vergi kanunları uyarınca vergilendirilebilir olması için tahakkuk etmesi tek başına yeterli değildir. Ücret gelirlerinde elde etme olgusu, aynı zamanda hukuki tasarruf ve ekonomik tasarruf hakkının (talep edilebilir) da oluşmasına bağlıdır. Çünkü; gelirin tahakkuk ettirilmesi, gelir üzerinde mutlak tasarruf etme hakkına sahip olma anlamına gelmez. Örneğin; ücretin aylık ödeneceği kararlaştırılan bir iş sözleşmesinde, günlük çalışma ile tahakkuk işlemi gerçekleşir ancak gelirin talep edilebilir olması için kararlaştırılan çalışma sürelerinin dolması gerekir.¹⁸²

Ücret gelirlerinde; gelir sahibi tarafından talep edilebilir halde geldiğinde elde edilmiş sayılır. Nitekim ücretlilerde tasarruf hakkı, ekonomik tasarruf hakkına karine oluşturur. Hukuken talep edilebilir hale gelmiş ücret geliri ödenmemiş olsa dahi, elde edilmiş sayılacaktır.

2.3.2. Verginin Konusu Açısından Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi

Türk vergi sistemi; mükellef, verginin konusu ve vergiyi doğuran olay olmak üzere üçlü bir sistem üzerine kurulmuştur. Vergiyi doğuran olay, mükellefin verginin

¹⁸¹ Öncel ve diğerleri, s.266.

¹⁸² Nazım Bahri Safoğlu, **Türk Vergi Sisteminde Gelirin Elde Edilmesinde Tahakkuk Ve Tahsil Esasları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, 2007, s.39-40.

konusuna giren işlemlerde bulunması sonucunda ortaya çıkmaktadır.¹⁸³ Verginin konusu ise; vergilemeye esas teşkil eden, vergilemenin kaynağı olarak üzerinden vergi hesaplanan iktisadi değerlerdir.¹⁸⁴

Türk Vergi Sistemi'nde, verginin konusu, servet, harcama veya gelir olabilmektedir. Ücretli çalışanlarda verginin konusu, çalışmaları karşılığında kendilerine ödenen ücret veya ücret olarak kabul edilen değerlerdir.

2.3.3. Vergi Mükellefiyeti Açısından Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi

Türkiye'de yürürlükte bulunan vergi kanunlarına göre mükellef: Verginin borçlusu olan kişidir. Mükellef; vergiye tabi işlemleri gerçekleştiren ve vergiyi doğuran olayın oluşmasında yol açan kişidir. Nitekim, mükellefiyetin oluşabilmesi için: Gerçek veya tüzel kişilerin verginin konusuna giren işlemlerde bulunarak vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine yol açması gerekir. Kanunlarda vergi mükellefiyetinin tesisi için kanuni veya fiil ehliyet aranmamaktadır. Türk Vergi Sistemi içerisinde mükellefiyet kavramı, tam mükellef veya dar mükellef olmak farklı şekilde değerlendirilmektedir.

2.3.3.1. Tam Mükellefiyet Açısından Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi

Mükellefiyet kavramı ile Devlet aygıtı arasında çok sıkı bir ilişki bulunmaktadır. Bir devletin vatandaşları yaşadığı devletin sınırları içerisinde elde ettikleri gelirlerden dolayı (mülklik ilkesi) vergilendirmeye tabii tutulduğu gibi salt o ülkenin vatandaşı (şahsilik ilkesi) olduğu için yabancı bir devlette elde ettiği gelirler üzerinden de vergilendirmeye tabi tutulabilirler. Buna ek olarak; yabancı ülke vatandaşlarının da o ülke sınırları içerisinde gerçekleştirdiği faaliyetler sonucunda elde ettiği gelirler söz konusu olabilir. Bu durumda, bu gelirlerde vergini konusuna dahil olur. Türk vergi hukukunda mükellefiyet kavramının yüklendiği anlam, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarında ayrı şekilde ele alınmıştır.¹⁸⁵

¹⁸³ Mutluer ve Kuzeyli, s. 165.

¹⁸⁴ Susam, s. 253.

¹⁸⁵ Cihat ÖNER, "Dar Mükellefiyette Ticari Kazancın Türkiye'de Elde Edilmediği Sayıldığı Haller", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt :63, Sayı :2, 2014, s.366.

Vergi hukukunda mükellefiyet kavramı, yurtiçindeki yerleşikler ve yurtdışında yerleşiklerin gelirleri tam ve dar mükellef olarak ikili bir ayrıma tabi tutularak açıklanmıştır. Buna göre; tam mükellefler, Türkiye içinde veya dışındaki tüm kazanç ve iratlarından dolayı vergiye tabi olacaklardır. Ücret gelirlerinin, tam mükellefiyet kapsamında vergiye tabii tutulması için hizmetin ülke sınırları içerisinde gerçekleştirilmesi ve hizmetten Türkiye’de yararlanılması gerekmektedir. Tam mükellefiyetin tesisi için uyrukluk ve ikametgâh ölçütü dikkate alınarak değerlendirme yapılmaktadır

2.3.3.1.1. Tam Mükellefiyette İkametgah Ölçütü

İkametgâh esasında; ikametgahı Türkiye’de bulunanlar ile bir takvim yılı içerisinde Türkiye’de altı aydan fazla süre ile oturanlar Türkiye’de yerleşmiş sayılarak, tam mükellef olarak vergilendirilirler. Oturma süresinin; otel, pansiyon veya başka bir yerde geçirilmesinin veya bulunduğu ülkeden geçici olarak ayrılmalar 6 aylık sürenin hesaplanmasında önem arz etmemektedir.¹⁸⁶

Örneğin; 15.11.2020- 23.06.2021 tarihleri arasında Türkiye’de bulunan bir kimse tam mükellef olarak kabul edilemeyecektir. Oturma süresi takvim yılı olarak değerlendirileceğinden; örnekteki kişi, 2020 yılı takvim yılında 46 gün, 2021 takvim yılında 173 gün Türkiye’de kalmıştır. Bu nedenle dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilecektir. Dolayısıyla, bu kişinin sadece Türkiye’de elde ettiği gelirler vergileme kapsamında değerlendirilecektir.

Ancak Gelir Vergisi Kanunu’nda Türkiye’de 6 aydan fazla süre kalsalar bile tam mükellef olarak değerlendirilmeyecek kişiler *numerus clausus* olarak sayılmıştır. Bu kişiler; belli bir işin icrası için geçici görevle Türkiye’ye gelen; iş, bilim ve fen insanları, tedavi ve öğrenim amacıyla gelenler, mücbir sebepler yüzünden Türkiye’de kalanlar (hastalık, tutukluluk ve hükümlülük halleri), medya organlarında çalışanları kapsamaktadır.

¹⁸⁶ Öncel ve diğerler, s.270.

2.3.3.1.2. Tam Mükellefiyette Uyrukluk Ölçütü

Gelir Vergisi Kanun'u uyrukluk ölçütünü esas alarak; Türk vatandaşlarının, yurt içinde ve yurt dışında elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirme esaslarını düzenlemiştir. Ancak bu kişiler ikili sosyal güvenlik anlaşmaları uyarınca ilgili ülkelerde vergilendirilmiş ise, ilgili ülkeden ödenen vergiler, Türkiye'de ödenecek vergilerden istisna edilecektir. Uyrukluk ölçütü, bir yönüyle uluslararası vergilendirmeyi ilgilendiren çifte vergilendirme sorununa yol açabilmektedir.

Çifte vergilendirmeyi önleme amacına yönelik uluslararası sözleşmeler yolu ile sorunlara çözüm bulunmaya çalışılmıştır. Sözleşmeler aracılığıyla; çifte vergilendirmeyi önleme açısında; matrahtan indirim yöntemi, mahsup yöntemi veya istisna yöntemleri geliştirilmiştir.¹⁸⁷ Günümüzde, en çok uygulanan sistemi, mahsup yöntemidir,

Örneğin; Yurtdışına çalıştırılmak üzere gönderilen Türk işçilerin; buralardan elde ettiği kazançların vergilendirilmesinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin ikinci fıkrası esas uyarınca uyrukluk ilkesi esas alınarak stopaj usulü ile yapılacaktır.

Örneğin, Yurtdışında Kurulu bulunan bir Türk şirketin, faaliyette bulunduğu ülke vatandaşlarını istidam etmesi durumunda burada çalışan kişiler dar mükellef olarak vergilendirilecektir.

Örneğin, Yurtdışında geçici görevle bulunan bir Türk vatandaşının bu ülkede taşınmaz mal satın alıp kiraya vermesi karşılığında gelir elde etmesi durumunda; elde edilen gelir ilgili ülkede vergilendirilirse, Türkiye'de ayrıca vergilendirme işlemi yapılmayacaktır.¹⁸⁸

2.3.3.2. Dar Mükellefiyet Açısından Ücretlilerin Vergilendirilmesi

Bu mükellefiyet kapsamında giren kişilerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları vergiye tabi tutulmaktadır. Oysa; Tam mükellef kapsamında değerlendirilen kişilerin yurt içinde veya dışında elde ettikleri tüm kazanç ve iratlar

¹⁸⁷ İbrahim Nihat Bayar, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Eylül, 2006, s. 19.

¹⁸⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, 112 Seri No'lu Genel Tebliğ

vergiye tabi tutulmaktadır. Mükellefiyetin niteliğinin tespiti açısından Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan çok sayıda tebliğ ve özelge bulunmaktadır¹⁸⁹

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın tarafından yayımlanan tebliğ uyarınca; yurtdışında yaşayan Türk vatandaşları, Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan haller dışında dar mükellefiyete tabii olarak vergilendirilmektedir. Ancak bu kişiler, tevkif suretiyle vergilendirilen; ücret, serbest meslek kazancı, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı elde etmiş olması veya değer artış veya arızı kazanç elde etmiş olmaları halinde ayrıca beyanname vermeyecek ve gelirleri toplanmayacaktır.¹⁹⁰

147 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “Kanuni ve İş Merkezi Türkiye’de Olmayan Dar Mükellefiyete Tabi İşverenlerce Hizmet Erbabına Döviz Olarak Ödenen Ücretler” başlıklı bölümünde; işverenlerden, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanların yanında çalışanlara döviz olarak ödeme yaptıkları hizmet erbabı için vergi kesintisi yapılmayacaktır.

2.3.4. Ücret Gelirinin Vergilendirme Yöntemleri

Türk vergi sisteminde ücret geliri elde edenlerin vergilendirme yöntemi, gerçek usul ve diğer ücretlilerin vergilendirmesi şeklinde yapılmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu’nun 63.maddesi gerçek usulün, 64.maddesi ise diğer ücretlilerin vergilendirme esaslarını düzenlemiştir. Bunların dışında kaynaktan kesme usulü ile özel şekilde vergilendirilen ücret gelirleri de bulunmaktadır.

2021 yılında 7349 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme sonrasında 2022 yılından geçerli olmak üzere, diğer ücretliler kapsamında yer alan çalışanlar için vergi ödeme yükümlülüğü kaldırılmıştır.

2.3.4.1. Ücret Gelirinin Gerçek Usul Açısından Tespiti

Ücretlerin vergilendirmesinde kural olarak gerçek usul yöntemi uygulanır. Gerçek usulde vergilendirme: Yıllık beyanname ve tevkifat usulü ile yapılmaktadır. Gerçek usulde vergilendirmede esas alınacak ücret, safi olarak hesaplanır. Safi tutara

¹⁸⁹ Gürcü Güngör, “Gelir Vergisi Kanunu’nda Konu ve Mükellefiyet”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:174, 2014, s.14.

¹⁹⁰ 210 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

ulaşmak için 63.maddede yazılı indirimler düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden vergilendirme işlemi gerçekleştirilmektedir.

Gayri safi tutar; çalışana, hizmetleri karşılığı verilen para, ayın ve sağlana menfaatlerin toplamı esas alınır. Gayri safi tutar belirlendikten sonra aşağıda yazılı indirimler, bu tutardan düşülr. Bu indirimlerden sonra vergi matrahına ulaşılır.

- Kanunla kurulan emekli sandıklarına yapılan ödemeler
- Şahıs sigorta primleri
- Kamu kurumları için yapılan yasa kesintiler
- Sendikalar ödenen aidatlar
- Engellilik İndirimi

Yukarıda yer alan indirimler, verginin matrahından indirilirken, daha sonraki bölümlerde daha detaylı bir şekilde aktarılabak olan asgari geçim indirimi, hesaplanacak gelir vergisi tutarından doğrudan düşülmektedir.

2.3.1.4.1. Gelirlerini Yıllık Beyanname ile Bildirecek Ücretliler

Ücretlilerin vergilendirmesinde esas olan tevkifat (kaynaktan kesme) usulüdür. Yıllık beyanname, kanunda yazılı istisnalar dışında uygulanan bir yöntem değildir. Ayrıca; tek işverenden alınan ve kaynaktan kesilme usulü ile vergilendirilmiş ücretliler, tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile bildirilmezler.¹⁹¹

Tam mükellef gerçek kişinin, ücret gelirinin yıllık beyanname ile bildirmesi için aşağıda yazılı şartların oluşması gerekmektedir.

- Kaynaktan kesme suretiyle vergilendirilen ve birden fazla işverenden alınan ücretlerin birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, Kanun'da yazılı hadleri (2022 yılı için 70.000 TL) aşan ücret gelirleri yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Örneğin; Birinci işverenden 43.000, ikinci işverenden 38.000 TL ücret alan çalışan için, ikinci işverenden alınan ücret, gelir vergisi kanunun 2.dilimi olan 70.000 TL yi aşmadığı için yıllık beyanname vermeyecektir.

¹⁹¹Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin-/beyannamerehberi/2020_ucret.pdf, (12.05.2020), s.20.

Örneğin; Birinci işverenden 43.000, ikinci işverenden 38.000, üçüncü işverenden 45.000 TL ücret alan çalışanın ikinci ve üçüncü işverenden aldığı gelirlerin toplamı 70.000 TL' yi aştığı için tüm ücretleri dahil ederek yıllık beyanname verecektir.

- 01.01.2020 tarihinden itibaren, birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşan ücret gelirleri yıllık beyanname ile bildirileceklerdir.¹⁹²

Örneğin; Birinci işverenden 850.000, ikinci işverenden 65.000 TL ücret alan çalışanın ikinci İşverenden aldığı ücret 70.000 TL' yi aşmamasına rağmen, birinci ücret ile birlikte 880.000 TL'yi aştığı için, elde edilen ücret yıllık beyanname ile bildirilecektir.

- Kaynaktan kesme usulü ile vergilendirilmemiş ve istisna kapsamında sayılmayan ücretler,

- Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı,

- İstisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetliler.

27.05.2020 tarihinde yayımlanan 311 Seri No'lu GVGT tebliği ile birlikte yıl içerisinde iş değişikliği yapanlar, kısmi süreli çalışanlar ve aynı ortalık bünyesinde çalışan ücretlilere, matrahlarını kümülatif olarak bildirme hakkı verilmiştir. Esasen daha önce Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 160 Seri No'lu tebliğ ve 16 No'lu Sirkülerde konu ile ilgili düzenlemeler mevcuttu. Ancak bu yeni düzenleme ile ücretlilere, matrahı taşıma veya taşımama konusunda serbesti sağlanmıştır. Ancak bu durumda, kaynaktan kesilmiş vergi matrahının, yıllık beyanname sınırını aşması halinde, yıllık beyanname verilmesi zorunluluğu doğacaktır.

Dar mükellef kapsamında değerlendirilen ücretlilerin gelirleri, kaynaktan kesilmesi usulü ile vergilendirilmiş ise, bu kişiler yıllık beyanname vermeyeceklerdir. Aksi halde, bu kişiler tarafından münferit beyanname verilecektir.

¹⁹² 311 Sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği

2.3.1.4.2. Ücret Gelirlerinin Kaynaktan Kesilmesi Yöntemi

Gelirin kaynağından vergilendirilerek ödenmesi düşüncesi, çok eski tarihlere kadar dayanmaktadır. Prisko E. SOOS'a göre; kaynaktan vergilendirme, (tax withholding payable), merkezi olma özelliği nedeniyle dünya tarafından büyük bir ilgiyle kabul görmüştür. Bu vergilendirme türünün; maaş ve ücretler üzerinden toplanması nedeniyle, kişisel gelir vergilerinin belkemiğini oluşturmaktadır. Kaynağından yapılan vergilemede; vergi, doğrudan mükellefler tarafından değil de onlar adına sorumlu sıfatıyla vergi kesenlerden dolayı yoldan tahsil edilir. Bu konuda Birleşik Krallık özel bir deneyime sahiptir. Dünya tarihinde ilk gelir vergisi uygulamaları; Napolyon savaşları sonrasında, 1789 yılında William PITT öncülüğünde İngiltere'de ortaya çıkmıştır. Daha sonra İngiliz Maliye Bakanı (Exchequer) Henry ADDINGTON bu düzenlemeleri yasallaştırarak 1802 yılında kaynaktan vergileme sistemini resmi bir hale getirmiştir.¹⁹³

Kaynaktan kesme yolu ile vergileme, Türk Vergi Sistemi içerisinde: tevkifat, veya stopaj gibi isimlerle ifade edilmektedir. Kaynaktan vergilemenin en önemli yararı, verginin ödenmesini güvence altına alarak tahsil süresini kısaltmaktır. Ayrıca verginin toplanması açısından, vergi idaresinin iş yükünü hafifletmekte ve verginin ödenmesini kolay hale getirmektedir. Bu özellikleri sayesinde, Türk vergi sisteminde stopaj usulü hemen hemen tüm vergi türlerinde uygulanmakta olan özel bir durumu ifade etmektedir.

Ücretlilerin vergilendirmesinde, kaynaktan kesme usulü esas alınmaktadır. Yıllık beyanname vermek mecburiyetinde olmayan tüm ücretli çalışanların gelirleri, kaynaktan kesilme usulü ile vergilendirilmektedir. Buna ilişkin olarak GVK'nın 94.maddesinde düzenleme yer almaktadır. Bu göre; ilgili maddede sayılı kişi veya kurumlarda çalıştırılanlara yapılan ödemeler, kaynaktan kesme usulü ile vergilendirilecektir.

Ücretlilerden yapılacak tevkifat, artan oranlı tarifeye göre hesaplanacaktır. Tevkifat, safi ücret üzerinden yapılacaktır. Ancak bazı ücretler, tevkifat kapsamında değerlendirilmeyecektir. Bu ücretler;

¹⁹³ Pirooska E. Soos, "The Origins Of Taxation At Source In England", **Taxation: Critical Perspectives on the World Economy**, 1. Cilt, London, 2002, s. 49.50.

1-Gelir Vergisi Kanunu'nun 23.maddesinde yer alan istisnadan yararlanan ücret ödemeleri,

2-Yabancı bir memleketteki işveren tarafından hizmet erbabına doğrudan doğruya ödenen ücretler,

3- Gelir Vergisi Kanunu'nun 16.maddesindeki yazılı istisnalardan yararlanamayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlilerin ücretleri, Maliye Bakanlığı'nca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ücret ödemelerinden tevkifat yapılmayacaktır.

2.3.4.2. Diğer Ücretlilerin Vergilendirmesi

Ücretlilerin, gerçek usul esas alınarak vergilendirilmesi her zaman mümkün olmayabilir. Bazı ücretlilerin vergilendirilecek safi tutarının defter kayıtları ve hesap düzeni içerisinde tespit etmenin oldukça güç olduğu durumlar söz konusu olabilmektedir. Nitekim, defter tutma mecburiyetinde olmayan esnaflar açısından bu durum daha belirgin şekilde görülmektedir. Bu nedenle, bu nitelikteki kişilerin yanında çalıştırılan ücretlilerin vergilendirilmesinde farklı bir yöntem belirlenmiştir.¹⁹⁴ GVK 64.maddesi kapsamında vergilendirilen diğer ücretlilerin, vergi yükümlülükleri vergi karnesi aracılığıyla sağlanmaktadır. Ayrıca bu ücretlilerin ödeyecekleri vergi tutarı, yıllık bazda hesaplanan asgari ücretin brüt tutarının %25'i şeklinde belirlenmiştir. Bu kişiler, vergilerini Şubat ve Haziran aylarında iki taksit halinde ödemektedirler.

2021 yılında 7349 sayılı Kanun'la Gelir Vergisi Kanunu'nda değişiklik yapılmış ve 2022 yılından itibaren diğer ücretlilerin vergilendirilme usulü yürürlükten kaldırılmıştır. Düzenlemeden sonra Gelir Vergisi Kanunu'nun 64. Maddesi yürürlükten kaldırılarak, bu kapsamda değerlendirilen ücretliler vergi dışı bırakılmıştır. Ancak istisna kapsamında değerlendirilen ücretlilerin, asgari ücretin üzerinde gelir elde etmeleri halinde beyanname vermekle yükümlü mükellef olarak yıllık beyanname vermek zorunda kalacaklardır. Örneğin, 2023 yılında bir terzinin yanında aylık 10.008 TL ücret geliri elde ederek çalışan işçinin, bu ücreti vergi dışı tutulmuştur. Ancak, söz konusu ücretli aylık 10.100 TL gelir etmesi halinde, gelirini

¹⁹⁴ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, Kanyılmaz Matbaası. İzmir, 2018, s.122.

beyanname yolu ile bildirecek asgari ücret kadar kısmı istisna edilerek kalan üzerinden vergi hesaplanacaktır.¹⁹⁵

2.3.4.3. Kaynaktan Kesme Yöntemi Uygulanarak Vergilendirilen Özellikli Ücret Gelirleri

Jokey, jokey yamaları ve antrenörler; gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalıştırılan kişiler olarak değerlendirilerek vergiden istisna tutulmuşlardı. Ancak daha sonra Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 68.maddesi ile bu kişilere yapılacak ödemeler üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılması kararlaştırılmıştır.¹⁹⁶Yapılan düzenleme ile “6132 sayılı At Yarışları Hakkında Kanuna göre lisans sahibi olan veya lisans sahibince yetkilendirilen kişi tarafından organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamaları ve **antrenörlerine** ücret olarak yapılan ödemeler üzerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır.” hükmü getirilmiştir. Madde hükmünün uygulanmasına yönelik olarak 247 seri no'lu gelir vergisi genel tebliği yürürlüğe sokulmuştur.

Diğer yandan; ülkemizde sporun gelişmesi amacıyla yönelik olarak, sportif faaliyetlerde bulunanlara vergisel avantajlar sağlanmıştır. Bunların en önemlileri; bir takım sportif faaliyetlerin Katma Değer Vergisi Kanun'u dışında bırakılması, sporculara ödenen ücretlerin düz oranlı olarak kaynaktan kesme usulü ile vergilendirilmesi olarak sıralanabilir. Konu ile ilgili olarak GVK geçici 72.madde ile bu maddeye ilişkin açıklamaların yer aldığı 311 seri no'lu gelir vergisi genel tebliğinde, sporcuların vergilendirme usulü açıklanmıştır. Buna göre;

- a) Lig usulüne tabi spor dallarında;
 - 1) En üst ligdekiler için % 20,
 - 2) En üst altı ligdekiler için % 10,
 - 3) Diğer liglerdeki için % 5,

¹⁹⁵ 319 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

¹⁹⁶ Ahmet Kavak, “Jokeylere Ve Jokey Yamaları İle Antrenörlere Ödenen Ücretler Üzerinden Yapılan Gelir Vergisi tevkifatının Beyan Ve Ödeme Süresine İlişkin Sorun”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:70, s. 38.

b) Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden % 5 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

2.3.5. Vergi Tarifeleri Açısından Ücret Gelirlerinin Vergilendirmesi

Vergi tarifesi; verginin, kanunlarda belirtilen esas ve usullere göre hesaplanabilmesi için matraha uygulanan oran ve ölçüleri ifade etmektedir. Verginin hesaplanmasına esas teşkil edecek vergi tarifeleri; düz oranlı, artan oranlı ve tersine artan oranlı olarak sınıflandırılmaktadır. John Norregard artan oranlı vergilerin; marjinal vergi oranlarının, ortalama vergi oranlarından büyük olduğu durumlarda ortaya çıkacağını ifade etmiştir. Ortalama vergi oranı: Ödenen verginin gelire oranı iken, marjinal vergi oranı: Ödenen vergideki değişimin gelirdeki değişime oranı olarak ifade edilir. Bu durum aşağıdaki şekilde formele edilmiştir.¹⁹⁷

$$(dT/T) / (dR/R) > 1 = m(R) / t(R) > = m(R) - t(R) > 0$$

Musgrave ve Thin; marjinal vergi oranının ortalama vergi oranından büyük olmasını artan oranlı, marjinal vergi oranının ortalama vergi oranına eşit olmasını düz oranlı, marjinal vergi oranının ortalama vergi oranının altında kalması durumunda ise tarifenin azalan oranlı olduğunu belirtmiştir.¹⁹⁸

Verginin hesaplanması açısından; kurumlar vergisi düz oranlı, gelir vergisi ise artan oranlı tarife esas alınarak düzenlenmiştir. Ücretlilerin vergilendirilmesinde, artan oranlı tarife esas alınarak hesaplama yapılmaktadır. Artan oranlı vergi tarifelerine ilişkin hükümler GVK'nın 103.maddesinde yer almaktadır. 2023 yılı için gelir vergisi tarifesi aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

¹⁹⁷ John Norregaard, "Progressivity Of Income Tax System", **OECD Economis Studies**, p.15, 1990, s.85.

¹⁹⁸ Richard A Musgrave ve Tun Thin. "Income Tax Progression", **Journal of political Economy**, 1948, Cilt:56, Sayı: 6: s.498-514.

Tablo 10: 2023 Yılı Ücret Geliri Elde Edenler Açısından Uygulanacak Vergi Tarifesi

70.000 TL'ye kadar	Yüzde 15
150.000 TL'nin 70.000 TL'si için 10.500 TL, fazlası	Yüzde 20
370.000 bin TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL, fazlası	Yüzde 27
1.900.000 TL'nin 370.000 TL için 85.900 TL, fazlası	Yüzde 35
1.900.000 TL'den fazlasının 1.900.000 için 621.400 TL, fazlası	Yüzde 40

Kaynak: 323 Sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği Esas Alınarak Yazar tarafından oluşturulmuştur.

2.3.6. Verginin Ödenme Zamanı ve Tahsili Açısından Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi

Ücret gelirini yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar, bu gelirlerin elde edildiği yılı takip eden yılın Mart ayının 25'ine kadar beyanname ile bildirerek, Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki taksit halinde ödeme yaparlar. Ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 115 sayılı Vergi Usul Kanun'u sirkülerine göre yeni bir düzenleme yapıncaya kadar, yıllık beyanname verme ve beyannamede yazılı vergilerin ödenme süresi Mart ayının sonu olarak belirlenmiştir.

Diğer ücretliler kapsamında değerlendirilen çalışanlara ait vergi ödemeleri, gelirin elde edildiği yılı takip eden yılın Şubat ayının 25'ne kadar bildirimde bulunmak şartıyla, verginin ilk taksiti Şubat ayının sonuna kadar, diğer taksiti Ağustos ayının sonuna kadar ödemeleri gerekmektedir. Takvim yılının birinci yarısı içinde işe başlayanlar açısından yıllık verginin yarısı verginin karneye yazıldığı ayda, diğer yarısı takvim yılının sekizinci (Ağustos) ayında, takvim yılının ikinci yarısı içinde işe başlayanlarda ise verginin karneye yazıldığı ayda ödenmesi gerekmektedir.¹⁹⁹

Vergileri kaynaktan kesilme usulü ile tahsil edilen ücretliler açısından, ilgili döneme ait vergiler vergiyi kesenler tarafından takip eden ayın 26.günü akşamına kadar Muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirirler, 26. Günü akşamına kadarda

¹⁹⁹ Cevdet Okan Bahar, **Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005, s.98.

ilgili vergiyi öderler. Muhtasar beyannameyi, üçer aylık dönemler itibariyle bildiren mükellefler açısından, Nisan, Temmuz, Ekim, Ocak dönemlerinde 26'sına kadar beyannameleri vermeleri ve bu günün akşamına kadar kesinti tutarı vergiyi ödemeleri gerekmektedir.

2.3.7. Ücretlilerin Vergilendirilmesinde Belge Düzeni

Vergi Usul Kanunu'nun ikinci bölümünde, fatura ve fatura yerine geçen belgeler düzenlenmiştir. Söz konusu belgeler, vergi alacağının doğumu ve vergi alacağının tespiti açısından önem arz etmektedir. Bu nedenle: ücrete ilişkin ödemelerin bir belge düzenine bağlanması kanun koyucu tarafından zorunlu tutulmuştur. Uygulamada ücrete ilişkin ödemeler, ücret ödeme bordrosu ile tevsik ettirilir. Ücret ödeme bordrosunun; niteliği, yapısı ve bordroda bulunması gereken hususlar Vergi Usul Kanunu'nda detaylı şekilde açıklanmıştır.

Ücret ödeme bordrosu, aynı zamanda; ücretli çalışanların sigorta yükümlülüğünün ve sigorta primine esas matrahının tespit edilmesi açısından önemli bir işlev görmektedir. Bu işlevin gereği gibi yerine getirilebilmesi amacıyla; sosyal güvenlik hukukunda, ücret ödeme bordrolarına ilişkin özgü kurallar belirlenmiştir. Buna ek olarak, işçi alacaklarının tam ve doğru tespit edilmesi açısından; 4857 sayılı İş Kanun'unda işverenlere, ücret ödeme bordrosu gibi hüküm ihtiva eden ücret hesap pusulası düzenleme zorunluluğu getirilmiştir.

VUK'a göre; ücret ödeme bordrosu düzenleme yükümlülüğü işverenlere yüklenmiştir. Bu nedenle işveren niteliğinin tespiti bu noktada dikkat edilmesi gerekli birinci husustur. Gelir Vergisi Kanunu'nun 62.maddesinde işveren; "hizmet erbabını işe alan ve onlara emir ve talimat veren kişi olarak" olarak tanımlanmıştır. İlgili maddenin ikinci fıkrası bendine göre; 61 inci maddenin 1 ila 6 numaralı bentlerinde yazılı ödemeleri yapanlar bu kanunda yazılı ödevleri yerine getirmek bakımından işveren hükmündedir. Vergiden istisna edilen ücretlilere yapılan ödemeler için ücret ödeme bordrosu düzenlenmeyecektir.

VUK 247.maddeye göre, diğer ücretliler kapsamında sayılan kişiler açısından bordro düzenleme zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu kişiler adına yapılacak vergi tarh

ve tahakkuk işlemleri, vergi karnesi aracılığıyla yerine getirilmektedir. Söz konusu karnelerin doldurularak vergi dairelerine ibraz edilmesi zorunludur.

2.3.8. Vergi İstisna-Muafiyet ve İndirimler Açısından Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi

Kamu maliyesi literatüründe; vergi kanunlarında yer alan istisna, muafiyet ve indirimlerin birer kamu harcaması olduğu kabul edilir. Devletin; ekonomik, siyasi ve sosyal amaçlarla tahsilinden kısmen veya tamamen vazgeçtiği vergiler, birer kamu harcaması gibi değerlendirilebilir. Devletin tahsilinden vazgeçtiği herhangi bir vergi geliri, kamu harcamasının finansman maliyetini de arttırmaktadır. Vazgeçilen kamu geliri; devletin kamu harcamalarının finansmanını, maliye politikası araçları ile sağlamasına yol açar. Bu durum, kamu harcamalarının genel bütçe içerisindeki payının artması demektir.²⁰⁰

Muafiyet; vergilendirilmesi gereken bir kişinin, kanunlara göre vergi dışı bırakılmasını ifade ederken, istisna; verginin konusunun kanunlara göre vergi dışı bırakılmasına istisna denilmektedir.²⁰¹ Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine neden olan kişilerin, yaptıkları işlemler vergi kanunlarına göre vergi dışı bırakılabilmektedir. Buna en güzel örnek esnaf muafılığı uygulamasıdır. Benzer şekilde vergilendirilmesi gereken belli kazançların, vergi kanunlarına göre vergi dışı bırakılabilmesi de istisna kapsamında yer almaktadır. Serbest meslek kazançlarına uygulanan telif kazançları istisnası buna örnek olarak verilebilir. Asgari ücretle gelir elde edenlerin, bu kazançlarının vergi dışı bırakılması istisna uygulamasına örnek olarak gösterilebilir.

İndirimler, hesaplanan vergi matrahından veya ödenecek vergiden indirilecek parasal tutarlar olarak ifade edilebilir. Ücretlilerin vergilendirilmesinde; Sosyal Güvenlik Kurumu'na yapılan kesintiler, memur yardımlaşma sandıkları için yapılan kesintiler, kişilerden kesilen sigorta primleri , sendikalara ödenen aidatlar gayri safi ücretten, engellilik indirimleri vergi matrahından, asgari geçim indirimleri hesaplanacak vergiden doğrudan düşülür. 2022 yılı itibarıyla; asgari geçim indirimi

²⁰⁰ Ersan ÖZ, “Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi”, **DEU İİBF Dergisi**, Cilt :17, Sayı:1, 2002. s.12.

²⁰¹ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Celepler Matbaacılık ve Yayın, Trabzon, Eylül,2020, s. 72.73.

uygulaması yürürlükten kaldırıldığından, ücret geliri elde edenlerin brüt asgari ücret kadar gelirleri vergiden istisna edilmiştir.

2.3.8.1. Ücretliler Açısından İstisna Sayılan Ödemeler

Ücretlilere ilişkin, Gelir Vergisi Kanunu'nda birden fazla istisna düzenlemesi yer almaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'da; halı ve kilim imal işi ile uğraşanlar, vergilemenin dışın tutulan ve gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışanlar, köy bütçesinden gelir alan çalışanlar, hizmetçiler, cezaevlerinde ve sanat okulunda çalışanlar, toprak altı ve maden işlerinde çalışanlar, çıraklar, amatör sporculara ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Ücretlilere belli miktarlarda ödenen yemek ve lojman yardımları, doğum-ölüm ve çocuk yardımları, kreş hizmetleri kapsamında sağlanan yararlar, ödül teşvikleri, istisna kapsamında yer almaktadır. Ayrıca gider karşılığı olmak üzere; yol giderleri, yakacak yardımları ve seçim işlerinde görevli memurların yapmış oldukları giderler ile Sosyal Güvenlik Kurumları tarafından yapılan ödemeler, ikramiye ve tazminatlar istisna tutulmuştur.

Ayrıca, diplomat muaflığı kapsamında yer almayan konsolosluk ve elçiliklerde görev alan çalışanların, bu görevler karşılığında elde ettikleri ücret gelirleri de istisna kapsamında yer almaktadır. Ancak bu madde hükmünde yer alan istisnadan yararlanabilmek için uluslararası hukuk çerçevesinde mütekabiliyet ilkesi esas alınmaktadır.

2.3.8.2. Ücretlilerde Muafiyet Uygulaması

Ücretliler açısından muaflik müessesesi, yalnızca diplomat muaflığı açısından düzenlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 15.maddesine göre; “Yabancı Devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensubolan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları²⁰², Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve

²⁰² Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.05.2020 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-61-5-336 Sayılı özeldesinde; Slovenya Büyükelçiliğinde çalışan Türk ve Filipinli çalışanları, bu ülkenin vatandaşları olmadıkları için diplomat muaflığından yararlandırmayarak, bu kişilerin ücretlerinden

karşılıklı olmak şartıyla” gelir vergisinden muaftırlar. Bu muaflığın menkul sermaye iradı üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiye şümulü yoktur.²⁰³

2.3.8.3. Ücretlilerde İndirim Uygulaması

Türk vergisi sisteminde; ücretlilerde indirim uygulaması, kanunen kabul edilen ve kanunen kabul edilmeyen indirimler olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir. Vergi matrahının tespiti açısından, Kanun’un öngördüğü safi gelire ulaşmak için gayri safi tutardan indirim yapılmaktadır. GVK’nın 63.maddesinde; Gelirin safi değerine ulaşmak için; Oyak kesintileri ile Sosyal Güvenlik Kurumlarına çalışanlar adına yatırılan prim ve kesenekler, kanunda belirtilen oranlarla sınırlı olmak ücretlilerin kendisi, eşi ve çocukları adına yaptırdıkları sigorta poliçeleri veya özel emeklilik primleri, sendika aidatları indirim konusu yapılabilmektedir. Buna ek olarak; yıllık beyanname vermek durumunda kalan çalışanlar; GVK’nın 89.maddesinde kapsamındaki indirim hakkında da yararlanabilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 31.maddesinde; engellik indirimi düzenlemiştir. ²⁰⁴ Buna göre; Engellilik indirimi; Birinci derece engelliler için 2023 yılı için 4.400 TL, İkinci derece engelliler için 2.600 TL, Üçüncü derece engelliler için 1.100 TL uygulanacaktır.²⁰⁵

Engellik indiriminden çalışanın kendisi dışında kalan bakmakla yükümlü olduğu kişiler içinde yararlanabilecektir.²⁰⁶ 222 seri no’lu GVGT uyarınca; engellilik indiriminin hesaplanacak vergi matrahından düşüleceği, ayrıca hizmet erbabının bakmakla yükümlü olduğu birden fazla yakını için bu indirimden ayrı ayrı

kaynakta kesme usulü ile vergi tahsil edilmediğinden yıllık gelir vergisi beyanmesi verilmesi gerektiğini belirtmiştir.

²⁰³ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığını 27.05.2015 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[61-14/14]-554 Sayılı özelgesi ile; Türk-Amerikan çifte vatandaşlığına haiz olarak Türkiye’de Amerikan konsolosluğunda çalışan kişinin, ücretini diplomat muaflığı kapsamında değerlendirerek vergiden muaf tutmuştur.

²⁰⁴ Gelir Vergisi Kanunu’nun 36.maddesinin f/2 numaralı alt bendi uyarınca dar mükelleflerin engellilik indiriminden faydalanamayacağı ifade edilmiştir.

²⁰⁵ 303 Sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca, ücretleri net ücret üzerinden hesaplanan çalışanların, yıl içerisinde matrahların artması ile üst dilime geçenlere aradaki fark tutar asgari geçim indirimi olarak ayrıca çalışanlara ödenir. Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 05.11.2020 tarih ve 11355271-120.03.06.01[32-2020/2]-48523 sayılı özelgesinde; Engellilik indirimi ve asgari geçim indiriminin uygulanması sonucu elde edilen ücretin, 2019 yılı Ocak ayında sadece kendisi için asgari geçim indirimi hesaplanan asgari ücretlilere asgari geçim indirimi olarak ödenmesi gerekmektedir.

²⁰⁶ Pehlivan, s.232.

yararlanabileceği belirtilmiştir. ²⁰⁷ Engelli indirimi, ücret ve ücret sayılan diğer ödemelerin hesaplanması sırasında da indirilebilmektedir.

7349 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmadan önce; Asgari Geçim İndirimi, Gelir Vergisi Kanunu'nda yazılı bir diğer indirim çeşidiydi. 2008 yılından önce “ genel indirim “ uygulaması adıyla varlık gösteren asgari geçim indirimi, 2008 yılında yeniden düzenlenmiştir. Asgari geçim indirimi, diğer indirimlerden farklı olarak doğrudan ödenecek vergi tutarından düşülmektedir. ²⁰⁸ Asgari geçim indiriminde hizmet erbabı, eş²⁰⁹ ve çocuklar²¹⁰ yararlanacaktır. Asgari geçim indirimi, geliri sadece gerçek usulde vergilendirilen çalışanlar yararlanabilecektir.

265 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca; aşağıda yazılı kimseler, asgari geçim indirimden yararlanamayacaktır.

- Ücretleri diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı,
- Dar mükellefiyet kapsamında ücret geliri elde edenler,
- Başka bir kanun hükmü (3218, 4490, 4691 sayılı kanunlar v.b.) uyarınca ücretlerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayanlar,
- Ücret geliri elde etmeyen diğer gerçek kişiler.

Asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra, teşvik amaçlı verilen diğer indirim ve istisnalar uygulanır. ²¹¹ Birden fazla işverenden ücret alan çalışanlara ilişkin asgari geçim indirimi, en yüksek ücreti ödeyen işveren tarafından gerçekleştirilecektir. Ücretlerini net ücret üzerinden alan çalışanların, yıl içerisinde matrah artışı nedeniyle, elde edecekleri ücret geliri sözleşme ücretinin altına düşmesi halinde, aradaki fark asgari geçim indirimi olarak ödenecektir. ²¹²

Ücretlilerin elde ettikleri gelirlere uygulanan asgari geçim indirimi 2022 yılından itibaren kaldırılarak yerine ücretlilerin net asgari ücret tutarı kadar olan gelirleri vergiden istisna edilmiştir. Konuya ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı

²⁰⁷ Bakmakla yükümlü Olunan kişi kapsamına; anne, baba, eş ve çocuklar girmektedir. Çocuklar için bu haktan yararlanmada yaş şartı bulunmamaktadır.

²⁰⁸ Ateş Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2018, 2.Baskı, s.30.

²⁰⁹ 265 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca, “eş” lerin asgari geçim indiriminden yararlanabilmesi için “çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş” olması gerekmektedir. Sosyal güvenlik kurumlarından aylık alan eşlerde “çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş” kapsamında değerlendirilmektedir.

²¹⁰ Çocuk tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları

²¹¹ 272 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

²¹² 303 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

tarafından 319 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği yayımlanmıştır. Ücretin gerçek değerinin tespitinde, gelir vergisi gibi şahsi vergiler indirim konusu yapılamamaktadır.

2.4. ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRME REJİMİNİN İLGİLİ VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Uzun yıllardan bu yana; ekonomi ve maliye alanında araştırma yapan bilim insanları, ideal koşullar altında vergilemede adaletin nasıl sağlanabileceği konusunda teoriler üretmektedirler. Ancak dünya genelinde gelir dağılımındaki adaletle baktığımızda, vergilemede adaletin sağlanamadığını görmekteyiz. Hükümetlerin muazzam gelir talepleri, onları vergi gelirlerinde çeşitlilik geliştirmeye zorlamaktadır. Bu zorlamanın sonucu olarak doğrudan tahsil edilen kişisel gelir vergileri yerine, ayarlanabilir ödeme gücü ölçüsüne uygun kişisel gelir vergileri geliştirilmiştir.²¹³ Devlete yüklenen ekonomik ve sosyal görevlerin artması, bu çeşitliliğin en önemli nedenidir. Devletin kendisine yüklenen görevleri yerine getirmek için toplamış olduğu vergilerin, kişiler ve kurumlar üzerinde olumsuz sonuçlar doğurması gerekmektedir. Vergilemenin; ekonomik, sosyal ve mali işlevlerinin tam olarak yerine getirebilmesi için belli kurallar dahilinde konulması ve toplanması gerekir. Aksi halde vergi reddi, vergi isyanları, vergi kaçakçılığı gibi toplumsal barış ve huzuru bozucu durumlarla karşılaşılabilir.

Vergiler; devlete gelir kaynağı olmanın yanı sıra, makroekonomik istikrarın gerçekleştirilmesi açısından iktisat politikasının kullandığı maliye politikası araçları arasında yer almaktadır. Vergiler bu yönüyle, gelir dağılımında önemli bir görev üstlenmektedir. Klasik iktisadi yaklaşımın devlete yüklediği anlam ve bakış açısı; tarafsız devleti özne olarak, ücretlerin düşük tutulmasının karların arttırılması için öncelikli koşul olarak kabul etmektedirler. Keynesyen yaklaşım ise; devletin müdahaleci fonksiyonunu göz önüne alarak, yeniden dağıtım fonksiyonu ile yüksek gelirlilerden daha fazla vergi alınarak düşük gelirlilerin satın alma gücünün desteklenmesini önermektedir.²¹⁴

²¹³ Alfred G. Buehler, “The Principles Of Expediency And Justice In Taxation”, **The Bulletin of the National Tax Association**, February, Cilt: 21, Sayı: 5, 1936, pp. 130-137, s.130-142.

²¹⁴ Osman Cenk Kanca, Metin Bayrak, “Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Belirleyiciliği: Panel Veri Analizi”, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 4 , 1495-1514, s.1497.

Facundo Alvaredo, Lucas Chancel, Thomas Piketty, Emmanuel SAez ve Gabriel Zucman tarafından hazırlanan Dünya Eşitsizlik Raporu'nda, 2021 yılında en çok kazanan %10'luk kesim; Avrupa'da %36,19, Çin'de % 43,35, Rusya'da %50,37, ABD'de %45,6, Afrika, Brezilya ve Hindistan'da % 55 civarında ulusal gelirden pay almaktadır.²¹⁵ Türkiye açısından da durum çok da parlak değildir. Aşağıda yer alan tabloda, ülke nüfusunun %10'luk kısmının, ulusal gelirden aldıkları paylar gösterilmiştir.

Tablo 11: Ulusal Nüfusun %10'unun Milli Gelirden Aldıkları Pay

Yıllar	Rusya	Ortadoğu	Brezilya	Avrupa	Çin	Türkiye	ABD	Şili	Hindistan
2000	0,505	0,587		0,3341	0,3556	0,5462	0,4264	0,5761	0,3987
2001	0,5098	0,5835	0,5443	0,334	0,3632	0,5462	0,4179	0,5913	0,4095
2002	0,4906	0,5793	0,541	0,3449	0,3938	0,5462	0,4137	0,6065	0,4206
2003	0,4912	0,583	0,5476	0,3496	0,4021	0,5394	0,4146	0,6218	0,4318
2004	0,4866	0,5804	0,5469	0,3548	0,409	0,5219	0,4221	0,6198	0,4432
2005	0,4796	0,5727	0,5482	0,3577	0,4186	0,4962	0,4323	0,6179	0,4548
2006	0,4957	0,5685	0,5557	0,3629	0,4207	0,4846	0,4406	0,616	0,4676
2007	0,4905	0,5612	0,5473	0,3707	0,4239	0,4765	0,44	0,612	0,4807
2008	0,519	0,5627	0,5494	0,374	0,4239	0,4889	0,436	0,6079	0,4941
2009	0,4938	0,5567	0,5592	0,3656	0,4234	0,506	0,4241	0,6039	0,5078
2010	0,4537	0,5527	0,5662	0,3585	0,4261	0,5011	0,4369	0,6207	0,5217
2011	0,4795	0,5543	0,5733	0,3584	0,4288	0,5033	0,4431	0,6375	0,5414
2012	0,4532	0,5587	0,5733	0,364	0,4147	0,5035	0,4542	0,6299	0,55
2013	0,4701	0,5598	0,546	0,3636	0,4212	0,4975	0,4487	0,6224	0,5523
2014	0,451	0,5593	0,5486	0,3685	0,4132	0,5098	0,455	0,6218	0,561
2015	0,4515	0,5641	0,5584	0,3724	0,4143	0,5171	0,4553	0,6213	0,561
2016	0,4551	0,565	0,5424	0,3637	0,4143	0,5334	0,453	0,6116	0,5613
2017	0,4509	0,565	0,5843	0,3664	0,4283	0,5317	0,4546	0,6412	0,5713
2018	0,4598	0,5679	0,5807	0,3644	0,4253	0,5320	0,4583	0,6269	0,5713
2019	0,4616	0,5613	0,5707	0,3623	0,4236	0,5144	0,4569	0,6124	0,5713
2020	0,5077	0,5631	0,5831	0,3616	0,432	0,5303	0,4441	0,5978	0,5713
2021	0,5077	0,5592	0,5831	0,3619	0,4335	0,5168	0,456	0,5978	0,5713

Kaynak: World Inequality Database, <https://wid.world/data/> 2022 adresinde yer alan veriler esas alınarak tarafımızca oluşturulmuştur.

²¹⁵ Facundo Alvaredo, Lucas Chancel, Thomas Piketty, Emmanuel SAez ve Gabriel Zucman, **Dünya Eşitsizlik Raporu** (Çeviren; Hande Koçak Cimitoğlu), İş Bankası Yayınları, 1. Basım, 2019, İstanbul, s.5.

Gelir dağılımı; bir ülkedeki toplam üretimin, birey başına düşen miktarını göstermektedir. Gelir dağılımının dengeli olduğu toplumlarda; vergi yükünün adil ve dengeli dağıldığı, eğitim, sağlık, kültür ve ekonomik refah düzeyinin yükseldiği görülmektedir. Gelir dağılımındaki bozulma, gelir eşitsizliğini de beraberinde getirmektedir. Yukarıda yer alan tabloda yer alan veriler incelendiğinde, Türkiye, Şili Hindistan, Brezilya ve Ortadoğu genelinde gelir dağılımının ciddi şekilde bozulduğu anlaşılmaktadır.²¹⁶

Türkiye baz alındığında, gelir dağılımındaki çarpıklık 2005 yılından itibaren düzelme gösterse bile sonraki yıllarda bozulmaya devam etmiştir. Gelir dağılımındaki bozulma, iktisadi ve sosyal birçok sorunu da beraberinde getirmektedir. Gelir eşitsizliği sorununun yarattığı olumsuzluklarla mücadelede maliye politikası araçları kullanılmaktadır. Bu araçlar arasında yer alan vergiler, hem kamu finansman aracı hem de maliye politikası aracı olarak iki farklı görevi ifa etmektedir. Gelişmiş ülkelerde toplam vergi gelirleri içerisinde dolaysız vergileri payı daha yüksek iken, gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payı daha yüksektir. Türkiye’de gelişmekte olan bir ülke olarak toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin ağırlığı oldukça fazladır.²¹⁷

Türkiye’de gelir dağılımının yüzdelik dilimler itibariyle genel görünümü, TÜİK tarafından yayımlanan Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması esas alınarak, aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 12: Gelir Dağılımının Sıralı %20’lik Gruplar İtibariyle Dağılımı (2021)

	Birinci %20	İkinci %20	Üçüncü %20	Dördüncü %20	Son %20
100,0	6,1	10,8	15,1	21,3	46,7
37 400	11 427	20 152	28 182	39 878	87 366
28 069	11 964	20 157	28 078	39 462	67 171

Kaynak: TÜİK, Gelir Dağılımı ve Yaşam Koşulları Araştırması, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Gelir-ve-Yasam-Kosullari-Arastirmasi-2021-45581>, (12.03.2023)

²¹⁶ Büşra İlgün, Abdülkadir Develi, “Türkiye’de Ve Dünyada Gelir Dağılımı Üzerine Mikro Bir Analiz”, *Uluslararası Anadolu Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:4, Sayı:1, 2020, s 111-112.

²¹⁷ Osman Cenk Kanca, Metin Bayrak, “Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Belirleyiciliği: Panel Veri Analizi”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:4, Sayı:23,2019, s.1497.

Yukarıda yer alan tabloda, gelir dilimleri içerisinde nüfusun çoğunluğunun son gelir dilimine sahip olduğu görülmektedir. OECD tarafından gini katsayısı esas alınarak hazırlanan gelir eşitlik raporunda, Türkiye gelir dağılımının en kötü olduğu ülkeler sıralamasında üçüncü sırada yer almaktadır. Toplam gelirin, türler itibariyle dağılımına bakıldığında, ücret gelirlerinin en yüksek payı aldığı görülmektedir.

Tablo 13: Gelir Türlerinin Yüzdelik Olarak Dağılımı (2022)

	Toplam	İlk %20	İkinci %20	Üçüncü %20	Dördüncü %20	Son %20
Toplam	100	100	100	100	100	100
Maaş ve ücret	46,16	40,42	45,97	47,4	51,93	44,04
Yevmiye	2,65	15,44	7	4,07	2,09	0,41
Müteşebbis	20,99	11,21	11,87	11,72	13,19	29,42
Tarım	4,15	4,46	4,14	3,91	4,09	4,22
Tarım dışı	16,84	6,75	7,73	7,81	9,11	25,21
Gayrimenkul	3,28	0,85	1,05	1,86	2,33	4,72
Menkul kıymet	3,45	2,68	2,47	2,57	2,46	4,36
Sosyal transferler	20,15	21,85	26,39	27,89	24,77	14,79
Emekli ve dul-yetim aylıkları	18,11	15,14	23,07	25,82	22,91	13,37
Diğer sosyal transferler	2,05	6,71	3,32	2,07	1,87	1,42
Hanelerarası transferler (Alınan)	3,09	6,56	4,66	4,12	3,03	2,19
Diğer gelirler	0,23	0,99	0,59	0,37	0,19	0,06

Kaynak: TÜİK, Gelir Dağılımı ve Yaşam Koşulları Araştırması, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Gelir-Dagilimi-Istatistikleri-2022-49745>, (13.05.2023)

Yukarıda yer alan tabloda, ücret geliri elden edenlerden son %20’lik grup ile müteşebbis geliri elde edenlerden son %20’lik grubun gelirden en çok payı aldığı görülmektedir.

Türkiye’de tüketim harcamaları profiline bakıldığında elde edilen gelirin çoğunlukla kira ve gıda harcamaları için kullanıldığı görülmektedir. En düşük %20’lik gelire sahip kişilerin gelirinin yarısından fazlasını kira ve gıda harcamalarına ayırdığı, eğitim ve sağlık için diğerlerine oranla çok az bir pay ayırdığı anlaşılmaktadır.

Tablo 14: Sıralı %20’lik Gelir Grubuna Göre Tüketim Harcamalarının Türü- 2023

	Toplam	Birinci %20	İkinci %20	Üçüncü %20	Dördüncü %20	Son %20
Toplam tüketim harcaması	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Gıda ve alkolsüz içecekler -	20,8	30,7	26,8	22,6	20,6	15,3
Alkollü içecekler, sigara ve tütün	4,3	4,7	5,0	4,7	4,7	3,6
Giyim ve ayakkabı	5,0	3,8	4,6	4,9	5,0	5,6
Konut ve kira	24,1	31,2	28,2	25,7	23,8	20,1
Mobilya, ev aletleri ve ev bakım hizmetleri	6,4	5,3	5,8	6,0	6,9	6,9
Sağlık	2,2	2,0	2,3	2,0	2,2	2,4
Ulaştırma	16,5	9,0	12,2	16,5	16,3	20,0
Haberleşme	3,6	3,5	3,8	3,8	3,7	3,5
Eğlence ve kültür	3,1	1,8	2,0	2,7	3,1	3,9
Eğitim hizmetleri	2,5	0,9	1,0	1,3	1,9	4,4
Lokanta ve oteller	6,5	4,0	5,0	5,8	6,5	8,1
Çeşitli mal ve hizmetler	5,1	3,2	3,6	3,9	5,4	6,5

Kaynak: TÜİK, Hane Halkı Tüketim Harcamaları İstatistikleri,
<https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=Gelir,-Yasam,-Tuketim-ve-Yoksulluk-107>,(Erişim T Tarihi: 12.03.2023)

Yukarıda yer alan tabloya göre hane halkları gelirin talep esnekliği düşük gıda harcamalarına yüksek oranda pay ayırdığı anlaşılmaktadır. Düşük gelirli kişiler ile yüksek gelir grubunda yer alan kişilerin gıda harcamalarında aynı KDV’yi ödemeleri, gelir dağılımındaki adaletsizliği arttırmaktadır. Dolaylı vergiler; kişilerin medeni statüsü, şahsi durumu vb. durumlarını dikkate almadan toplandıkları için vergi yükünü marjinal tüketim eğilimi yüksek kişi veya gruplar üzerinde kalmasına neden

olmaktadır. Ayrıca, dolaylı vergiler; verginin konusu üzerinden doğrudan ve hissettirilmeden toplandığı için tüm gelirini tüketmek durumunda kalan düşük gelir grupları üzerinde vergi tazyiki yaratmaktadır. Bu tür vergiler, gelir dağılımında adaletsizliği arttırmaktadır. Buna karşın; dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının yüksek olması, üst gelir grubundan alt gelir gruplarına yönelik gelir transferi özelliği göstererek gelir dağılımında adaletsizliği azaltmaktadır. Artan oranlı vergi sisteminin uygulandığı Türkiye’de, ulusal gelirin yarısından fazlasını elinde tutan kişi veya kurumların gelirleriyle orantılı olarak daha fazla vergi ödemesi beklenirken, vergi yükünün dağılımı incelendiğinde vergi yükünün kişilerin gelirleriyle orantılı biçimde artmadığı görülmektedir.²¹⁸

Vergileme ilkelerinden beklenen, vergi sistemlerinin; vergilemede eşitlik ve adaleti ilkelerini temel alarak, ekonomik sosyal ve iktisadi amaçları sağlayacak şekilde uygulanmasıdır. Vergileme ilkeleri kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getiremediği takdirde, verginin dengeli ve adaletli dağılımından söz edemeyiz. Brezilya, Çin, Türkiye, Rusya ve Ortadoğu’nun bir çok ülkesinde, nüfusun %10’u ulusal gelirin yarısını elde tuttuğu halde, vergilemede vergi yükü milli gelirin %10’unu elinde tutan nüfusun diğer yarısı üzerinde kalmaktadır. Bunun en temel nedeni, vergi sisteminin getirdiği bozukluklardır. Bu durumu düzeltmek için vergileme ilkelerinin çağa ve topluma uygun şekilde düzenlenmesi ve anayasalarda yer alması gerekmektedir. Özellikle çalışan yoksulluğunun giderek yaygınlaştığı günümüzde, ücretlilerin korunması açısından vergileme ilkelerinin titizlikle ele alınması gerekmektedir.

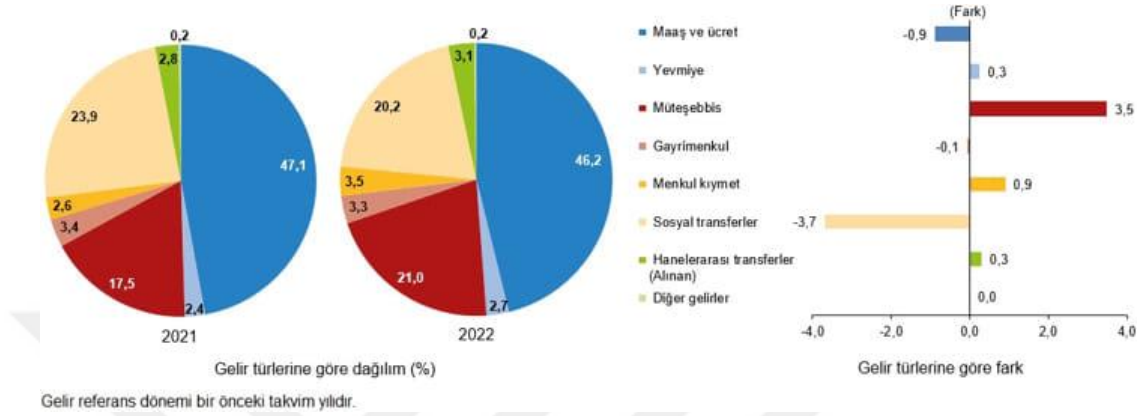
2.4.1. Verginin Konusuna Giren Ücret Gelirlerinin Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

Üretim faktörlerinden; emek, sermaye, doğal kaynak ve girişimin üretime katılması sonucunda, üretimden aldıkları paylar farklı şekilde değerlendirilir. Emek üretim sonucunda ücrete, sermaye faize, doğal kaynak ranta ve girişim de kar payına

²¹⁸ Bünyamin Demirgil, “Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi: Ampirik Bir Çalışma”, CÜ İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 19, Sayı 2, 2018 s.121.

hak kazanır. TÜİK tarafından yayımlanan 2021 yılı fonksiyonel gelir dağılımında, üretim faktörlerinin üretimden aldıkları paylar aşağıda yer alan şekilde gösterilmiştir.

Şekil 3: Ücretlilerin Milli Gelirden Aldıkları Paylar (%)



Yukarıdaki şekilde yer alan bilgilere göre 2022 yılında fonksiyonel gelir dağılımı içerisinde en yüksek payı %46,2 ile ücret geliri elde edenlerin hak kazandığı anlaşılmaktadır. Ancak 2021 yılına kıyasla ücret gelirlerinde %0,9 oranda bir azalma meydana geldiği gözlenmektedir. Buna ek olarak; ücretlilerin milli gelirden aldıkları paylar yıllar itibarıyla düşme eğilimi göstermektedir. Nitekim; 2013 yılında TÜİK tarafından yayımlanan ‘Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması-2013’ bülteninde ücretlilerin milli gelirden aldığı pay % 48,3 olarak hesaplanmıştır.²¹⁹ 2022 yılı itibarıyla üretim faktörlerinin kullanıma bağlı olarak ; faiz gelirlerinin milli gelirden aldığı payın %3,5, rantın %3,3, girişimcinin ise %21 olduğu görülmektedir.

Yukarıda yer alan tabloda, ücretlilerin; milli gelirden daha çok pay aldığı sonucu çıkıyorsa da, ücretli çalışanlar ve bunların bakmakla yükümlü olduğu aile fertleri birlikte değerlendirildiğinde, ücretlilerin milli gelirden kişi başına aldıkları payın çok düşük olduğu görülecektir. Nitekim; yukarıda yer alan 11 numaralı tablo incelendiğinde, 2021 yılı itibarıyla milli gelirin %51’ünü nüfusun sadece %10’unun elinde tuttuğu anlaşılmaktadır.

İstanbul Ticaret Odası tarafından yapılan araştırmada; 1975 yılından bu yana reel asgari ücretin uzun süre 1975 yılı rakamlarının altında kaldığı, reel ortalama

²¹⁹ TÜİK, **Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması, 2013**, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Geli-r-ve-Yasam-Kosullari-Arastirmasi-2013-16083>, (Erişim Tarihi:18.08.2021)

memur maaşlarının ise 1970 yılından bu yana sadece %6,5 arttığı tespit edilmiştir.²²⁰ Milli gelirden yeteri düzeyde pay alamayan ücretliler, enflasyonun altında ezilmiştir. GSYH artarken ücretlilerin bundan yeterince pay alamamış üstüne vergi yükü de artmıştır.²²¹ İşgücüne yapılan ödemelerin cari gayrisafi katma değer içindeki payı 2020 yılında %32,9 iken bu oran 2021 yılında %30,1 oldu. Net işletme artışı/karma gelirin payı ise 2020 yılında %49,4 iken 2021 yılında %52,5 oldu. Bu veriler ışığında Türkiye’de ücretle çalışanların genel durumunun bilinmesinin yararlı olacaktır. Türkiye genelinde ücretle çalışanların sayısı TÜİK tarafından yayımlanan işgücü istatistikleri derlenerek aşağıda yer alan tabloda gösterilmiştir. Tablodan görüleceği üzere, Türkiye genelinde ücretli çalışanların sayısı 2022 yılı 4.çeyreği itibariyle 31.556.000 kişi olarak belirlenmiştir.

Tablo 15: 2022 Yılı İtibariyle Ücretli Çalışan Sayısı

Sektörler	Kişi Sayısı	Oran (%)
Tarım	4.650.000	14,7
Sanayi	6.725.000	21,3
İnşaat	2.025.000	6,5
Hizmetler	18.156.000	57,5

Kaynak: TÜİK, İşgücü İstatistikleri Esas Alınarak Hazırlanmıştır.

İş gücünün sektörel dağılımına bakıldığında; hizmetler sektörünün, diğer sektörlerle oranla büyük bir farkla istihdamda öncü olduğu görülmektedir. İnşaat sektörü, istihdam yaratmadaki payının düşük olmasına rağmen kayıt dışı istihdamın en çok görüldüğü sektör olarak karşımıza çıkmaktadır. Aşağıda yer alan tabloda kayıt dışı istihdamın sektörel dağılımı gösterilmiştir.

²²⁰ Ahmet Yılmaz, Togan Karataş, “Türkiye Ekonomisinde Ücret ve Maaşlar: 1970–2021”, **Çalışma ve Toplum Dergisi**, Cilt:1, Sayı:76, s.170.

Tablo 16: Yıllar İtibariyle Kayıt Dışı Oranları (2021)

Yıllar	Tarım	Tarım Dışı	Sanayi	Hizmet	İnşaat	Genel
2004	89,9	33,83	37,28	31,96	-	50,14
2005	88,22	34,32	38,11	32,27	-	48,17
2006	87,77	34,06	38,12	31,88	-	46,97
2007	88,14	32,34	35,51	30,63	-	45,44
2008	87,84	29,76	31,61	28,77	-	43,5
2009	85,84	30,08	33,43	28,4	-	43,84
2010	85,47	29,06	32,68	27,11	-	43,25
2011	83,85	27,76	31,5	25,71	-	42,05
2012	83,61	24,51	27,89	22,73	-	39,02
2013	83,28	22,4	25,23	20,9	-	36,75
2014	82,27	22,32	20,26	21,09	36,61	34,97
2015	81,16	21,23	19,13	20,05	35,58	33,57
2016	82,09	21,72	20,2	20,35	35,76	33,49
2017	83,33	22,1	20,03	20,95	35,8	33,97
2018	82,73	22,28	20,29	21,46	34,39	33,42
2019	86,62	22,96	20,03	22,55	37,74	34,52
2020	83,46	19,3	16,46	18,76	34,72	30,59
2021	84,56	17,49	14,16	17,16	31,95	29

Kaynak: SGK, Kayıt Dışı İstihdam Oranı, http://eski.sgk.gov.tr/wps/portal/sgk/tr/calisan/kayitdisi_istihdam/kayitdisi_istihdam_oranlari (Erişim Tarihi: 14.03.2023)

Yukarıdaki 15 numaralı tabloda yer alan kayıtlı şekilde istihdam edilenlere, kayıt dışı olarak istihdam edilen yaklaşık 8 Milyon 519 kişinin de eklenmesi ile ülke düzeyinde ücretli çalışan sayısı yaklaşık 40 milyon kişiyi bulmaktadır. Hane bazında ücretlinin bakmakla yükümlü olduğu en az bir kişinin bulunduğu varsayıldığında, toplam işgücü ve işgücüne bağımlı olarak yaşayan kişi sayısı kabaca nüfusun %90'ını oluşturmaktadır. TÜİK tarafından açıklanan 2022- Aralık nüfus istatistiklerine göre; Türkiye'nin nüfusu, 85 milyon 279 bin 553 kişiye ulaşmıştır. Bu veriler dikkate alınarak yapılacak hesaplamada, ücretlilerin milli gelir bazında aldıkları payın gerçekte ne kadar düşük olduğu ortaya çıkacaktır.

Türkiye'nin üretim yöntemi ile hesaplanan Gayri Safi Yurt İçi Hasılası 2022 yılı dördüncü çeyreğine göre 15 trilyon 6 milyar 574 milyon TL olmuştur.²²² Söz konusu hesaplamayı tek başına ele almak anlamlı olmayacaktır. Bu yüzden, milli

²²² TÜİK, **Dönemsel GSMH 2022 Bülteni**, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Donemsel-Gayrisafi-Yurt-Ici-Hasila-IV.-Ceyrek:-Ekim---Aralik,-2022-49664> (Erişim Tarihi: 14.03.2023)

gelirden toplumu oluşturan sınıfların veya grupların ne kadar pay aldığına bakmak gerekir. Gelir bölüşümünde sınıfsal dağılımı, iş gücü ödemeleri ile net işletme artığının ne kadar pay aldıklarına bakarak anlayabiliriz. TÜİK tarafından yayımlanan Dönemsel Gayri Safi Yurt İçi Hasıla verilerine göre; işgücü ödemelerinin cari fiyatlarla Gayrisafi Katma Değer içerisindeki payı geçen yıl %30,1 iken bu oran 2022 yılında %26,5 olarak hesaplanmıştır. Net işletme artığının payı ise 2021 yılında %52,5 iken 2022 yılında %54,5'e yükselmiştir.

İş gücü ödemeleri, çalışanlara yaptıkları iş karşılığında ödenen aynı veya nakdi tüm ödemelerin brüt tutarları esas alınarak hesaplanmaktadır. İş gücü ödemeleri hesaplamalarına aynı zamanda işveren tarafından yapılan çalışanlara yönelik yapılan sosyal güvenlik payları da dahil edilmektedir. Yapılan hesaplamalar birlikte değerlendirildiğinde; ücretli çalışanların milli gelirden aldıkları payların sürekli olarak azaldığı görülmektedir. İş gücü ödemelerinin milli gelirden aldıkları payın düşmesine rağmen, dolaylı vergilerin Türk Vergi Sistemi içerisindeki payı ise sürekli artmaktadır.

2.4.1.1. Verginin Konusunu Oluşturan Ücret Gelirlerinin Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Birçok uluslararası kaynakta, emek geliri ve sermaye geliri ayrı ayrı olarak değerlendirilmiş ve bu ayrım üzerine sistemsiz analizler yayınlanmıştır. Uluslararası Çalışma Örgütü tarafından yayınlanan “İş gücü geliri nedir ve Neden önemlidir” başlıklı bültende; sermaye geliri elde edenlerin, varlıkları ve mülkleri nedeniyle sermaye geliri elde edebildiklerini ifade etmiştir. Varlıklar: araziye, makineleri, binaları veya patentleri içerir. İşgücü geliri, çalışanların ücretlerini ve serbest meslek sahiplerinin gelirinin bir kısmını içerir. Serbest çalışan işçiler hem işlerinden hem de sermaye sahipliklerinden kazanç sağlarlar.²²³ İngiliz vergi sisteminde; Ticari, Zirai, Serbest Meslek ve Ücret gelirleri için kazanılmış gelir “*earned income*” kavramı kullanılırken menkul kıymetler veya gayrimenkul sermayelerinden sağlanan iratlar ise “kazanılmamış gelir- *unearned income*” kavramı kullanılmaktadır.²²⁴

²²³ ILO, **Labour Income and Inequality**, <https://ilostat.ilo.org/topics/labourcome/#:~:text=Labour%20income%20is%20the%20amount,%2C%20machines%2C%20buildings%20or%20patents.>

²²⁴ Consumer Financial Protection Bureau, “Distinguishing Between Earned And Unearned Income”, **Council for Economic Education**, 2019, s. 5.

Bağımlı çalışan işgücü, çoğunlukla ücret geliri dışında herhangi bir gelir elde etmediği için bu geliri; maaş zamları, fazla mesai, prim ve ikramiye dışında büyütme ve dönüştürme imkanına sahip değildir. Oysa sermaye geliri elde edenler; mülkleri vasıtasıyla rant geliri, sermayesi sayesinde menkul kıymet geliri, teknolojik gelişim sayesinde düşük maliyet ve yüksek karlılık ile çeşitli gelir imkanına kavuşabilirler. Bu nedenle; sermaye gelirinin kendini yenileyebilme ve geliştirme kabiliyetine nazaran ücret gelirinin, kendinin dönüştürme ve arttırma imkanları oldukça sınırlıdır. Bu yüzden ki; ücret geliri, verginin konusu açısından sabit karakterli bir gelir niteliğine sahiptir.

Ekonomik dönemler itibariyle incelendiğinde; sermaye sahipleri, zaman içerisinde işletme maliyetlerinde yaşanan düşüş ve küreselleşme ile birlikte büyük gelirler elde etmiştir. Özellikle; ekonomik küreselleşmenin yarattığı maliyet avantajını büyük ölçekli şirketler iyi kullanarak, ucuz hammadde ve ucuz iş gücüne kolay şekilde ulaştılar. 2. Dünya savaşından hemen sonra mal ve hizmetlerin uluslararası ticareti, çok önemli hale geldi. Ulaşım maliyetlerindeki büyük düşüş ve özel sektörün kamu sektörü alanında faaliyette bulunmasına izin verilmesi, savaş sonrası ekonomik küreselleşmenin büyük gelişimine öncülük etmiştir. Bu durumu anlatan en güzel örnek, 1920 ile 1990 arasında deniz aşırı Ro-Ro taşımacılık ücretlerinin 95 USD'dan 29 USD'a düşmesidir. Yine bu dönemde, Dünya ticaret merkezi Londra ile New York arasındaki iletişim maliyetlerinin 245 USD'dan 3.32 USD'a düşmüştür.²²⁵ Dünya ticaretinin bu hızlı büyümesi, Keynesyen döneminin politikaları ile birlikte Refah Dönemi adı verilen bir dönemi başlatmıştır. Bu dönemde ulusal gelirler artmış, kişisel harcanabilir gelirler, savaş öncesi döneme göre yaklaşık 4 kat artmıştır.

Artan gelirler, 1980 öncesinde marjinal vergi oranlarını ve vergi dilimlerini artmasına neden olmuştur. Nitekim üst dilimler Avrupa Birliği Üyesi ülkelerde %60'lara kadar ulaşmışken Türkiye'de bu oran %66'lar düzeyinde seyretmiştir.

1980 yılından bu yana başlayan sermayenin serbestleştirilmesi ve liberalizasyon hareketleri sonucunda hükümetlerin sermaye gelirlerine yönelik teşvik edici sübvansiyonları, vergi gelirlerinde düşmeye ve aşınmaya neden olmuştur. Bunun en temel nedeni, sermaye gelirleri lehine yapılan vergi düzenlemeleridir. Mervyn King

²²⁵ Jeffrey A. Frankel, "Globalization Of Economy, National Bureau of Economic Research", **Working Paper 7858**, August 2000, s. 5-8.

Saving and Taxation adlı eserinde; “tasarrufların vergilendirilmemesini buna karşın iş gücü geliri ile harcamaların vergilendirilmesinin daha adil olacağını ifade etmiştir. King, Ramsey’e atfen; sermaye gelirinin vergilendirilmesini ama iş gücünün vergilendirilmesine nazaran daha az vergilendirilmesi gerektiğini, ifade etmiştir.²²⁶ Özellikle ticaretin serbestleşmesi ile birlikte artan rekabet ortamı, şirketlerin maliyetleri minimum düzeye indirmek için yeni arayışlara girmesine neden oldu. Sermaye biriktirme kapasitesi düşük ülkeler, sermaye fonlarını ülkeye çekebilmek için şirketlere vergi indirimi, vergi avantajı, istisna vb. alanlara tanıyarak imtiyazlar tanıdılar.

Türkiye 1980 sonrası dönemde; ihracata dayalı ekonomik modeli benimseyerek, uluslararası sermaye hareketlerinin serbestleştirmeye yönelik mevzuat düzenlemelerini hayata geçirmiştir. 1980 darbesi sonrası birçok sendikanın kapatılması, örgütlü işgücüne büyük bir darbe indirmiştir. Türkiye’nin kalkınması için daha fazla yerli ve yabancı sermaye ihtiyacı fikri, bu tür gelirleri elde edenler için bazı vergisel avantajlar yaratmıştır. Bu amaçla Türkiye’de ikili vergi sistemi uygulanarak, iş gücü geliri ve sermaye geliri farklı şekilde vergilendirilmiştir.

Türk vergi sistemi; vergi matrahını, mali güce göre tespit ederken objektif safilik ve sübjektif safilik ilkelerini de dikkate alarak hesaplama yapmaktadır. Objektif safilik ilkesinde; matrahın tespitinde önce, gelirin elde edilmesi için yapılan giderler düşülür, yapılan giderler matrahın çok üzerinde ise(geçmiş yıllara ait zararlar) gelecek yıllara ilişkin bu giderler dikkate alınarak vergi tarh edilir. Sübjektif safilik ilkesinde ise; vergiyi ödeyecek kişiyi, kendisi veya bakmakla yükümlü olduğu kişilerin yaşamak için yapmakla zorunlu olduğu giderler matrahtan düşülür. Bunun için asgari bir yaşam seviyesi belirlenir ve bunun üzerinde kalan kısım vergilendirilir. 2022 yılına kadar uygulanmakta olan asgari geçim indirimi uygulaması buna örnek olarak gösterilir. Böylelikle; verginin konusu, ödeme gücünü dikkate alarak vergi adaletine uygun bir biçimde tespit edilmiş olmaktadır.

Türk vergi sisteminde, ücretlerin vergilendirilmesinde; verginin konusu, çalışanların çalışmaları karşılığında kendilerine ödenen ücret veya ücret olarak kabul edilen değerlerdir. Ücretlilerin vergilendirilmesinde verginin konusunun çok fazla

²²⁶ Maryvn King, **Savings and Taxation**, National Bureau Of Economic Research, Working Paper No. 428, SSRN-id226919, 1980, s.6-23.

geniş tutulduğu görülmektedir. Ücretlilere ödenen, prim, ikramiye, fazla mesai, ve diğer yan ödemeler sigorta primi ve vergi kesintisine tabi tutulmaktadır. Buna rağmen diğer gelir unsularında verginin konusu; muafiyet, istisna ve indirimler yolu ile daraltılmıştır. Örneğin; menkul sermaye iratları arasında yer alan Devlet İç Borçlanma Senetlerinin değerlendirilmesinden elde edilen gelirler, verginin konusu dışında bırakılarak %0 (yüzde sıfır) oranında stopaja tabii tutulmuştur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67.maddesi uyarınca "Tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler için, Gelir Vergisi Kanununun 80. Maddesi" hükmü uygulanmamaktadır. GVK 80.maddesi değer artış kazançlarının vergilendirilmesi hükümlerini ihtiva etmektedir. Madde kapsamında, hisse senetlerinin elden çıkarılmasına ilişkin kazançların verginin konusu dahil edilmesi gerektiği ifade edilmişse de, geçici madde ile elde edilen kazançlar vergi dışı bırakılmıştır.

Benzer şekilde; gayrimenkul sermaye iratlarında uygulanan emsal bedel uygulaması, mülklerin gerçek değerinin altında bildirilmesi nedeniyle vergilendirilebilir büyük bir meblağ verginin konusu dışında bırakılmıştır. Emsal kira bedeli uygulaması, konutların bedelsiz olarak akrabalara kiraya verilmesinde uygulanan bir yöntemdir. Bu yöntemde arsa veya emlak'ın vergi değerinin %5'i emsal kira bedeli olarak dikkate alınmaktadır. Ülkemizde binaların vergi resim ve harçlar yüzünden emlak değerleri tapu kayıtlarında düşük olarak gösterilmektedir. Bu husus verginin konusunu daraltmaktadır. Verginin konusuna giren gelirlerin farklı şekilde ele alınması, vergilemede adalet ilkesinden sapıldığının göstermektedir.

Ücret geliri elde ederek çalışanlar arasında bile vergi matrahların farklı şekilde hesaplandığı görülmektedir. Özellikle; kamu sektöründe çalışan görevliler ile özel sektör çalışanları arasında bu ayrım net bir şekilde dikkat çekmektedir. Örneğin; 2022 yılında işe başlayan ve 9. Derecenin 1. Kademesinde yer alan bekar bir memurun gelir toplamı 12,613.91 TL olmasına karşın gelir vergisi matrahı 5,868.28 TL iken, aynı dönemde işe başlayan asgari ücretli bir çalışanın gelir vergisi matrahı 5.004 TL olarak hesaplanmaktadır. Kamu görevlilerine yapılan bir takım ödemelerin verginin konusunun dışına çıkarılması, buna karşın özel sektör çalışanlarına yapılan tüm

ödemelerin verginin konusuna dahil edilmesi, verginin adaletli dağılmadığı ve ödeme gücü ilkesinin dikkate alınmadığını göstermektedir.

2.4.1.2. Genellik İlkesi Açısından Ücret Gelirlerinde Verginin Konusunun Değerlendirilmesi

Genellik ilkesi, ödeme gücü ilkesi ile iç içe geçmiş bir vergileme ilkesidir. Bu ilkeye göre; bir ülkede yaşayan tüm bireylerin, ödeme gücüne göre vergi vermesi gerekmektedir. Mevcut vergi sistemi incelendiğinde, bu ilkeden sermaye geliri elde edenler lehine bir ayrışma olduğu görülmektedir. Tasarruf sahiplerinin mevcut gelirlerini vergiye tabi tutmadan, sermaye piyasası araçları ile çeşitlendirerek büyüttüğünü resmi istatistiklerden net şekilde görebilmektedir. BDDK'nın internet sitesinde yer alan resmi istatistiklere göre; TL bazında, 1 yıl ve üzeri vadeli mevduat tutarı 25.630 Milyar TL' ye ulaşmıştır.²²⁷ Değişken faizli bu mevduatlardan vergi kesintisi yapılmadığı hesaba katıldığında, verginin konusu dışında kalan bu tutar genellik ilkesini zedelemektedir. 7352 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikte; kurumlar vergisi mükellefleri ile bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin, 31.12.2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını ve altın hesaplarını, Türk Lirası mevduat veya katılım hesabına dönüştürmeleri durumunda söz konusu kazançları verginin konusu dışına çıkartılmış ve bu tutarlar vergiden istisna edilmiştir.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu tarafından yayımlanan Mart-2023 Bankacılık Sektör Verilerine göre; kur korumalı mevduatta biriken para tutarı 1.584, 000 TL'ye ulaşmıştır.²²⁸ Söz konusu tutarlar üzerinden elde edilen faiz, kur farkı gibi gelirler istisna yolu ile verginin konusu dışına çıkartılmıştır. Türkiye'de "liralaşmanın " teşvik edilmesi açısından yapılan düzenlemeler, verginin genelliği ilkesini zedelemektedir. Ülkede yaşayan tüm yurttaşların elde ettikleri gelirlerin; vergi kanunları gereğince vergiye tabi tutulması gerekirken, belli bir vadeye kadar olan faiz gelirleri ile kar paylarının verginin konusu dışında tutulması aynı zamanda ödeme gücü ilkesine de aykırılık oluşturmaktadır.

²²⁷ Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, <https://www.bddk.org.tr/BultenAylik>, (20.04.22)

²²⁸ BDDK, Haftalık Bankacılık Sektör Verileri (Mart-9.Hafta), <https://www.bddk.org.tr/BultenHaftalik/>, (15.03.2023)

Tablo 17: Yurtiçi Mevduatların Vadelerine Göre Dağılımı (2023/1)

Mevduat Vade İtibarıyla (milyon TL), Dönem:2023/1	Vadesiz	1 Yıl Üzeri	Toplam
TP Mevduat / Katılım Fonları - Yurt İçi Yerleşik	965.934,95	134.686,95	4.833.123,79
a) Gerçek Kişiler	434.713,98	79.360,80	2.485.809,24
b) Resmi Kuruluşlar	100.012,50	161,70	427.563,98
c) Ticari ve Diğer Kuruluşlar	431.208,47	55.164,45	1.919.750,57
Döviz Tevdiat Hesabı / Katılım Fonları - Yurt İçi Yerleşik	1.490.461,19	63.499,23	3.104.461,31
TOPLAM MEVDUAT	3.248.250,71	292.753,70	9.146.428,08

Kaynak: Bankacılık ve Düzenleme Kurulu, <http://www.bddk.org.tr/BultenAylık/>, (Erişim Tarihi: 14.03.2023)

BDDK tarafından yayımlanan bültenlerde, vadeli ve vadesiz mevduat hesaplarında bir milyon ve üzeri TL mevduat bulunduran mudi sayısı 310 bin kişiye ulaştığı görülmektedir.²²⁹ Söz konusu sermaye gelirlerinin, belli bir bölümünün verginin konusu dışında bırakılması veya vergiden kısmen istisna edilmesinin temel amacı; ihracata dayalı büyüme modelinde, sanayi ve hizmetler sektörünün gelişmesine yardımcı olacak hem yerli hem de yabancı kaynaklara duyulan ihtiyaçtan kaynaklanmaktadır. Sermaye lehine sağlanan vergisel teşvik ve harcamalar, verginin genelliği ilkesinden sapma olarak yorumlanmaktadır. Ancak onlarca yıldan bu yana sermayeye sağlanan vergisel teşvik ve harcamaların, herhangi bir ekonomik başarı sağlamadığını aşağıda yer alan tabloda açıkça görülmektedir.

Tablo 18: 1950’den Bu Yana GSYH ve Sektörel Büyüme Oranları (%)

Dönemler	Tarım	Sanayi	Hizmetler	İnşaat	GSYH
1950-1959	6,2	9,1	6,7	8,2	7,0
1960-1969	1,7	9,4	6,6	6,1	5,3
1970-1979	1,6	5,9	5,8	2,7	4,7
1980-1989	0,6	6,3	4,3	6,7	4,0
1990-1999	1,7	4,5	4,3	1,4	3,9
2000-2009	1,9	3,8	4,1	5,9	3,9
2010-2019	3,3	6,3	5,9	7,4	5,8

Kaynak: TÜİK Verileri Derlenerek Hazırlanmıştır.

²²⁹ BDDK, www.bddk.org.tr, Aylık Bülten, Mart-2022.

Türkiye'nin 1960-1969 yılları arasında uygulamış olduğu ithal ikameci büyüme modeli sanayi sektöründeki büyümeyi hızlandırmıştır. Bu dönemde sanayi sektörü, diğer sektörlerden daha hızlı bir şekilde büyümüştür. Ancak, 1980 yılından sonra başlayan liberalizasyon hareketleri sonrasında sanayi sektörünün payı özellikle 1989 yılından sonra düşme eğilimi göstermiştir. Tarımsal üretim ise yeteri düzeyde gelişme gösterememiştir. Tarımsal üretimin yurt içi talebi karşılayamaması; bu ürünlerin ithalatını zorunlu kılmış ve döviz kurlarındaki artış ile birlikte ithal edilen gıda ürünlerinin fiyatlarının artmasına neden olmuştur. Gıda fiyatlarında yaşanan artış, ücret geliri elde edenler açısından yaşam koşullarının zorlaşması sonucunu doğurmuştur. Gıda enflasyonu nedeniyle, ücret geliri elde edenlerin harcama sepeti içerisinde gıda harcamalarının payı artarken, eğitim ve sağlık gibi harcamaların payı azalmıştır. TÜİK tarafından yayımlanan Şubat-2023 Tüketici Fiyat Endeksine göre; gıda ürünleri enflasyonu bir önceki seneye göre %64,10 oranında artış göstermiştir. Gıda fiyatlarının fiyat istikrarını bozucu etkisi nedeniyle, Merkez Bankası bünyesinde Gıda ve Tarımsal Ürün Piyasaları İzleme ve Değerlendirme Komitesi kurulmuştur. TÜİK tarafından oluşturulan enflasyon sepeti içerisinde gıda harcamalarının oranı 25,43 olarak yer almaktadır.

Verginin genelliği ilkesinden sapmaya örnek olarak gösterilecek bir diğer husus ise; şehir içi yolcu taşımacılığı yapıp, hasılat esaslı vergilendirmeye geçene yönelik yapılan düzenlemedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 113.maddesinde; şehir içi toplu taşımacılık hizmeti veren mükelleflerden hasılatlarını, elektronik ücret toplama sistemi elden edenlerin, gayrisafi hasılatının %10'u vergiye tabii kazanç olarak dikkate alınacağı ifade edilmiştir. Maddenin uygulama esaslarını göstermek için çıkartılan 309 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde; gayrisafi hasılatlardan giderlerin düşülemeyeceği, bu kazançların dışında kazanç ve iratların elde edilmesi halinde, beyana tabi kazanç ve iratların bu hükümden yararlanamayacağı belirtilmiştir.²³⁰ Örnek vermek gerekirse; 2022 yılında 90.000 TL kazanç elde eden hasılat paylaşımı esasına göre vergilendirilen mükellefin, 2022 yılı vergiye tabi kazancı giderler dikkate alınmaksızın, $90.000 \times \%10 = 9.000$ TL olarak hesaplanacaktır. Bu durumda 81.000 TL vergilendirilmemiş kazanç olarak verginin konusu dışında kalmaktadır.

²³⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, 309 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

2.4.2. Vergi Tarifeleri Bağlamında Ücret Gelirlerinin Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

Vergide ödeme gücüne diğer bir deyişle mali güce göre vergilendirmede tarifeler bir araç olarak kullanılmaktadır. Uzun yıllar boyunca maliyeciler, vergide adaletin sağlanmasında artan oranlı tarifelerin kullanılması gerektiğini savunmuşlardır. Keynes ve Keynesyen ekolün savunucuları, otomatik istikrarlandırıcı olarak artan oranlı tarifelerin uygulanmasını önermişlerdir. Tarifelerin artan oranlı bir yapıda düzenlenmesinin sonucu olarak; konjoktürel dalgalanma dönemlerinde vergi gelirleri, dalgalanmalara karşı kendini otomatik olarak adapte edebilmektedir. Örneğin; enflasyonist dönemlerde nominal gelir arttığı için, matrah bir üst tarife dilimine girerek yüksek vergi oranına tabi olurlar. Bu durumda efektif talep (satın alma gücü ile desteklenmiş talep) düşer, toplam talep azalarak enflasyonist etkinin hızı azalır. Benzer şekilde deflasyonist dönemde azalan gelir ile birlikte matrahın bir üst gelir dilimine yükselmesi zorlaşacağı için vergi oranları düşer, böylelikle efektif talep artar, toplam talep eğrisi sağa kayar. Bu durumda deflasyonist etkinin hızı azalır.²³¹

2.4.2.1. Tarifelerin Ödeme Gücü İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Verginin hesaplanabilmesi için vergi matrahına uygulanan oran ve ölçülere vergi tarifesı denir.²³² Gelir Vergisi Kanun'u, 1950 yılından bu yana artan oranlı tarifeler esas alınarak hazırlanmıştır. Vergi tarifeleri; vergi matrahındaki değişime bağılı olarak ortalama vergi oranının genel trendine göre; düz, artan veya azalan oranlı olabilmektedir.²³³ Gelirin vergilendirilmesinde kullanılan artan oranlı tarifeler, finansal liberilizasyon politikaların uygulanması ile birlikte yıllar içerisindeki dağılımı aşağıda yer alan tabloda gösterilmektedir.²³⁴

²³¹ Aktan, (Vergi Teorisi Cilt 2), s.43.

²³² Öner, s. 30.

²³³ Birinci, s.33.

²³⁴ Gülay Akgül Yılmaz, Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifelerinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Açısından Değerlendirilmesi, **Marmara Ün. İİBF Dergisi**, 2006, Cilt 21, ss. 255-256.

Tablo 19: 1980 Sonrası Döneme Ait Gelir Vergisi Tarifelerinin Yıllar İçerisindeki Dağılımı

Yıllar	1.dilim	2.Dilim	3.Dilim	4.Dilim	5.Dilim	6.Dilim	7.Dilim
1981	40	45	50	60	65	70	
1982	39	44	49	59	69	74	
1983	36	41	49	59	69	74	
1984	30	35	43	53”	63	68	
1985	30	35	38	48	58	63	
1986-1993	25	30	35	40	45	50	
1994-1998	25	30	35	40	45	50	55
1999-2004	20	25	30	35	40	45	
2005	20	25	30	35	40		
2006-2020	15	20	27	35			
2021- Halen	15	20	27	35	40		

Kaynak: Gülay Akgül Yılmaz, Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifelerinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Açısından Değerlendirilmesi, **Marmara Üniv. İİBF Dergisi**, 2006, Cilt 21, ss. 255-256.

Gelir vergisi tarifeleri, 1980 askeri darbesinden sonra artan kamu harcamalarının finansmanını sağlamak üzere yükseltilmiştir. İlk gelir dilimi 1980 yılında %10, üst gelir dilimi %68 iken, 1980 darbesi sonrasında ilk gelir dilimi %40’ üst gelir dilimi %70’e yükseltilmiştir. Gelir dilimlerinin bu denli yükseltilmesi, ilk gelir diliminin marjinal vergi dilimini yükselttiği için düşük gelirli olarak kişiler üzerinde vergi yükünün arttığı gözlenmiştir. 1986 yılında yükselen enflasyon oranlarının gelirleri aşındırması nedeniyle vergi tarifleri kademeli olarak düşürülmüş, böylelikle matrah sürüklenmesi nedeniyle, gelirlerin aşınması engellenmek istenilmiştir. Sonraki yıllarda, gelir vergisi tarifeleri kademeli olarak düşürülmüş ve en son vergi tarifeleri, ilk dilim için %15, en yüksek gelir dilimi için ise %35 olarak uygulanmıştır.

Vergi tarifelerinde oranlar arasında fark: yükseklik farkı, matrahlar arasındaki fark: uzunluk farkı olarak tanımlanmaktadır. Buna göre; tarifeler aynı kalmak koşuluyla matrahlar arasındaki fark ne kadar artarsa artan oranlılık o kadar yumuşak olur, buna karşılık matrah aynı kalmak koşuluyla tarifeler arasında fark ne kadar büyük olarak artan oranlılık da o kadar dik olur. Buradan hareketle şunu söyleyebiliriz; 1980 dönemi sonrasında tarife oranları ve matrah tutarları birlikte değerlendirildiğinde,

artan oranlılığın azalan artan oranlılığa dönüştüğü görülmektedir. Belli bir tarifieden sonra da tarifelerin düz oranlı tarifeye dönüştüğü görülmektedir.

Vergi tarifelerinin ödeme gücü ilkesine uygun düzenlenebilmesi için, vergi tarifelerinde yer alan basamak sayısının artırılması gerekmektedir. Vergi tarifelerinde basamak sayısı ne kadar çok ise, gelire oranla vergilendirme konusunda ödeme gücü ilkesine o kadar yaklaşılacağı değerlendirilmektedir. Türkiye’de tarifelerdeki basamak sayısı: 1950-1957 döneminde 7, 1958-1962 döneminde 10, 1962-1985 döneminde 6, 1986-1997 döneminde 7, 1998-2004 döneminde 6, 2005-2019 döneminde 4 ve sonraki yıllarda 5 basamak olarak uygulanmıştır. Artan oranlı tarifelerde; basamak sayısının azaltılması, vergi tarifelerinin azalan oranlı hale dönüşmesine yol açmaktadır.

Tarifelerin azalan oranlı tarifeye dönüşmesi; vergi gelirlerindeki yükün, çoğunlukla asgari ücret ile istihdam edilenler ile asgari ücretin %25’inden daha fazla ücret ile istihdam edilenlerin üzerinde kalmasına yol açmaktadır. Aşağıda yer alan tabloda da görüleceği üzere, Türkiye’de ücret geliri çalışanların %44’ünün asgari ücret üzerinden istihdam edildikleri görülmektedir. Aynı tabloya göre, asgari ücretin 6,5²³⁵ katından fazla ücret alan ücretli çalışanların payı sadece %3 civarında gerçekleşmektedir.²³⁶

Türkiye’de uygulanmakta olan artan oranlı gelir vergisi tarifesi açısından, yüksek gelirli mükelleflerin vergi yükü azalırken, düşük gelirli mükelleflerin ise vergi yükü artmaktadır. Artan oranlı gelir vergisi tarifesi; düşük gelir düzeyinde yer alan kişilerin düşük, yüksek gelir düzeyinde yer alan kişilerin ise yüksek düzeyde vergilendirilmesini amaçlamaktadır. Ancak tarife sayısı ve matrah farkları dikkate alındığından tarifelerin ödeme gücü ilkesini dikkate almadığı görülmektedir. Aşağıdaki tabloda yer alan veriler incelendiğinde, Türkiye’de iş gücünün büyük çoğunluğunu referasn ücret olarak kabul edilen asgari ücret veya buna yakında ücret elde ettiği anlaşılmaktadır. Bu durumda, vergi yükü bu kesimler üzerinde kalmaktadır.

²³⁵ Prime esas kazanç üst sınırı 2015 yılından itibaren 7,5 kat olarak uygulanmaktadır.

Tablo 20: Yıllar İtibariyle SGK'ya Bildirilen Prime Esas Kazanç Matrahları

Yıllar	Asgari Ücret Düzeyinde Aylık Alan Ücretliler	Asgari Ücretin %25'inde Fazla Aylık Alan Ücretliler	Asgari Ücretin 7,5 Katından Fazla Aylık Alan Ücretliler	Toplam Çalışan Sayısı
2007	3.636.641	691.025	249.630	7.373.084
2008	3.618.147	1.165.580	322.390	8.802.989
2009	3.900.147	1.100.344	307.797	9.030.202
2010	4.321.262	783.586	322.077	10.030.810
2011	4.848.165	1.310.00	337.377	11.030.939
2012	4.972.590	1.515.823	335.573	11.939.620
2013	4.780.807	3.256.645	377.145	12.484.113
2014	5.040.512	2.783.809	352.340	13.240.122
2015	5.399.498	2.923.546	367.658	13.999.398
2016	5.640.662	3.207.159	278.936	13.775.188
2017	5.071.550	4.562.957	215.164	14.477.817
2018	5.153.354	3.375.613	247.984	14.229.170
2019	5.271.930	1.231.798	222.056	14.314.313
2020	6.390.019	1.759.544	237.722	15.203.423
2021	6.156.963	1.054.050	304.737	16.169.679

Kaynak: SGK, İstatistikler, 2007-2021, <https://www.sgk.gov.tr/Istatistik/Yillik/fcd5e59b-6af9-4d90-a451-ee7500eb1cb4/>, (28.02.2023)

Yukarıda yer alan tabloda görüleceği üzere: Türkiye’de asgari ücretle çalışanların sayısı yıllar itibariyle artmaya devam etmektedir. Sosyal koruma politikası kapsamında belirlenen asgari ücretin; genel ücret olarak benimsenmesi ve çalışanlar içerisindeki payının artması, ücretlilerin vergilendirilmesinde ödeme gücü ilkesinin daha dikkatli şekilde ele alınmasını zorunlu kılmaktadır. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nda, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının temel amacı olduğu belirtilmektedir. Buradan hareketle, mükelleflerin ağır vergi yükü altında ezilmesini önlemek için özellikle asgari ücretle çalışanların mali gücünün objektif kriterlere göre belirlendikten sonra vergi alınmasını zorunlu kılmaktadır.

2.4.2.2. Vergi Tarifelerinin Vergilemede Adalet ve Eşitlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Türkiye Cumhuriyet'i; insan haklarına saygılı sosyal bir hukuk devleti olarak, hukuk düzeni içerisinde adaleti sağlamakla görevlidir. Adaletin sağlanması için herkes için eşitliğin tesis edilmesi şarttır. Bu nedenle; eşit olanlara eşit, farklı durumlarda olanlarda farklı işlem yapılması eşitlik ilkesinin özünü oluşturmaktadır. İktisadi yönden eşit olmayanlara yönelik yapılacak düzenlemeler, eşitsizlik olarak kabul edilmemelidir. Eşit olmayanların eşitsizliği, eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz.²³⁷ Nitekim Anayasa Mahkemesi bir kararında: “vergi yükünün belirli bireylere veya toplumsal kesimlere yüklenmeyerek yurtda yaşayanların tümüne dağıtılması, vergi yükünün toplumun sadece belirli kısmı üzerinde özellikle yoğunlaştırılmaması (mali güç ilkesine dayanarak vergi yükünün dağıtımının gerçekleştirilmesi amacı dışında) gerekmektedir” demiştir. Bu kararda, vergi ödeme gücü ilkesi ile eşitlik ilkesi birlikte anılarak, adaletin her ilkenin birlikte gerçekleşmesi ile sağlanacağı ifade edilmiştir.²³⁸

Ülkemizde uygulanan vergi tarifelerinin uzunluk farkının arttırılmış olması ücretliler açısından olumlu bir gelişme olmakla birlikte, alt gelir gruplarında yer alan çalışanlar aleyhine olumsuzluk yaratmaktadır. Aşağıda yer alan tabloda gelir vergisinin güncel tarifeleri yer almaktadır.

Tablo 21: Ücret Geliri Elde Edenlerin 2023 yılı İçin Vergi Tarifeleri

70.000 TL'ye kadar	%15
150.000 TL'nin 70.000 TL'si için 10.500 TL, fazlası	%20
550.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL, fazlası	%27
1.900.000 TL'nin 550.000 TL'si için 134.500 TL, fazlası	%35
1.900.000 TL'den fazlasının 1.900.000 TL'si için 607.000 TL, fazlası	%40

Kaynak: 323 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği Esas alınarak hazırlanmıştır.

²³⁷ Şenyüz Doğan, Yüce Mehmet, Gerçek Adnan, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Ekin Yayınları, Bursa, 2011, s. 25.

²³⁸ Anayasa Mahkemesi Kararları, E.1994/80, K.1995/27

Ücretlilerin vergilendirilmesinde ayırma ilkesine uygun olarak ikili tarife yapısı benimsenmiştir. Emeğin, sermayeden daha güçsüz bir üretim faktörü olması bu ayrımı zorunlu kılmaktadır. Emeğin; hastalık, malullük veya yaşlılık durumlarında geliri azalırken sermaye fizyolojik sorunlardan etkilenmemekte ve kendini sürekli yenilemektedir. Bu nedenle; yukarıda yer alan tabloda ücret geliri elde edenlerin ücret dışı gelir elde edenlere göre matrah uzunluk farkları ayrı ayrı belirlenmiştir.

Tablo 22: Ücret Dışı Gelir Elde Edenlerin 2023 Yılı İçin Vergi Tarifeleri

70.000 TL'ye kadar	%15
150.000 TL'nin 70.000 TL'si için 10.500 TL, fazlası	%20
370.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL, fazlası	%27
1.900.000 TL'nin 370.000 TL'si için 85.900 TL, fazlası	%35
1.900.000 TL'den fazlasının 1.900.000 TL'si için 621.400 TL, fazlası	%40

Kaynak: 323 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği Esas alınarak hazırlanmıştır.

Yukarıda yer alan gelir vergisi tarifeleri esas alınarak yapılacak hesaplamaya göre; serbest meslek mensubu bir avukat 250.000 TL'lik kazancı üzerinden 67.400 TL tutarında vergi öderken, Adalet Bakanlığı'nda görevli bir hakim 250.000 TL tutarındaki kazancı üzerinden 61.000 TL tutarında vergi ödeyecektir. Hakimlik mesleğini ifade eden ücretli çalışanın 2022 yılı için elde ettiği gelirden 8.608,16 TL istisna uygulandığı halde avukatlık mesleğini serbest olarak icra edenler için bu istisna uygulanmamaktadır. Buna göre; Adalet Bakanlığı'nda görevli bir hakimin vergi yükü %24,4 iken, özel sektörde çalışan bir avukatın elde ettiği serbest meslek kazancı üzerindeki vergi yükü %26,96 olarak hesaplanacaktır. Sonuç olarak; ücret geliri elde eden hakim, serbest meslek kazancı elde eden özel sektör çalışanı bir avukata göre daha az vergi ödeyecektir. Oysa; Türkiye'de ücretle çalışanların %43'ün asgari ücret düzeyinde, % 83'ünün de asgari ücretin %50 sinden fazla gelir elde ettiği hesaba katıldığında; ücretli kesimin çok az bir kısmının bu vergi avantajından yararlandığı görülmektedir.

Gelirin marjinal faydası, üst gelir grubunda yer alana kişiler açısından düşük , alt gelir grubundan yer alan kişiler açısından yüksektir. 5000 TL gelir elde eden bir mükellef için ilave 100 TL'nin marjinal faydası, 1000 TL gelir elde eden bir mükellef için 100 TL'nin marjinal faydasından daha düşüktür. Bu nedenle vergi oranlarının eşit uygulandığı gelir gruplarında; üst gelir grubunun refah kaybı, alt gelir grubunda bulunanlara göre az olacaktır.²³⁹

Türk vergi sisteminde; ücret geliri elde edenlerin kendi aralarında yapılan sınıflandırmada, vergilendirmede esas tarifelerin uygulanmasında eşitsizliklerin bulunduğu görülmektedir. Sporcu ücretlerinin vergilendirilmesinde, eşitlik ilkesine aykırı uygulamaların mevzuat hükümlerinde yer aldığı görülmektedir.

Türkiye'de sporun ve sporcuların gelişmesi için; uzun yıllar boyunca sporculara, vergisel teşvikler ve istisnalar sağlanmıştır. Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 61.maddesinin (6) numaralı bendinde, sporculara ödenen transfer ücreti ve sair adlarla yapılan ödemelerin ücret olarak nitelendirileceği ifade edilmiştir. Aynı Kanun'un Geçici 72.maddesinde; sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerin vergilendirilmesinde, artan oranlı vergi tarifesi yerine düz oranlı vergi tarifesinin uygulanacağı belirtilmiştir.²⁴⁰ Sporculara ödenen ücretlerin aynı olarak yapılması durumunda GVGT-267'de belirtilen usullere göre işlem yapılmaktadır.²⁴¹

Ücretliler olarak sınıflandırılan kişilerin vergilendirilmesinde farklı tarife ve usullerin benimsenmesi verginin ödeme gücü ile eşitlik ilkesine aykırı düşmektedir. Günümüzde futbolcu transfer ücretleri ile teşvik primlerinin ulaştığı astronomik rakamlar birlikte düşünüldüğünde, sporcuların düz oranlı ve genişletilmiş istisna

²³⁹ Cihan Yüksel, "Mathematical and Graphical Interpretation of Tax Tariffs," **Bulletin of Economic Theory and Analysis**, Cilt: 2, Sayı: 1, ss. 31-62, 2017, s. 35.

²⁴⁰ Gelir Vergisi Kanunu Geçici 72. Madde; 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 liglerdeki için %5,

b) Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden %5

²⁴¹ Sporcu ücretlerine ilişkin ödemelerin nakit dışında örneğin gayrimenkul veya taşıt ve benzeri ayın şekilde yapılması halinde, Gelir Vergisi Kanununun 63 üncü maddesinin son fıkrası uyarınca ücretin safi tutarı;

• Verilen aylar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre,

• Konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler ise, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre tespit edilmek suretiyle değerlendirilecek ve bu ödeme tutarları toplamı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

kapsamına alınması, vergilemenin adalet ilkesi ile eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Benzer şekilde jokeyler, jokey yamakları ve antrenörlerine ödenen ücretlerden %20 oranında vergi kesintisi yapılmaktadır. Ayrıca yarışlara katılan bu kişilere ödenen primler ve ikramiyeler üzerinden sırasıyla %10 ve %5 oranında vergi kesintisi yapılmaktadır. Benzer şekilde yarış atı sahiplerine bu kapsamda yapılan ödemeler zirai faaliyet kapsamında değerlendirilerek %2,5 oranında tevkifat yapılmaktadır. Türkiye Jokey Klubü tarafından yayımlanan istatistiklere göre; 2022 yılında yapılan yarışmalarda 543.087.506,25 TL ikramiye ödendiği tespit edilmiştir. Söz konusu ikramiye tutarları tevkifat oranları birlikte değerlendirildiğinde, elde ikramiyelerden vergilendirilebilir büyük bir tutarın vergi dışı kaldığı görülmektedir. Bu durum, vergilemede adalet ve eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Aynı şekilde Türk vergi sisteminde; ücret gelirleri dışında kalan ve kaynaktan kesme usulünün uygulandığı vergilendirmelerde düz oranlı tarife esas alınırken, ücretlilerde artan oranlı tarife esas alınmaktadır.²⁴²

2.4.3. Vergi Beyan Sisteminin Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

2021 yılında kabul edilen 7349 sayılı Kanun ile birlikte diğer ücretlilere ilişkin vergileme sistemi yürürlükten kaldırılmıştır. Bu grupta yer alan ücretlilerden, asgari ücret düzeyinden gelir elde edenlerin gelirleri vergiden istisna edilmiştir. 2021 yılı ve öncesinde Türk vergi sisteminde; ücretlilerin vergilendirilmesinde gerçek usul ve diğer usul olmak üzere iki çeşit vergilendirme yöntemi benimsenmiştir. Gerçek usulde vergilendirme, kaynaktan kesme (tevkif yolu ile vergilendirme) ve beyan usulü vergilendirmeyi kapsamaktadır. Diğer usulde vergilendirme ise;

1. Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar,
2. Özel hizmetlerde çalışan şoförler,
3. Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri,
4. Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar,

²⁴² Abdullah Akkuş, Rahmi Menteşe, Boğaç İnan, **Vergi Mantığı Gelir Vergisi Kanunu**, Akademik Kitaplar, Birinci Baskı, İstanbul, 2017, s.71.

5. Gerçek ücretlerinin tespitine imkan olmaması nedeniyle, Danıştay'ın olumlu görüşü ve Hazine ve Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanları kapsamaktadır.

2.4.3.1. Belirlilik İlkesi Bağlamında Ücret Gelirlerinde Vergi Beyan Sisteminin Değerlendirilmesi

Belirlilik ilkesi; hukuki güvenlik ilkesini de kapsayan, verginin tarh, tahakkuk ve tahsil süreçlerinin kesin ve belli olmasını ifade eder. Anayasa Mahkemesi tarafından verilen 1989/6 sayılı Esas ve 1989/42 sayılı Karar'da; belirlilik ilkesinin, sadece yasal belirliliği değil hukuki belirliliği de ifade ettiği ifade edilmiştir. Bu yönüyle, vergilemede belirlilik ilkesi; hem mükelleflerin hukuki güvenliğini korurken hem de vergiyi tarh, tahakkuk ve tahsil eden idarenin düzenli bir şekilde çalışmasını sağlar.²⁴³ Ayrıca geriye yürümezlik ilkesi de hukuki güvenliğin sağlanmasında önemli bir ilkedir. Ancak geriye yürümezlik ilkesinin Anayasa'da düzenlenmemiş olması büyük bir eksikliktir. Bu ilkeye aykırı olarak 2019 yılında yapılan düzenleme ile gelir vergisi tarifesinin üst dilimi %40'a çıkartılmıştır. Söz konusu düzenlemenin, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği işlemler için de uygulanacak olması, geriye yürümezlik ilkesinin dikkate alınmadığını göstermektedir.

Vergiye müteallik işlemlerin dayanağı yasal düzenlemelerin açık, anlaşılır ve belli olması, vergiyi ödeyen mükelleflerin devlete olan güveninin sağlanmasına yardımcı olacaktır. Kısaca tipleştirme yapılırken kavramları titizlikle seçmeli, birden fazla anlama gelecek sözcüklerden kaçınmalıdır. Özellikle ücretliler açısından uygulanacak istisnalar ve gider karşılıklarında kullanılan tabilerin (eş, çocuk vb) somut ve farklı anlamlara gelmeyecek şekilde özenle düzenlenmesi gerekmektedir. Türk vergi sistemi kodifikasyonu, bu özellikleri sağlamada yetersiz kalmaktadır. Çok sayıda istisna, indirim ve muafiyet uygulaması, mükelleflerin kendi ödeyeceği vergileri hesaplamasını zorlaştırmaktadır. Yasal mevzuatın düzenleyici işlemlerle karmaşık hale getirilmesi de verginin belirlilik ilkesini zedelemektedir.

Özel sektör çalışanları açısından verginin hesaplanması basit, açık ve anlaşılırken, kamu sektöründe çalışanların gelir vergisi hesaplaması; çok sayıda

²⁴³ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, 52-53.

istisna, muafiyet ve indirimler nedeniyle açık anlaşılır ve kesin olma özelliğinden yoksundur. Ayrıca, tüm ücretliler yönünden; Engellilik indirimi, asgari geçim indirimi, özel sağlık sigortası primleri vb. indirimlerin nasıl hesaplandığı konusunda ücretliler yeterince bilgi sahibi değildir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda gelirin yıllık olduğu ifade edilmektedir. Ancak kaynaktan kesme usulü gelirin yıllık olma özelliğinden sapıldığına ilişkin en somut örnektir.

2.4.3.2. İktisadilik İlkesi Bağlamında Ücret Gelirlerinde Beyan Sisteminin Değerlendirilmesi

Kaynakta kesme usulü: vergiyi toplayan idare açısından vergilemenin iktisadilik ilkesine en uygun ilkedir. Bu ilkeye uygun olarak vergiyi toplayan idarenin maliyeti minimum düzeydedir. Ücret geliri elden edenlerin büyük bir kısmının ücretleri; kaynaktan kesme (stopaj) usulü ile vergilendirildiğinden, verginin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemini hazineye en az masrafla yerine getirilmektedir. Böylelikle, vergi idaresinin açık vergi maliyeti düşük seviyelerde tutulmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan istatistiklere göre 2022 yılı Aralık ayı itibariyle; gelir vergisi ödemekle yükümlü tutulan mükellef sayısı 2.364.625, kurumlar vergisi ödemekle yükümlü mükellef sayısı 1.069.339, basit usulde mükellef sayısı 836.779, gayrimenkul sermaye iradı mükellef sayısı 2.249.233 kişi olarak tespit edilmiştir.²⁴⁴ Türkiye'de 3.749.494 gelir vergisi stopaj yükümlüsü vergi sorumlusu olarak 29 milyon ücretli çalışanın vergisini kaynaktan kesmek ve vergi dairesine yatırmak zorundadır. Görüldüğü üzere ücretli çalışanların büyük bir kısmı stopaj usulü vergilendirilmekte, bu durum gelir idaresine hem tahsil açısından hem tahakkuk açısından büyük kolaylıklar sağlamakla birlikte minimum maliyetle vergi tahsilatının gerçekleşmesine yardım olmaktadır.

Ancak çalışanlar açısından kaynaktan kesme usulü vergi bilincinin oluşmasına engel olmaktadır. Ücretlilerin ağırlıklı olarak kaynaktan kesme yöntemi ile vergilendirilmesi, çalışanların; belge toplama, beyanname verme ve vergi ödevlerini

²⁴⁴ GİB, **Çeşitli Vergi İstatistikleri**, <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>, (22.05.2022)

yerine getirmesi konusunda sorumlulukları ortadan kaldırılmıştır. Bu yükümlülüklerle ilişkin sorumlulukların, çalışanların elinden alınmış olması vergi bilincinin yerleşmesi engellenmiştir. Vergi bilincinin yerleşmemesi kayıt dışılığı arttırmış dolayısıyla kayıtlı işçiler üzerinde vergi yükü artmaya devam etmiştir.

2.4.3.3. Ödeme Gücü İlkesi Açısından Ücretlilerde Beyan Sisteminin Değerlendirilmesi

Türk Gelir Vergisi Kanun’u, geliri; bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç olarak tanımlamıştır. Bu tanım, gelirin kişisel olma özelliğini dolayısıyla subjektif karakterli olduğunu göstermektedir. Gelirin subjektif özelliği, ödeme gücünü tespit etmeyi zorunlu kılar. Adil bir vergileme sisteminin oluşması açısından ödeme gücü kavramının tespitinin, doğru ve objektif kriterlere uygun şekilde seçilmesi gerekmektedir. Vergi beyan sisteminin geçerli olduğu gelir türlerinde, vergiler takip edilen yılda beyan edilmekte ve eşit taksitler halinde ödenmektedir. Kaynakta kesme usulü ile vergilendirilen ücretliler açısından vergileme; her ay sonunda tahakkuk ettirilerek, peşin olarak ödenmektedir.

Her ne kadar Ticari Kazanç sahipleri, Kurumlar Vergisi Mükellefleri ve Mesleki kazanç sahipleri üçer aylık dönemler itibariyle kazançlarının %15’i tutarında geçici vergi ödeme zorunlulukları bulunsa da, çoğunlukla ödenen tutarlar çok düşük meblağları bulmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan 2022 yılı Faaliyet Raporunda: gelir üzerinden toplanan vergi tutarı 367.376.434.000 TL iken aynı dönemde ödenen geçici gelir vergisi 8.419.608.000 TL’dir. Bu tutar, vergi gelirleri içerisinde geçici gelir vergisi payının çok düşük kaldığını göstermektedir. Bunun dışında, tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş olan geçici vergiler ise terkin edilmektedir.

Gelirini yıllık beyan ile ödeyen mükellefler, vergisini peşin olarak ödeyen ücretlilere göre daha avantajlı konumda bulunmaktadır. Bu durum enflasyonist dönemlerde, ödeme gücünün gerçek şekilde belirlenmesine engel olmaktadır. Enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde, peşin ödenen verginin erozyona uğramasına engel olurken, vergiyi toplayan gelir idaresi önemli bir kaynak elde etmektedir. Bu dönemlerde çalışanların ücretleri nominal olarak artarak matrah sürüklenmesi ile (

bracket creep) bir üst tarife dilimine girmektedir. Sonuç olarak çalışanların ücreti reel olarak artmadığı gibi matrah sürüklenmesi nedeniyle de yüksek oranlarda vergi ödenmektedir. Oysa beyannameli mükellefler açısından durum farklılık göstermektedir. Örneğin; 2022 yılının Mart döneminde beyan edilecek 100.000 TL'lik ticari kazançta ait verginin, bu döneme ait TÜFE miktarı dikkate alındığında Mart ayında ödenmesi nedeniyle yıllık %45,82'lik enflasyon nedeniyle vergi dairesinin kasasına reel olarak daha az para girişi olacaktır. Söz konusu vergi alacağının, kazanç sahipleri tarafından; Borsa İstanbul, Altın, Döviz, Faiz gibi yatırım araçlarında değerlendirilmesi durumunda aşağıda yer alan şekilde kazanç elde edeceklerdir. 100.000 TL'lik vergi alacağının kazanç sahipleri tarafından nominal bazda yıllık olarak; Borsa İstanbul'da değerlendirilmesi durumunda %41,00, Altın olarak değerlendirilmesi durumunda %115,27, Mevduat faizi olarak değerlendirilmesi durumunda %16,46, Dolar bazında %7,79 oranında kazanç elde edeceklerdir.²⁴⁵

Ücretlilerin çoğunlukla kaynaktan kesme usulü ile vergilendirilmesi, gelirin yıllık olma ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların toplamıdır. Bu tanıma göre; ücretlerin, bir kazanç unsuru olarak yıllık şekilde vergilendirilmesi gerekmektedir. Buna rağmen; ücret gelirleri, kaynaktan kesme usulü ile vergilendirilerek bu ilkeden sapıldığı görülmektedir. Sadece gelir vergisinde yazılı hadleri aşan ücretliler beyannameye tabi tutularak vergilendirilmektedir. Uygulamada ortaya çıkan bu durum, gelirin yıllık olma özelliğini istisna, kaynaktan kesme usulünü ise genel kural haline getirmektedir. Ücret gelirleri açısından söz konusu bu durum, ödeme gücünün doğru bir biçimde tespit edilmesini imkansız hale getirmektedir. Vergi alacağının, kazanç sahipleri tarafından sermaye olarak kullanılıp, bu alacağı çoğaltma imkanı bulunmaktadır. Ancak, ücretliler vergilerini peşin ödediği için böyle bir ayrıcalığa sahip değiller. Hesaplamalardan görüldüğü üzere verginin beyan ve ödenme şekli, mali güce göre vergilendirmede ücretliler aleyhine sonuçlar doğurmaktadır. Vergi yükü; geliri yenileme ve dönüştürme imkanı bulunmayan ve kaynaktan kesme usulü ile vergilendirilen ücretlilerin üzerinde kalmaktadır.

²⁴⁵ TÜİK; Finansal Yatırım Araçlarının Reel Getiri Oranları, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p,> (24.03.2022)

Gelir vergisi sistematğinde, gelirin safi tutarına ulaşmak için gayri safi tutarlardan Kanun’da yazılı belirli giderler indirim konusu yapılmaktadır. Vergi adaletinin sağlanması açısından, ücret gelirinin elde edilmesinde nedensellik bağı bulunan harcamaların da indirim konusu yapılması gerekmektedir. Her ne kadar kaynakta kesme usulü, vergi idaresi açısından verginin tahsilini kolaylaştırıp verginin kayıp ve kaçışına engel olsa da, vergi bilincinin oluşmasına engel olmaktadır. Giderlerin indirim konusu yapılması, geliri elde edenler açısından gider ve harcamaların belge ile tevsikini de zorunlu kılmaktadır. Böylelikle indirim konusu belgeyi düzenleyenlerin kayıt altına alınması gibi olumlu bir durumun oluşmasına yol açacaktır.

2.4.3.4. Adalet İlkesi Bağlamında Ücret Gelirlerinde Beyan Sisteminin Değerlendirilmesi

Vergilemede adalet, eşit mali güce sahip olanların eşit şekilde, farklı mali güce sahip olanların farklı şekilde vergilendirilmesini ifade eden kişiler arasındaki eşitliği esas almaktadır. Türk Vergi Sisteminde aynı mali güce sahip ücretli çalışanların beyan yolu ile vergilendirilmesi ile kaynaktan kesme yöntemi ile vergilendirilmesinde bu eşitliğin bozulduğu durumlar ortaya çıkmaktadır.²⁴⁶

Vergileme ilkelerinden uzaklaşılması, vergilemede adalet ilkesinin de zedelenmesine yol açmaktadır. Vergi adaletinin sağlanması açısından, vergilemenin; yüksek gelir gruplarını kapsayacak şekilde genişletilmesi, muafiyet-istisna ve indirimlerin düşük gelir gruplarını koruyucu nitelikte düzenlenmesini, beyannamaye dayalı mükellefiyetin esas alınması buna karşın kaynaktan kesme usulünün ise tamamlayıcı nitelikte uygulanmasını zorunlu kılmaktadır. Konunun daha ayrıntılı bir şekilde anlaşılması adına aşağıda yer alan tablodaki örnek hesaplanmıştır.

²⁴⁶ Hakan Bay, Ahmet İnneci, “Vergi Adaleti Açısından Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, **International Journal of Public Finance**, Cilt :2, Sayı :2, 2017, s.211.

Tablo 23: Tam Mükellef Ücret Geliri Eden İki Çalışanın Vergilendirilmesi-2022

		Birinci Çalışan	İkinci Çalışan
Birinci İşveren		70.000	70.000
İkinci İşveren		69.900	70.005
Kaynaktan Kesinti Tutarı	1.İşveren	12.400,00	12.400,00
	2.İşveren	12.220,00	12.401,35
Beyanname Yükümlülüğü		Yok	Var
Beyannameye Bildirilecek Matrah			140.005,00
Beyannameye Göre (GVK 86) Hesaplanan Vergi			31.301,35
Mahsup Edilecek Gelir Vergisi			24.801,35
Ödenecek Gelir Vergisi			6.500,00
Ödenen Toplam Gelir Vergisi		24.620,00	
Vergi Yüğü		% 17	%22

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

Artan oranlı vergi tarifelerinin yapısı gereğince gelirlerdeki küçük bir artış, vergi yükünü beyannameli mükellefler aleyhine arttırabilmektedir. Yukarıda yer alan örnekte görüleceği üzere; ikinci işverenden alınan gelirin 105 TL tutarında artması vergi yükünün tevkif suretiyle vergilendirilen ücretli çalışana göre %29 oranında artmasına yol açmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu’nun 86.maddesi gereğince; birden fazla işverenden elde edilen gelirlerden, ikinci işverenden alınan gelirin vergi tariflerinde yer alan ikinci dilimi aşması nedeniyle ücretliler beyanname vermek zorunda kalmaktadır. Söz konusu durum vergi adaletinin tam olarak işlemesine engel olmaktadır. Buna ek olarak, ikinci işverenin tespit edilmesi tamamen çalışanın beyanına bırakılmaktadır. Bu durumda vergi maliyetini düşürmek isteyen çalışan, ikinci işverenden elde ettiği geliri bildirirken ikinci gelir dilimini aşmayacak şekilde bildirimde bulunacaktır.

Yukarıdaki örnekte yer alan durum, tam mükellef gerçek kişiler ile dar mükellef gerçek kişiler tarafından elde edilen gelirler bakımından da ortaya çıkabilmektedir. Şöyle ki; Gelir Vergisi Kanunu’nun 86.maddesinin birinci fıkrasının

ikinci bendinde dar mükelleflerin elde ettiği ücret geliri, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratları, Türkiye’de tevkifata tabi tutulmuş ise bu gelirler için gelirin toplanmasına ilişkin hükümleri uygulanmamaktadır. Bu durumda, tam mükellef gerçek kişinin elde ettiği gelirler, tevkif suretiyle vergilendirilmiş olsa dahi gelirin ikinci dilimini aştığı takdirde beyanname vermek zorunda kalmaktadır. Bu durumda mali gücü aynı iki mükellefin birisi için vergi yükü %35’e kadar çıkabilirken diğeri için sabit oranlı bir vergi yükü ortaya çıkmaktadır.

Türkiye Jokey Klübü tarafından organize edilen yarışlara katılan jokeylerin, bu yarışmalardan elde ettikleri başarılarla göre kendilerine ödenen ikramiyeler kaynaktan kesme usulü ile vergilendirilmektedir. Türkiye Jokey Klübü tarafından yayımlanan istatistiklere göre 2022 yılında yarışmalara 3789 adet atın katıldığı, 1763 atın yarışmalarda başarı gösterdiği tespit edilmiştir. Verilere göre at başına ortalama 143.332,68 TL kazanç elde edildiği anlaşılmıştır. Yarışmalarda birinciliği kazanmış jokeylerin elde ettiği toplam ikramiye tutarı ise $(310.667.675,00 \times \%10)$ 31.066.675 TL’dir Jokeylerin ve antrenörlerin elde ettikleri ikramiye ve ortalama kazançlar dikkate alındığında bu kişilerin beyan sistemine göre vergilendirilmesi gerekirken kaynaktan kesme usulü ile düz oranlı vergiye tabii tutulması vergilemede adalet ve eşitlik ilkesin açısından aykırılık teşkil etmektedir. Beyannameye tabi ücretlilerin vergilendirilmesi %15’lik orandan başlayıp % 40’lık dilime kadar devam ederken, jokey ve antrenörlerin tek oranlı vergilemeye tabi tutulması ödeme gücünün tamamen vergilendirilmediği anlamına da gelmektedir.

2.4.4. Vergi İstisna Muafiyet Ve İndirimlerin Vergileme İlkeleri Bağlamında Değerlendirilmesi

Vergi muafiyeti, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine neden olan kişilerin vergi dışı bırakılmasını ifade eder. İstisna; vergilendirilmesi gereken konuların, vergi dışı bırakılması anlamına gelir. İndirimler ise; vergi matrahını arttıran veya azaltın bir vergisel teşvikler diyebiliriz. En belirgin olanları: asgari geçim indirimi ve engellilik

indirimidir.²⁴⁷ Vergi istisna, muafiyet ve indirimlerin ücretliler açısından vergileme ilkeleri bağlamında aşağıda başlıklar halinde değerlendirme yapılmıştır.

2.4.4.1. Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Ücret Gelirlerinde Vergi İndirimlerin Değerlendirilmesi

Vergilemede adalet ilkesine ulaşmak için fayda yaklaşımı ve ödeme gücü teorilerinden yararlanılmaktadır. Ödeme gücü yaklaşımı ilkesi; Artan Oranlılık, Ayırma İlkesi ve Asgari geçim indirimini kapsamaktadır. Türkiye’de de uygulama alanı bulan asgari geçim indirimi uygulaması, vergi adaletinin gerçekleşmesine olanak tanıyan bir araçtır. Asgari geçim indirimi, 01.01.2008 tarihinde özel gider indirimi müessesinin yerine getirilmiş ve sadece ücretlilerin yararlanmasına olanak sağlanmıştır. Asgari geçim indirimi; matrahtan indirim yöntemi, vergiden indirim sistemi ve aile gelirin vergilendirmesi olmak üç türlü uygulanmaktadır. Ülkemizde vergiden indirim sistemi benimsenmiştir. Bu yöntem, $V = (Gt \cdot Ov1) - (İt \cdot Ov2)$ şeklinde veya $\text{İndirilecek Vergi} = \text{Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı} \times \text{Asgari Geçim İndirimi Oranı} \times \text{Vergi Tarifesi İlk Dilim Oranı (\%15)}$ formüle edilebilir.²⁴⁸

Emek ve sermaye gelirlerinin ayrı ayrı vergilendirilmesi gerektiği prensibine dayanan ayırma Kuramının bir sonucu olarak ortaya çıkan asgari geçim indirimi, kişilerin medeni durumu, bakmakla yükümlü olduğu çocuk sayısı vb. dikkate alarak düzenlendiği için vergilemede dikey eşitlik ilkesinin de gerçekleşmesine yardımcı olmaktadır. Asgari geçim indirimine ait usul ve esaslar 265, 267 ,272 ve 294 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde açıklanmıştır.

Ücret gelirleri içerisinde yer alan bir diğer indirim türü de engellilik indirimidir. Bu indirim, çalışma hayatında yer alan engellileri korumaya yönelik bir düzenleme olarak Kanun’da yer almaktadır. Türkiye’de engellilerin çalışma hayatındaki istatistiklerine bakıldığında, engellilerin çalışma hayatında çok fazla yer bulamadığını söyleyebiliriz. Aile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından yayımlanan 2022-Ocak ayı Engelli ve Yaşlı istatistikleri bültenine göre Türkiye’de toplam 2. 511. 950 kişi engelli olmakla birlikte ağır engelli sayısı 775.012 kişidir. Engellilerin

²⁴⁷ Haluk Egeli, Burak Tepe, “Vergi Harcamaları ve Ülke Uygulamaları”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:193, 2015, s.14.

²⁴⁸ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitapevi, 21. Baskı, Ankara, 2020, s. 223.

işgücüne katılım oranı ise %22,1'dir.²⁴⁹ Engelli bireylerin çalışma hayatına daha fazla katılımını teşvik için vergisel düzenlemelerden yararlanılabilir. Böylelikle, çalışan engelliler kendilerini daha üretken kabul edecek ve üzerlerindeki manevi baskı bir az olsun hafifleyecektir.

Türk Gelir Vergisi Kanun'un 31.maddesinde Engellilik indirimi düzenlemiştir. Türkiye Cumhuriyeti'nin 1982 tarihli Anayasası, sosyal adalet ilkesinin benimsemekle, yurttaşlarının sosyal refahını ve sosyal güvenliğini sağlamayı da taahhüt etmiştir. Bu düzenleme ile çalışan engelliler, dağıtıcı adalet ilkesi uyarınca korunmaya çalışılmıştır Sosyal devlet ilkesinin bir sonucu olarak; medeni durumları, gelir, servet ve harcama durumları farklı kişilerin farklı şekilde vergilendirilmesine yönelik dikey vergi adaletinin sağlanma yükümlülüğü doğmuştur. Engellilerimizin yaşadığı maddi ve manevi baskıyı en aza indirmek ve sosyal devlet ilkesinin yerleşmesini sağlamak amacıyla vergi kanunlarımızda engellilere yönelik çok sayıda vergisel avantajlar da bulunmaktadır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 31 inci maddesinde düzenlenen engellilik indirimi, vergilemede dikey adaletin gerçekleşmesi açısından olumlu bir uygulama olarak yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan bir diğer indirim türü 89.maddede yer almaktadır. Gelirlerini yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olan ücretliler; Gelir Vergisi Kanunu'nun 89 uncu maddesi gereğince; eğitim ve sağlık harcamaları ile bağış ve yardımlar gibi bazı harcamalarını, beyan edilen gelirden indirim konusu yapabilmektedir. Ayrıca bu sınıfta yer alan mükellefler, asgari geçim indiriminden de yararlanmaktadır. Eğitim ve sağlık gibi harcamalarını, beyan edilecek gelirlerinden indirim konusu yapma hakkı sadece beyanname vermek zorunda kalan çalışanlara sunulmuştur. Tevkif suretiyle vergilendirilen çalışanlara bu imkan sağlanmamıştır. Kaynak kesme suretiyle vergilendirilen ücretlilerin, söz konusu düzenlemeden yararlanırlmaması ücretliler arasında vergi adaletinin sağlanmadığı göstermektedir.

²⁴⁹ Aile, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Engelli ve Yaşlı İstatistikleri, Şubat-2021 Bülteni, https://www.ailevecalisma.gov.tr/media/73073/eyhgm_istatistik_bulteni_subat2021.pdf, (28.03.2021)

2.4.4.2. Ödeme Gücü İlkesi Bağlamında Ücretlilerde Vergi İndirimlerin Değerlendirilmesi

Ödeme gücü kavramı; bireylerin yaşamak için gerekli giderleri yaptıktan sonra, kalan üzerinden vergilendirilmesini ifade eder. Anayasanın 73.maddesi; kişilerin mali güçleri ile orantılı bir şekilde vergilendirilmeleri gerektiğini düzenlemiştir. Bu yüzden, vergilendirilecek safi tutarı bulmak için çalışanların gelirlerinden belli indirimleri yapmak Anayasanın da gözettiği bir durumdur. Bu nedenle Asgari geçim indirimi ödeme gücünün tespiti açısından önemli bir indirim türüdür. Türkiye’de asgari geçim indirimi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı açısından sosyal devlet ilkesinin bir gereği olarak uygulanmaktaydı. Söz konusu uygulamaya son verilerek bunun yerine asgari ücrete kadar olan gelirler vergi dışı bırakılmıştır.

Asgari ücretin vergi dışı bırakılması, ödeme gücünün tespiti açısından bir sınır konulduğu anlamına gelmektedir. Esasen ödeme gücü tespit edilirken ülkenin sosyo ekonomik yapısı özellikle dikkate alınmalıdır. Ödeme gücü, mükelleflerin mutlak yoksulluk sınırını aştığı noktada açığa çıkan bir kavramdır. Mükelleflerin; yeme, içme, barınma ve ısınma gibi temel insani ihtiyaçlarını karşıladıktan sonra daha doğrusu yoksulluk sınırı aşıttan sonra kalan gücü ödeme gücü olarak kabul edebiliriz.²⁵⁰

Türkiye İşçi Sendikaları Konfederasyonu (TÜRK-İŞ) tarafından aylık olarak yayımlanan açlık ve yoksulluk sınırı araştırmalarında, Türkiye için açlık ve yoksulluk sınırı aile ve fert bazında ayrı ayrı açıklanmaktadır. Açlık ve yoksulluk sınırı Hacettepe Üniversitesi Sağlık Teknolojisi Yüksekokulu tarafından, bilimsel temelli beslenme kalıpları esas alınarak yetişkin erkek için 3500, yetişkin kadın için 2300, 15-19 yaş grubundaki erkek çocuk için 3200 ve 4-6 yaş grubundaki çocuk için 1600 kalorilik liste temel alınmıştır.²⁵¹

²⁵⁰ İsmail TÜRK, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, 8. Baskı, Ankara, 2010, s.141.

²⁵¹ Türkiye İşçi Sendikaları Konfederasyonu, “Açlık ve Yoksulluk Sınırı Araştırması”, Aralık-2022 <https://www.turkis.org.tr/aralik-2022-aclik-ve-yoksulluk-siniri/>, (13.03.2023)

Tablo 24: Türk-İş Açlık ve Yoksulluk Sınırları (Şubat-2023)

Gruplar	Şubat 2022	Aralık 2022	Ocak 2023	Şubat 2023
Erkek	1.379,02	2.451,55	2.669,57	2.833,42
Kadın	1.081,82	1.951,20	2.142,34	2.286,08
15-19 Yaş	1.362,15	2.421,55	2.632,07	2.795,02
4-6 Yaş	729,57	1.306,27	1.420,52	1.509,74
Açlık Sınırı	4.552,56	8.130,57	8.864,48	9.425,15
Yoksulluk Sınırı	14,829,19	26.483,94	28.874,55	30.700,83

Kaynak: TURK-İS, Şubat-2023 Açlık ve Yoksulluk Sınırı Araştırması, <https://www.turkis.org.tr/subat-2023-aclik-ve-yoksulluk-siniri/>, (28.02.2023)

Disk-AR tarafından yayımlanan açlık ve yoksulluk sınırı araştırmasına göre açlık ve yoksulluk sınırı aşağıda belirtilmiştir.

Tablo 25: Disk -AR Açlık ve Yoksulluk Sınırları (Şubat 2023)

Gruplar	Şubat 2023
Açlık Sınırı	9.234,00
Yoksulluk Sınırı	31.939,00

Kaynak: DİSK-AR, Şubat-2023 Açlık ve Yoksulluk Sınırı Araştırması, <https://arastirma.disk.org.tr/?p=9709>, (28.02.2023) Hesaplamalarda: 4-6 yaş çocuk için 1963 kalori, 15-18 yaş çocuk için 3244 kalori, Yetişkin bir erkek için 2953 kalori, Yetişkin bir kadın için 2658 kalori esas alınmıştır.

Her iki sendika tarafından yapılan araştırmada, açlık ve yoksulluk sınırı birbirine yakın şekilde tespit edilmiştir. Verilerden elde edilen sonuçlara göre, Türkiye’de asgari ücret ve asgari ücretin çok az üzerinde gelir elde eden %65’lik ücretli kesim açlık sınırlarında yaşamaktadır. Bu kesimin elde ettiği gelir yoksul sayılmak için bile yeterli değildir. TÜİK tarafından yayımlanan maddi yoksul verilerine göre de ülke nüfusunun %13,8’i elde ettikleri yıllık gelire göre açlık sınırlarında yaşamaktadır.

Ücret gelirleri içerisinde büyük bir paya sahip asgari ücretli çalışanların yaşam seviyesi açlık sınırının altında kalmaktadır. Örneğin; 2021 yılında asgari ücretin brüt tutarı 3.577,50 TL iken net ele geçen asgari ücret 2.825,90 TL, açlık sınırı ise 4.097

TL olarak belirlenmiştir. 2021 yılında ücret geliri elde eden asgari ücretli çalışanın vergi yükü ise %5,11 olarak hesaplanmıştır. Özellikle asgari ücretle çalışanların refah seviyesini yükseltmek ve açlık sınırının üzerinden gelir etmesini sağlamaya yönelik 2021 yılında düzenleme yapılmış ve ödeme gücü ilkesine uygun olarak asgari ücrete kadar elde edilen gelirler vergi dışı bırakılmıştır.

Söz konusu düzenleme; yüksek enflasyon ile birlikte ortaya çıkan fiyat artışları ve dolaylı vergilerin vergi sistemindeki ağırlığı yüzünden yeterli düzeyde etki gösterememektedir. Nitekim Şubat-2023 dönemine ait açlık ve yoksulluk araştırmalarına göre; dört kişilik bir aile için açlık sınırı asgari ücretin üzerinde seyretmektedir. Çalışanların; barınma, ısınma, giyim ve diğer giderler hesaba katılmadan sadece yeme ve içme giderleri dikkate alındığında özellikle asgari ücretle çalışanlar açısından yaşamın ne kadar zor olduğu görülmektedir. SGK tarafından yayımlanan 2021 yılı İstatistiklerine göre, Türkiye’de özel sektörde ücretle çalışanların %90’ının prime esas kazançlarının asgari ücret ile 10.500 TL arasında bildirildiği hesaba katıldığında, asgari ücrete kadar olan gelirin vergi dışı bırakılması ödeme gücünün tespit yeterli olmadığı anlaşılmaktadır.

Asgari ücrete kadar olan matrahın vergiden istisna edilmesi, istisnanın aynı oranda ve matrahta uygulanması nedeniyle ödeme gücü ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Şöyle ki; Anayasa’nın 73. Maddesinin birinci fıkrası gereğince, ödeme güçleri farklı mükelleflerin farklı gelir seviyelerine göre vergilendirilmeleri gerekmektedir. Türkiye’de uygulanmakta olan indirim (dekot) sistemi nedeniyle, istisna edilen kısım sadece ödenecek vergiden düşmekte, bunun kümülatif matraha herhangi bir katkısı bulunmamaktadır. Böyle olunca, söz konusu istisna sadece asgari ücretle çalışanlara yarar sağlarken, ücret düzeyi yükseldikçe istisnanın faydası azalmaktadır.²⁵²

2022 yılının Ocak ayında 14.000 TL ücret geliri elde eden bir çalışanın gelir vergisi matrahı, brüt 14.000 TL’den 1.960 TL SGK İşçi Payı ile 140 TL işsizlik payı düşüldükten sonra kalan 11.900 TL üzerinden hesaplanacaktır. Bu matraha gelir vergisi tarifesinin ilk dilimi olan %15’lik oran uygulandığında ödenecek gelir vergisi 1.785 TL olarak bulunacaktır. 2022 yılı için tespit edilen 638,01 TL istisna tutarı

²⁵² Özgür Saraç, Emre Kaya, “Türkiye’de 2022 Yılı Asgari Ücret İstisnasının Vergi Takozuna Tahmini Etkileri”, **Çalışma ve Toplum Dergisi**, Cilt:1, Sayı: 76, 2023, s.228.229.

düşüldükten sonra çalışanın ödeyeceği net gelir vergisi 1.146,99 TL olarak hesaplanacaktır. İstisna tutarı ücretli çalışanın hesaplanan matrahından indirilmediği için kümülatif matrah Mart-2022 döneminde (11.900 X 3= 35.700) ikinci gelir dilimine girecektir. Böylelikle alışanın 32.000 TL'yi aşan geliri %20'lik gelir diliminden vergiye tabi tutulacaktır. Böylelikle, çalışanın geliri arttıkça istisna tutarının avantajı da azalacaktır.

Ayrıca kanunen kabul edilen; emekli ve sosyal sigorta aidatları, kanuni kesintiler (Oyak vb), Şahıs sigorta primleri ve bireysel emeklilik katkı payları, Sendika aidatları da ödeme gücü ilkesinin tespit edilmesi açısından uygulanan indirimlerdir.²⁵³

2.4.4.3. Eşitlik İlkesi Bağlamında Ücret Gelirlerinde Yapılan İndirimlerin Değerlendirilmesi

Anayasa'nın 10.maddesinde yer alan; hiçbir kimseye, aileye veya zümreye imtiyaz tanınamaz hükmü, vergilemede eşitlik ilkesi açısından da geçerlidir. Yatay durumda bulunan ücretlilerin, aynı oranda vergilemeye tabi tutulması Anayasa'nın da amaçladığı bir durumdur. Bu nedenle; ücretliler lehine yapılacak indirimlerin de eşitlik ilkesi kapsamında ele alınması gerekmektedir. Ancak bu eşitlik ilkesinin zedelendiği durumlarda mevcuttur. 303 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde; işverenlerin, kadın çalışanlara kreş ve gündüz bakımevi hizmetleri için ödemiş oldukları tutarlar, gelir vergisinden indirilmektedir.

Bu istisnanın benzer durumda çalışan erkek çalışan için uygulanmaması kanaatimizce vergilemede eşitlik ilkesine aykırılık oluşturacaktır. Örneğin; (C) A.Ş., çalıştırdığı hizmet erbabına işyerinde kreş hizmeti vermektedir. İşyerinde 30 hizmet erbabı çalışmakta olup, hizmet erbabından 20'si kreş hizmetinden yararlanmaktadır. Kreş hizmetinden yararlanan hizmet erbabının 15'i kadın, 5'i erkektir. Bu durumda kreş hizmetinden yararlanan 15 kadın hizmet erbabı için sağlanan menfaatin tamamı istisna kapsamında olacak, erkek hizmet erbabı yönünden ise söz konusu menfaat ücret olarak vergilendirilecektir.

²⁵³ Kıldış, s.116-117.

2.4.4.4. Genellik İlkesi Açısından Ücret Gelirlerine Uygulanan İstisnaların Değerlendirilmesi

İstisnalar; vergi harcamalarının miktarını arttırdığı için, vergilemede genellik ilkesini zedeleyici bir özelliği bulunmaktadır. Adil bir vergi sisteminde istisna ve muafiyetlerin çok az sayıda yer alması beklenir. Türk vergi sisteminde çok sayıda istisna ve muafiyetin yer alması genellik ilkesinden sapma olarak yorumlanır. Ücretlilerin vergilendirilmesinde istisna tutulan bazı ödemelerin ücret geliri ile birlikte diğer kazançlar içinde istisna oluşturmaması genellik ilkesinin uygulanmadığı anlamına gelir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 23.maddesinde kapsamında; konut kapıcılarından, hizmetçilerden, dar mükelleflerin yanında çalışan ve ücretlerini döviz olarak alan çalışanlardan, gelir vergisi kesilmemesi genellik ilkesini zedelemekteydi.

Ancak 7349 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrası asgari ücret düzeyinde gelir elde eden tüm çalışanlar uygulama kapsamına alınarak gelirleri vergiden istisna edilmiştir. Benzer bir uygulama basit usulde vergi mükellefi olan tüm esnaf işletmeleri içinde getirilmiştir. Söz konusu istisna uygulaması genellik ilkesine aykırı görülse de, ödeme gücü ilkesi dikkate alındığında yerinde olduğu görülecektir. Genellik ilkesi esasen ödeme gücü bulunan herkesin vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. Türkiye'de yaşam koşulları ve yoksulluk araştırması, milyonlarca çalışanın açlık sınırında yaşadığını göstermektedir. Asgari ücretin vergiden istisna edilmesi gibi basit usulde vergilendirilen esnafın da vergiden istisna tutulması, bu kesimlerin belli bir ödeme gücü bulunmadığı için genellik ilkesine aykırı düşmediği kanaatini taşımaktayız.

Türkiye'de diğer gelir gruplarına yönelik istisna uygulamaları yolu ile vergi harcamaları artmaktadır. Diğer gelir unsurlarına yapılan yatırım teşvik gibi istisnalar, bu teşviklerden yararlananların genelde yüksek gelir grupları arasında yer alan kişilerden olması, düşük gelir grupları aleyhine sonuçlar yaratabilir. Devletin, sermaye yatırımlarının olumsuz olarak etkilenmemesi için, sermayeye getirdiği istisnalar, verginin küçük gelir grupların üzerinde kalmasına dolayısıyla bu grubun vergi baskısını daha çok hissetmesine neden olmaktadır. Söz konusu durumlar vergi harcaması olarak tanımlanmakta olup; vazgeçilen vergiler, dolaylı vergiler yolu ile ücretlilerden tahsil edilmeye çalışılmaktadır. Türkiye'de 90'Lı yıllardan günümüze

kadar süren zaman diliminde, dolaylı vergilerin artmasının bir diğer nedeni de yatırım harcamalarının olumsuz etkilenmemesi için sermaye üzerindeki vergilerin azaltılması veya istisna, muafiyet ve indirim yolu ile bu grubu teşvik etmektir.

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde yaşanan adaletsizlikler, vergi yükünün ücret geliri elde eden çalışanların üzerinde kalmasına yol açmaktadır. Bu nedenle ücretliler üzerindeki vergi yükünün analizi açısından üçüncü bölümde değerlendirmeler yapılmıştır. Buna ek olarak karşılaştırmalı ülke örnekleri yolu ile ücretliler üzerindeki vergi yüküne ilişkin tespitlerde bulunulmuştur. Ayrıca var modeli yolu ile vergi yükünü etkileyen faktörler analiz edilmiştir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN ÜCRETLİLER ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜNÜN ANALİZİ

İkinci bölümde, ücretlilerin vergilendirme sistemi; vergileme ilkeleri açısından incelenerek, vergileme ilkelerine uyumu üzerinde durulmuştur. Bu bölümde, ücretlilerin vergileme sisteminin, vergileme ilkelerine uyumsuzluğu nedeniyle, ülke içerisinde toplanan vergilerin ne kadarını yüklendikleri analiz edilmiştir. Ayrıca ücretliler üzerindeki vergi yükünü incelerken OECD ülkelerindeki ücretlilerin durumu ve üstlendikleri vergi yükünü de karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiştir. Aynı zamanda ücretliler üzerindeki vergi yükünün diğer bir ifadeyle vergi takozunun azaltılması için hangi tür önlemlerin alınması gerektiği incelenmiştir. Son olarak; büyüme, işsizlik ve enflasyonun, ücretliler içerisindeki en yüksek orana sahip asgari ücretliler üzerindeki vergi yüküne etkisi değerlendirilmiştir.

3.1. VERGİ YÜKÜ

Vergi yükü, bir ülkenin kamu maliyesi hakkında değerlendirme yapabilmek için dikkate alınacak göstergelerden biridir. Vergi yükü; toplanan verginin, gelir içindeki payını dolayısıyla devlet ile toplum arasındaki ilişkiyi açıklamak için önemli bir veridir. Bu terim, vergi sistemindeki adalet ve eşitliğin değerlendirilmesi açısından da önemli göstergeler arasında yer alır. Aynı zamanda vergi yükü; kişi veya kurum gelirlerinden, kamuya aktarılan payın miktarını da belirlemektedir. Böylelikle ekonomik aktiviteler içerisinde kamunun büyüklüğü de ortaya çıkmaktadır.²⁵⁴

Anayasa'nın 73.maddesine göre; vergi, herkesin mali gücüne göre adaletli bir şekilde toplanmalıdır. Bu yüzden vergi yükü hesaplamaları, verginin adil ve dengeli dağılımının tespitine dayanmaktadır. Bu kapsamda birçok vergi yükü hesaplama yöntemi bulunmakla birlikte, en çok kullanılan yöntemler; Toplam Vergi Yükü, Kişisel Vergi Yükü, Objektif Vergi Yükü, Bölgesel ve Sektörel Vergi Yükü yöntemleridir.

²⁵⁴ Lewis H . Kimmel, "Our Tax Burdens and Taxable Capacity", **The American Academy of Political and Social Science**, Cilt: 266, Sayı: 1, ss. 152-160, s.152.

3.1.1. Toplam vergi yükü

Toplam vergi yükü; ülkede toplanan vergilerin, yurtiçi gayrisafi hasılaya ve ulusal gelire oranı dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Söz konusu hesaplama aşağıda yazılı şekilde özetlenebilir.

$$\text{Toplam Vergi Yükü} = \text{Vergi Gelirleri} / \text{Gayrisafi Yurtiçi Hasıla}$$

Toplam vergi yükü, kişisel vergi yüklerinin toplamından oluşmaktadır. Bu nedenle, ülkelerin toplam vergi yükleri birbirinden farklılık göstermektedir. Bu bakımından, herhangi bir ülke için vergi yükünün yüksek veya düşük olarak değerlendirebilmek oldukça zordur. Ancak bu konuda C. Clarck, milli gelirin %25'inden fazla toplanan vergilerin, yüksek düzeyde vergi yükü anlamına geldiğini belirtmiştir.²⁵⁵

3.1.2. Kişisel – Net – Bölgesel-Sektörel Vergi Yükleri

Kişisel vergi yükü; kişilerin belli bir dönemde ödedikleri vergilerin, belli bir dönemde elde ettikleri gelirlere oranını ifade etmek için kullanılır.

$$\text{Kişisel Vergi Yükü} = \text{Ödenen Vergiler} / \text{Kişisel Gelir}$$

Net vergi yükü, kamu hizmetlerinin faydası ölçülemediği için hesaplanması neredeyse imkansızdır. Belli bir bölgede oturan yurtaşların vergi ödediği vergilerin, o bölgenin GSYİH katkısına oranı, bölgesel vergi yükü olarak adlandırılır. Belli bir sektörün ödediği vergilerin, o sektörün GSYİH'e katkısına oranı, sektörel vergi yükü olarak adlandırılır.²⁵⁶

3.2. VERGİ TAKOZU

Vergi yükünün, çalışanlar üzerindeki etkisinin değerlendirebilmek için vergi takozundan yararlanılmaktadır. Vergi Takoza, çalışan sayısına göre vergi yükünü ifade ederken, çalışan başına düşen vergi ve sosyal güvenlik katkı paylarının

²⁵⁵ Joseph A. Pechman and Thomas Mayer, "Mr. Colin Clark on the Limits of Taxation", **The Review of Economics and Statistics**, Cilt: 34, Sayı:3, s.1952 ,s. 232.

²⁵⁶ Yüksel ÇAĞDAŞ, "Türkiye'de Toplam Vergi Yükünün Oecd Ülkeleri İle Karşılaştırılması", **İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 20, Sayı:1, 2020, s. 84-85.

toplamında oluşur. Katkı paylarının ve vergilerin çalışan üzerinde olumsuz etkileri bulunmakla birlikte, enformel istihdamı arttığı için sonuç olarak vergi takozu da artmaktadır.²⁵⁷

İşveren üzerindeki sosyal güvenlik katkı payları ve ödenecek gelir vergisinin artması vergi takozunun genişlemesine neden olacaktır. İşverene istihdam maliyetinin artması, işverenin karında azalmaya neden olacaktır. Böyle bir ortamda; işveren işten çıkarma, kayıt dışı işçi çalıştırma, elden ücret ödemesi gibi yollar ile işçilik maliyetinin azaltmak suretiyle maliyetleri düşürmeye yönelecektir. Bu nedenle vergi takozunun istihdam üzerinde negatif etkisi dolayısıyla işsizlik gibi sosyal sorunun da ortaya çıkmasına yol açacaktır.²⁵⁸ Benzer şekilde vergi takozu; çalışanların çalışma istek ve aruzlarını olumsuz yönde etkileyerek, çalışanların işgücünden ayrılıp sosyal yardım talep etmelerine yol açacaktır. Bu durumda, sosyal yardım ödemeleri nedeniyle bütçe açığında transfer harcamaları payı artacak, harcamaların finansman sorunu ortaya çıkacaktır. Türkiye’de son dönemde işsizliğin bir diğer nedeninin vergi takozu olduğu düşünülmektedir. Vergi takozunun boyutu, kayıt dışı ekonomik aktiviteleri arttırdığı için, vergileme kapasitesinin düşmesine neden olacaktır.

Vergi takozu; çalışanlar tarafından ödenen vergi ve sosyal güvenlik kesintilerinin, toplam işçilik maliyetlerine oranıdır. Vergi takozu; bordro vergilerine (işveren tarafından ödenen tüm vergiler) ve (genel) gelir vergilerine (bir çalışan tarafından ödenen tüm vergiler) bölünebilir. (Avrupa) işgücü vergi sisteminin özellikleri göz önüne alındığında, vergi dilimi kişisel gelir vergileri (PIT) (çalışan tarafından ödenen) ve sosyal güvenlik katkı paylarından (SSC) oluşur, ancak sosyal güvenli kesintileri kısmen işçi ve kısmen işveren tarafından ödenir. Genel gelir vergileri toplamı ve çalışan adına ödenen sosyal güvenlik katkı payları vergi takozunun bir parçasıdır. Vergi takozu (veya kama) yasal (yalnızca bir başlık vergi oranlarına dayalı, kesintileri göz ardı vb.) veya varsayımsal (varsayımsal, temsili bir işçi için hesaplanır, ayrıntılı mevcut mevzuata dayanarak ve kesintileri dikkate alarak vb.) olabilir. Vergi oranı/kama, yasalın aksine, fiili bir oran (ödenecek) olduğunu gösterdiğinde etkilidir.²⁵⁹

²⁵⁷ Mehmet Nar, Tax Burden On Wage Revenues: The Tax Wedge, **International Journal of Human Sciences**, Cilt: 12, Sayı: 1, 2015, s. 686.

²⁵⁸ Ercan Uşun, Türkiye’de ve Diğer OECD Ülkelerinde Vergi Takozu, **Manisa Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Yıl:2019 Cilt:26 Sayı:22-14. s.3-4.

²⁵⁹ World Bank, **Labor taxes and Employment in the Eu8**, Quarterly Economic Report April, 2005, s.1.

OECD hesaplamalarında vergi takozu, bekar ve çocuksuz bir çalışan adına ödenen sosyal güvenlik kesintileri ve çalışan adına kesilen gelir vergisinden oluşmaktadır.

3.2.1. Vergi Takozunun Kamu Çalışanları Üzerindeki Etkisi

Kamu görevlileri: Devlete yüklenen hizmetlerin yerine getirilebilmesi amacıyla istihdam edilen ücretli çalışanlardır. Bu görevliler, toplumsal ihtiyaçların karşılanması amacıyla kurulan idarelerde görev almaktadır. Toplumsal ihtiyaçlar; kâr amacı güdülmeden, kamu yararı gözetilerek yerine getirilmektedir. Kamu yararı esas alınarak yürütülen bu hizmetlerde, istihdam edilenlerin devlete maliyeti öncelikli bir gider olarak dikkate alınmaz.

Gelişmekte olan ülkeler, yeterli sermaye birikimine ve sürekli istihdam yaratan biz özel sektöre sahip değillerdir. Bu nedenle, birincil istihdam eden görevi devlete yüklenmektedir. Gelişmekte olan ülkeler kategorisinde değerlendirilen Türkiye’de de, kamu kesiminin istihdamda ağırlığı oldukça fazladır. Devlet; doğrudan çalıştırdığı yaklaşık 5 milyon kamu görevlisinin²⁶⁰ yanı sıra KİT’ler, ihale yoluyla ve özel sektör işbirliği ile dolaylı yoldan istihdamda aktif rol oynamaktadır.

3.2.2. Vergi Takozunun Özel Sektör Çalışanları Üzerindeki Etkisi

Vergi takozu, kamuda istihdam edilen çalışanlardan ziyade özel sektörde istihdam edilen çalışanlar üzerinde oldukça etkilidir. İstihdamın üzerindeki vergi ve sosyal güvenlik katkı paylarının artması, işverenlerin yatırım kararlarını olumsuz etkilemekte; yeni, ek ve ilave yatırımlar için işverenleri isteksiz bir tutum takınmaya itmektedir. Sonuç olarak istihdamın arttırılamaması, emek havuzunda iş gücünün birikmesine böylelikle işçiler arasında rekabeti tetikleyerek ucuz iş gücünün oluşmasına neden olmaktadır. Aynı şekilde istihdam üzerindeki kamusal yüklerin ağırlığı, çalışanların enformel çalışma biçimine zorlayarak, sosyal güvenlik haklarından mahrum kalmalarına neden olmaktadır.

²⁶⁰ Cumhurbaşkanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, **Kamu İstihdamı-2022**, <https://www.sbb.gov.tr/kamu-istihdami/>, (01.03.2022)

Asgari ücret, aktif çalışanların refah seviyesinin ölçülmesi anlamında baz alınan referans ücrettir. SGK İstatistiklerine göre, Türkiye’de ücret geliri elden edenlerin %38’i asgari ücret düzeyinde gelir elde etmektedir. Buna göre; Türkiye’de ücretli geliri elde edenlerin 1/3’ü asgari ücret düzeyinde çalışmaktadır. Bu nedenle, asgari ücretle ilgili düzenlemeler diğer çalışanların refah düzeyini önemli ölçüde etkilemektedir. Bu nedenle vergi takozuna ilişkin yapılacak hesaplamalarda ilgi yılda tespit edilen asgari ücret tutarı esas alınmaktadır. Özel sektörde 2021 yılında net 2825,90 TL asgari ücret ile çalışan işçi açısından vergi takozu hesaplaması aşağıda yer almaktadır.

Tablo 26: Asgari Ücret İle Çalışan İşçi Açısından Vergi Takozu Hesaplaması (2021)

Brüt Asgari Ücret	3577,00 TL
Sigorta Primi İşveren Payı (yüzde 15,5)	554,51
İşsizlik Sigortası Primi İşçi Payı (yüzde 2)	71,55
İşverene Toplam Maliyet	4.203,56
Net Ele Geçen	2.825,90
Asgari Geçim İndirimi	268,91

Kaynak: 17.12.2021 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Asgari Ücret Tutarı dikkate alınarak oluşturulmuştur. Hesaplamalar, çocuksuz bekar bir çalışan 5 puanlık SGK prim teşviki dikkate alınmıştır.

Vergi takozu= İşverene Maliyet- İşçinin Eline Geçen Net Ücret

$$4.203,56 \text{ TL} - 2.825,90 \text{ TL} = 1.378 \text{ TL}$$

Vergi Takoz Oranı= (İşverene Maliyet- Ele Geçen Net Ücret) / İşverene Maliyet

$$1.378 \text{ TL} / 4.203,56 \text{ TL} = 0,33$$

Asgari Geçim İndirimi dikkate alınmadan yapılan hesaplamada ise vergi takozu oranı daha yüksek çıkacaktır. 2021 yılında bekar ve çocuksuz bir çalışan için asgari geçim indirimi tutarı 268,91 TL’dir. Buna göre;

$$\text{Vergi Takozu} = 4.203,56 \text{ TL} - 2.557,53 \text{ TL} = 1.646,03 \text{ TL}$$

$$\text{Vergi Takozu Oranı} = 1.646,03 \text{ TL} / 4.203,56 \text{ TL} = 0,39$$

2022 yılında 2.324,71 TL'lik net asgari ücret ile çalışan işçi açısından vergi takozu hesaplaması aşağıda yer almaktadır.

Tablo 27: Asgari Ücret İle Çalışan İşçi Açısından Vergi Takozu Hesaplaması (2022 Temmuz)

Brüt Asgari Ücret	6.471,00TL
Sigorta Primi İşveren Payı (yüzde 15,5)	1003,01 TL
İşsizlik Sigortası Primi İşçi Payı (yüzde 2)	129,42 TL
İşverene Toplam Maliyet	7.603,43
Net Ele Geçen	5.500,35

Kaynak: 01.07.2022 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Asgari Ücret Tutarı dikkate alınarak oluşturulmuştur. Hesaplamalar, çocuksuz bekar bir çalışan 5 puanlık SGK prim teşviki dikkate alınmıştır.

$$\text{Vergi takozu} = \text{İşverene Maliyet} - \text{İşçinin Eline Geçen Net Ücret} (7.603,43 - 5.500,35 = 2.103,08 \text{ ₺})$$

$$\text{Vergi Takoz Oranı} = (\text{İşverene Maliyet} - \text{Ele Geçen Net Ücret}) / \text{İşverene Maliyet} (2.103,08 \text{ TL} / 7.603,43 \text{ TL} = 0,27)$$

Yapılan hesaplamalarda görüleceği üzere, çalışanlar üzerindeki vergi yükünü gösteren vergi takozu, bir önceki yıla oranla azalmıştır. Vergi takozunun düşmesinde asgari ücret üzerindeki vergi yükünün sıfırlanmış olması etkili olmuştur. Ancak; Asgari ücretten daha yüksek düzeyde ücret alan çalışanlar açısından vergi takozu yıl içerisinde artmaktadır. 2022 yılında 15.000 TL gelir elde eden ücretlinin Ocak ayında vergi takozu oranı %35,32 iken bu oran Haziran döneminde % 41,52’ye çıkmaktadır.

3.3. ÜCRETLİLER ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜNÜN VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergileme ilkeleri, vergilemeden beklenen ekonomik ve sosyal amaçların sağlanması ve ideal bir vergi sistemi için oluşturulmuş ilkeler bütünüdür. Bu ilkeler sayesinde ancak vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı sağlanabilir. Vergileme ilkelerinin istenilen sonuçları sağlayabilmesi için tüm ilkelerin bir bütün halinde uygulanması gerekir. Aksi halde, vergilemenin salt ekonomik amacına odaklanmak, onun sosyal amacının gerçekleşmesini engeller. Bu bölümde vergileme ilkeleri vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı açısından incelenmiştir.

3.3.1. Vergi Yükünün Vergilemede Adalet ve Eşitlik İlkesi Açısından Analizi

Adalet ilkesi, hiç şüphesiz vergilemenin ana ilkelerinden biridir. Tarih boyunca vergiye karşı gösterilen tüm olumlu ve olumsuz tepkiler, verginin adaletli ve eşitlik ilkesi ile paralellik göstermektedir. Vergisel düzenlemeler sonrasında ortaya çıkan vergi yükleri, bazı kesimler üzerinde olumsuz sonuçlara yol açmış ve vergi isyanlarına kadar giden bir süreç yaşanmasına neden olmuştur. Bu nedenle, vergi sistemlerinin, vergileme de temel ilkeler gözetilerek hazırlanması toplumsal barış, huzur ve ilerlemenin ön koşulu olarak karşımıza çıkmaktadır. Dengeli ve adaletli bir vergi sistemi ise vergi ahlakının oluşmasına neden olarak bilinçli bir toplum yetişmesine yardımcı olmaktadır.

Bir ülkede verginin konusu genişledikçe ve vergi oranı artmaya başladıkça vergiye karşı aktif ve pasif tepkiler oluşmaya başlar. Aktif tepkiler daha çok kaçakçılık ve vergi isyanı olarak kendini gösterirken, pasif tepkiler; çalışmama, tüketmeme, yatırımları durdurma ve sona erdirmeye, vergiden kaçınma şeklinde kendisini gösterir.²⁶¹ Toplumsal barış ve huzur açısından verginin adaletli bir şekilde toplanması ve dengeli dağılımı önem arz etmektedir. Türk vergi sistemi, verginin adaletli ve dengeli dağılmadığı izlenimi vermektedir. Vergi sistemi içerisinde yer alan dolaylı ve dolaysız vergilerin korelasyonunda var olan çarpıklık vergi yükünün dengeli dağılımını

²⁶¹ Vergi Aktan, (Cilt 2) Seçkin Yayınları, Birinci Baskı, Ankara 2020, s. 65-75.

engellemektedir. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler dolaylı vergilere ağırlık vermektedir. Çünkü dolaylı vergiler hem verginin toplanmasını kolaylaştırır hem de tüketimin kısılmasına yardımcı olarak tasarrufların artmasını sağlamaktadır.

Gelişmiş ülkelerde ise sermaye birikim ve toplam tasarruf sorunu bulunmadığı için dolaysız vergiler daha ağırlıkta yer tutmaktadır. Türkiye’de toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin oranı 2022 yılı itibariyle % 71,24 iken dolaysız vergilerin oranı %28,16’ya ulaşmıştır. Toplam vergiler içerisinde, dolaylı vergilerin bu denli yüksek olması, vergi yükünün alt ve orta alt gelir gruplarının üzerinde kalmasına neden olmaktadır. Genel vergi yükü hesaplamalarına göre 1998 yılından bu yana mal ve hizmetlerden toplanan vergilerde, vergi yükü %51 oranında artmıştır.

Tablo 28: Yıllar İtibariyle GSYH, Vergi Gelirleri, Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergi

YILLAR	GSYH	Artış	Vergi Gelirleri	Artış	Vergi Yüğü
1998	71.944.700		9.228.596		%12,8
2002	362.109.648	%46,4	59.631.868	%50,1	%18
2007	887.714.414	%11,6	171.098.466	%13,1	%19,3
2008	1.002.756.496	%12,9	189.980.827	%11,1	%18,9
2010	1.167.664.479	%16	235.714.637	%20,00	%20,2
2012	1.581.479.251	%12,6	306.344.726	%11,1	%19,4
2017	3.133.704.267	%19,3	598.162.619	%18,3	%19,1
2018	3.758.773.727	%19,7	738.180.401	%23,4	%19,6
2019	4.320.191.227	%15	780.052.644	%10,5	%18,1
2020	5.046.883.307	%16,9	983.258.493	%26,00	%19,5
2021	7.209.040.000	%42,8	1.164.809.000	%39,8	%19,4
2022	15.006.574.157	%108,00	2.708.979.101	%132,00	%18,1

Kaynak: TÜİK, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Donemsel-Gayrisafi-Yurt-Ici-Hasila-IV.CeyrekEkimAralik,202249664>, GİB, https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm (22.04.2023)

Yukarıda yer alan tabloda yıllar itibariyle GSYH artışı ile birlikte vergi gelirleri ve vergi yükündeki artış gösterilmiştir. GSYH’de yaşanan artışa paralel olarak vergi

gelirleri de artış göstermekle birlikte bazı yıllarda vergi gelirleri GSYH'den daha fazla artış göstermiştir. 2022 yılı hariç olmak üzere GSYH'nin vergi gelirlerinden daha fazla artış gösterdiği yıllarda vergi yükü azalmıştır. Yukarıda yer alan resmi istatistiklerdeki veriler esas alındığında, vergi yükünün düşüş eğilimi gösterdiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Ancak vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı açısından doğru bir değerlendirme yapabilmek için dolaylı ve dolaysız vergilerin kendi içerisinde yer alan dağılımına da bakmak gerekir. Aksi halde, salt genel vergi yükü esas alınarak yorum ve değerlendirmelerde bulunmak, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıldığı izlenimi yaratmaktadır. Bu bakımdan sağlıklı bir değerlendirme yapabilmek için, Türkiye'de toplanan vergilerin vergi türü ve sınıfı dikkate alınarak incelenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, aşağıda yer alan tabloda toplanan vergilerin türler itibariyle sınıflandırılması yer almaktadır.

Tablo 29: Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Sınıflandırılması (%)

Yıllar	Gelir ve Kazanç Vergisi	Servet Vergisi	Mal ve Hizmet Vergisi	Dış Ticaret Vergisi
1995	%39.9	%0.8	%39.58	%18
2000	%39.6	%1.31	%42.88	%16
2001	%39.35	%1.06	%45.56	%13.97
2005	%28.6	%1.5	%49	%16
2010	%28.3	%2.3	%46.2	%17.3
2015	%28	%2.2	%45	%18.5
2020	%32,33	%1,77	%41,70	%16,19
2021	%34,09	%1,52	%37,79	%18,77
2022	%32,90	%0,99	%37,74	%24,32

Kaynak: GİB, <https://gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>, (Tablo: 39, 44, 48, 49, 50) (24.04.2023)

Türk vergi sisteminin yaşadığı dönüşümü görmek adına, 1995 yılından bu yana vergi gelirleri detaylı olarak sınıflandırılarak yukarıda yer alan tablo hazırlanmıştır. Buna göre; 1995 yılından bu yana gelir türleri itibariyle vergi tahsilatlarında yaşanan değişim incelendiğinde, vergi sisteminde gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergiler

ağır basarken, sonraki yıllarda durum değişmiş gelir ve kazanç üzerinden tahsil edilen vergilerin payları düşmüş, dolaylı vergilerden mal ve hizmet vergilerinin payı artmıştır. Bu duruma yol açan nedenlerden biri de, 1999 yılında % 30 olan Kurumlar vergisi oranının kademeli olarak düşürülerek, %20 oranlarına çekilmesidir.

Yukarıda yer alan tabloda; Gelir ve Kazanç elde edenlerin toplanan vergi gelirleri içerisindeki payı azalmış gibi görünse de, vergi yükünün hangi gruplar üzerinde kaldığını görmek için, bu gelir grubunun kendi içerisinde dağılımına bakmak gerekir. Türk vergi sisteminde gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin çoğunluğu kaynaktan kesme usulü ile tahsil edilmektedir. Maliye ve Hazine Bakanlığı tarafından yayımlanan 2022 yılı Faaliyet Raporuna göre; gelir üzerinden alınan vergilerin toplam tutarı 367.376.434.000 TL iken bunun 337.992.625.000 TL'si kaynaktan kesme (stopaj) usulü ile toplanmıştır. Bu durumda; toplanan 100 liralık gelir vergisinin 92,9 lirası kaynaktan kesme usulü ile tahsil edildiği anlaşılmaktadır. Aşağıda yer alan tablodan da görüleceği üzere vergi sorumlusu sayısı beyannameli mükellef sayısının çok üzerinde yer almaktadır.

Tablo 30: Gelir Vergisi Mükellef ve Vergi Sorumlusu Sayısı (2016 – 2022)

Vergi Türü Adı	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Gelir Vergisi*	1.819.492	1.877.128	1.920.586	1.964.548	2.086.100	2.235.576	2.364.625
Basit Usulde Ticari Kazanç	756.186	774.057	774.681	783.455	808.571	836.871	836.779
Gelir Vergisi GMÜD**	1.796.340	1.884.849	1.982.524	2.030.265	2.056.305	2.107.353	2.249.233
Gelir Tevkifat (Stopaj) Vergisi	2.597.340	2.699.462	2.797.479	2.888.386	3.238.862	3.510.153	3.749.494

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) Faaliyet Raporu (2022), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2020/2020_faaliyet_raporu.pdf (28.04.2022)

* Ticari, zirai veya serbest meslek kazançlarını elde eden gelir vergisi mükelleflerini göstermektedir. ** Gelir Vergisi GMÜD: Beyana Tabi Geliri Sadece Ücret - Gayrimenkul

Sermaye İradı - Menkul Sermaye İradı - Diğer Kazanç ve İratlardan İbaret Olanları göstermektedir.

Yukarıda yer alan tablodan da görüleceği üzere; Türkiye’de tahsil edilen gelir vergisinin büyük çoğunluğu, kaynaktan kesme suretiyle vergilendirme usulü tercih edilerek toplanmaktadır. Kaynaktan kesme usulü ile ilgili olarak Anayasa Mahkemesinin 1989/42 sayılı kararında; verginin kamu giderlerini karşılama amacının aynı zamanda vergilemede iktisadilik ilkesini de barındırdığı, bu ilke gereğince gelirin sahibinin eline geçmeden vergilendirilmesinin; kamu harcamalarının finansmanı açısından yaratılacak vade ve zaman uyumsuzluğunu gidermeyi amaçladığı aynı zamanda gelirlerin enflasyonist etkilerden giderilmesine yönelik olduğu ifade edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun 11.maddesi gereğince; kaynaktan tevkif suretiyle vergilendirilen mükellef ile vergi ödeyen kişiler farklı kişilerdir. Söz konusu usulde vergi mükellefi ücretli çalışanlar olmakla birlikte vergi sorumluları işverenlerdir. Vergi sorumluları, vergiye tabi işlemlere aracı olarak vergiyi kesip ilgili vergi dairesine yatırmak zorundadır. Kaynaktan kesilen vergiler, muhtasar beyanname ile vergi dairesine yatırılır. Muhtasar beyanname ile yapılan bildirimler içerisinde ücretlilerin katlanmak zorunda kaldığı vergi yükü aşağıda yer alan tabloda gösterilmiştir.

Tablo 31: Muhtasar Beyannamede Yer Alan Gelir Türlerinin Dağılımı

Yıllar	Toplam Gelir Vergisi Tahsilatı (Bin)	Ücretliler Üzerindeki [Hesaplanan] Vergi Yüğü*(%)	Menkul Sermaye İradı Üzerindeki [Hesaplanan] Vergi Yüğü (%)	Basit Usulde Tespit Edilen Ticari Kazanç Üzerindeki Vergi Yüğü (%)	Gerçek Usulde Tespit Edilen Ticari Kazanç Üzerindeki Vergi Yüğü (%)
2009	46.018.360	46,3	16	0,5	5,4
2010	49.385.289	56,5	15	0,5	5,6
2011	59.885.000	55,8	17	0,5	5,3
2012	69.671.645	57,2	15	0,4	4,8
2013	78.726.008	59,2	14	0,4	5,2
2014	91.063.306	58,6	14	0,3	**
2015	105.393.946	58,13	14	0,3	**
2016	123.683.017	59,00	13,9	0,1	5,00
2017	143.962.939	63,59	15,3	0,2	5,70
2018	175.420.074	61,55	15,13	0,20	5,78
2019	207.849.896	61,78	18,75	0,17	4,53
2020	203.958.768	68,15	12,68	0,20	4,94
2021	285.582.358	65,09	14,35	0,8	5,4
2022	298.569.626	63,68	13,08	0,20	7,69

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı faaliyet raporları dikkate alınarak hazırlanmıştır.

Yukarıdaki tabloda yer alan veriler incelendiğinde; kaynaktan kesme suretiyle yapılan vergilendirmede, ücret gelirlerinden kesilen vergilerin toplam vergiler içerisinde bariz bir ağırlığı bulunduğu görülmektedir. 2022 yılında asgari ücret üzerindeki vergi yükü sıfırlandığı halde, kaynaktan kesme usulü ile toplanan gelir vergileri içerisinde ücretliler yüksek bir paya sahip olmaya devam etmektedir. 2021 yılında asgari ücretliler üzerindeki vergi yükü %10,88 iken bu oran 2022 yılında %1,05'e düşmüştür. Ancak ücretlilerden kaynaktan kesme usulü ile tahsil edilen vergilerde sadece %2'lik bir düşüş meydana gelmiştir. Söz konusu durum; ücretlerdeki nominal artışın matrah sürüklenmesine yol açarak, ücretlilerin üst tarifelerde yer alan dilimlere göre daha yüksek şekilde vergilendirilmesinden kaynaklanmaktadır.

Beyannameye tabi mükellefler vergiyi doğuran olaya ilişkin işlemlere ait tahakkuk eden vergileri ertesi yılda öderken, ücretlilerin büyük çoğunluğu ücret gelirinin tahakkuk ettiği ayda vergilerini peşin olarak ödemektedirler. Bu durum beyannameye tabi mükellefler açısından faizsiz kredi avantajı anlamına gelmektedir.

Nitekim enflasyonist ortamlarda parayı kullanmanın maliyeti de eklendiğinde beyannameye tabi mükelleflerin daha fazla avantajlı hale geldiği görülmektedir. Her ne kadar ücret geliri elden eden beyannameye tabi mükellefler dışında kalan mükellefler açısından geçici vergi zorunluluğu getirilmişse de, bu verginin tahakkuku ve ödenme zamanları arasında da uzunca bir süre bulunmaktadır. Söz konusu durum vergi yükünün eşitlik ilkesi açısından uygulanmasına aykırılık teşkil etmektedir.

Vergi yükü eşitlik ilkesi açısından ele alınırken mutlak eşitlikten ziyade oransal olarak eşitlik aranmalıdır. Nitekim Anayasa'nın 73.maddesi de; mali güce göre vergilendirmeyi, oransal eşitlik açısından ifade etmektedir. Vergi kanunlarının tüm yurttaşlar açısından geçerli olduğu anlayışı mutlak eşitliği ifade ederken kanunlar içerisinde farklı hukuksal statülerdeki kişilerin farklı şekilde değerlendirilmesi oransal eşitliğe işaret etmektedir. Benzer durum, adalet ilkesi açısından da geçerlidir. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için yatay ve dikey adaletin sağlanması gerekmektedir. Kaynaktan kesme usulü ile vergilendirme, vergi yükünün yatay adaletle uygun şekilde dağıtılmasına engel olmaktadır. Bu usulde, gelirin elde edilebilmesi için katlanılan harcamalar (şahsi ve mesleki) indirim konusu yapılamamaktadır. Söz konusu durum; ücret geliri elde eden beyannameye tabi mükellefler ile kaynaktan kesme usulü uygulanan ücretli çalışanlar açısından yatay adalet ilkesini zedelemektedir.

3.3.2. Vergi Yükünün Vergilemede Genellik İlkesi Açısından Analizi

Genellik ilkesi; vergiyi doğuran olayla ilgili işlemlerde bulunması durumunda, kişilerin mali gücüne göre vergilendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu ilke, bir ülkede oturan tüm yurttaşların: Sınıf, zümre, kişi, renk, cinsiyet vb. farklar gözetilmeksizin mali gücüne göre vergi ödemesini gerektirmektedir. Anayasa'nın 73.maddesi "herkes... vergi ödemekle yükümlüdür" kuralını genellik ilkesi açısından ele almaktadır. Bu ilke aynı zamanda belli sektörlerin desteklenmesi amacıyla sağlanan teşviklere ve vergi harcamalarına karşı olduğu anlamına da gelmemektedir. Nitekim Anayasa'nın 45.maddesinde; tarım ve hayvancılığı desteklenmesi ile 167.maddesinde dış ticaretin düzenlenmesi amacıyla vergi ve yükümlülükler ihdas etmeye veya bunları

kaldırmaya yönelik yapılan düzenlemeler yer almaktadır.²⁶² Türkiye’de ücretlilerin elde ettikleri gelirler, gelir vergisi içerisinde sınıflandırılarak vergiye tabi tutulmaktadır. Genel bütçe gelirlerinin sınıflandırılması içerisinde ise en büyük payı gelir ve kazançlar üzerinde alınan vergiler oluşturmaktadır.

Ücretlilerden kesilen vergilerin, gelir vergisi içerisindeki toplam payının bilinmesi tek başına yeterli değildir. Ayrıca, ücretlilerin milli gelirden elde ettikleri payların ne kadarının vergi baskısı altında olduklarını da bilmek gerekir. Bu bağlamda, ücretlilerin gelir vergisi karşısındaki durumu ile milli gelirden aldıkları payların oranlaması ile vergi baskısının durumu da ortaya konulmaktadır.

Tablo 32: Milli Gelir Bazında Ücretliler Üzerindeki Vergi Baskısı

Yıllar	Ücretliler Üzerindeki [Hesaplanan] Vergi Yükü*(%) (X)	Ücretlilerin Milli Gelirden Aldıkları Pay % (Y)	Vergi Baskısı (X/Y)
1980	47.00	27.10	1.73
1990	55.00	27.20	2.02
2000	45.40	29.20	1.55
2011	55,8	44,8	1.25
2012	57,2	46,5	1.23
2013	59,2	48.3	1.22
2014	58,6	49,1	1.19
2015	58,13	49,7	1.16
2016	59,00	49,7	1.18
2017	63,59	48,9	1.30
2018	61,55	47,6	1.29
2019	61,78	46,7	1.32
2020	68,15	47,5	1.43
2021	65,09	46,7	1.42
2022	63,68	46,2	1,38

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı gelir istatistikleri derlenerek yazar tarafından oluşturulmuştur.

²⁶² İlhami Öztürk, Ahmet Ozansoy, “Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi”, **Maliye Dergisi (2011)**, Sayı:161, s. 209.

Ücretlilerin maruz kaldığı vergi baskısı; milli gelir bazında incelendiğinde, baskının 1990’lı yıllarda arttığını ancak 2000’li yıllarda azaldığını söyleyebiliriz. 2000’li yıllarda azalan vergi baskısı, 2016 yılından bu yana artmaya başlamıştır. Benzer durumu sermaye gelirleri açısından incelediğimizde bu gelir grubu üzerindeki vergi baskısının çok düşük kaldığını söyleyebiliriz.

Tablo 33: Milli Gelir Bazında Sermaye Gelirleri Üzerindeki Vergi Baskısı

Yıllar	Sermaye Üzerindeki [Hesaplanan] Vergi Yükü (%) (X)	Sermayenin Milli Gelirden Aldıkları Pay (Y)	Vergi Baskısı (X/Y)
1980	53.00	62.80	0.84
1990	45.00	58.30	0.77
2000	54.60	50.80	1.07
2011	44.20	55.20	0.80
2012	42.80	53.50	0.80
2013	40.80	51.70	0.78
2014	41.40	50.90	0.81
2015	41.87	50.20	0.81
2016	41.00	50.30	0.81
2017	36.41	51.10	0.71
2018	38.45	52.40	0.73
2019	38.22	53.30	0.71
2020	31.85	52.20	0.61
2021	34.91	53.30	0.65
2022	36,32	53,80	0,67

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı ve Türkiye İstatistik Kurumu göstergeleri derlenerek yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yukarıda yer alan tablodan da görüleceği üzere, sermaye üzerindeki vergi baskısı ücretliler üzerindeki vergi baskısından oldukça düşük kalmaktadır. Eğer sermaye geliri elde edenler, ücretliler kadar vergi vermiş olsaydı, toplam vergi gelirlerimiz 2022 yılı itibarıyla 0.77 kat artmış olacaktı.

Yukarıda yer alan tablodan da görüleceği üzere, yıllar içerisinde ücretliler üzerindeki vergi yükü artarken, menkul sermaye gibi irat ve kazançlar üzerindeki vergi yükü azalmıştır. Toplam gelir vergisi tahsilatına paralel şekilde ücretler üzerindeki vergi yükü artmıştır. Ücretlilerin elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesinde stopaj usulü esas alındığı için hem vergi kayıp ve kaçığı en aza indirilmiş hem de verginin erozyona uğraması engellenerek vergi tahsilatı artırılmıştır.

Vergi baskısı; tüm ücretliler açısından aynı derecede hissedilmemektedir. Ücretliler üzerindeki vergi yükünün hangi gruplar üzerinde yoğunlaştığını görmek için; kamu ve özel sektör çalışanları ile çalışanların kendi aralarında yapılacak değerlendirme sonucu daha belirgin bir şekilde ortaya çıkacaktır. Bu kapsamda kamu sektöründe alt ve üst düzeyde çalışanlar ile özel sektörde asgari ücret ve daha üst düzeylerde ücret alanların ödedikleri kişisel gelir vergisi kesintilerinin toplam gelirleri içerisindeki payın bilinmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda vergiye gönüllü uyum sağlayan mükellefler lehine önemli bir düzenleme yer almaktadır. Düzenlemeye göre, vergiye gönüllü uyum sağlayan ticari, zirai ve mesleki faaliyette bulunan mükellefler lehine %5 vergi indirimi hakkı tanınmaktadır. Bu indirim hakkı, vergisini düzenli ödeyen ücretli çalışanlara uygulanamamaktadır. Söz konusu düzenleme vergi yükünü diğer gelir unsurları lehine azaltırken ücretliler aleyhine arttırmaktadır. Benzer düzenleme Genç Girişimci Kazanç İstisnası'nda da yer almaktadır. Aynı yaş, eğitim ve aynı işi yapan serbest meslek mensubu birisinin gelirinin 2023 yılı için 150.000 TL'si vergiden istisna edilirken, bir hizmet sözleşmesine bağlı çalışan ücretliler bu istisnadan yararlanamamaktadır.²⁶³

3.3.3. Vergi Yükünün Ödeme Gücü İlkesi Açısından Analizi

Vergi, kişisel veya kurumsal gelirlerin kamu ekonomisine aktarım mekanizmasıdır. Ülke içindeki yerleşik kişi veya kurumların, ödeme gücüne göre vergi ödemesi herkes için bir ödevdir. Mali güce göre vergilendirme, vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı açısından büyük önem arz etmektedir. Çok kazananan çok, az kazananan az vergi alınması verginin ödeme gücü ilkesinin üzerinde önemle

²⁶³ Ertekin, s. 297.

durduğu hususların başında gelir. Ancak gelir ve servet dağılımının bozuk olduğu ülkelerde, verginin daha çok alt gelir grupları üzerine yüklenmesi, ödeme gücü ilkesinden sapmaya yol açar. Nitekim vergi ödeme gücü ilkesi; vergileme aşamasında, mükellefin medeni durumunu, bakmakla yükümlü olduğu kişileri, sağlık durumlarını dikkate alan bir yaklaşımı ifade eder.

3.3.3.1. Kamu Görevlileri Üzerindeki Vergi Yükünün Ödeme Gücü İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 128. Maddesinde” Memurların ve diğer kamu görevlilerinin nitelikleri, atanmaları, görev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri, aylık ve ödenekleri ve diğer özlük işleri kanunla düzenlenir. “ hükmü yer almaktadır. Memur ve diğer kamu görevlilerinin özlük haklarını düzenleyen genel nitelikteki 657 sayılı Devlet Memurları Kanun’u ve çeşitli özel kanunlar mevcuttur. Memurlarla ilgili olarak; 657 sayılı Devlet Memurları Kanun’u, 926 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Teşkilat Kanun’u, 3201 sayılı Emniyet Teşkilatı Kanun’u, 2914 Yükseköğretim Personel Kanun’u, 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu’nu bulunmaktadır. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından yayımlanan Kamu Sektörü İstihdam Sayıları-2023 verilerine göre; 3.712.281 kişi kadrolu ve sözleşmeli olarak, 1.324.514 kişi işçi, geçici işçi ve diğer unvanlarda çalışmaktadır. Türkiye’de uygulanmakta olan kamu personel rejimi; sosyal güvenlik ve vergi hukuku uygulamaları açısından özel sektör istihdam rejiminden farklı bir sistem ile yürütülmektedir. Vergiye tabi gelir ile sosyal güvenlik primine esas kazançların belirlenmesinde, kamu personeli ve özel sektör çalışanları farklı uygulamalara tabiidir.

Kamu personeline ödenen maaşların hesabına esas tutulan kalemler çok değişik ve karmaşık olduğundan 2011 yılında 699 sayılı KHK ile düzenlenme yapılarak ücret dengesizliklerinin giderilmesi için tazminat ve gösterge sistemine geçilmiştir. Memur maaşlarının hesaplanması sırasında birçok zam, tazminat, ödenek veya gelirin vergi dışı bırakılması hem memurların kendi arasında hem de özel sektör çalışanları arasında verginin adalet, ödeme gücü ve genellik ilkesine aykırı sonuçlar ortaya çıkmasına yol açmıştır. Konu ile ilgili olarak değişik personel kanunlarına göre maaş alan kamu görevlilerinin maaşları incelenmiş ve özel sektör çalışanları ile karşılaştırılmıştır.

Aşağıda yer alan tabloda kamu kesiminde değişik unvanlarda çalışan kamu görevlilerine ait ücret ve vergi yükleri ayrı ayrı hesaplanmış ve karşılaştırma imkanı vermesi için tablo halinde özetlenmiştir. Aşağıda yer alan tablo 2021 yılındaki asgari geçim indirimi dikkate alınarak hazırlanmıştır.

Tablo 34: Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Çalışan Görevlilere Ait Maaş Hesabı ve Vergi Yüğü (2021 – Ocak)

	Memur	Müfettiş	Kaymakam	Uzman Doktor	Prof.	1.Sınıf Hakim	Öğretmen
Brüt Ücret	6,313.69	11,474.90	12,718.24	9,896.31	12,707.38	19,177.69	6,925.44
Vergi Matrahı	2,794.45	6,423.44	2,549.95	3,087.61	2,302.49	3,989.63	2,947.80
Ödenen Gelir Vergisi	290.58	742.79	134.57	349.21	223.75	1,988.46	321.25
Vergi Yüğü	%4,5	%6	%1	%3	%1	%10	%4,5
Net Ücret	5,021.80	9,305.57	10,727.21	8,402.30	10,771.60	15,188.06	5,570.49

1-Maaş hesaplamasına esas veriler birinci bölümde memur maaşları bölümünde yer verilmiştir. Gelir vergisi; [(Aylık + Taban Aylık + Ek Gösterge + Kıdem Aylığı + Yan Ödeme Tazminatı - Emekli Keseneği İştirakçi Payı (%16) – Sendika Aidatı) x Gelir Vergisi Oranı] – Asgari Geçim İndirimi – Özel Sigorta Priminden Sağlanan Vergi İndirimi) şeklinde hesaplanmaktadır.

2- Hesaplamalar Bekar bir çalışan için 1. Dereceli görevde bulunduğu göz önüne alınarak Ocak-2021 dönemine ait maaş katsayıları dikkate alınarak yapılmıştır.

3- Asgari Geçim İndirimi bekar bir memur için 2021 yılında geçerli olan 268,31 TL dikkate alınmıştır.

4-Hesaplamaların gerçekliği Memurlar. Net adresinde yer alan Maaş Hesaplama Robotu ve Muhasebat Genel Müdürlüğüne ait Say200i sistemi ile kontrol edilmiştir.

5- Maaş hesaplamalarında; 01.10.2008 öncesi memuriyete başlayanlar, kıdem yılı 25 ve 1.derecenin 4.kademesinde görev alanlar dikkate alınmıştır. Profesör ünvanlı kadrolara ilişkin yapılan hesaplamada bu kadroda 4 yılını doldurmuş öğretim görevlileri esas alınarak değerlendirme yapılmıştır.

Kamu görevlilerinin kendi içerisinde yapılan sınıflandırmada; genel idare hizmetleri sınıfının en alt düzeyinde çalışan memurların, üst unvanlarda çalışan ve yüksek maaş alan kamu görevlilerine oranla daha fazla veya eşit vergi yüküne katlandıkları görülmektedir. Söz konusu sorunun temelinde, kamu görevlilerine uygulanan maaş sisteminden kaynaklandığı görülmektedir. Bazı unvanlara ödenen

Zam, tazminat ve diğer ek ödemelerin vergi dışı bırakılması verginin dengeli ve adaletli dağılımını engellemektedir. Vergi yükünün de diğer grupların üzerinde kalmasına yol açmaktadır. Kamu görevlileri ile aynı ücret düzeyinde gelir elde eden özel sektör çalışanlarının vergi yükleri kıyaslandığında söz konusu dengesizlik daha net ortaya çıkacaktır.

Kamuda sözleşmeli personel olarak çalışan görevlilerin vergi yükü, benzer işi yağan diğer kadrolu çalışan kişilere göre daha yüksektir. Sözleşmeli büro personeli olarak çalışanlara ait sözleşme ücreti 4,751.70 TL ve ek ödeme 1708.08 TL olarak belirlenmiştir. Bu tutar üzerinden 548.98 TL gelir vergisi ödenmektedir. Bu kapsamda sözleşmeli büro personelinin vergi yükü %8 olarak hesaplanmıştır. Büro personelinin emsali memur olarak istihdam edilenlere göre yaklaşık 2 kat vergi yüküne sahiptir.

Sabit tutarlı bir asgari geçim indirimi uygulaması gizli artan oranlılık yarattığı için yüksek gelir elde edenlerin yüksek düşük gelir elde edenlerinde düşük vergi ödemeleri beklenirken, kamu sektöründe çok fazla maaş kaleminin istisna veya muafiyet kapsamında tutulması bu durumu engellemektedir. Asgari geçim indiriminin en belirgin şekilde vergi yükü dağılımını etkilediği kesim özel sektör çalışanlarıdır.²⁶⁴

7349 sayılı Kanun ile birlikte asgari ücret düzeyinde gelir elde edenlerin gelirleri vergi dışı bırakılmış ve asgari geçim indirimi kaldırılmıştır. 2022 yılında başlayacak olan uygulama ile kamu kesiminde değişik unvanlarda çalışan kamu görevlilerine ait ücret ve vergi yükleri aşağıda yer aldığı şekilde ayrı ayrı hesaplanmıştır.

²⁶⁴ Serdar Çiçek, **Ücretler Üzerindeki Kamusal Yüklerin İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi: Türkiye Ve Avrupa Birliği Ülkeler Karşılaştırması**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Hacettepe Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2012, s.139.

Tablo 35: Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Çalışan Görevlilere Ait Maaş Hesabı ve Vergi Yüğü (2022 – Ocak)

	Memur	Müfettiş	Kaymakam	Uzman Doktor	Profesör	1.Sınıf Hakim	Öğretmen
Brüt Ücret	8,201.84	17,491.14	16,588.61	13.696,23	17,204.76	25,113.16	9.696,46
Vergi Matrahı	3,603.96	10,164.23	3,847.89	3.880,92	3,893.42	11,521.33	3.876,18
Ödenen Gelir Vergisi	0	886,62	0	0	0	1090.21	0
Vergi Yüğü	%0	%4	%0	%0	%0	%4,3	%0
Net Ücret	6,941.08	14,955,98	14,928.65	12.314,52	15,397.59	21,601.53	8.582,43

1-Maaş hesaplamasına esas veriler birinci bölümde memur maaşları bölümünde yer verilmiştir. Gelir vergisi; [(Aylık + Taban Aylık + Ek Gösterge + Kıdem Aylığı + Yan Ödeme Tazminatı - Emekli Keseneği İştirakçi Payı (%16) – Sendika Aidatı) x Gelir Vergisi Oranı] – İstisna Edilen Vergi – Özel Sigorta Priminden Sağlanan Vergi İndirimi) şeklinde hesaplanmaktadır. 2- Hesaplamalar; lisans mezunu bekar bir çalışan için 1.dereceli görevde bulunduğu göz önüne alınarak Ocak-2022 dönemine ait maaş katsayıları dikkate alınarak yapılmıştır. 3- Asgari Geçim İndirimi kaldırıldığı için net asgari ücret tutarı olan 4.253,40 TL vergi matrahından düşülerek hesaplama yapılmıştır. 4-Hesaplamaların gerçekliği Memurlar. Net adresinde yer alan Maaş Hesaplama Robotu ve Muhasebat Genel Müdürlüğüne ait Say200i sistemi ile kontrol edilmiştir. 5- Maaş hesaplamalarında; 01.10.2008 öncesi memuriyete başlayanlar, kıdem yılı 25 ve 1.derecenin 4.kademesinde görev alanlar dikkate alınmıştır. Profesör ünvanlı kadrolara ilişkin yapılan hesaplamada bu kadroda 4 yılını doldurmuş öğretim görevlileri esas alınarak değerlendirme yapılmıştır.

Yukarıda yer alan tablodan da görüleceği üzeri; asgari geçim indirimi uygulamasının kaldırılması ile birlikte oluşan yeni sistemde, kamu görevlilerinin ücretlerinde artış meydana gelmiştir. Alt ünvanlarda çalışan memurlar ile bazı üst düzey unvanlarda çalışan memurların gelir vergisi kesintileri sıfıra düşerek ilk aylara ait ücret tahakkuklarında vergi yükü sıfır olmuştur. Ancak; bazı unvanlara ait ücretlere ilişkin vergi matrahı farklı hesaplandığı için bu kişiler üzerindeki vergi yükü ilk aylarda azalış göstermekle birlikte sonraki aylarda kümülatif matrah artacağı için diğer çalışanlara göre dezavantajlı bir durum ortaya çıkacaktır. Bu durumda, vergi yükü bu grupların üzerinde daha fazla hissedilir olacaktır.

3.3.3.2. Özel Sektör Çalışanları Açısından Vergi Yükünün Ödeme Gücü İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

TÜİK ve SGK verilerine göre; Türkiye’de istihdam edilenlerin %43’ü asgari ücret düzeyinde gelir elde etmektedir. Asgari ücretin %25’den daha fazla gelir elde edenlerin toplam istihdam içindeki payı %23 civarındadır. Elde edilen verilere göre, 31.5 milyon çalışanın %68’i asgari ücret veya asgari ücretin %25’inden fazla gelir elde etmektedir. Tablo-20’de yer alan prime esas kazanç istatistiklerine göre çalışanların sadece %2’si asgari ücretin 7,5 katından fazla gelir elde etmektedir. Ayrıca özel sektörde çalışanların elde ettikleri gelirlerin tümünün vergi matrahına dahil olması ve bu matrahlar üzerinden vergiye tabi tutulması, bu çalışanların kamu sektöründe çalışanlara oranla daha az gelir elde etmesine yol açmaktadır. Söz konusu durum aşağıda emsal kamu görevlilerinin ücretleri esas alınarak oluşturulan tabloda gösterilmektedir.

Tablo 36: Özel Sektör Çalışanlarına Ait Örnek Ücret Hesaplamaları ve Vergi Yüğü-2021 Ocak

	Asgari Ücret	Çalışan-1	Çalışan-2	Çalışan-3	Çalışan-4	Çalışan-5	Çalışan-6
Brüt Ücret	3577,5	11,474.90	12,718.24	9,896.31	12,707.38	19,177.69	6,925.44
Vergi Matrahı	3040,88	9.752,90	10.810,30	8.411,60	10.800,95	16.300,45	5.886,25
Hesaplanan Gelir Vergisi	456,13	1.462,94	1.621,54	1.261,74	1.620,14	2.445,07	882,94
Asgari Geçim İndirimi	268,31	268,31	268,31	268,31	268,31	268,31	268,31
Vergi Yüğü	%5,2	%10,4	%11,1	%12	%10	%11,3	%8,8
Net Ücret	2825,90	8.471,19	9.312,96	7.295,48	9.352,67	13.978,14	5.219,06

Kaynak: Emsal kamu görevlileri ücretleri ve 2021 yılı asgari ücret rakamları esas alınarak hazırlanmıştır.

Özel sektöre çalışanlarının, kamu sektörü çalışanları ile benzer düzeyde ücret almaları durumunda daha fazla vergi ödedikleri görülmektedir. Şüphesiz bunun temel nedeni özel sektör çalışanlarının matrah büyüklüğünün kamu sektörüne oranla daha geniş olmasıdır. Kamu sektöründe çok sayıda istisna, indirim ve muafiyet bulunması, vergi yükünün adil dağılımını bozmaktadır.

2021 yılında kabul edilen 7349 sayılı Kanun ile birlikte 2022 yılından itibaren asgari ücret düzeyinde gelir elde eden ücretlilerin bu gelirleri vergiden istisna edilmiştir. Vergi ödeme gücü ilkesi açısından olumlu görülen bu düzenleme; Türkiye’de enflasyona bağlı olarak mal ve hizmet fiyatlarının sürekli yükselmesi nedeniyle ücret geliri elden edenlere yeterince katkı sağlamayacağını düşünülmektedir. Ayrıca; yeni düzenleme, eşi çalışmayan ve 2 çocuklu bir çalışan açısından herhangi bir ilave katkı sağlamamaktadır. Benzer şekilde; engelli indiriminden yararlanan bir çalışan açısından yeni düzenlemenin hiçbir katkısı bulunmamaktadır. Yeni düzenlemenin yarattığı vergisel değişikliklerle birlikte kamu sektörü çalışanları ile özel sektör çalışanları arasındaki vergi yükünün değerlendirilmesi amacıyla aşağıda yer alan tablo hazırlanmıştır.

Tablo 37: Özel Sektör Çalışanlarının 2022- Ocak Dönemine Ait Vergi Sistemine Göre Hesaplanmış Ücretleri

	Asgari Ücret	Çalışan-1	Çalışan-2	Çalışan-3	Çalışan-4	Çalışan-5	Çalışan-6
Brüt Ücret	5.004	17.491,14	16.588,61	13.696,23	17.204,76	25.113,16	9.696,46
Vergi Matrahı	4.253,40	14.867,47	14.100,32	11.641,80	14.624,05	21.346,19	8.241,99
Hesaplanan Gelir Vergisi	638,01	2.230,12	2.115,05	1.746,27	2.193,61	3.201,93	1.236,30
İstisna Edilen Vergi	638,01	638,01	638,01	638,01	638,01	638,01	638,01
Vergi Yüğü	%0	%9,1	%8,9	%7,9	%9	%10,2	%6,1
Net Ücret	4.253,40	13.180,58	12.535,35	10.467,56	12.975,84	18.629,64	7.608,09

Kaynak: İlgili Personel Kanunları Dikkate alınarak hazırlanmıştır.

Ücretlilere yönelik yapılan yeni vergi düzenlemesi ile birlikte, asgari ücretle çalışan kişiler üzerindeki vergi yükü sıfırlanmıştır. Sonraki aylar içinde bu kişiler, bir üst vergi dilimine giremeyeceğinden yıl sonuna kadar da vergi ödemeyecekler. Ancak asgari ücretin üzerinde gelir elde eden özel sektör çalışanlarının matrahları yüksek olduğundan bu kişiler bir üst gelir dilimine gireceklerdir. Söz konusu yasal düzenleme ücretliler açısından olumlu görünse de, bu düzenlemeden yararlanmayacak ücretliler vardır. Bunlar; eşi çalışmayan ve üç çocuklu bir çalışan ile asgari ücretle çalışan bir engelli asgari ücretin vergi dışı kalmasından dolayı artı bir hak elde edemeyeceklerdir. Nitekim eşi çalışmayan ve üç çocuklu bir çalışan eski sisteme göre de vergi ödemezken, asgari ücretle çalışan engellinin ise engelli indiriminin kendisine bir faydası kalmamıştır. Kısaca engelli indiriminin, asgari ücretle çalışan açısından uygulama alanı kalmamıştır.

Asgari geçim indirimin kaldırılması neticesinde ortaya çıkan durumu karşılaştırmak adına aşağıda yazılı örnek hazırlanmıştır. Buna göre, 2022 yılında eski sistemin devam ettiği varsayılarak, asgari ücretli bekar bir çalışanın ücreti aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Tablo 38: 2022- Ocak Döneminde Özel Sektörde Çalışan Bir Asgari Ücretlinin Eski Sisteme Göre Hesaplanan Gelir Vergisi

Asgari Ücret	5,004
Sgk Primi% 14	700,56
İşsizlik Sig. Primi % 1	50,04
Gelir Vergisi% 15 (*)	645,51
Asgari Geçim İndirimi	402,00
Damga Vergisi% 0,759	37,98
Kesintiler Toplamı	1032,09
Net Asgari Ücret (**)	3.971,91

Yeni sistem sonrasında asgari ücretle çalışan bir işçinin vergi sonrası eline geçen net tutar 4.253,40 TL iken, eski sistemde bu tutar 3.971,91 TL olacaktır. Bu

durumda, yeni vergi sistemine göre asgari ücretli bir bekar çalışan eski sisteme oranla 281,49 TL daha fazla ücret gelirine hak kazanacaktır.

Yukarıda yer alan 36-37 numaralı tablolardan da görüleceği üzere özel sektör ve kamu sektörü çalışanları asgari ücret dışında aynı düzeyde gelir elde etseler dahi, özel sektör çalışanlarının vergiye esas matrahı yüksek olduğundan kamu çalışanlarına oranla daha erken dönemde bir üst vergi dilimine girmektedirler. Kamu sektöründe çalışan görevlilerin, vergiye esas matrahlarını oluşturan çoğu ödemenin; istisna, muafiyet ve indirim tabi tutulduğundan vergi matrahları da düşük kalmaktadır. Örneğin; kaymakam, profesör veya öğretmen gibi unvanlarda çalıştırılan kişilerin brüt gelirleri yüksek olmasına karşın vergiye esas matrahları oldukça düşük çıkmaktadır. Bu durumda bu kişilerin ilk aylardaki gelirlerine ilişkin vergi yükleri asgari ücretli çalışanlar gibi “0” çıkmaktadır.

3.4. SEÇİLMİŞ OECD ÜLKELERİ AÇISINDAN ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Vergi yükü ve vergi takozu kavramlarının içerdiği anlamlar dikkate alınarak; ücret geliri elde edenler açısından diğer ülkelerde ücretli çalışanlarla ilgili karşılaştırmalar yapabilmek amacıyla bu bölümde seçilmiş ülkeler dikkate alınarak değerlendirmeler yapılacaktır. Ülkelerin seçiminde; ekonomik sistem, yapısal benzerlik, nüfus yapısı ve vergi yükleri dikkate alınmıştır.

3.4.1. Belçika

Belçika; Anayasal monarşi altında, federal parlamenter demokrasi ile yönetilen bir ülkedir. Ülke; Krallık, Federal Hükümet ve Topluluk hükümet ve parlamantolardan oluşan bir yönetim altında idare edilmektedir. Belçika 11 milyonun üzerinde bir nüfusa sahiptir. Ekonomik aktiviteler içerisinde Tarım sektörünün payı oldukça düşük iken, Hizmetler sektörünün payı oldukça yüksektir. Toplam GSYİH içerisinde hizmetler sektörünün payı %82'lere ulaşmıştır. Ülkenin coğrafi konumu lojistik alanında ülke için önemli bir avantaj yaratmaktadır. Londra, Paris, Frankfurt şehirlerine hızlı tren

seferleri yapılmakta, Avrupa'nın en büyük ikinci limanı olan Anvers ile de deniz ticareti sağlanmaktadır.²⁶⁵

Belçika'nın kişi başına düşen milli geliri 2022 yılı itibarıyla 43,938 Dolara ulaşmıştır. Toplam vergi gelirlerinin, GSYİH içerisindeki payı %11,2'olarak hesaplanmıştır. Belçika P80/P20 (Toplumun en zengin %20'lik kesimi ile en yoksul %20'li kesiminin gelirlerinin karşılaştırılması) sıralamasında Avrupa ülkeleri arasında gelir adaleti açısından örnek bir ülke konumundadır.²⁶⁶

Belçika'da hizmetler sektörünün büyüklüğü, çalışanların vergilendirilmesi açısından önemli bir alan yaratmaktadır. Belçika vergi sisteminde; vergi mükellefiyeti, Türkiye'deki mükellefiyete benzer şekilde; uyrukluk ve ikamet ölçüsü esas alınarak hazırlanmıştır.

Belçika'da kişisel gelirin konusunu oluşturan unsurlar, Türkiye'den farklı olarak 4 başlık altında toplanmıştır. Kazanılmış gelirler (Ücret, Ticari, Zirai ve Meslek Kazancı), gayrimenkul gelirleri, menkul gelirleri ve diğer irat ve kazançlar, gelirin konusunu oluşturmaktadır. Belçika'nın gelir vergisi tarifesi 4 dilimden oluşmaktadır. Vergi dilimleri aşağıda yer aldığı şekildedir.²⁶⁷

Tablo 39: Belçika Gelir Vergisi Tarife Yapısı (2023)

Kazanç Tutarı	Vergi Oranı
15.200 € kadar	%25
15.200€ - 26.830€	%40
26.830 € - 46.440 €	%45
46.440 üzeri	% 50

Kaynak: Belçika Gelir İdaresi Başkanlığı sayfasından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Belçika'nın gelir vergisi tarifesi incelendiğinde, ücretli çalışanlar ile diğer gelir unsurları arasında herhangi bir ayırım yapılmadan tek tarifenin kullanıldığı görülmektedir. Sadece, ülkede yerleşik olmayanlar açısından farklı bir gelir vergisi

²⁶⁵ Dış İşleri Bakanlığı, <https://www.mfa.gov.tr/belcika-ekonomisi.tr.mfa> (28.03.2023)

²⁶⁶ OECD, <https://data.oecd.org/belgium.htm#profile-economy> (27.04.2023)

²⁶⁷ Belgium Federal Public Service , <https://finance.belgium.be/en/private-individuals/tax-return/rates-taxable-income/rates#q1>, (15.02.2023)

tarifesi kullanılmaktadır. Tarife yapısını dik olması vergi yükünün sabit gelirliiler üzerinde kalmasına yol açmaktadır. Nitekim OECD verilerine göre Belçika vergi takozu yüksek ülkeler sınıflandırılmasında yer almaktadır. Kişilerin mali gücüne ulaşmada kullanılan asgari geçim indirimi Belçika’da da uygulanmaktadır. Buna ilişkin tablo aşağıda yer almaktadır.

Tablo 40: Belçika Asgari Geçim İndirim Tutarları Tablosu (2023)

Kişisel İndirim	Euro
1. Çocuk	1.690
2. Çocuk	4.340
3. Çocuk	9.730
4. Çocuk	15.740
Her Çocuk İçin	6.010

Kaynak: Belgium Federal Public Service, <https://finance.belgium.be/en/private-individuals/tax-return/rates-taxable-income/rates#q1>, (15.02.2023)

Belçika gelir vergisi tarife yapısı, Türkiye gelir vergisi tarife yapısı ile karşılaştırıldığında, yüksek gelir düzeyi elde edenlerin daha fazla vergilendirildiği görülmektedir. 2015 yılına kadar Belçika’da gelirin belli bir kısmı (2014 yılı için 8680 Euro) vergiden muaf tutulmuştu. Sonradan yapılan düzenlemelerle, yeni tarife yukarıda yer aldığı şekilde uygulanmaya başlanmıştır.

Gelir Vergisinin hesaplanmasında aşağıda yazılı gider karşılıkları, indirimler düşülür. Belçika vergi sisteminde, Türk vergi sistemine benzer asgari geçim indirimi uygulaması mevcuttur. Gider indirimi aşağıda yer alan tabloda yazılı şekildeki tutarlar dikkate alınarak hesaplanan gelir vergisinden düşülmektedir.

Asgari geçim indirimi medeni duruma bakılmaksızın 2023 yılı için 9.270 Euro olarak uygulanacaktır. Dar mükellefler veya gelirinin %75’den fazlasını Belçika’da elde etmeyenler asgari geçim indiriminden yararlanamazlar.

Belçika’da sakatlık indirimi adı altında bir indirim bulunmamaklar birlikte, sakatlık indirimi nedeniyle sağlanan sosyal yardımlar vergiden istisna tutulmuştur.

Ayrıca; hayat sigortası için ödenen primler, kişisel emeklilik fonlarına ödenen primler, gayrimenkul satın alınması veya yenilenmesi için çekilen kredi tutarları, 12 yaşına gelinceye kadar çocuk bakım için günlük olarak 11,12 Euro'ya kadar ödenen tutarlar ayrıca indirim konusu yapılabilir. Örneğin; Belçika'da "*traffic (commuting) tax credit*" (trafik yardımı) adı altında, ülkede işe gidip gelenlerin ve çevrenin sübvansede edilmesi amacıyla 2018 yılında bu yana aylık 400 Euro'ya kadar bireylerden vergi indirimi uygulaması mevcuttur

Belçika vergi sisteminde eşler ayrı şekilde vergilendirilmekle birlikte eşlerden birinin kazancı, toplam kazancın %30'unu geçmiyorsa kazancı düşük eş vergilendirilmemektedir. Ücretlilerin vergileri, ücretlerinden stopaj yolu ile kesilmektedir ancak yine de yıllık beyanname ile kazançlarını bildirirler. Çalışanlar, kazançlarının %13,07'si ile sosyal güvenlik katkı payı ödemek zorundadır.

3.4.2. Fransa

Yarı Başkanlık sistemi ile yönetilen Fransa'da, ulusal meclis ve senato olmak üzere dual bir yönetim söz konusudur. Cumhurbaşkanı, siyasi yetkilere sahip ancak parlamantoya karşı Başbakanın sorumluluğu bulunmaktadır.²⁶⁸ Ulusal meclis üyeleri halk tarafından seçilirken, senatörler ikinci bir seçmen grubu olan yerel yöneticiler tarafından seçilirler. Ülkenin nüfusu 67,7 milyona yaklaşmıştır. Ülkenin kişi başına düşen milli geliri 55.698 Dolara ulaşmış durumdadır. GSYİH içerisinde, vergi gelirlerinin payı %45,1, Toplam Kamu borcunu GSYH içindeki payı ise %116,9 olarak hesaplanmıştır.²⁶⁹

Fransız vergi sisteminde vergiler dört ana bölümden oluşmaktadır. Bunlar; gelir vergileri, harcamalar üzerinden alınan vergiler, servet üzerinde alınan vergiler ve yerel vergilerdir. Gelir vergisinin ana unsurları, Türk vergi sistemine benzerlik göstermekle birlikte yedi başlık altında incelenmektedir. Bu unsurlar; Ticari kazanç, ticari olmayan kazançlar (genelde serbest meslek kazançları), ücret, yatırım geliri, gayrimenkul geliri, tarımsal gelirler, sermaye yatırım gelirlerinden oluşmaktadır.²⁷⁰

²⁶⁸ Dış İşleri Bakanlığı, [https://www.mfa.gov.tr/sub.tr.mfa?a8569a95-3573-4068-b5c2-8e4b66930eee,\(27.05.2021\)](https://www.mfa.gov.tr/sub.tr.mfa?a8569a95-3573-4068-b5c2-8e4b66930eee,(27.05.2021))

²⁶⁹ OECD, **France**, <https://data.oecd.org/france.htm#profile-government>, (15.05.2023)

²⁷⁰ KPMG, <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2021/09/france-taxation-of-international-executives.html>, (27.05.2022)

Fransa vergi sisteminde ise mükellefiyet: Tam mükellef ve dar mükellef şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Bu ayrım, Türkiye’deki gelir vergisi mükellefiyet tanımına denk gelecek şekilde düzenlenmiştir.

Fransız gelir vergisi sisteminde vergi, tüm kaynaklardan elde edilen safı gelir üzerinden hesaplanmaktadır. Vergileme, gayrisafı gelirden indirim ve istisnalar düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden artan oranlı tarifelere göre hesaplanmaktadır. Fransız gelir vergi sisteminde, artan oranlı tarife aşağıda yer aldığı şekilde düzenlenmiştir.

Tablo 41: Fransa Gelir Vergisi Tarife Yapısı (2023)

Kazanç Tutarı	Vergi Oranı
10.777 €'ya kadar	%0
10.778 € - 24.478 €	%11
24.478 € - 78.550 €	%30
78.550 € -168.994 €	%41
168.994 € ve üzeri	%45

Kaynak: Europa, <https://www.europeaccountants.com/france/tax>, (23.03.2023).

Ayrıca gelir vergisinde, gerçek kişiler vergilendirilirken katsayı veya dilim usulü(Family coefficient system) denen bir sistem uygulanmaktadır. Bu sistemde, elde edilen gelirler aşağıda yer alan tabloda gösterilen şekilde dilimlere ayrılarak vergileme sağlanır. Eşlerin gelirleri ayrı ayrı değerlendirilir. Ayrıca dilim usulünde yıllık ödenecek vergi çalışanlar için 1567 Euro’yu geçemez.

Tablo 42: Fransız Dilim Usulü (2023)

Statü	Her Çocuk İçin Arttırılacak Dilim
Bekar	1
Evli Çocuksuz	2
Evli 1 Çocuk	2,5
Evli 2 Çocuk	3
Her Çocuk İçin Arttırılacak Dilim	1

Kaynak: France Accountants, <https://www.europeaccountants.com/france/tax>, (Erişim Tarihi 12.12.2022)

Örneğin; Fransa’da yaşayana evli ve 2 çocuklu bir ailenin 2022 yılı için yıllık gelirinin 63.000 Euro olduğunu düşünürsek, aile dilim usulüne göre gelirleri 3’e bölünerek hesaplama yapılacaktır. Bu durumda;

63.000 Euro / 3= 21.000 Euro vergiye tabi gelir olarak hesaplanır. Bu gelirden %10 genel indirim tutarı düşüldükten sonra kalan tutar 18.900 Euro olacaktır.

0% - €10,777 = €0

11% X 10.223 € (€18.900 için 11% ve 10.777 TL istisna) = €893,53 Euro ödenecek vergi olarak hesaplanır. Gelir üzerinden ayrıca sosyal güvenlik kurumuna % 17,2 oranında sosyal güvenlik katkı payı ödenir.

Fransa’da ücretlerin vergilendirilmesinde; işçilere ödenen ücretler, Anonim şirket üst düzey yöneticileri ile Limited şirket yöneticilerine ödenen ücretler, kamu görevlilerine ödenen maaşlar, tüm tazminatlar, milletvekillerine ödenen ödenekleri de içermektedir. Ülkede asgari geçim indirim uygulanmamaktadır. Bunun yerine gelirin 2022 yılı için 10.777 Euro ya kadar olan kısmı vergi dışı bırakılmıştır. Fransa’da ikamet etmeyen ve emeklilik ödemesi alan çalışanlar için 2022 yılı itibarıyla; 15.228 Euro’ya kadar %0, 15.228 -44.172 Euro’ya kadar % 12, 44.172 Euro ve üzeri için %20 oranında stopaj yolu ile vergi alınmaktadır.²⁷¹ Fransa’da çalışan işçilerden %17,2 oranında sosyal güvenlik kesintisi de alınmaktadır.

Çalışan ücretlerinin vergilendirilmesinde; işveren tarafından çalışanlara kullandırılan araçlar, çalışanlara ödenen yemek ücretleri, çalışanlar adına veya bakmakla yükümlü olduğu çocuklar için ödenen tutarlarda gelir vergisinin konusuna dahil olmaktadır. Ancak yemek bedelinin yemek çekleri ile kullandırılması halinde herhangi bir vergi söz konusu değildir. İşveren tarafından ödenen belli emeklilik yardımları, belli sağlık primleri, geçici barınma yardımları, yabancı çalışanlar için verilen belli tatil ücretleri (memlekete gidip gelme yol hakkı gibi), taşınma masrafları gelir vergisi konusunun dışında kalmaktadır.²⁷² Kolejde okuyan çocuklar için kişi 61 Euro, lisede okuyan çocuklar için 153 Euro, yükseköğrenim de okuyan öğrenciler için 183 Euro hesaplanacak gelir vergisinden indirilmektedir. Ayrıca gelir vergisi mükelleflerinden serbest meslek kazancı elde edenler, vergiye tabi gelirlerinden hiçbir

²⁷¹ EY; file:///C:/Users/odemirhan2/Downloads/ey-personal-tax-immigration-guide-05-april-2023.pdf (14.05.2023)

²⁷² EY; file:///C:/Users/odemirhan2/Downloads/ey-personal-tax-immigration-guide-05-april-2023.pdf (14.05.2023)

neden göstermeksizin %10 oranında indirimde bulunma hakkına sahiptirler. Ancak bu indirim tutarın 2022 yılı için 12.267 Euro'yu geçememektedir.

Fransa'da engellik ile ilgili vergi indirimi yapılmamakta olup, engellilere yönelik yapılan tüm sosyal yardımlar vergiden muaf tutulmaktadır. Engelli işçi çalıştıran işverenlere bu konuda özel bir destek de sağlanmaktadır.

3.4.3. Polonya

Polonya, parlamenter demokrasi ile yönetilmekte olup, meclis ve senatodan oluşan ikili bir idari yapıya haizdir. Ülke ekonomik olarak Avrupa Birliği'nin 6. Büyük ekonomisine sahiptir. Ülkede işsizlik oranı %5,4 iken enflasyon oranı %2,3'tür.²⁷³ Kişi başına düşen milli gelir 2020 rakamları ile 34.045 dolardır.²⁷⁴

1990 yılında Komünist sistemin sona ermesi ile yüzünü batıya dönen ve OECD ile Avrupa birliği gibi kuruluşlara üye olan Polonya bu süreçte ulusal ve uluslararası kurumlarını yeniden dizayn ederek liberal ekonomik modele geçiş yapmıştır. Polonya vergi sistemi merkezi ve yerel otoriteler arasında dağılım gösterecek şekilde düzenlenmiştir. Ülkede toplanan vergiler; Türk vergi sistemine benzer şekilde gelir, servet ve harcamalar üzerinden toplanmakta ve vergiler ekonomik açıdan dolaylı ve dolaysız vergiler olarak sınıflandırılmaktadır.

Polonya vergi sisteminde, tam mükellef ve dar mükellef olarak iki tür vergi mükellefiyeti söz konusudur. Türkiye'de uygulanan vergi sistemine benzer şekilde tam mükelleflerin hem Polonya'da hem Polonya dışında elde ettikleri tüm gelirleri vergiye tabii iken dar mükelleflerin sadece Polonya'da elde ettikleri gelirler vergiye tabiidir.²⁷⁵

Aşağıda yazılı gelirler, Polonya vergi sisteminde vergilendirilebilir kişisel gelirlerin kaynağı olarak kabul edilmektedir. Bu gelirler; Ücret geliri, işverenler tarafından sağlanan özel emeklilik ödemeleri, tarım dışı iş aktiviteleri, kişisel hizmetler (serbest meslek kazançları), tarım üretimine ilişkin özel departmanlar, kiralama, kiracılık, alt kiracılık ve diğer benzer sözleşmelere ilişkin işlemler, parasal sermaye ve mülkiyet haklarının işletilmesinden elde edilen gelirler, mülkiyetin sonlandırılması

²⁷³ Dış İşleri Bakanlığı, <https://www.mfa.gov.tr/polonya-ekonomisi.tr.mfa>, (30.06.2021)

²⁷⁴ OECD, <https://data.oecd.org/poland.htm>, (30.06.2021)

²⁷⁵ PAIH, https://www.paih.gov.pl/polish_law/taxation/pit, (30.12.2022)

sonrasında elde edilen gelirler, menkul ve gayrimenkullerin işletilmesinden elde edilen gelirler olarak sıralanmaktadır. ²⁷⁶ Ayrıca elde edilen gelirin nakit veya aynı olarak elde edilmesinin önemi yoktur. Polonya gelir vergisi sisteminde; gelirin vergilendirilmesinde artan oranlı tarife uygulanmaktadır. Artan oranı tarifede iki gelir dilimi yer almaktadır.

Tablo 43: Polonya Gelir Vergisi Tarifesi (2023)

Kazanç Tutarı	Oran
120.000 ZLT	%17
120.000 ve üzeri	% 32

Kaynak: ACCACE, <https://accace.com/tax-guideline-for-poland/>, 12.12.2022. . Polonya’da para birimi olarak Zloti kullanılmaktadır. 2022 Aralık dönemi itibariyle 1 Zloti 4,27 TL ye denk gelmektedir

Yukarıda yer alan temel oran dışında; sermayede yaşanan artışlar, faiz gelirleri, kira gelirleri ve kendi adına bağımsız çalışan meslek mensupları için %19 gibi düz oranlı vergileme sistemi de benimsenmiştir. ²⁷⁷ 26 yaşında altında olup yıllık kazancı 85.528 ZLT’den düşük olan genç çalışanların tüm kazançları vergiden muaf tutulmaktadır. Kişisel gelir vergisinin toplam GSYH içindeki payı %5,4 düzeyindedir.²⁷⁸ Polonya’da orman vergisi adı altında orman bölgesinde yaşayan vatandaşlardan vergi alınmaktadır. Ayrıca köpek besleyenler, belli belediye sınırlarında yaşıyorsa vergi ödemek zorundadırlar. Bunun istisnaları kanunlarda yer almaktadır.²⁷⁹

Vergini hesaplanmasında sınırlı sayıda indirim ve giderler dikkate alınmaktadır. Yıllık vergilendirilebilir gelirin %6’sını aşmamak kaydıyla yardım kuruluşları ve dini kuruluşlara yapılan bağışlar, birbiri ardına iki yıl 760 ZLT’ye kadar yapılan giderler ile çocuk sayısına bağlı olarak yapılan indirimler vergilendirilebilir

²⁷⁶ PAIH, https://www.paih.gov.pl/polish_law/taxation/pit, (30.12.2022)

²⁷⁷ OECD, <https://data.oecd.org/poland.htm>, (30.12.2022)

²⁷⁸ OECD, <https://data.oecd.org/poland.htm>, (30.12.2022)

²⁷⁹ GOVPL, <https://www.gov.pl/web/gov/uslugi-dla-obywatela>, (30.12.2022)

gelirden düşölmektedir. 1. ve 2. çocuk için aylık 92.67 ZLT, 3. çocuk için 166.67 ZLT, 4. çocuk için 225.00 ZLT çocuk yardımı vergiden düşölmektedir.²⁸⁰

Yıllık geliri 30.000 ZLT olan yalnız yaşayan bir Polonya vatandaşının 2023 yılı gelir vergisi aşağıda yer aldığı şekilde hesaplanacaktır.

Emeklilik keseneği % 11,26 = 3378 ZLT

Hastalık sigortası %2,45= 652,24 ZLT

Vergi Matrahı= 30.000 ZLT - (3378 + 652,24 ZLT) = 25.969,76 ZLT

Ödenecek Gelir Vergisi= 25.969,76 ZLT X 0,15 = **4.674,56 ZLT**

3.4.4. İngiltere

Anayasal monarşi tarafından yönetilen Birleşik Krallık; İngiltere, Galler, İskoçya ve Kuzey İrlanda'dan oluşmaktadır. Birleşik krallıkta yetki devri adı verilen bir sistemle, Galler, İskoçya ve Kuzey İrlanda kendi parlamentoları ile yönetilmektedir. Anayasa, savunma, ulusal güvenlik, dış politika, vatandaşlık ve göç gibi konular, başkent Londra'daki Birleşik Krallık Parlamentosu'nun görev alanına girerken diğer konularda her ülke kendi kanunlarını yapmakta özgürdür. Birleşik Krallık Parlemantosunu lordlar ve avam kamarası olmak üzere ikili bir yapıya sahiptir. Lordlar kamarasının 800, avam kamarasında 650 üye bulunmaktadır. Halk sadece avam kamarası seçimleri için oy kullanabilmektedir.²⁸¹ Birleşik Krallığın nüfusu 67.4 Milyon, kişi başına düşen milli geliri 55.378 Dolar, kişisel gelir vergisinin GSYH içindeki payı %9,9'dur.²⁸²

İngiliz vergi sistemi; gelir, servet ve harcamalardan alınan vergiler olmak üzere üç başlık altında toplanmaktadır. Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisinin tahsili iki büyük savaş olan birinci ve ikinci dünya savaşları sonrasında İngiltere'de uygulanmaya konulmuştur. Verginin toplanması ise; merkezi hükümet (Her Majesty's Revenue and Customs-HMRC), yerel hükümetler(Galler, İskoçya ve Kuzey İrlanda) ve yerel birimler tarafından yapılmaktadır. İngiliz vergi sistemi tam ve dar mükellef olmak üzere ikili bir ayırma tabi tutularak Türkiye'deki mükellefiyet yapısına

²⁸⁰ EY, https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/hc-alert/ey-2019-20-worldwide-personal-tax-and-immigration-guide.pdf, (30.12.2022) s.1200-1231

²⁸¹ Dış İşleri Bakanlığı, <https://www.mfa.gov.tr/ingiltere-siyasi-gorunumu.tr.mfa>, (Erişim Tarihi: 01.07.2021)

²⁸² OECD, <https://data.oecd.org/united-kingdom.htm>, (15.05.2023)

benzemekte ancak tam mükellef tanımı daha geniş tutulmuştur. Buna göre; ardı ardına 4 yıl boyunca İngiltere’de 91 günden fazla kalanlar 5.yılın sonundan itibaren tam mükellef olurlar. İngiltere’de mali yıl 5 Nisan’da sona ermektedir.

İngiltere iş gücü piyasasında 32 milyon kişi çalışmaktadır. Bu çalışanların yaklaşık %17,3’ü (5,6 Milyon) kamu sektöründe, geri kalan %82,7 kişi özel sektör istihdamında çalışmaktadır.²⁸³

İngiltere’de ücret gelirlerinin vergilendirilmesi, kaynaktan kesilme suretiyle yapılmaktadır. Kazandıkça Öde anlamına gelen “ PAYE” sistemi ile ücreti ödeyen işveren vergiyi de keserek tahsil etmektedir. Birleşik Krallık içerisinde değerlendirilen İskoçya’da, vergi bakımından farklı tarifeler uygulamaktadır. İskoçya hariç gelir Vergisi tarifesini ile İskoçya dahil gelir vergisi tarifesini aşağıda tablo halinde sunulmuştur.

Tablo 44: Birleşik Krallık Gelir Vergisi Tarifesi (İskoçya Hariç) (2022-2023)

Asgari Geçim İndirimi	0£ - 12,570£
12,571£ - 37,700£	20%
37,701£ - 150,000£	40%
150,000£ ve üstü	45%

Kaynak: www.gov.uk

Birleşik Krallık’ta uygulanan gelir vergisi tarifeleri ile İskoçya’da uygulanan gelir vergisi tarifeleri karşılaştırıldığında, Birleşik Krallıkın gelir vergisi tarifelerinin dik olduğu, İskoçya’da uygulanan gelir vergisi tarifelerinin ise yumuşak olduğu anlaşılmaktadır.

²⁸³ UK, www.civilservant.org.uk, <http://civilservant.org.uk/information-numbers.html>, (02.06.2022)

Tablo 45: İskoçya Dahil Gelir Vergisi Tarifesi (2022-2023)

Asgari Geçim İndirimi	0£ - 12,570£
12,571£ - 37,700£	19%
14,550£ - 27,393£	20%
27,394£ - 43,662£	21%
43,663£ - 150,000£	41%
150,000£ üstü	46%

Kaynak: www.gov.uk.

Ücretlerin vergilendirilmesinde; çalışanlara ödenen ücret, fazla çalışma ücreti, tatil ücreti ve diğer ödemeleri kapsamaktadır. Bunların da dışında; şirket tarafından sağlanan araçlar, yemek ücretleri, konaklama ücretleri, bağımlı çocuklar için ödenen, sağlık sigortası primleri ve işveren tarafından piyasa fiyatlarının altında verilen kredilere ilişkin faizlerde gelir vergisinin konusuna girmektedir. Ödeme türünün nakdi veya ayni olmasının vergilendirmeye etkisi bulunmamaktadır.²⁸⁴

8000£’a kadar Nitelikli yer değiştirme masrafları, çalışanların işle ilgili olarak yapmış oldukları masraflar, geçici görevlendirmelerde sağlanan harcırahlar, denizaşırı seyahatlerde yapılan sağlık giderleri, gelir vergisinden düşülmektedir.²⁸⁵ Ayrıca engelli kişiler 2021/2022 mali yılda geçerli olmak üzere £2,520 gelirini yıllık gelir vergisinden düşülmektedir.²⁸⁶

Yıllık 30.000£ gelir elde eden bekar ve engelli bir bireyin gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Yıllık Gelir: 30.000 £

Asgari Geçim İndirimi: 12.570,00£

Engellilik İndirim: 2,520£

Toplam Vergilendirilebilir Gelir: 14.910£

Ulusal Sigorta Kesintisi: 30.000 x %8,2= £2.451,84

²⁸⁴ EY, https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-guides/2023/ey-personal-tax-immigration-guide-05-april-2023.pdf#page=1605, s.1608-1651, (30.04.2023)

²⁸⁵ EY, https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-guides/2023/ey-personal-tax-immigration-guide-05-april-2023.pdf#page=1605, s.1608-1651. (30.04.2023)

²⁸⁶ <https://www.litrg.org.uk/tax-guides/tax-basics/what-tax-allowances-am-i-entitled>, (02.06.2021)

Gelir Vergisi Tutarı: 14.910£ x %20= 2.982,00 £

Net Ele Geçen: 30.000£ -(£2.451,84 +2.982,00 £) = 24.566, 16£

3.4.5. Amerika Birleşik Devletleri

ABD; birden çok eyaletten oluşan, başkanlık sisteminin geçerli olduğu çoğulcu demokratik yapıya sahip bir devletler topluluğudur.²⁸⁷ ABD'nin 2022 yılı itibariyle nüfusu 331,9 Milyon, Kişi başına düşen milli gelir 59 557 Dolar, GSYH içerisinde kişisel gelir vergisinin payı %11,2'dir. ²⁸⁸

ABD'nin yönetim tarzı dikkate alındığında, yasama gücü Federal Hükümete dolayısıyla vergi alma yetkisi de federal hükümete verilmiştir. Eyaletlere de belli konularda vergi alma yetkisi verilmiştir.²⁸⁹ Aşağıda yer alan tabloda ABD yönetim sistemine ilişkin, ABD anayasasında yer alan belli konularda yetki dağılımı tablo halinde verilmiştir.

Yukarıda yer alan tablodan da anlaşılacağı üzere, ABD vergi sisteminde federal yönetim ile eyalet yönetimi etkin rol almaktadır. Federal hükümetlerin gelir vergisi toplama yetkisi olduğu gibi bazı eyaletlerde de gelir vergisi toplamaktadır. Ancak; Alaska, Florida, Nevada, Güney Dakota, Teksas, Washington ve Wyoming eyaletlerinde eyalet ve mahalli idarelerde ise kişisel gelir vergisi tahsil edilmemektedir.

ABD'de vergi mükellefiyeti, yerleşikler ve yerleşik olmayan yabancılar olmak üzere, Türkiye'deki sisteme benzer şekilde tam ve dar mükellef şeklinde ayrıma tabii tutulmuştur. Ayrıca Porto Riko'da yaşayan kişilerde tam mükellef olarak vergilendirilirler. Gelirin konusu veya kaynağı dikkate alınmaksızın safi artı teorisi göz önüne alınarak vergilendirme yapılmaktadır.²⁹⁰ Beyannamelerin verilmesi için son tarih 15 Nisan'dır. ABD'de kişisel gelir vergisi tarifesini aşağıda yer almaktadır. Vergi

²⁸⁷ Dış İşleri Bakanlığı, <https://www.mfa.gov.tr/amerika-birlesik-devletleri-siyasi-gorunumu.tr.mfa>, (03.06.2021)

²⁸⁸ [www.oecd.org, https://data.oecd.org/united-states.htm](https://data.oecd.org/united-states.htm), (30.04.2023)

²⁸⁹ İhsan Cemil Demir, "ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi", **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi** (C.X ,S I, 2008), s.275.

²⁹⁰ IRS, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p17.pdf>, (: 03.06.2021)

dilimleri Evli, Hane Reisi, Evli Ortak, Evli Ayrı şekilde olmak üzere 4'lü bir ayrıma tabi tutulmuştur.²⁹¹

Tablo 46: Federal Gelir Vergisi Tarifesi (2023) Dolar Bazında

Oran	Bekar	Evli Birlikte Bildirim	Aile Reisi	Evli – Ayrı Bildirim
%10	0 – 11,000	0 -22,000	0- 15,700	0 – 11,000
%12	11,000- 44,725.	22,000 - 89,450.	15,701-59,850	11,001-44,725.
%22	44,726 - 95,375	89,451-190,750.	59,851-95,350	44,726-95,375
%24	95,376 -182,100.	190,751-364,200.	95,351-182,100	95,376-182,100.
%32	182,101-231,250.	364,201-462,500	182,101-231,250	182,101-231,250.
%35	231,251- 578,125	462,501-693,750.	231,251-578,100	231,251-346,875
%37	578,126 +	693,751+	578,101+	346,876+

Kaynak: Internal Revenue Service, www.irs.gov.

Gelir vergisinin konusunu; kazanılmış gelir (ücret veya ticari kazanç) , portföy kazançları (faiz, kar payı), pasif gelirler (gayrimenkul gibi varlıkların işletilmesinden elde edilen) oluşturmaktadır. Ücretlerin vergilendirilmesinde genel anlamda ücret ve ücrete bağlı ödenen tüm ödemeler dikkate alınır. Ancak işveren tarafından ödenen sağlık primleri, nafaka ödemeleri, emeklilik katkı primleri, yemek giderleri ve geçici barınma yardımları ücretlerinde vergilendirilmesinde dikkate alınmaz. İşveren tarafından çalışanlarının çocukları için ödenen eğitim yardımları için ise gelir vergisi kesilmektedir.²⁹²Çalışanın hesaplanan gayri safi geliri (Adjusted Gross Income) belirlendikten sonra tarifelerde yer alan statüye göre standart indirimler uygulanır.

²⁹¹ PWC, <https://taxsummaries.pwc.com/united-states/individual/taxes-on-personal-income>, (03.05.2023)

²⁹² EY, [ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-personal-tax-and-immigration-guide](https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-personal-tax-and-immigration-guide), (03.05.2023)

Tablo 47: Standart İndirim Tutarları

Standart İndirim Tutarı	Bekar	Evli Birlikte Bildirim	Aile Reisi	Evli – Ayrı Bildirim
12.950\$	Evet	-	-	Evet
25.900\$	-	Evet	-	-
19.400\$	-	-	Evet	-

Kaynak: Internal Revenue Service, www.irs.gov.

Amerika'nın San Fransisco Kentinde yaşayan bekar bir ücretli çalışanın aylık 2.000 yıllık 24.000 Dolar elde ettiği varsayıldığında, tam mükellef bir kişinin yıllık gelir vergisi beyannamesi (tax return) aşağıda yer aldığı şekilde hesaplanarak bildirilecektir.

Vergilendirilecek Matrah: 24.000\$- 12.950\$ (Standart İndirim)= 11.050 \$

Federal Sigorta Katkı Payı (FICA): (%7,5) \$24.000 X % 7,5 =\$1.800

Eyalet Vergisi: (% 1,26) = \$24.000 X % 1,26% =\$302,4

Yerel Yönetim: % 0

Gelir Vergisi: (11.050\$ -\$1.800) X %10 = \$925

Vergi Sonrası Net Ele Geçen (Take Home Pay) = **\$20.972,60**

3.4.6. Meksika

Latin Amerika ülkesi olan Meksika'nın yönetim biçimi komşusu ABD ile benzerlik göstermektedir. Ülke 31 eyalet ve bağımsız Başkentten oluşan, Federal yapıda Başkanlık sistemi ile yönetilen bir ülkedir. Yasama yetkisi Temsilciler meclisi ve Senato olmak üzere ikili bir görünüme sahiptir. ²⁹³ Meksika' nın 2022 yılı itibariye toplam nüfusu 129 Milyon, Kişi başına düşen milli gelir 20.931 Dolar ve bireysel gelir vergilerinin GSYH içindeki payı %3,6 ile düşük seviyededir. ²⁹⁴

²⁹³ www.mfa.gov.tr, <https://www.mfa.gov.tr/meksika-siyasi-gorunumu.tr.mfa>, (04.06.2021)

²⁹⁴ OECD, <https://data.oecd.org/mexico.htm>, (04.05.2023)

Meksika’da mükellefiyet, yerleşikler ve yerleşik olmayan kişiler olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Yerleşikler gerek yurtiçinden gerekse yurtdışından elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilirken, yerleşik olmayanlar sadece Meksika’da elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilirler. Bir takvim yılında gelirinin %50’sinden fazlası Meksika’dan elde ediliyor veya işlerinin yürütülme merkezinin çoğunlukla Meksika sınırları olduğu tespit ediliyorsa bu kişiler tüm gelirleri üzerinden yerleşikler gibi vergilendirilirler.²⁹⁵

Meksika’da vergiler; gelir, servet harcamalardan alınmaktadır. Gelir vergisinin konusunu; ücret gelirleri, şirket yöneticilerine ödenen ücretler, serbest meslek kazançları, yatırım gelirleri (temettü, faiz), gayrimenkul gelirleri, ticari işlemlerden doğan gelirlerden oluşmaktadır. İş kazası ve hastalık için alınan tazminatlar, kamu tarafında sağlanan emeklilik ödemeleri, sağlık ve cenaze ödemeleri, sosyal güvenlik sistemi tarafından sağlanan yardımlar, işveren tarafından işçiler adına yatırılan tasarruf fonları(işçi gelirinin %13’ünün geçmeyecek şekilde), işçi tarafından düzenli şekilde bildirilen yol giderleri ise vergiden muaftır. Gelir vergisi mükellefleri okul ücretleri için aşağıda yazılı tutarları indirme hakkına sahiptir.

- Okul Öncesi: MXN14,200
- İlk ve Orta Öğrenim: MXN12,900
- Lise: MXN19,900
- Teknik Okul: MXN17,100
- Yüksek Okul : MXN24,500

Meksika’da gelir vergisi tarifesi yerleşikler ve yerleşik olmayanlar için ayrı ayrı belirlenmiştir.²⁹⁶ Meksika’nın para birimi Pezodur (MXN). 2022 yılı Haziran ayı itibariyle 1 MXN= 0,98 TL’ye eşittir.

²⁹⁵ EY, Worldwide Personal Tax and Immigration Guide 2019–20, s.978-993.

²⁹⁶ [EY](file:///C:/Users/odemirhan2/Downloads/ey-personal-tax-immigration-guide-05-april-2023.pdf), file:///C:/Users/odemirhan2/Downloads/ey-personal-tax-immigration-guide-05-april-2023.pdf, (30.04.2023)

Tablo 48: Meksika’da Yerleşik Sayılanlara İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi 2023

Gelir (MXN)		Oran(%)
0.01-8,952.49		1.92
8,952.5075,984.55		6.40
75,984.56	133,536.07	10.88
133,536.08	155,229.80	16.00
155,229.81	185,852.57	17.92
185,852.58	374,837.88	21.36
374,837.89	590,795.99	23.52
590,796.00	1,127,926.84	30.00
1,127,926.85	1,503,902.46	32.00
1,503,902.47	4,511,707.37	34.00
4,511,707.38	ve üzeri	35.00

Kaynak: [EY](#), file:///C:/Users/odemirhan2/Downloads/ey-personal-tax-immigration-guide-05-april-2023.pdf, (30.04.2023)

Meksika’da yerleşik kişilere ilişkin tarife yapısı incelendiğinde, martrah ve uzunluk farkının yüksek olduğu görülmektedir. Söz konusu uygulama vergileme de adaletin sağlanmasına yönelik olumlu bir uygulama olarak görülmektedir. Nitekim; Meksika, vergi takozunun büyüklüğü açısından OECD ortalamasının altında yer almaktadır.

Tablo 49: Meksika’da Yerleşik Olmayanlara İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi-2023

Gelir (MXN)		Oran(%)
125,900	1,000,000	0
65,651.08	115,375.90	15
1,000,000	ve Üzeri	30

Kaynak: EY, file:///C:/Users/odemirhan2/Downloads/ey-personal-tax-immigration-guide-05-april-2023.pdf, (30.04.2023)

Meksika’da yerleşik olmayan kişilere dik oranlı vergi tarifesi uygulanmaktadır. Bu tarifelerde matrah ve uzunluk farkı oldukça yüksektir. Meksika’da mali yıl takvim yılıdır. Her yıla ilişkin beyannamenin en geç 30 Nisan’a kadar verilmesi gerekmektedir. Ücret ve faiz geliri elde edenlerin yıllık geliri 400.000 MXN aşmıyorsa, yıllık beyanname vermek zorunda değiller. Ücret geliri elde edenlerin vergileri genelde kaynaktan kesme usulü ile tahsil edilmektedir.

Meksika’da 2023 yılında 80.000 MXN elde eden bekar bir çalışanın yıllık gelir beyanı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Ödenmesi Gereken Toplam Vergi= 0.01-8,952.49 dilimi için 0 MXN

8,952.50-75,984.55 dilimi için 4.863,01

75,984.56-133,536.07 dilimi için 436,88

= 4.864,01MXN +436,88MXN= 5.300,89 MXN

Sosyal Güvenlik Kesintileri= İşçi (% 1.65) 80.000,00 X %1,65 = 1,320.00
MXN

İşveren (%7.58) 80.000,00 X %7,58=6,064.00 MXN

Ele Geçen Net Ücret: **73.379,11 MXN**

3.5. SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE ÜCRETLİLER ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜ İLE VERGİ TAKOZUNUN KARŞILAŞTIRILMASI

Ülkelerin milli gelir düzeyleri birbirinden farklı olmakla birlikte ücret gelirlerinin milli gelirden aldıkları paylarda birbirinden farklı olmaktadır. Ülkelerin mali ortamı ve gelişmişlik düzeyi bu farklılığın oluşmasında en büyük etkiye neden olmaktadır. Nitekim; enflasyon, ödemeler dengesi ve bütçe açığı gibi unsular vergilemenin boyutunu da etkilemektedir. Gelişmiş ülkelerdeki çalışanların vergi sonrası satın alma gücü kaybı diğer ülkeler oranla daha sınırlı kalmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerdeki vergi yükü diğer ülkelere oranla düşük olmasına rağmen vergi sonrası satın alma gücü kayıpları daha yüksek düzeyde kalmaktadır. Konuya ilişkin olarak ücretliler üzerindeki vergi yükünün gelişmekte olan veya gelişmiş ülkeler açısından dağılımı ile ilgili aşağıda detaylı değerlendirmeler yapılmıştır.

3.5.1. Vergi Yüğü Açısından Değerlendirme

Hemen hemen tüm ölkelerde vergiler sınıflandırılırken; emek, sermaye ve tüketim gibi ana başlıklar altında sınıflandırma yapılmaktadır. OECD ise vergileri; gelir üzerinde alınan vergiler, mal ve hizmet üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler ve sosyal güvenlik katkı payları olmak üzere 4'lü şekilde incelemektedir. Özellikle gelir üzerinden alınan vergiler, OECD üyesi tüm ölkelerde büyük bir çoğunluğu temsil etmektedir. Gelişmiş ölkelerin çoğunda artan oranlı tarifeler yardımıyla, gelir büyük ölçüde vergilendirilmiş ve vergi gelirleri arttırılmıştır.²⁹⁷ Toplam Vergi gelirlerinin GSYH içerisindeki payını gösteren vergi yükünün seçilmiş OECD ölkeleri içerisindeki dağılımı aşağıda yazılı şekilde gösterilmiştir.

Tablo 50: Seçilmiş OECD Ölkelerinde Genel Vergi Yüğü

Ölkeler	1965	1990	2000	2007	2010	2012	2014	2015	2016	2017	2019	2020	2021
Belçika	30,6	41,2	43,5	42,7	42,6	44,2	45,1	44,8	44,1	44,6	42,92	42,49	42,02
France	33,7	41,2	43,4	42,5	42,1	44,4	45,4	45,3	45,5	46,2	45,40	45,34	45,15
Polonya	..	..	32,9	34,6	31,4	32,1	31,9	32,4	33,4	33,9	35,38	35,54	36,77
Meksika	...	12,1	11,5	12,0	12,8	12,7	13,33	15,9	16,6	16,1	16,5	17,76	16,70
Türkiye	10,6	14,5	23,6	23,1	24,8	24,9	24,6	25,1	25,3	24,9	23,10	23,86	22,82
Birleşik Krallık	30,1	32,9	32,9	33,0	32,3	32,4	31,8	32,2	32,7	33,3	32,98	32,11	33,48
ABD	23,5	26,0	28,2	26,7	23,5	24,1	26,0	26,2	25,9	27,1	24,47	25,75	26,58

Kaynak. OECD. (2022c). OECD, date of acces :20.06.2022, <https://data.oecd.org>

Türkiye'ye ilişkin yapılan hesaplamalarda; kişisel vergi yüğü, kurumlar üzerindeki vergi yüğü ve servet vergisi tahsilat tutarları OECD ortalamasının altında kalmaktadır. Buna rağmen; OECD tarafından yayımlanan “Gelir İstatistikleri 2022” raporuna göre OECD ölkelerinde genel vergi yüğü ortalaması 34.11 olmasına karşın, Türkiye'de ücret gelirleri üzerindeki vergi yüğü %37,2 olarak hesaplanmıştır. Aynı

²⁹⁷ Emin Efecan Aktaş ve Bahadır Sazak Doğan, “Emek Geliri Üzerindeki Vergi Yüğü OECD Ölkeleri İçin Değerlendirilmesi”, **Fiscaoeconomia**, Cilt: 4, Sayı: 2241-286, s.246-247.

şekilde, Türkiye’de mal ve hizmetlerden alınan vergilerin ortalaması da OECD’de ortalamasının üzerinde yer almaktadır. Vergi yükü; ödenen vergi ile pozitif bir korelasyona sahipken ödeme gücü ile negatif bir korelasyona sahiptir. Ödenen vergi arttıkça, vergi yükü de artar ancak ödeme gücü arttıkça vergi yükü azalır. Burada vergi yükünün oranından ziyade kullanılabilir reel gelir üzerindeki vergi yükünün baskısı önemlidir. Bir kişi veya şirket vergi ödemelerinden sonra tüketim, tasarruf veya yatırım yapabiliyorsa, vergi yükü yüksek olmayacaktır. Aksi takdirde oran ne olursa olsun, vergi yükü yüksek şekilde hissedilmeye devam edecektir.

Ayrıca; vergi yükünün nasıl bir dağılım izlediği ve hangi sektör, kişi veya kurumlar üzerinde yoğunlaştığı da önem arz etmektedir. Örneğin; bazı sektörler de vergi yükü son derece ağır hissedilirken, bazı sektörler lehine getirilen muafiyet, istisna ve indirimler sebebiyle vergi yükü daha hafif hissedilmektedir.

3.5.2. Vergi Takoza Açısından Değerlendirme

Çalışanlar üzerindeki vergi yükünü tanımlayan vergi takozu, çalışan başına ödenen vergilerin ve sosyal güvenlik katkısının toplamıdır. Kayıt dışı istihdam arttıkça ve bunun sonucunda vergi takozu arttıkça vergi ve katkı payındaki artışlar istihdam üzerinde olumsuz etkiler yaratmaktadır.²⁹⁸

Sosyal Güvenlik Kurumu verilerine göre; Çalışanların %43’ünün asgari ücret, %60’ının ise asgari ücret ile asgari ücretin %25 fazlası ücret almaktadır. Daha önceki bölümlerde de yapılan hesaplamalara göre; asgari ücretle çalışan ücretlinin maaşının %28,5’i vergi ve katkı payı olarak alınmaktadır. Bu yük çalışan için gelir etkisi yaratır ve çalışan için ödenen vergi ve katkı payı nedeniyle vergi yükü artar. Aşağıda yer alan tabloda OECD seçilmiş ülkelerde asgari ücret ve vergi takozu karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.²⁹⁹

²⁹⁸ Nar, s. 686.

²⁹⁹ OECD (2023), Taxing Wages 2023, https://www.oecd-ilibrary.org/sites/8c99fa4d-en/1/3/1/3/index.html?itemId=/content/publication/8c99fa4en&_csp_=f4d3c57328afb7f1cbd530cb119213be&itemIGO=oecd&itemContentType=book, (Erişim Tarihi 25.05.2023)

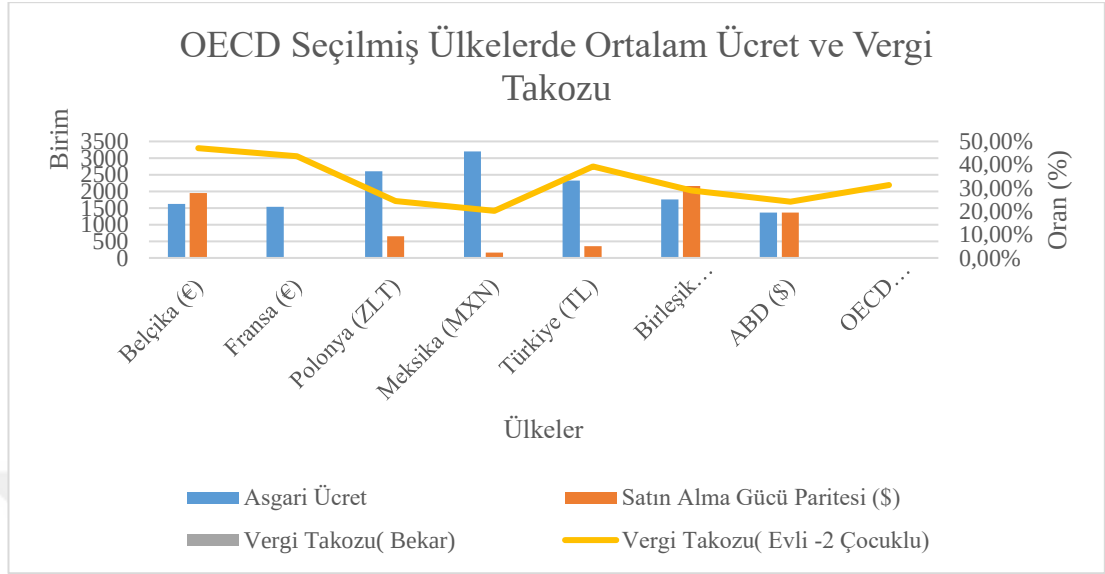
Tablo 51: OECD Seçilmiş Ülkelerde Yıllık Ortalama Ücret Düzeyi (Ele Geçen) Ve Vergi Takozu -2022

Ülkeler	Ortalama Yıllık Ücret Bekar	Satın Alma Gücü Paritesi	Ortalama Yıllık Ücret (Evli- 2 Çocuk	Satın Alma Gücü Paritesi	Vergi Takozu (Bekar)	Vergi Takozu (Evli -2 Çocuklu)
Belçika	33.006 Euro	31.025 Dolar	33.006 Euro	31.025 Dolar	%53	%48,8
Fransa	30.053 Euro	28.249 Dolar	54.870 Euro	51.577 Dolar	%47	%44,1
Polonya	56.349 ZLT	14.087 Dolar	110.234 ZLT	27.558,Dolar	%33,6	%24,90
Meksika	137.204 Peso	6.860 Dolar	231.897 Peso	11.594 Dolar	%20,4	%20,4
Türkiye	101.304 TL	6.078 Dolar	174.830 TL	10.489 Dolar	%37,2	%37,2
Birleşik Krallık	33.827 Pound	2158,65 Dolar	59.712 Pound	82.402 Dolar	%31,5	%29,6
ABD	48.793 Dolar	48.793 Dolar	88.291 Dolar	88.291 Dolar	%30,5	%27,3
OECD Ortalaması					%34,6	%31,6

1-Hesaplamalar günlük 7,5 saat çalışma ve 26 gün üzerinden yapılmıştır. 2-Döviz Kurları 2022 yılı ortalamaları esas alınarak Dolar Bazında hesaplanmıştır. 1 Euro=0,94 Dolar, 1 Zloty= 0,25 Dolar, 1 Meksika Pezосу 0,05 Dolar, 1 TL 0,06 Dolar, 1 Pound 1,38 Dolar 3- Evli-2 Çocuklu aile için eşlerin birinin çalıştığı varsayılmıştır.

Yukarıda tabloda yer alan veriler incelendiğinde; bekar bir çalışanın ortalama yıllık kazancı, evli iki çocuklu bir ailenin ortalama kazancından daha düşük olduğu görülmektedir. Buna karşın; Türkiye ve Meksika dışında kalan ülkelerde, evli iki çocuklu bir çalışanın vergi takozu oranı, bekar çalışana oranla daha düşük düzeyde kalmaktadır. Aynı zamanda; Türkiye vergi takozu açısından OECD ortalamasının üzerinde olmasına rağmen, genel vergi yükü açısından OECD ortalamasının altında yer almaktadır. Her ne kadar; Türkiye’de 2022 yılından itibaren asgari ücrete kadar gelir elde eden çalışanların bu gelirleri vergi dışında bırakılmış olsa da Türkiye’deki yüksek enflasyona dayalı hayat pahalılığı ve dolaylı vergilerin ağırlığı bu düzenlemeden istenilen sonuçların alınmasını zorlaştırmaktadır.

Şekil 4: OECD Seçilmiş Ülkelerde Asgari Ücret Ve Vergi Takozu



Kaynak: OECD verileri esas alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Vergi takozuna ilişkin yapılan hesaplamalarda; bekar bir çalışan ile evli ve 2 çocuklu bir çalışan üzerindeki kamusal yükler arasındaki farkın OECD ülkelerine nazaran Türkiye’de çok az olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu durumun vergileme ilkeleri arasında yer alan adalet ve eşitlik ilkesine aykırı bir durumun ortaya çıkmasına yol açmaktadır.

Ücretlilerin milli gelirden aldıkları paylar ile vergi yükü birlikte karşılaştırıldığında; Türkiye’de ücretliler üzerindeki vergi yükü ve vergi takozu OECD ortalamasının üzerindeki iken milli gelirden aldıkları pay OECD ortalamasının altında kalmaktadır. ILO tarafından yayımlanan İşgücü Geliri İstatistiklerine göre işgücü gelirinin Milli Gelirden aldıkları paylar aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 52: Seçilmiş OECD Ülkelerinde Ücret Gelirinin Milli Gelirden Aldığı Pay

Ülkeler	2007	2012	2017	2019
Belçika	64,7	65,6	62,5	61,9
Fransa	63,7	62,3	61,0	59,3
Polonya	47,5	47,1	48,1	49,3
Meksika	36,0	34,5	34,5	33,4
Türkiye	34,4	36,10	36,2	39,2
Birleşik Krallık	60,3	59,4	58,0	57,4
ABD	60,9	59,0	58,6	58,2

Kaynak: ILO, <https://ilostat.ilo.org/topics/labour-income/>, (20.06.2022) -İLO modellemesinde serbest meslek çalışanlarının bir bölümünün geliri de hesaplamaaya dahil edilmiştir.-ILO istatistikleri 2017 yılından itibaren güncellenmemiştir.

Yukarıda yer alan tabloda yer alan verilerden de görüleceği üzere; seçilmiş OECD ülkelerinde yer alan ücretlilerin, milli gelirden aldıkları paylar yıllar itibariyle düşüş eğilimi göstermektedir. Türkiye’de ise ücretlilerin milli gelirden aldıkları paylar artış eğilimi göstermektedir. Türkiye’de ücretlilerin milli gelirden aldıkları payların artış göstermesinde asgari ücrete yapılan artışların etkisi olduğu bilinmektedir. Belçika ve Fransa gibi ülkelerde; genel vergi yükü ile vergi takozu oranlarına paralel şekilde ücretlilerin milli gelirden aldıkları paylarda yüksektir. Ancak, Türkiye vergi takozu açısından OECD ortalamasının üzerinde olduğu halde ücretlilerin milli gelirden aldıkları pay diğer ülkelere nazaran düşük düzeyde kalmaktadır.

3.6. ÜCRETLİLER ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜNÜ ARTTIRAN NEDENLER VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Uluslararası kuruluşlar (OECD, Dünya Bankası, Eurostat) ile Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan veriler dikkate alındığında, Türkiye’deki vergi yükü OECD ortalamasına nazaran düşük olduğu halde ücretliler üzerindeki vergi yükünün yüksek olduğu tespit edilmiştir. Türkiye’de toplanan vergi gelirlerinin %70’e yakınının dolaylı vergiler tarafından karşılandığı da düşünüldüğünde, ücretli çalışanların vergi

sonrası gelirlerinin satın alma gücü kapasitesinin daha da düştüğü gözlenmektedir. Son yıllarda ivme kazanan enflasyon nedeniyle ücret gelirlerinde yaşanan artışlar nominal düzeyde kalmış, fiyat ve ücret kontrolleri nedeniyle ücretler reel olarak arttırılamamıştır. Enflasyonist dönemlerde, ücretlerin nominal düzeyde artışı vergi matrahlarında sürüklenme etkisi yaratarak vergi tarifesini de yükseltmektedir. Nitekim Pascal Salin tarafından kaleme alınan ve Institut Libéral tarafından yayımlanan “Individual Rights and Tax Oppression in the OECD-2017” adlı raporda, Türkiye vergi baskısı altında kalan üçüncü ülke olarak ifade edilmiştir.

DİSKAR tarafından yayımlanan Ücret Araştırma Raporunda, Türkiye’de ücretli kesimin %57’sinin asgari ücret veya buna yakın düzeyde ücret aldığı belirtilerek OECD ülkeleri nezdinden asgari ücretlilerin oranı açısından bakıldığında Türkiye’nin bu alanda birinci olduğu görülmektedir. DİSKAR tarafından yayımlanan İnfografiklerle Ücret araştırmasında, asgari ücretle çalışan bir kişinin harcanabilir gelirinin; %33,4’ünün vergi ve diğer kesintilere gitmektedir. Dolayısıyla asgari ücretli çalışan biri 122 gününü vergi ve diğer kesintileri karşılamak için çalışmaktadır.³⁰⁰

Ücretliler üzerindeki vergi yükünün azaltılması ve vergi yükünün adil ve dengeli dağılımını sağlamak için aşağıda başlıklar halinde sıralı düzenlemelerin hayata geçirilmesinde yarar olacağı değerlendirilmiştir.

3.6.1. Vergi Ödeme Gücünün Doğru ve Kesin Olarak Belirlenmesi

Emek, üretim sürecinde yer alan üretim faktörlerinden biri olmakla birlikte bazı yönleriyle diğer üretim faktörlerinden ayrılmaktadır. Bu ayrımın en belirgin hali girişimci ve sermayenin üretim süreci sonucunda elde ettiği paylarda ortaya çıkmaktadır. Nitekim; girişimcinin ve sermayenin kendini dönüştürme, çoğaltma yerine koyma kabiliyeti oldukça yüksektir. Oysa ücretli çalışanın emeğinden başka bir şeyi yoktur. Nitekim; teşebbüs kar, sermaye faiz getirisi ile mali gücünü arttırabilir. Bu şekilde vergi yükünün etkisini de hafifletebilir. Bu karşın, emek stoklanamaz ayrıca belli bir yaş düzeyinde kullanım değeri de düşer. Bu yüzden ücretli çalışanın emeğinin değerini arttıracak tek şey, ücretlere yapılacak zamlardır. Bu yüzden vergilemenin

³⁰⁰ DISK, Araştırma Merkezi, http://arastirma.disk.org.tr/?page_id=4498, (Erişim Tarihi:20.05.2023).

ödeme gücü ilkesi dikkate alınarak belli bir yaşam seviyesine ulaşınca kadar belli oranda ücretin vergi dışı bırakılması kararlaştırılabilir.

Anayasanın 73. Maddesinde” herkesin ödeme gücüne göre vergilendirilmesi” gerektiği, yine Anayasanın 49.maddesinde” Devletin, çalışanların hayat seviyeleri yükseltmesi” gerektiği konusunda hükümler yer almaktadır. Devletin, gelir dağılımını da dikkate alarak vergi yükünün adil ve dengeli dağılımını sağlaması bir görevidir. Bunun için, asgari bir yaşam seviyesi için gerekli gelir miktarı belirlendikten sonra kalan gelirler üzerinden vergilendirme yapılması gerekmektedir. Bunun için uygun araçlar yolu ile ödeme gücünün kesin ve net bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Ülkemizde bölgeler arası gelişmişlik ve kalkınma düzeyleri ve yaşam standartları farklı olmasına rağmen tek tip asgari ücret belirlenmesi ve aynı oranda vergi kesilmesi adaletsizliklere yol açmaktadır. Ücret dengesizlikleri kamu sektörünün kendi içerisinde bile yer almaktadır. Alt düzeyde çalışan bir memur ile üst düzeyde çalışan ünvanlı bir kamu görevlisi üzerindeki vergi yükü bile farklılık arz etmektedir.

TÜİK tarafında yayımlanan Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması Bölgesel Sonuçları, 2023 raporunda, İstanbul ve Batı Marmara hanehalkı kullanılabilir fert geliri bakımından en yüksek düzeyde, Güneydoğu Anadolu Bölgesi ise en alt düzeyde yer almaktadır. Aynı durum gelir eşitsizliğinde de kendini göstermektedir.³⁰¹ TÜİK tarafından yayımlanan Hane halkı Tüketim Harcaması bülteninde; Konut ve Kira harcamasına en yüksek harcamayı İstanbul ve Batı Marmara yaparken, Gıda Harcamasına en yüksek harcamayı Ortadoğu Anadolu yapmaktadır.³⁰² Benzer şekilde Türk-İş tarafından yayımlanan Şubat-2023 tarihi itibarıyla yayımlanan yoksulluk araştırmasına göre; dört kişilik bir ailenin sağlıklı, dengeli ve yeterli beslenebilmesi için yapması gereken aylık gıda harcaması tutarı (açlık sınırı) 9.425,15 TL, yoksulluk sınırı ise 30.700,83 TL olarak belirlenmiştir.³⁰³ 11. Kalkınma planında her ne kadar vergi adaletinin güçlendirileceği ve vergi tabanının genişletileceği vurgulansa da buna ilişkin herhangi bir düzenleme hayata geçirilememiştir. Aksine büyük bir esnaf kesimi vergi dışı bırakılarak vergilendirilebilir kapasite alanı daraltılmıştır.

³⁰¹ TÜİK, **Yoksulluk ve Yaşam Koşulları İstatistik**, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Yoksulluk-ve-Yasam-Kosullari-Istatistikleri-2022-49746> (15.05.2023)

³⁰² TÜİK, **Yoksulluk ve Yaşam Koşulları İstatistik**, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Yoksulluk-ve-Yasam-Kosullari-Istatistikleri-2022-49746> (15.05.2023)

³⁰³ TÜRK-İS, **Şubat-2023 Açlık ve Yoksulluk Sınırı Araştırması**, <https://www.turkis.org.tr/subat-2023-aclik-ve-yoksulluk-siniri/>, (28.02.2023)

Yukarıda yer alan temel istatistiki bilgiler de dikkate alınarak, ülkemiz için yaşam standardı esasının getirilmesi ve bu standardın üzerinde gelir elde edenlerin vergilendirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

3.6.2. Vergi Harcamalarının Azaltılması

Vergi harcaması; muafiyet, istisna ve indirimler nedeniyle tahsil edilemeyen vergi gelirlerini içeren bir terimdir. Vergi harcamalarındaki artış, bazı kişilerin, grupların ve sektörlerin vergilendirilmesinde birçok özel fayda olduğu anlamına gelir. Özellikle vergi açığının giderek derinleştiğini gösteren vergi sistemlerinde dolaylı vergiler gelir yaratmanın ortak yoludur. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Vergi Harcamaları Tahmin Raporlarında; vergi harcama tutarlarının yıllara göre artarak arttığı görülmektedir. Aşağıdaki tabloda da vergi harcaması tahminleri yıldan yıla artmaktadır. Vergi harcamaları tutarı, gelir tahminlerinin yaklaşık% 24'üdür.³⁰⁴

Tablo 53: Vergi Harcamaları Tahminleri Raporu (2017-2022)

Vergi Kanunu	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Gelir Vergisi	49.284	57.954	68.267	78.619	87.800	127.902
Kurumlar Vergisi	19.567	23.560	28.031	32.435	36.159	86.107
Katma Değer Vergisi	34.806	41.909	49.797	57.469	64.084	71.275
Özel Tüketim Vergisi	17.619	21.215	24.903	27.970	31.190	25.911
Diğerleri	5.373	6.470	7.698	8.907	9.932	24.771.
Toplam	126.650	151.108	178.696	205.401	229.165	335.968

Kaynak: Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Bütçe Harcamaları Raporu https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2022/01/4-2022-Yili-Vergi-Harcamaları-Listesi_2022Butcesi.pdf, (23.03.2023)

³⁰⁴ Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Bütçe Harcamaları Raporu https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2022/01/4-2022-Yili-Vergi-Harcamaları-Listesi_2022Butcesi.pdf, (23.03.2023)

Yukarıda yer alan tablodan da görüleceği üzere, vergi harcamaları yıldan yıla artış göstermektedir. 2017 yılından 2021 yılına kadar vergi harcama tahmini yaklaşık 2 kat artış göstermiştir. Vergi harcamalarının büyüklüğü vergilemede genellik ilkesine aykırılık taşımaktadır. Vergi yükünün dengeli ve adil dağılımı için vergiden muaf, istisna ve indirimlerin mümkün olacak şekilde en aza indirilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, imtiyazlı sınıf, kişi, kurum ve grupların varlığı verginin tabana yayılmasını engelleyerek vergi yükünün belli kişi, sınıf kurum veya grupların üzerinde kalmasına neden olarak vergide genellik ilkesinden sapmaya yol açacaktır.

Vergi harcamaları ayrıca vergi erozyonuna neden olarak vergi hasılatının aşınmasına yol açacaktır. Vergi harcamaları belli sosyal grupları desteklemek için kullanılırsa sosyal devlet ilkesi ile uyumlu olarak olumlu sonuçlar doğuracaktır. Örneğin engellilik indirimi, küçük esnafların rekabet gücünü arttırmak için büyük şirketlere oranla desteklenmesi gibi...

3.6.3. Vergi Af ve Ertelemesi Uygulamasının Terk Edilmesi

Vergi Affi, kısmen veya tamamen tahsil edilemeyen vergilerden feragat etmek anlamına gelir. Vergi Affi, vergi ödeme istek ve arzusu ile vergi kapasitesini yok ederek vergiye karşı bir direnç yaratmaktadır. Ayrıca vergisini zamanında ödeyen vergi mükelleflerini de huzursuz ederek, vergi adaletine ve toplumsal barışa da zarar verir. 1924 yılından bu yana 35 adet vergi affi çıkartılmıştır. Kısaca; 97 Yıl x 12 Ay /33,25 kez düzenleme yapılmıştır. 33.25 ayda bir vergi affi çıkartılmış, başka bir deyişle 1.003 günde ortalama olarak bir vergi affi olmuştur.

Vergi afları, beyannameli mükelleflerin ödemek zorunda olduğu vergi borçları açısından avantaj sağlamaktadır. Ücretli çalışanların vergileri, stopaj yolu ile kaynaktan kesildiği için vergi aflarının bu mükellefler nezdinde herhangi bir yararı bulunmamaktadır. Aynı şekilde vergi afları, vergiye ilişkin yükümlülüklerini zamanında yerine getiren iyi niyetli mükellefler açısından da haksız bir durumun ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Buna ek olarak vergi afları yoluyla tahsilinden vazgeçilen vergiler, kamu harcamalarının finansmanında dengesizlikler yaratmaktadır. Özellikle yüksek enflasyonun hakim olduğu ekonomik istikrarsızlık dönemlerinde, paranın zaman değeri açısından vergi erozyonu sorunu ortaya

çıkılmaktadır. Vergi afları, vergi harcamalarında olduğu gibi vergide genellik ilkesinin uygulanma olanağını ortadan kaldırmaktadır.

Vergi afları nedeniyle, vazgeçilen vergi alacağının karşılaştırılmalı analizi açısından aşağıda yer alan tablo hazırlanmıştır. Tabloda yer alan mükellef 26/2/2019 vadeli 12.500,00 TL tutarındaki katma değer vergisini süresinde ödenmemiştir. Süresinden ödenmeyen KDV alacağı için 6.224,28 TL gecikme zammı hesaplanmıştır. Yapılandırma Kanunun yayımı tarihi itibarıyla toplam borç tutarı 18.724,28 TL’dir.

Tablo 54: Aflar Nedeniyle Vazgeçilen Vergi Alacağı Miktarı Örnek Hesaplama

Gecikme Zammı Hesaplanan Süre	Alacak Aslı	Toplam Gecikme Zammı Oranı	Gecikme Zammı Tutarı	Toplam Yİ-ÜFE Oranı	Yİ-ÜFE Tutarı	Yapılandırma Sonrası Borç
27/2/2019 - 8/6/2021	12.500 TL	%49,2	6.224,28	%9,6021	1.200,26 TL	13.700,26 TL

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, www.gib.gov.tr, 7326 Sayılı Genel 1 Seri No’lu Tebliğ

Yukarıda yer alan tablodan da görüleceği üzere; vergi aslı ve gecikme cezası ile birlikte hesaplanan toplam 18.724,28 TL tutarındaki borç, vergi yapılandırması sonucu 13.700,26 TL’ye düşmüş ve 3.823,76 TL tutarındaki vergi alacağından vazgeçilmiştir.

3.6.4. Yüksek Düzeyde Kayıt dışı İstihdam ve Ekonominin Varlığı

OECD tarafından yayımlanan “Measuring The Non Observed Economy” adlı raporda, kayıt dışı ekonomi: resmi otoritelerden belli nedenlerle gizlenen yasal üretim aktivitleri olarak ifade edilmiştir. Raporda yer alan nedenler; gelir vergisi ödememek, katma değer vergisi ödememek, sosyal güvenlik katkı paylarını ödememek, yüksek çalışma saatleri, gerçek ücretleri gizlemek vb olarak sıralanmıştır. Raporda her ne kadar; kayıt dışı ekonominin nedenleri örnekler halinde sıralanmışsa da, illegal

faaliyetler kayıt dışı ekonominin bir parçası olmadığı bunun ayrı bir suç olduğu da ifade edilmiştir.³⁰⁵

Kayıt dışı ekonomi Türkiye'de hala büyük bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Kayıt dışı ekonomi, kaynakların kullanımını ve dağılımını olumsuz etkilemekle birlikte vergi gelirlerini de düşürmektedir. Yüksek düzeyde kayıt dışılığın varlığı, vergi idaresinin tahsili kolay dolaylı vergilere ağırlık vermesine yol açmaktadır. Dolaylı vergiler ise kişisel durumu ve medeni statüyü dikkate almadığı için vergi yükünün gelirinin tümünü harcamak zorunda olan nihai tüketiciler üzerinde kalmasına neden olmaktadır. Sonuç olarak; tüketiciler, verginin ödeme gücü ilkesine aykırı olarak ödeme güçlerinin çok üzerinde vergi yükü ile karşı karşıya kalmaktadırlar.

Kayıt dışı ekonomik aktivitelerdeki artış Türkiye'de fiili vergi matrahını sıkılaştırır, kaynağındaki kesinti nedeniyle vergi kaçırma imkanı olmayan mükellefler üzerindeki vergi yükünün artmasına neden olur. Ücret üzerindeki yüksek kesintiler ayrıca işverenin işgücü maliyetini artırır. Yüksek işsizlik oranı, niteliksiz işgücü ve yüksek işgücü maliyeti nedeniyle işveren kayıt dışı istihdama yönelmek zorunda kalır.³⁰⁶

İstatistik Kurumu tarafından yayınlanan İşgücü İstatistikleri Dergisi'nde; kayıt dışı istihdam ortalaması %32,7 olarak bulunmuştur. Bu, her 3 çalışandan her çalışanın kayıt dışı üretim altında çalıştığı anlamına gelir.³⁰⁷ Aşağıda yer alan tabloda yıllar itibariyle kayıt dışı istihdam rakamları yer almaktadır.

³⁰⁵ Colin C. Williams, Explaining the Informal Economy: an Exploratory Evaluation of Competing Perspectives, **Département des Relations Industrielles, Université Laval**, Cilt: 70, Sayı: 4 (FALL 2015), ss. 741-765.

³⁰⁶ Tansöker Reyhan Leba (2017), “ Assessment of Informal Employment in Turkey in terms of Tax Wedge, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, Journal of Administrative Sciences, 2017, Cilt: 15, Sayı: 30, 309-339, s.325.

³⁰⁷ Turkish Statistical Enstitu, İşgücü İstatistikleri ve Hanehalkı İşgücü İstatistikleri, **January 2019**, Ankara, 2019, (<http://www.tuik.gov.tr/Start.do>).

Tablo 55: Kayıt dışı İstihdam Verileri (%)

Yıllar	Tarım	Tarım Dışı	Sanayi	Hizmet	İnşaat	Genel
2003	91,15	31,55	36,43	29	-	51,75
2004	89,9	33,83	37,28	31,96	-	50,14
2005	88,22	34,32	38,11	32,27	-	48,17
2006	87,77	34,06	38,12	31,88	-	46,97
2007	88,14	32,34	35,51	30,63	-	45,44
2008	87,84	29,76	31,61	28,77	-	43,5
2009	85,84	30,08	33,43	28,4	-	43,84
2010	85,47	29,06	32,68	27,11	-	43,25
2011	83,85	27,76	31,5	25,71	-	42,05
2012	83,61	24,51	27,89	22,73	-	39,02
2013	83,28	22,4	25,23	20,9	-	36,75
2014	82,27	22,32	20,26	21,09	36,61	34,97
2015	81,16	21,23	19,13	20,05	35,58	33,57
2016	82,09	21,72	20,2	20,35	35,76	33,49
2017	83,33	22,1	20,03	20,95	35,8	33,97
2018	82,73	22,28	20,29	21,46	34,39	33,42
2019	86,62	22,96	20,03	22,55	37,74	34,52
2020	83,46	19,30	16,46	18,76	34,72	30,59
2021	80,27	18,1	16,12	18,20	33,2	28,7

Kaynak: www.sgk.gov.tr, <https://veri.sgk.gov.tr/> (21.03.2021), www.tuik.gov.tr, İşgücü istatistikleri derlenerek yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yukarıda yer alan tablo ve şekilde yer alan verilerden de görüleceği üzere; tarım sektörünü dikkate almazsak kayıt dışı istihdam en yüksek inşaat sektöründe ortaya çıkmaktadır. Tarım sektöründe vergilendirmede belge düzeninin zorluğu ve ülkemizde yapılan tarımsal faaliyetlerin çoğunlukla geçimlik ücret düzeyinde aile yapısı sınırları içerisinde kaldığı göz önüne alındığında oranın yüksek çıkması normal gözükmemektedir. İnşaat ekonomisi içerisinde ücretli çalışanların 3/1'i kayıt dışı şekilde çalışmaktadır. SGK tarafından inşaat işlerinde; inşaat bitiminden sonra asgari işçilik

incelemesi yaparak bir nebze olsun sigortalı çalışmayı teşvik etse de, asgari işçilik tutarları üzerinden vergi hesaplanmadığı için ayrıca vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı engellenmektedir.

3.6.5. Vergi Teşviklerinin Vergi Yükünü Azaltma Amaçlı Kullanılması

Vergi teşviki, belirli gelirler açısından vergi muafiyeti olarak tanımlanabilir.³⁰⁸ Sermaye stoku açısından yeterince gelişmemiş ülkeler, yabancı yatırımcıların kısa veya uzun vadede yatırım yapmalarını sağlamak için vergi teşviklerini kullanırlar.

Vergi teşvikleri çeşitli amaçlar için kullanılmaktadır. Teşviklerin teşvik adı altında verilmesi ve doğrudan yabancı yatırımların çekilmesi en önemli amaçlardır. Ancak, vergi teşvikleri; işsizliğin azaltılması, belirli sektör ve faaliyetlerin teşvik edilmesi ve bölgeler arasındaki gelir ve kalkınma uçurumlarının azaltılması gibi farklı amaçlar için kullanılabilir.³⁰⁹

Solow tarafından 1956 yılında oluşturulan Neo klasik büyüme modelinde; uzun vadeli büyüme oranının, teknik ilerleme ve nüfus artışı oranından kaynaklandığı ileri sürülmüştür. İnsani veya fiziksel sermayeye yatırım yapma teşviki, büyüme oranından pozitif yönde etkilenmektedir. Ancak teşvikler, üretken devlet harcamalarından veya çarpık vergilendirmeden de etkilenebilir.³¹⁰ Bu nedenle; teşviklerin amacı ile sonuçlar arasındaki korelasyonun doğru belirlenmesi, vergi yükünün dengeli dağılımı açısından önemli olacaktır.

Aşağıdaki tabloda görülebileceği gibi; reel sektör teşviklerindeki artış, çalışanlar için azalma artışından daha fazla artmaktadır. Ne yazık ki, bu artış işsizlik sorununun çözümüne ve iç gelirin artmasına yardımcı olamadığı için vergi yükü dolaylı vergilerde kalmaktadır.

³⁰⁸ Tekin, Ahmet. “Vergi Teşviki ve Politikaları”, **Dumlupınar Univertsty Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2016, 301-316. s. 1.

³⁰⁹ Tekin, s.3.

³¹⁰ Imbarine Bujang, Taufik Abd Hakim, Ismail Ahmad,. Tax structure and economic indicators in developing and high-income OECD countries: Panel Cointegration Analysis. **Procedia Economics and Finance**, 2013, Cilt: 7, Sayı: 5, ss. 164-173.

Tablo 56: Vergi İndirimi ve Teşviklerinin GSYH İçindeki Payı

Yıllar	GSYH	Çalışanlar İçin Vergi İndirimleri	GSYH İçindeki Payı (%)	İşverenler İçin Vergi Teşvikleri	GSYH İçindeki Payı (%)
2010	1.160.013.978	7.415.838	0,6	9.507.718	0,8
2011	1.394.477.166	8.792.065	0,6	12.914.568	0,9
2012	1.569.672.115	10.873.893	0,7	15.708.096	1,0
2013	1.809.713.087	12.811.281	0,7	16.806.821	0,9
2014	2.044.465.876	14.611.530	0,7	19.940.702	1,0
2015	2.338.647.494	17.256.441	0,7	22.486.743	1,0
2016	2.608.525.749	23.864.050	0,9	25.250.399	1,0
2017	3.106.536.751	27.919.796	0,9	32.778.319	1,1
2018	3.700.989.489	32.453.354	0,9	48.259.104	1,3

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı, www.hmb.gov.tr, Vergi Harcamaları Raporları (2010-2018)

3.6.6. Vergi Tarifelerinin Yeniden Düzenlenmesi

Devlet, sosyal adaletin sağlanması amacıyla çeşitli politikalardan yararlanmaktadır. Maliye politikası araçları da bu politikalar arasında yer almaktadır. Devlet, kamu harcamaları yoluyla gelir dağılımından yeterli düzeyde pay alamayan gruplara kaynak aktarımı yaparak müdahalede bulunabileceği gibi artan oranlı vergi tarifelerini kullanarak vergi yükünün adil ve dengeli dağılımını sağlayabilir. Artan oranlı vergi tarifeleri; ödeme güçlerinin gerçekçi bir şekilde tespit edilerek, vergilendirmenin daha adil bir şekilde yapılmasına yardımcı olmaktadır.³¹¹

Türk gelir vergisi sisteminin artan oranlı yapısı mali güce göre vergileme ilkesi açısından olumlu bir durum olarak görünse de, tarifeler arasındaki uzunluk farkının büyük olması bu ilkeden sapmaya yol açmaktadır. 2013 yılında yapılan düzenleme ile

³¹¹ Mehmet Şentürk, Canan Sancar, “Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Vergi Ödeme Gücünün Kavranması Bakımından Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği”, *Akademik Bakış Dergisi*, Sayı:28, 2012,s.6.

vergi matrahı ücretliler lehine genişletildiği halde bu düzenlemeden sadece üst gelir grubunu temsil eden az sayıda çalışan yararlanmaktadır. Nitekim, SGK tarafından yayımlanan 2021 yılı Sigortalı ve İşyeri İstatistikleri verilerine göre; çalışanlar için prime esas kazanç üst sınırı üzerinde yapılan sigorta bildirimlerinin toplam bildirim içerisindeki oranı %1,88 olarak hesaplanmıştır.

Türkiye’de 1950 yılından bu yana artan oranlı vergi tarifesı uygulandığı halde, kişilerin ödeme güçlerine uygun ve adil bir tarife sistemi geliştirememiştir. Artan oranlı gelir vergisi tarifelerine rağmen; vergi yükü, alt ve orta alt gelir grubu ile küçük esnaf denilen geçimlik ücret ile yaşayan kişiler üzerinde kalmıştır. Örneğin; 1960 ile 1980 yılları arasında ilk tarifeye göre uzunluk farkı 58, olarak belirlenmiş, 1980 yılından sonra yükseklik farkı 35’e düşmüş, 90’lı ve 2000’li yıllarda 25 ile 30 arasında değişmiş, günümüzde ise bu fark 25 puana düşmüştür. Yükseklik farkı aynı kalmak kaydıyla, uzunluk farkı ne kadar büyük olursa, artan oranlılık o derece yumuşak yani yatık, buna karşılık uzunluk farkı aynı kalmak şartıyla, yükseklik farkı ne kadar büyük olursa, artan oranlılık o kadar sert olur. 1990 ve 2000’li yıllar uygulanan tarifelerde yükseklik farkı büyük olduğu için alt-orta grubun gelirleri erimiş ve yoksullaşmıştır. Aslında tarifelerin, vergide ödeme gücüne göre vergilendirilmeyi engelleyen en önemli sorunu, tarifelerin gerçek ve hissedilen güncel enflasyona göre uyarlanmamasından kaynaklanmaktadır.

Türkiye’de tarifeler yolu ile vergi adaletinin sağlanması açısından, vergi tarifelerinin ilk diliminin geniş tutulması veya diğer ülke örneklerinde olduğu gibi belli bir miktara kadar oran uygulanmaması gerektiğini düşünmekteyiz. Ayrıca enflasyonist dönemlerde tarife uyarlamalarının yeniden değerlendirme oranlarına göre yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

3.6.7. Toplam Vergiler İçerisindeki Dolaylı Vergilerin Payının Azaltılması

Türk vergi sistemi içerisinde dolaylı vergilerin bariz şekilde üstünlüğü dikkat çekmektedir. Nitekim 2021 yılında tahsili gerçekleşen toplam vergilerin %52’si KDV ve ÖTV’den oluşmaktadır. Ekmek ve ambalajsız satılan gıda maddeleri dışında çoğu gıda maddesinin KDV oranının %8 olduğu düşünüldüğünde, ücret geliri elde edenlerin özellik asgari ücretli çalışanların ödediği vergi miktarı artmaktadır. Dolaylı vergiler;

objektif karakterli, kişisel durumu ve statüyü dikkate almayan ve yansıtılması kolay vergiler olduğu için, bu tip vergiler de ücretli çalışanların gelirini daha fazla aşındırmaktadır.

Dolaylı vergilerin büyüklüğü arttıkça, vergilemede eşitlik ve adalet ilkesinden sapma da artmaktadır. Ücretlilerin harcama sepetlerinde yer alan temel tüketim maddeleri, temel eğitim ve sağlık giderlerinin büyüklüğü dikkate alındığında, bu giderler için sıfır oranlı KDV uygulaması, vergilemede eşitlik ve adalet ilkesine daha uygun olacaktır.

3.6.8. Servetin Yeterince Vergilendirilmemesi

Milletlerin tarihi kadar köklü bir geçmişe sahip vergilendirme kaynağı olarak kabul edilen servet vergilerinin, sonraki yüzyıllarda etkisini giderek kaybetmiş ve milli gelir içerisindeki payları gittikçe azalmıştır. Servet ve servete bağlı kaynaklar üzerinden alınan vergilerin GYSH içindeki payı İngiltere’de %4,2, Kanada’da %3,9, Fransa’da %4,4 iken Türkiye’de bu oran %2,6’nın altına inmiş durumdadır. Ödeme gücünün üç temel belirleyicisi olan gelir, servet ve harcamalar içerisinde servetin payının bu kadar düşük kalmasının bir nedeni de ülkelerde uygulanmakta olan neo-liberal politikalaradır. Esasen servet vergilerinin temel işlevlerinden biri vergilemede adalet, ödeme gücü ve eşitlik ilkesinin sağlanmasına yardımcı olmaktadır. Bu şekilde demokrasinin korunmasına da aracılık etmektedir. Aynı zamanda gelir dağılımının adaletli bir şekilde yerine getirilmesine olanak sağlar.

Küresel endeksler incelendiğinde, çoğu ülkede gelir dağılımı açısından zengin ve fakir kesimler arasında uçurumlar olduğu görülmektedir. Türkiye’deki gelir dağılımı Gini katsayısı ele alınarak değerlendirildiğinde 0,41 gibi bir rakama ulaşmaktayız. Bu rakama göre Türkiye dünya sıralamasında son sıralarda yer almaktadır. Gelir adaleti bozuktur. Hanehalkı kullanılabilir fert gelirine sahip yüzde 20’lik grubun toplam gelirden aldığı pay bir önceki yıla göre 1,2 puan artarak %47,5’e yükselmiş, en düşük gelire sahip yüzde 20’lik grubun aldığı pay 0,3 puan azalarak

%5,9'a düşmüştür. ³¹² Bu istatistikler servetin daha yüksek oranda vergilendirilmesini zorunlu kılmaktadır.

Türkiye’de; veraset ve intikal, motorlu taşıtlar ve emlak vergisi, servet vergisi olarak toplanmaktadır. Merkezi yönetim vergi gelirleri içerisinde veraset ve intikal vergisinin payı 0,001, motorlu taşıtlar vergisini payı 0,016 tutarındadır. Emlak vergisi ise belediyeler tarafında toplanmakta olup belediye bütçelerinde yer almaktadır.

Veraset ve intikal vergisinde verginin konusunu oluşturan miras ile karşılıksız intikallerdir. Mirasın vergilendirilmesinde, toplam tereke dağıtıldıktan sonra kalan üzerinden istisna tutarı (2021 yılı için istisna tutarı 334.534 TL) düşüldükten vergilendirme yapıldığı için miras üzerinden yeterince vergi alınamamaktadır. Aynı şekilde vergi oranları (%1-%3-%5-%7 ve %10)çok düşük şekilde düzenlenmiştir. İvazsız intikallerde ise oran (%10-%15-%20-%25-%30) gelir vergisi tarifesine göre düşük şekilde düzenlenmiştir. Oysa terekenin tümünden vergi alınsa istisna haddi bu tutar üzerinden düşüldükten sonra kalan tutar vergilendirilse vergi yükünün daha adil ve dengeli dağılımına yol açacaktır. Örneğin ABD ve İngiltere’de mirasçılara intikal eden terekenin tümü üzerinden vergi alınmaktadır . Yine Almanya sisteminde vergi oranları hem daha yüksek hem de oranlar yakınlık derecesine göre değişmektedir.

Tablo 57: Almanya’da Uygulanan Veraset ve İntikal Vergisi Matrah ve Oranları

VERGİ DİLİMİ, €	1. Sınıf	2.Sınıf	3. Sınıf
€75,000’ya kadar	7%	15%	30%
€75,000 – €300,000	11%	20%	30%
€300,000 - €600,000	15%	25%	30%
€600,000 - €6,000,000	19%	30%	30%
€6,000,000 - €13,000,000	23%	35%	50%
€13,000,000 - €26,000,000	27%	40%	50%
€26,000,000 ve üzeri	30%	43%	50%

Kaynak: [www.german-tax-consultant](http://www.german-tax-consultant.com/german-taxes/inheritance-tax-erbschaftsteuer.html), <https://www.german-tax-consultants.com/german-taxes/inheritance-tax-erbschaftsteuer.html>, (Erişim tarihi 12.03.2023)

³¹² www.tuik.gov.tr, GelirveYaşamKoşulları Araştırması, 2020, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Income-and-Living-Conditions-Survey-2020-37404>

Emlak vergisinde ise emlakın vergi değerinin gerçekçi bir şekilde belirlenememesi, üzerinden alınacak verginin düşük hesaplanmasına yol amaktadı. 2020 yılında balarında dünyayı etkisi altına alan COVID 19 salgını, dünya genelinde üretim durmasına yol açarak birçok ücretli çalışanın işten çıkarılmasına veya dk ücret almasına yol açtı. Türkiye’de her ne kadar çalışanların işten çıkarılması yasaklayan tedbirler ve kısa çalışma deneği gibi uygulamalarla bu sorunun önüne geçilmeye çalışılsa da, ücretli çalışan kesimini yoksulluğu engellenememiştir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde GSHY’nın içindeki borç stokunun payı artınca be açıkları da büyümeye başladı. Türkiye’de benzer şekilde be açığı sorunu ile uğraşmak zorunda kalan ülkeler arasında yer almaktadır. Cumhurbaşkanlığı tarafından yayınlanan Merkezi Yönetim Be Gerçekleşmeleri ve Beklentiler Raporlarında; 2018 yılı be açığı %9,6 iken, 2020 yılında bu rakam %25,7’ye yükselmiştir. Be açığını yarattığı enflasyon en çok ücretliler tarafında hissedilmektedir. Bu durumda ücretliler vergi, prim ve enflasyon yükü ile birlikte yaşamak zorunda kalmaktadır.

Dünya da benzer ülkelerde yer alan örneklere bakıldığında, Norveç, Fransa, İşpanya ve İtalya, İsviçre’de bu vergi alınmaktadır. Fransa 1,3. Milyon ve üzeri varlığa sahip olanlardan %0,50 oranında varlık vergisi toplamaktadır. Bu rakam ve oran kademeli olarak artmaktadır.³¹³ İşpanya’da 167,129.45 Euro zeri geliri olanlardan kademeli olarak %0.3 oranında servet vergisi almaktadır. Norveç’te bekar birisi için 1.5 milyon Norveç Kronu ve üzeri, evli birisi için 3 milyon Norveç Kronu ve üzeri servete sahip olanlardan 0.7% oranında servet vergisi toplanmaktadır.³¹⁴ Türkiye’de buna benzer şekilde belli varlıklara sahip kişilerden alınacak servet vergisi; be dengesinin sağlanması, vergilemede eşitlik ilkesinin sağlanması, gelir dağılımının bozulmasının engellenmesi gibi amaçlara hizmet eder.

³¹³ L-Expert, <https://www.l-expert-comptable.com/a/532352-impots-des-plus-fortunes-quels-impots-payent-les-riches.html>, 12.06.2023.

³¹⁴ PWC, [www.pwc.com, https://taxsummaries.pwc.com/norway/individual/other-taxes](https://taxsummaries.pwc.com/norway/individual/other-taxes), (20.10.2021)

3.7. BÜYÜME, İŞSİZLİK VE ENFLASYONUN ÜCRETLİLER ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜNE ETKİSİNİ VAR MODELİ İLE ÖLÇÜLMESİ

Bu çalışmanın temel amacı, makroekonomik göstergeler arasında yer alan; büyüme, işsizlik ve enflasyon gibi ekonomik göstergelerinin yıllar itibariyle asgari ücret üzerindeki vergi yükünü nasıl etkilediğini tespit etmektedir. Türkiye’de iş gücü piyasasında çalışan ücretlilerin büyük bir çoğunluğunun asgari ücret ve buna yakın düzeyde gelir elde ettiği tespit edildiğinden, araştırma asgari ücretliler üzerindeki vergi yükünü etkileyen faktörler dikkate alınarak hazırlanmıştır.

3.7.1. Literatür Taraması

Sevinç tarafından gerçekleştirilen çalışmada Türkiye’de enflasyon ve asgari ücret arasındaki ilişkinin incelenmesi, bunun yanında bölgesel enflasyon ile bölgesel asgari ücret düzeyinin değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Araştırma kapsamında 2005 ile 2022 dönemlerine ilişkin enflasyon ve asgari ücret verileri değerlendirmeye alınmıştır. Çalışmanın veri analiz sürecinde Bootstrap Toda-Yamamoto nedensellik analizi kullanılmıştır. Araştırmanın sonunda işveren maliyeti ve brüt asgari ücret ile ulusal enflasyon oranı arasında anlamlı ilişki bulunduğu tespit edilmiştir. Aynı çalışmada net asgari ücret düzeyi ve asgari ücret artışının ise tüketici enflasyonunun temel nedeni olmadığı sonuçlarına ulaşılmıştır.³¹⁵

Yurttagüler ve Kutlu-Horvath tarafından yapılan çalışmada enflasyon ve dolaylı vergi gelirleri arasındaki ilişkinin incelenmesi amaçlanmıştır. Türkiye özelinde yürütülen çalışma kapsamında tüketici fiyat endeksi ile dolaylı vergi gelirleri inceleme altına alınmıştır. Araştırmada elde edilen sonuçlara göre, TÜFE’nin vergi gelirlerinin temel nedeni olduğu bulunmuş, buna karşılık vergi gelirlerinden TÜFE'ye doğru bir nedenselliğin varlığı tespit edilememiştir.³¹⁶

Buyrukoğlu ve Küpeli tarafından yapılan çalışmada Türkiye’de vergi takozu ile işsizlik arasındaki ilişkinin incelenmesi amaçlanmıştır. Araştırma kapsamında

³¹⁵ Deniz Sevinç, (2022). Türkiye’de Asgari Ücret İle Enflasyon, Bölgesel Enflasyon, Açlık Ve Yoksulluk Sınırı Arasındaki İlişki Ve Bölgesel Asgari Ücret. **Maliye Çalışmaları Dergisi**, 68, 2022, s. 107-131.

³¹⁶ Yurttagüler, İpek ve Sinem Kutlu Horvath. “Dolaylı Vergi Gelirleri ve Enflasyon İlişkisi: Türkiye Üzerine bir Araştırma”. **EKEV Akademi Dergisi**, Cilt: 91, 2022, ss. 126-139.

1996-2020 yıllarına ait vergi takozu ve işsizlik verileri incelemeye alınmıştır. Veri analiz sürecinde ARDL modeli ile Granger nedensellik analizinden yararlanılmıştır. Araştırmanın sonunda vergi takozundan işsizliğe doğru bir nedensellik ilişkisinin bulunduğu tespit edilmiştir.³¹⁷

Koatsa ve diğerleri tarafından gerçekleştirilen araştırmada Lesotho’da vergi yükü ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkinin incelenmesi amaçlanmış, araştırmaya 1988-2017 yılları arasındaki ekonomik göstergeler dahil edilmiştir. Araştırma modeli olarak ARDL modeli kullanılmış ve nedensellik ilişkisinin belirlenmesinde Granger nedensellik analizi kullanılmıştır. Çalışmanın sonunda vergi yükü ile ekonomik büyüme arasında pozitif yönde ilişki bulunduğu tespit edilmiştir.³¹⁸

Kopuk tarafından gerçekleştirilen araştırmada enflasyon ve işsizlik oranının ekonomik büyüme üzerindeki etkilerinin incelenmesi amaçlanmış, Türkiye özelinde yürütülen çalışmada 1988-2019 arasındaki döneme ilişkin veriler dikkate alınmıştır. Veri analiz sürecinde öncelikli olarak değişkenler arasında koentegrasyon bulunma durumunun belirlenmesi amacıyla Johansen Eşbütünleşme Testi kullanılmıştır. Test sonrasında seriler arasında koentegrasyon denklemi bulunduğu tespit edilmiştir. Söz konusu ilişkinin belirlenmesi amacıyla Granger nedensellik analizi kullanılmış, veri analiz sürecinin sonunda enflasyon, işsizlik oranı ve ekonomik büyüme arasında anlamlı ilişkilerin bulunduğu tespit edilmiştir. Ortaya çıkan sonuçlara göre enflasyonun yüksek olmasının işsizliği tetiklediği, işsizlik ve enflasyondaki artışın ise ekonomik büyümeyi olumsuz yönde etkileyerek ekonomik durgunluğa zemin hazırladığı tespit edilmiştir.

Akgül ve Bükey tarafından yapılan çalışmada Türkiye’de enflasyon oranı ve asgari ücret arasındaki ilişkinin incelenmesi amaçlanmış, Araştırma kapsamında 1987-2018 yılları arasındaki döneme ilişkin asgari ücret ve TÜFE verileri değerlendirmeye alınmıştır. Veri analiz süreçlerinde ARDL sınır testi ile Toda-Yamamoto nedensellik testi kullanılmıştır. Araştırmanın sonunda enflasyon oranı ile asgari ücret arasında nedensellik ilişkisi olduğu bulunmuş, uzun dönemde enflasyon oranındaki %1’lik

³¹⁷ Buyrukoğlu, Selçuk ve Elif Işıl Küpeli. Vergi Takoza Ve İşsizlik Arasındaki İlişki: Türkiye Örneği. **Politik Ekonomik Kuram**, Cilt: 5, Sayı: 2, 2021, s. 197-208.

³¹⁸ Koatsa, Nthabiseng, C. Paramaijah, Manaka Scona. (2021). “Tax Burden And Economic Growth İn Lesotho: An Estimate Of The Optimal Tax Burden”. **Accounting**, Cilt: 7, Sayı: 3, ss. 525-534.

artışın asgari ücretin yaklaşık olarak %2.59 oranında artmasına zemin hazırladığı bulunmuştur.³¹⁹

Koç tarafından gerçekleştirilen çalışmada Türkiye’de ekonomik büyüme ve vergi yükü ilişkisinin incelenmesi amaçlanmış, araştırmaya 1980-2017 dönemine ilişkin ekonomik göstergeler dahil edilmiştir. Araştırmanın veri analiz sürecinde Johansen eş-bütünleşme analizi ve hata düzeltme modeli kullanılmıştır. Çalışmanın sonunda vergi yükü ile ekonomik büyüme arasında pozitif yönde anlamlı ilişki olduğu bulunmuştur.³²⁰

Karabulut tarafından yapılan çalışmada Türkiye’de enflasyon ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkinin incelenmesi amaçlanmıştır. Araştırma kapsamında Türkiye’de 2003:Q1-2018:Q1 dönemlerine ilişkin enflasyon ve ekonomik büyüme verileri değerlendirmeye alınmıştır. Veri analiz sürecinde Granger nedensellik analizi yönteminden faydalanılmıştır. Araştırmanın sonunda GSYİH’nın enflasyonun temel nedeni olduğu tespit edilmiştir. Buna karşılık yapılan regresyon analizi sonuçlarına göre, GSYİH ve enflasyon arasındaki ilişkinin uzun dönem devam etmediği ve serilerin birbirinden bağımsız hareket ettikleri rapor edilmiştir.³²¹

Toker ve Gürel tarafından yapılan araştırmada ekonomik büyüme ve enflasyon arasındaki ilişkinin incelenmesi amaçlanmış, Türkiye özelinde yürütülen çalışmada Mundell-Tobin etkisi analizinden yararlanılmıştır. Çalışma kapsamında Türkiye’de 1980 ve 2016 yılları arasında açıklanan ekonomik büyüme göstergeleri ile enflasyon verileri incelemeye alınmıştır. Veri analiz sürecinde sabit sermaye yatırımları, enflasyon oranı ve ekonomik büyüme ilişkisi ARDL sınır testi ile değerlendirilmiştir. Çalışmanın sonunda enflasyon ile ekonomik büyüme arasında negatif yönde anlamlı bir korelasyonun olduğu bulunmuş, bu kapsamda enflasyon arttıkça ekonomik büyümenin azaldığı tespit edilmiştir.³²²

³¹⁹ Akgül, Osman ve Abdullah Miraç Bükey. Türkiye’de Enflasyon İle Asgari Ücretler Arasındaki İlişki Ve Ücret-Fiyat Sarmalı. **In Journal of Social Policy Conferences**, Cilt: 78, 2020, 2020, ss. 257-282.

³²⁰ Koç, Özgür Emre. (2019). “Türkiye’de Vergi Yükü Ve Ekonomik Büyüme İlişkisi”. **Alanya Akademik Bakış**, Cilt: 3, Sayı: 3, ss. 247-259.

³²¹ Karabulut, Şahin. “Türkiye’de Ekonomik Büyüme Ve Enflasyon İlişkisi”. **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 2, 2019, s. 171-184.

³²² Gürel Pınar, Toker, Kadriye. Enflasyon-ekonomik büyüme ilişkisi: Türkiye ekonomisinde Mundell-Tobin etkisinin analizi. **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2019, s.335-348.

Topçu tarafından yapılan çalışmada enflasyonun ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin incelenmesi amaçlanmıştır. Çalışma kapsamında Türkiye’de 2006:1 ve 2007:2 dönemini içeren veriler değerlendirmeye alınmıştır. Ekonomik ve büyüme arasındaki ilişkinin kurulduğu modelde kontrol değişkeni olarak ise “emek” değişkeni incelenmiştir. Araştırmanın sonunda ulaşılan bulgulara göre enflasyon ev ekonomik büyüme arasında uzun dönemde anlamlı ilişkinin olmadığı tespit edilmiştir. Bunun yanında Granger nedensellik analizi sonuçlarına göre enflasyon oranının kısa vadede ekonomik büyümeyi olumsuz yönde etkileyen bir unsur olduğu rapor edilmiştir.³²³

Yapraklı tarafından yapılan çalışmada Türkiye’de ekonomik büyüme ve enflasyon oranları arasındaki ilişkinin eş-bütünleşme ve nedensellik analizinden faydalanılarak belirlenmesi amaçlanmıştır. Araştırmaya 1987:1 ile 2007:1 dönemini kapsayan veriler dahil edilmiştir. Söz konusu dönemlere ait enflasyon verileri TÜFE ve ÜFE oranları dikkate alınarak belirlenmiştir. Ekonomik büyüme oranının belirlenmesinde ise GSYİH büyüme oranı dikkate alınmıştır. Ortaya çıkan sonuçlara göre uzun vadede ekonomik büyümenin enflasyon oranından olumsuz yönde etkilendiği tespit edilmiştir. Granger nedensellik testi sonuçlarına göre ise enflasyondan ekonomik büyümeye doğru tek yönlü nedensellik ilişkisinin bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır.³²⁴

Köse tarafından yapılan çalışmada Türkiye’de 2003-2014 yılları arasındaki veriler ışığında enflasyon, işsizlik ve ekonomik büyüme ilişkisinin incelenmesi amaçlanmıştır. Araştırmanın veri analiz sürecinde ADF birim kök testi, regresyon analizi ve Granger nedensellik analizi kullanılmıştır. Araştırmanın sonunda işsizlik ve enflasyon arasındaki ilişkinin negatif yönde olduğu bulunmuştur. Oryaya çıkan sonuçlara göre enflasyonda görülen %1’lik artışın işsizlik oranını %0,001 azalttığı bulunmuştur. İşsizlik oranındaki %1’lik değişimin ise enflasyonu %0,003 oranında azalttığı belirlenmiştir. Aynı çalışmada ekonomik büyümenin ise işsizliği azalttığı

³²³ Topcu, EBRU. (2017). Enflasyon oranı-ekonomik büyüme ilişkisi: Türkiye örneği. **Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi**, Cilt:2, 2017, s.180-191.

³²⁴ Yapraklı, Sevdâ. “Enflasyon Ve Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki: Türkiye İçin Eş-Bütünleşme Ve Nedensellik Analizi”. **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 2, 2017, s. 287-301.

bulunmuş, bu kapsamda GSYİH'daki %1'lik değişimin işsizlik oranını %0,003 azalttığı rapor edilmiştir.³²⁵

Ayvaz-Güven ve Ayvaz tarafından gerçekleştirilen araştırmada Türkiye'de işsizlik oranı ve enflasyon ilişkisinin incelenmesi amaçlanmıştır. Araştırma kapsamında ülkemizde 1990 ile 2014 yılları arasındaki döneme ait enflasyon ve işsizlik verileri değerlendirmeye alınmıştır. Araştırmanın veri analiz sürecinde Granger nedensellik testinden faydalanılmıştır. Araştırmanın sonunda işsizlik ve enflasyon oranı arasında nedensellik ilişkisinin bulunduğu tespit edilmiştir.³²⁶

Şentürk ve Akbaş tarafından gerçekleştirilen araştırmada Türkiye'de enflasyon, işsizlik oranı ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkilerin belirlenmesi amaçlanmıştır. Araştırmada 2005-2012 yıllarına ait ekonomik büyüme, işsizlik ve enflasyon verileri dahil edilmiştir. Araştırmanın veri analiz sürecinde yapısal kırılmalı kök testi ile bootstrap nedensellik analizi kullanılmıştır. Araştırmanın sonunda enflasyon oranı, sanayi üretim endeksi ve işsizlik oranı arasında çift yönlü nedensellik ilişkisinin bulunduğu tespit edilmiştir.³²⁷

Irena tarafından yapılan çalışmada AB ülkelerinde vergi yükü ve ekonomik büyüme ilişkisinin incelenmesi amaçlanmış, araştırma kapsamında 1995-2010 yılları arasındaki döneme ait ekonomik göstergeler incelenmiş, veri analiz sürecinde Granger nedensellik analizi kullanılmıştır. Araştırmanın sonunda kısa dönemde vergi yükü ile ekonomik büyüme arasında anlamlı ilişkinin olduğu bulunmuştur.³²⁸

Kutbay, Gereade, Aksoy tarafından yapılan çalışmada Asgari Ücret Üzerindeki Vergi Takozunun İşsizliğe Etkisi incelenmiştir. Çalışmada; asgari ücret üzerindeki kamusal yüklerde meydana gelen artışın işsizliği dolayısıyla da kayıt dışı ekonomiyi arttırdığı tespit edilmiştir.³²⁹

³²⁵ Köse, Zeynep. "Türkiye Ekonomisinde 2003-2014 Döneminde Ekonomik Büyüme İşsizlik ve Enflasyon İlişkisi". **Türk Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 1, 2016, s. 54-71.

³²⁶ Güven, Emine Ayvaz ve Yusuf Ayvaz. Türkiye'de Enflasyon Ve İşsizlik Arasındaki İlişki: Zaman Serileri Analizi. **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 1, 2016, s. 241-262.

³²⁷ Şentürk, Mehmet & Akbaş, Yusuf . Eekrem. (2014). İşsizlik-Enflasyon Ve Ekonomik Büyüme Arasındaki Karşılıklı İlişkinin Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği. **Journal of Yasar University**, Cilt: 9, Sayı: 34, s.5820-5832.

³²⁸ Irena, Stošić. Shift in tax Burden and its Impact on Economic Growth in the European Union. **Acta Universitatis Agriculturae Et Silviculturae Mendelianae Brunensis**, Cilt: 4, 2013, s. 1153-1159.

³²⁹ Kutbay, Hüseyin, Gereade, Cemalettin, Aksoy, Elyasa. "Asgari Ücret Üzerindeki Vergi Takozunun İşsizliğe Etkisi", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:224, 2018, ss.102.

Mangır ve Ertuğrul tarafından yapılan çalışmada ekonomik büyüme ve vergi yükü ilişkisinin incelenmesi amaçlanmıştır. Söz konusu çalışmaya Türkiye’de 1988-2011 yılları arasındaki ekonomik göstergeler dahil edilmiştir. Veri analiz sürecinde ARDL modelinden yararlanılmıştır. Araştırmanın sonunda kısa ve uzun dönemde vergi yükü ile GSYH arasında negatif yönlü ilişki olduğu bulunmuştur.³³⁰

3.7.2. Metodoloji

Çalışmada, üç farklı makroekonomik gösterge ve yıllar itibariyle asgari ücret tutarları kullanılmıştır. Büyüme verileri nominal GSYH rakamları esas alınarak enflasyon verileri ise yıllık bazda TÜFE rakamları esas alınarak hazırlanmıştır. Asgari ücret tutarları belli yıllarda yılda birden fazla değişkenlik göstermiş olduğundan, 1996-2000 dönemleri, 2000-2015 ve 2015 sonrası dönemler ayrı ayrı değerlendirilerek dikkate alınmıştır. Araştırmada VAR analizi kullanılmıştır. Analiz, Sims tarafından geliştirilen Granger Nedensellik Testini esas alır. Bu analizde; iki içsel değişken, hem kendi içerisinde hem de diğer değişkenin belli bir döneme kadar gecikmeli değerleri ile ilişkilendirilir. Granger Nedensellik testinde, bir değişkenin geçmiş performansının diğer değişken üzerinde gelecekte yaratacağı muhtemel etkiler tespit edilmeye çalışılmıştır.

Verilerin analizinde Eviews yazılımından yararlanılmıştır. Asgari ücret üzerindeki vergi yükü ile ekonomik büyüme, enflasyon ve işsizlik arasındaki nedensellik analizinde Granger Nedensellik/Blok Dışsallık Wald testinden yararlanılmıştır. Nedensellik analizi öncesi verilerin Jarque-Bera test istatistiğine ait p değerlerinden normallik sınaması yapılmıştır. Serilerin durağanlık düzeyleri Augmented Dickey-Fuller (ADF) ile test edilmiştir. Ardından eş-bütünleşme (Johansen) analizinde uygun gecikme uzunluğunun bulunabilmesi için VAR modeli kurulmuştur. VAR modelinin yapısal anlamda bir sorun içerip içermediğini tespit edebilmek üzere modele ait durağanlık (AR root graphic), otokorelasyon (LM test) ve varyans homojenliği/heterojenliği (White heteroskedasticity) testleri yapılmıştır.

³³⁰ Fatih Mangır ve Hasan Murat Ertuğrul. “Vergi Yüğü Ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1988-2011 Türkiye Örneğı”. **Maliye Dergisi**, 2012, s. 256-265.

Son olarak değişen varyans sorununu çözmek amacıyla hata düzeltmeli (VEC) Granger nedensellik testi yapılmıştır.

3.7.3. Veri ve Değişkenler

Araştırmanın bağımlı değişkeni “asgari ücret üzerindeki vergi yükü” verilerine Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı web sitesinden ulaşılmıştır.³³¹ 1996-2021 yılları arasında sunulan verilerde 1996-2000 yılları arasındaki veriler her yılın 01 Ağustos tarihinden sonraki yılın 31 Temmuz tarihine kadar; 2000-2015 yılları arasında altı ayda bir değişen ve 01.01.2015 tarihinden itibaren yıllık periyotta sunulduğundan her yılın ilgili aylarındaki değerler aynı yıl içindeki ay sayısına göre ağırlıklandırılmış ve aşağıdaki formülle yıllık asgari ücret yükü hesaplanmıştır.

Vergi Yükü (Takoza) = (İşverene Maliyet – Net Asgari Ücret) / İşverene Maliyet, Büyüme, enflasyon ve işsizlik verileri Dünya Bankası veri tabanından³³² elde edilmiştir. Bağımlı ve bağımsız değişken için ulaşılabilen veriler en doğru şekilde yıllık periyotta olduğundan oluşturulan veri dosyasında yıllık periyottan yararlanılmıştır. Büyüme verisi olarak GSYİH (cari ABD doları); enflasyon için TÜFE (Yıllık tüketici fiyatlarındaki değişim %) ve işsizlik verisi olarak istihdam (1 - toplam 15 yaş ve üzeri işgücüne katılan nüfusun yüzdesi) verisi kullanılmış olup istihdam yüzdesi 1’den çıkarılarak işsizlik serisi elde edilmiştir.

3.7.4. Analiz Sonuçları ve Bulgular

3.7.4.1. Serilerin Durağanlığının İncelenmesi

Jarque-Bera normal dağılımdan ayrılmayı ölçmek için kullanılan uyum iyiliği ölçüsü olup basıklık ve çarpıklık ölçümlerinin dönüşümünden elde edilmektedir. Değişkenler arasındaki regresyon ilişkisinin anlamlı olabilmesi için değişkenlerin durağan I(0) veya aynı dereceden bütünleşik olmaları gerekmektedir. Durağan olmayan zaman serileriyle çalışılması halinde sahte regresyon problemiyle

³³¹ Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, <https://www.csgeb.gov.tr/asgari-ucret/asgari-ucretin-net-hesabi-ve-isverene-maliyeti/> (21.07.2022)

³³² DünyaBankası,DünyaGelişimİndikatörlerihttps://databank.worldbank.org/reports.aspx?source=2&series=SL.TLF.CACT.ZS&country=TUR# (21.04.2023)

karşılaşılabılır. Bu durumda regresyon analiziyle elde edilen sonuç gerçek ilişkiyi yansıtmaz. ³³³Veri analizinde kullanılan bağımlı ve bağımsız değişkenlerin durağanlığını test etmek amacıyla serilere Augmented Dickey Fuller birim kök testi uygulanmıştır. Dickey Fuller test istatistiğinde Augmented Dickey Fuller test tekniğinde gecikme uzunluğu Schwarz kullanılarak bağımlı ve bağımsız değişkenlerin durağanlık düzeyleri analiz edilmiştir.

H₀: Seri durağan değildir (birim kök vardır).

H₁: Seri durağandır (birim kök yoktur).

Tablo 58: Serilerin Durağanlık Yönünden İncelenmesi

Augmented Dickey-Fuller (ADF) t-Statistic				
Seri	Kod	JB(p)	Sabit terimli, düzeyinde t (p)	Sabit terimli, 1. fark t (p)
Asgari Ücret Vergi Yüğü	AÜVY	0,088	-3,070 (0,043)	-4,103 (0,004)
Ekonomik Büyüme	GSYİH	0,255	-1,472 (0,530)	-3,992 (0,005)
Enflasyon	TÜFE	0,045	-1,756 (0,391)	-3,998 (0,006)
İşsizlik	ISZLK	0,157	-1,733 (0,402)	-2,490 (0,015)

** p<0,01

*p<0,05

Kaynak: Eviews yazılımından yararlanarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 58'deki Jarque-Bera istatistiğine ait p değerlerinin 0,05'ten yüksek olduğu ve serilerin normal dağılım gösterdiği tespit edilmiştir. Birim kök testi sonuçlarına göre değişkenlerin birinci dereceden farkları alındığında durağanlaştıkları tespit edildiğinden analizin devamında tüm değişkenlerin birinci dereceden farkları kullanılacaktır.

3.7.4.2. Eş-Bütünleşme Analizi

Bağımlı değişkenler döviz mevduat hesabı ve kıymetli maden hesabı ile bağımsız değişkenler arasındaki eş-bütünleşme analizinde uygun gecikme uzunluğunun bulunabilmesi için VAR modeli kurulmuştur. VAR modelinin

³³³ Ozan Bahar, "Turizm sektörünün Türkiye'nin ekonomik büyümesi üzerindeki etkisi: VAR analizi yaklaşımı. Yönetim ve Ekonomi": **Celal Bayar Üniversitesi İİBF Dergisi**, 13(2), 2006, 137-

kullanıldığı ekonometrik çalışmalarda kesin bir biçimde içsel ve dışsal değişken ayırımına gidilmemekte ve değişkenler ya da büyüklükler eş zamanlı olarak incelenmektedir. Ayrıca iktisadi teoriden oluşabilecek kısıtlamaların, varsayımların model tanımını bozmasına izin verilmemektedir. Böylelikle model değişkenler arasındaki ilişkinin doğru kurulmasına olanak sağlamaktadır.

Tablo 59: Bilgi Kriterlerine Göre Uygun Gecikme Uzunluğu Seçimi

Lag	AIC	SC	HQ
0	62,467	62,664	62,517
1	56,749*	57,736*	56,997*
2	57,306	59,083	57,753

AIC: Akaike bilgi kriteri SC: Schwarz bilgi kriteri HQ: Hannan-Quinn bilgi kriteri

Kaynak: Eviews yazılımından yararlanarak yazar tarafından oluşturulmuştur

Tablo 59'e göre AIC, SC ve HQ kriterlerinin her üçünde de en uygun gecikme uzunluğunun birinci gecikme olduğu tespit edildiğinden eş-bütünleşme analizinde serilerin birinci gecikmelerinden yararlanılacaktır. Verilerin optimal gecikme uzunluğu bulunduğundan sonra VAR model tahmini için eş bütünleşme analizi yapılmıştır.

Trace ve Max-Eigen istatistiklerine göre Johansen-Juselius eş-bütünleşme testi bulguları ise Tablo 59'da yer almaktadır.

Tablo 60: Eş-Bütünleşme Analizi Sonuçları

Hipotezler	Özdeğer	Trace		Max-Eigen	
		Kritik değer	Test istatistiği	Kritik değer	Test istatistiği
Yok*	0,826	63,876	86,264**	32,118	40,247**
En fazla 1*	0,711	42,915	46,017*	25,823	28,567*
En fazla 2	0,361	25,872	17,450	19,387	10,320
En fazla 3	0,266	12,517	7,130	12,517	7,130

H0: Eş-bütünleşme yoktur. *%5 önem düzeyinde **%1 önem düzeyinde sıfırlı hipotezi (eş bütünleşme yoktur) reddedildi

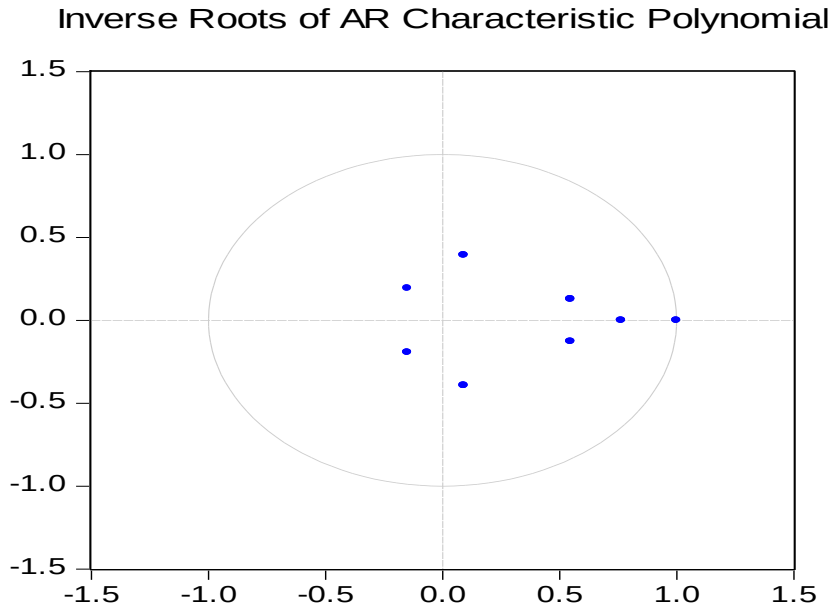
Kaynak: Eviews yazılımından yararlanarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 60'daki eş-bütünleşme analizi sonuçlarına göre trace ve max-eigen istatistikleri birer adet eşbütünleşme vektörü bulunduğunu göstermektedir. Diğer bir ifadeyle değişkenler arasında uzun dönemli ilişki olduğunu (uzun dönemli birlikte hareket ettiklerini) göstermektedir. Bu çalışmada bağımlı değişken asgari ücret üzerindeki vergi yükü olduğundan söz konusu eş bütünleşmenin bağımsız değişkenlerden asgari ücret üzerindeki vergi yüküne doğru olduğu kabul edilerek nedensellik analizi incelenecektir.

3.7.4.3. Tüm Serilerin Birlikte Durağanlık İncelemesi

Kurulan VAR modeli için durağanlık testi gerçekleştirilmiştir. Tahmin edilen modelin durağanlığı katsayı matrisinin özdeğerlerine (eigenvalue) bağlıdır. Eğer katsayı matrisinin özdeğerlerinin hepsi birim çemberin içerisinde ise sistem durağan ya da istikrarlı, özdeğerlerin en az bir tanesi birim çemberin üzerinde veya dışarısında ise sistem durağan değildir veya giderek genişleyen bir özellik gösterir.

Şekil 5: VAR Durağanlık Grafiği



Kaynak: Eviews yazılımından yararlanarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

AR Karakteristik polinomunun ters köklerinin birim çember içerisindeki konumları modelin durağan olduğunu göstermektedir (Şekil-5). VAR modelinin yapısal anlamda bir sorun içerip içermediğini tespit edebilmek üzere ayrıca Otokorelasyon-LM ve White Değişen Varyans testleri de yapılmıştır.

Tablo 61: Otokorelasyon-LM Testi Sonuçları

Gecikme	LM-test	p
1	8,642	0,927
2	17,345	0,363
3	13,297	0,650
4	9,093	0,909

Kaynak: Eviews yazılımından yararlanarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

H0: Seriler arasında oto-korelasyon vardır ($p < 0,05$).

H1: Seriler arasında oto-korelasyon yoktur ($p > 0,05$).

Tablo 61’da tahmin edilen VAR modelindeki hata terimlerinin birbirleri ile ilişkili olma durumu (oto-korelasyon) incelendiğinde birinci gecikme modelinde otokorelasyonun olmadığı tespit edilmiştir. Kurulan hata düzeltmeli model (VECM) VAR Granger modellerinde değişkenlerin birinci gecikme uzunluğu kullanıldığından modelde otokorelasyon olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

3.7.4.4. Değişen Varyans İncelemesi

Hata terimlerinin varyansının sabit (veya değişken) olma durumu için yapılan White değişen varyans analizi Tablo 5’te gösterilmiştir.

Tablo 62: White Değişen Varyans Testi Sonuçları

X^2	df	p
90,555	80	0,197

Kaynak: Eviews yazılımından yararlanarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

H0: Değişen varyans vardır ($p < 0,05$).

H1: Değişen varyans yoktur ($p > 0,05$).

Tablo 62 incelendiğinde White değişen varyans testinde elde edilen ki-kare istatistiğinin anlamlı olmadığı ($p>0,05$), modeldeki tüm değişkenlerin hata varyansının sabit olduğu anlaşılmaktadır. Granger nedensellik analizinde en küçük kareler regresyonu (LS) kullanılmıştır.

3.7.4.5. VAR Granger Nedensellik İncelemesi

Serilerin birinci dereceden farkları alınarak durağanlaştırılmaları sırasında uzun dönemli bilgilerde kayıp oluşmuştur. Bu kayıpların oluşturduğu dengesizlikleri ortadan kaldırmak için hata düzeltme modelleri (VECM) uygulanır. Hata düzeltme modellerinde regresyon serisinin hata terimleri oluşturulur ve elde edilen hata terimlerinin bir gecikmeli hali modele eklenir. Model test aşamasında hata terimleri eklenmiştir. Hata düzeltmeli model (VECM) kapsamında gerçekleştirilen VAR Granger nedensellik/blok dışsallık Wald testi sonuçları Tablo 62’ gösterilmiştir.

Tablo 63: Hata Düzeltmeli (VEC) Granger Nedensellik/Blok Dışsallık Wald Testi Sonuçları

		Granger Nedensellik/Blok Dışsallık Wald			VAR Tahmini		
Etki Yönü	Lag	X ²	df	p	β	t	p
GSYİH → AUVY	1	4,075	1	0,043	-0,316	-2,019	0,047
TÜFE → AUVY	1	7,904	1	0,005	0,553	2,811	0,006
ISZLK → AUVY	1	6,594	1	0,010	0,519	2,567	0,012
TOPLAM	1	12,886	3	0,005			
R ² =0,616 Δ R ² =0,504 Durbin Watson=2,100							

*: $p<0,05$

*** $p<0,01$

Kaynak: EvIEWS yazılımından yararlanarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 63’deki sonuçlara göre asgari ücret üzerindeki vergi yükündeki değişimin yaklaşık %50’sinin GSYİH, TÜFE ve ISZLK değişkenleri tarafından açıkladığı tespit edilmiştir ($\Delta R^2=0,504$). Söz konusu değişkenlerden GSYİH ($X^2=4,075$; $p<0,05$) ve TÜFE ($X^2=7,904$; $p<0,05$) ve ISZLK ($X^2=6,594$; $p<0,05$) değişkenlerinin asgari ücret üzerindeki vergi yükündeki değişimin nedeni olduğu tespit edilmiştir. Tablo 63’deki bulgulara göre:

H1 Kabul: GSYİH'teki değişim, asgari ücret üzerindeki vergi yükünün nedenidir ve gayri safi yurt içi hasıladaki artış asgari ücret üzerindeki vergi yükünün azalmasına neden olmaktadır ($\beta=-0,316$; $t=-2,019$; $p<0,05$).

H2 Kabul: TÜFE'deki değişim, asgari ücret üzerindeki vergi yükünün nedenidir ve TÜFE'deki artış asgari ücret üzerindeki vergi yükünün artmasına neden olmaktadır ($\beta=0,553$; $t=2,811$; $p<0,05$).

H3 Kabul: İŞSİZLİK'teki değişim, asgari ücret üzerindeki vergi yükünün nedenidir ve işsizlikteki artış asgari ücret üzerindeki vergi yükünün artmasına neden olmaktadır ($\beta=0,519$; $t=2,567$; $p<0,05$).

Gelirin adil dağılım gösterdiği ülkelerde; ülke gelirinin artması, kişi başına düşen geliri de arttıracaktır. Bunun sonucu olarak kişilerin vergi sonrası gelirleri de yükselecektir. Ekonomik büyüme ve kalkınma ile birlikte gayri yurt içi hasılanın artışı vergi potansiyelinin de yükselmesine yol açacaktır. Gayri yurt içi hasılanın artması aynı zamanda mükelleflerin ödeme gücünün de artması anlamına geleceğinden, artışın vergi yükü üzerinde etkisi olabileceği değerlendirilmiştir. Analizimizde yer alan sonuca göre, uzun dönemde gayri safi yurt içi hasılanın artması, asgari ücretlilerin vergi yükünü azaltmaktadır.

Enflasyon; gelişmekte olan ülkelerin en önemli kronik sorunlarından birisidir. Türkiye gibi gelişme yolundaki bir ülke için enflasyon uzun yıllardan bu yana sorun olmaya devam etmektedir. Türkiye'de bütçe açıkları enflasyona, enflasyonda bütçe açıklarına yol açmaktadır. Bütçe açıklarının finansmanı için yeni bir kaynak yaratılamayınca Merkez Bankası aralığıyla monetizasyon yoluna başvurulmaktadır. Bu yöntem, ekonomiye bir yandan gelir sağlarken bir yandan da alım gücünü düşürmekte ve enflasyonun artmasına yol açmaktadır. Enflasyon oranının yüksek olması, vergi tahsilat süresinin uzun olması ve vergi sisteminin yapısı toplanan vergilerin reel değerinin aşınması neden olmaktadır. Türkiye'de ücretliler üzerindeki vergi yükünün çok yüksek olmasının bir nedeni de ücretlilerin çoğunlukla stopaj yolu vergilendirilmesidir. Artan oranlı tarife sisteminde, nominal ücret artışları çalışanların daha çabuk üst dilime girmesine yol açarak, üzerlerindeki vergi yükünü artırmaktadır. Nitekim VAR nedensellik analizimizde, enflasyonun asgari ücret üzerindeki vergi yükünü arttırdığı tespit edilmiştir.

İşsizlik, makroekonomik göstergelerin bozulduğunun bir işareti olarak algılanmaktadır. İşsizlik; ekonominin yeterli üretimi sağlayamadığını, diğer bir deyişle üretim faktörlerinin mal ve hizmet üretmede yetersiz kaldığının göstergesidir. Bu dönemlerde, devletin ihtiyaç duyduğu vergilerin tahakkuku ve tahsilatında önemli ölçüde azalma meydana gelir. İşsizlik dönemlerinde, kaynaktan kesme yöntemi ile vergilendirilen ücretli çalışanların üzerindeki vergi yükü diğer gelir unsurlarına göre daha fazla hissedilmektedir. Bu bakımdan, vergi takozu ile iş gücü piyasası arasında kuvvetli bir bağ mevcuttur. Vergi takozunun artması işsizliği tetikleyen doğrudan bir etki meydana getirir. İşçi çalıştırmanın maliyeti arttıkça, işverenin üretim maliyetleri de artar. Bu durumda işveren katlandığı maliyetleri azaltmak için işçi çıkarmaya başlar. Kayıt dışı ekonominin yaygınlaşması ülkenin potansiyel vergi kapasitesini düşüreceği için dolaylı vergilere ağırlık verilmektedir. Bu durumda vergi yükü sabit gelirli ücretliler üzerinde kalmaktadır.

SONUÇ

Tüm yönleriyle küresel düzeyde hissedilen 1929 ekonomik buhranı sonrasında devlete yüklenen anlam ve görevler değişmiş, devletin ekonomik hayatın içerisinde aktif rol alması gerektiği sonucuna varılmıştır. Keynesyen politikalar, ülkelerin krizden çıkmasına yardımcı olurken iktisadi paradigmayı da kökten değiştirmiştir. Klasik ve Neoklasik iktisatçıların; minimal devlet, tarafsız vergi ve kamu harcamalarının düşük düzeyde tutulması fikri çökmüş, maliye politikası araçlarının etkin kullanımı gündeme gelmiştir. Keynes'in; satın alma gücü ile desteklenmiş talebin artmasına, tam istihdam düzeyine yakın büyümeye ve fiyat istikrarını korumaya yönelik müdahaleci devlet politikaları büyük başarı sağlamıştır. Devletin ekonomik hayatta artan rolü; kamusal mal ve hizmetlere talebi arttırmış bu durum kamu harcamalarında artışı da beraberinde getirmiş ve bu açıkların en büyük finansmanı vergilerin amaçları da değişmeye başlamıştır. Daha önce mali amaçlarla toplanan vergiler artık mali olmayan amaçlar içinde toplanmaya başlanmıştır. Devletin rolü dolayısıyla verginin etkinliği arttıkça vergi sistemlerinin yapısını belirleyen vergileme ilkeleri de değişikliğe uğramıştır. Modern vergileme ilkeleri bu dönemde ortaya çıkmıştır.

Vergileme ilkelerinin temel fonksiyonu; daha adil, etkin ve istikrarlı bir vergi sisteminin oluşmasına yardımcı olmaktır. Tezimize başlarken, ücretliler üzerindeki vergi yükünün çok fazla olduğunu ve bu yükün vergileme ilkeleri açısından kabul edilebilir bir durum olmadığını değerlendirerek başlamıştık. Yaptığımız hesaplamalar ve hesaplamalara esas istatistiki veriler birlikte değerlendirildiğinde, bu düşüncenin yanlış olmadığı ortaya çıkmıştır. Nitekim; Türkiye'de tahsil edilen toplam vergi gelirleri içerisinde gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin payı, 2022 yılı itibariyle %32,90 iken bu vergiler içerisinde kaynaktan kesme usulüyle ücretlilerden toplanan verginin payı %63, 68 olarak hesaplanmıştır. Bu durum; vergi gelirlerinin dengeli ve adil dağılım göstermediğini ortaya koymaktadır.

Türkiye'de toplanan gelir vergisinin %63,68'i iş gücü piyasasına kayıtlı 31.556.000 çalışandan tahsil edilmektedir. Türkiye İstatistik Kurumuna göre, ücretlilerin milli gelirden aldıkları pay 2022 yılı itibariyle %46,2 iken nüfusun %10'unun oluşturan kişilerin milli gelirden aldıkları pay %51,68 olarak

hesaplanmıştır. İlk bakışta ücretliler milli gelirden daha çok pay alıyor gibi gözükse de, nüfusa oranla bakıldığında ücretlilerin elde ettikleri gelir ile ödedikleri vergiler arasında negatif bir korelasyon bulunduğu fark edilecektir. Buna ilave olarak; Türkiye’de dolaylı vergilerin yüksek düzeyde seyretmesi, emek gelirinden başka bir geliri bulunmayan ücretlileri ağır bir vergi yükü altında bırakmaktadır. Ücretliler üzerindeki vergi baskısını daha iyi görebilmek için vergi yükü hesaplamalarına da bakmak gerekmektedir.

Türkiye’de genel vergi yükü OECD ortalaması olan 33,82’in altında (Türkiye için %23,10) iken, ücretliler üzerindeki vergi yükünü gösteren vergi takozu bakımından OECD ortalaması olan %31,3’ün (Türkiye için %39,1) üzerindedir. İstatistiki verilere kabaca bakıldığında genel vergi yükünün çok fazla olmadığı düşünülse de, istatistikleri oluşturan bileşenlerin incelenmesi sonucunda gerçek durum fark edilebilir şekilde ortaya çıkmaktadır. Ücretliler üzerindeki vergi yükünü gösteren vergi takozu, kamusal yüklerin ağırlığını ortaya koymak adına son dönemlerde çok fazla şekilde kullanılmaktadır.

Vergi takozu bileşenlerinden sosyal güvenlik primleri de, ücretliler üzerinde ayrı bir yük oluşturmaktadır. Vergi takozu hesaplamalarında dikkate alınan ve ücretlilerin harcanabilir gelirinin düşmesine neden olan sosyal güvenlik kesintileri, çalışanların eline geçecek net ücreti de düşürmektedir. Türkiye’de primli rejime tabi özel sektör çalışanlarının ücretlerinden; %14 oranında sosyal güvenlik primi ve %1 oranında işsizlik sigortası primi kesilirken, kamu görevlisi statüsünde çalışan ücretlilerden 01.10.2008 öncesi işe başlayanlardan %16 emekli sandığı primi, 01.10.2008 den sonra görev başlayanlardan ise %14 oranında sosyal güvenlik primi tahsil edilmektedir. Sosyal güvenlik primleri ile birlikte vergi yükleri de hesaba katıldığında, çalışanlar üzerindeki kamusal yükler vergi takozunun büyümesine yol açmaktadır. Vergi takozunu azaltmak için sosyal güvenlik teşvikleri uygulamaya konulsa da, bu teşvikin çalışanların harcanabilir gelirlerine etkisi bulunmamaktadır. Örneğin 5 puanlık teşvik işveren hissesi desteği için verilmektedir. İşverenlerin vergi takoz oranını düşürmeye yönelik olarak verilen istihdam teşviklerinden, çalışanların aynı oranda yararlandırılması gerektiğini düşünüyoruz. Yüksek oranda seyreden vergi takozu, hem işçiyi hem de işvereni enformel istihdam alanlarına yönlentmektedir. Türkiye’de uzun yıllardır kronik bir sorun haline gelen kayıt dışı istihdamın en önemli

nedenlerinden biri de vergi takozudur. Belçika, Fransa, Almanya gibi ülkelerde yaşayan ücretliler, Türkiye’den daha yüksek oranda vergi takozuna sahip olmasına karşın, vergi ve diğer yasal kesintiler düšüldükten sonra kalan tutarlar yaşam düzeylerinin etkilememektedir. Ayrıca bu ülkelerde kayıt dışı istihdam oranları da çok düşük seviyelerdedir.

Ücretlilere ilişkin Türkiye’de uygulanmakta olan vergilendirme rejimi ile diğer gelir unsurlarının vergileme rejimi kıyaslandığında bariz bir şekilde adaletsizliklerin olduğu görülecektir. Sermaye ve emeğin ayrı ayrı vergilendirmesi amacını güden ayırma kuramının ülkemizde uygulanabilirliği, sermaye gelirlerine sağlanan; istisna, teşvik ve muafiyetler nedeniyle sınırlı hale gelmiştir. Özellikle irat geliri elde edenlere yönelik sağlanan teşvikler ve bu gelirlere getirilen istisnalar nedeniyle, verginin adaletli ve dengeli dağılımı engellenmektedir. Yine, ücretlilerin kendi arasında bile verginin eşitlik ve adalet ilkelerine aykırı uygulamalar mevcuttur. Örneğin; özel sektörde çalışan bir ücretlinin verginin konusuna giren geliri ile emsal ücrette çalışan kamu görevlisinin verginin konusuna giren geliri birbirinden çok farklı şekilde hesaplanmaktadır. Yine, kamuda yüksek unvanla çalışan ve yüksek gelir elde eden bir çalışanın verginin konusuna giren geliri ile düşük unvanda çalışan bir memura göre daha dar tespit edildiği durumlarda söz konusudur. Söz konusu duruma ilişkin örnekler, ücretlilerin vergi yükü incelenirken tablo halinde özetlenmiştir.

Kişinin sadece kendisini veya ailesinin geçindirecek düzeyde geliri var ise, bu kişilerin vergi ödeme gücünden söz edilemez. Bu kişilerin vergi ödemeye zorlanması, yaşam hakkında fedakarlık anlamına gelir ki, bu durum Anayasa’da yaşam hakkının kutsallığı ile bağdaşmaz. Ayrıca anayasal vergileme ilkelerinden sosyal devlet ilkesinin uygulama alanını daraltır. Ödeme gücü ilkesinin uygulanması adalet ilkesinin uygulanmasına da hizmet etmektedir. Şöyle ki; ödeme gücü ilkesinin uygulanması nedeniyle toplumun alt düzey gelir grubunun geliri yükseliyorsa adil bir vergileme olduğundan söz edebiliriz.

Vergiler, bireyin harcanabilir gelinini ya da satın alma gücünün devletin eline geçmesine yol açan kamusal yükümlülüklerden biridir. Gelirin azalması, hane halkı tasarruf oranını düşüreceği gibi, mal ve hizmete olan talebin azalmasına yol açarak ekonomik aktivitelerde yavaşlamaya yol açabilir. Bu nedenle, vergilerin tekrar vatandaşın harcanabilir gelirini yükseltmesine yardımcı olacak ve efektif talep

yaratacak şekilde, dışsal fayda yaratan kamusal giderlere harcanması gereklidir. Vergi adaletinin gerçekleşmesi için ödeme gc ilkesi gereğince herkesin ödeme gcne gre vergilendirilmesi gerekmektedir. Bireylerin fizyolojik ihtiyaçları için gerekli olan temel tkretim maddelerinden vergi alınmaması ve beyannameli mükelleflerin indirim konusu yapabileceği giderlerin, tevkif suretiyle vergilendirilen ücretlilerin de yararlanmasına yönelik yasal düzenlemelerin hayata geçirilmesi bu anlamda oldukça önemli bir işlev görecektir. Bu şekilde; beyannameli mükellefler ile tevkif suretiyle vergilendirilen ücretliler arasında eşitliğin sağlanması gereklidir. Yatay ve dikey eşitliğin sağlanması açısından; TK, Sendikalar ve diğer meslek kuruluşlarının yaptıkları saha çalışmaları birlikte ele alınarak; bölgesel veya ulusal düzeyde asgari yaşam standardı belirlenerek, gelişmiş ülke uygulamalarında olduğu gibi bu gelire kadar olan ücretlerin vergi dışı bırakılması sağlanabilir. Bunun için Türk İş ve DİSK tarafından düzenli olarak yapılan açlık ve yoksulluk sınırı hesaplamaları ile TK tarafından yapılan gelir, tkretim ve hane halkı bte araştırma anketleri kullanılabilir.

2021 yılında 7338 sayılı Vergi Usul Kanun’u İle Bazı Kanunlarda Değişlik Yapılmasına Dair Kanun ile basit usulde vergilendirilen yaklaşık 804 bin esnaf vergi dışı bırakılmıştır. Benzer şekilde; 2021 yılında yapılan 7349 sayılı Kanun düzenlemesi ile asgari ücret düzeyinde gelir elde edenlerin bu gelirleri vergi dışı bırakılmıştır. Söz konusu düzenleme; uzun zamandan bu yana ödeme gcnn tespiti açısından birçok kişi tarafından dile getirilmekteydi Düzenleme; alışanların ödeme gcnn belirlenmesinde esas alınacak bir kıstas olacak olması açısından olumlu bir düzenlemedir. Özellikle, asgari ücret düzeyinde elde ettiği gelirle geçinmeye çalışan yaklaşık 6,5 Milyon alışan içinde yürürlüğe konulan bu düzenleme, verginin dengeli ve adaletli dağılımına da yardımcı olacaktır. Ayrıca basit usul esnafın vergi dışında bırakılması ve sonrasında asgari ücretlilerin bu kapsamda değerlendirilmesi vergilemede adalet ilkesine oldukça uygundur.

Ancak alışanların asgari ücretin aylık tutarı kadar elde ettikleri gelirin vergiden istisna edilmesi artan oranlı tarifeye göre vergilendirilen ve brüt asgari ücret üzerinde gelir elde eden ücretlilerin daha erken bir st dilime girmesine neden olmaktadır. Bunun nedeni ise Türkiye’de uygulanmakta olan dekot sistemidir. Dekot sisteminde ücretlilerin elde ettiği tüm gelirler öncelikle vergilendirildikten sonra asgari ücrete isabet eden kısım dşlmektedir. Türk vergi sisteminin sistematiki gereğince

vergilendirmede öncelikle istisna tutarının uygulanıp kalanı üzerinden vergilendirme yapılması gerekirken ücretliler açısından bu kural uygulanmamaktadır. Enflasyonun yüksek olduğu ülkemizde nominal gelir artışı nedeniyle tarife sürüklenmesi yaşayan çalışanlar açısından Gelir Vergisi Kanunu'nun 23.maddesinin 18 numaralı alt bendinde yeniden bir düzenleme yapılması çalışanlar lehine olumlu bir etki yaratacaktır.

Vergilemede adalet ilkesi, yatay ve dikey adaletin gerçekleşmesine bağlıdır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan 2021 yılı Faaliyet Raporu Muhtasar Beyanname detayları incelendiğinde; asgari ücretlilerden 2021 yılı içerisinde 32.216.429.037 TL tutarında vergi toplandığı görülmektedir. Ancak 2022 yılında asgari ücretin vergi dışı bırakılması ile birlikte bu tutarın 3.144.448.901,37 TL'ye düştüğü görülmektedir. Oysa; BDDK tarafından yayımlanan Aylık Bankacılık Sektör 2023- Şubat verilerine göre 147.440.000. 000TL tutarında 1 yıl üzeri mevduat bulunduğu anlaşılmıştır. Cumhurbaşkanlığı tarafından yayımlanan kararname ile bu tutar karşılığında elde edilen faiz gelirlerinin tümü vergi dışı bırakılmıştır. Çok kazananlardan daha çok az kazananlardan az vergi alınması vergilemede dikey eşitliğin gerçekleşmesi açısından zorunluluk arz etmektedir.

Vergide ödeme gücüne ulaşmada yararlanılan araçlardan biri de artan oranlı tarifelerdir. Maliye alanında çalışmalar yapan bilim insanlarının büyük bir çoğunluğu tarafından artan oranlı vergileme rejimi vergi adaletine ve vergi ödeme gücüne ulaşmada en uygun araç olduğu kabul edilmektedir. Artan oranlı tarifelerde vergi matrahı büyüdükçe ödenecek vergi oranı da artmaktadır. Tarifeler arasındaki yükseklik ve uzunluk farkları doğru belirlenmezse, belli bir gelir seviyesinden sonra artan oranlı tarife düz oranlı tarifeye dönüşecektir ki bu durumda vergi yükü daha alt gelir gruplarının üzerinde kalmasına yol açacaktır. Türkiye'de artan oranlı vergileme, ilk olarak 1950 yılında 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile başlamış ve günümüze kadar birçok kez değişikliğe uğrayarak varlığını sürdürmüştür. Türkiye'nin 1950-1980 dönemi arasındaki gelir vergisi tarifeleri incelendiğinde tarife yapısının dik, 1980 sonrası 2005 yılına kadar yumuşak olduğu söylenebilir. Bu durumun arkasındaki en büyük etken, 1980 sonrası uygulamaya konulan serbestleşme ve ihracata dayalı büyüme modelinin öngördüğü sermaye birikimini arttırma amacına

hizmet eden; vergi istisna, muafiyet ve teşvik uygulamaları nedeniyle emeğin daha çok vergilendirilmesi politikalarıdır.

2006 yılında Gelir vergisinde önemli bir değişiklik yapılarak ücretliler uygulanan 5 puanlık düşük tarife sistemi kaldırılmış, bunun yerine tarife sayısı 4 ve marjinal vergi oranının 35'e düşürülmüştür. Bu durum ayırma ilkesi prensini ortadan kaldıran bir uygulama olduğu düşünülmektedir. Ücret geliri elde edenlerin çoğunlukla ilk vergi dilimini kapsayacak şekilde gelir elde ettiği düşünüldüğünde, marjinal vergi oranının düşürülmesi vergi yükünü de alt gelir gruplarının üzerinde kalmasına yol açmıştır. 2019 yılında 7194 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle gelir vergisi dilim sayısı 5'e, marjinal oran ise 40'a çıkartılmıştır. Söz konusu değişikliğin, üst gelir gruplarının daha fazla vergilendirilmesi amacına hizmet etmesi yönünden ödeme gücüne ilkesine uygun bir düzenlemedir. Gelir vergisinin tarifelerinin ücret ve ücret dışı kazançlar için ayrı ayrı belirlenmiş olması da vergi adaletine ve ödeme gücüne uygun bir düzenlemedir. Yapılan araştırmalarda, 2000 yılın başlarında vergi oranlarının ilk dilimini ihtiva eden matrah tutarı asgari ücretin yaklaşık 20 katı iken, bu oran şimdilerde beş katına yaklaşmıştır.

Vergi matrahları ve dilimlerinin enflasyona uyumlu şekilde arttırılması adil vergilendirme açısından oldukça önemli bir konudur. Bilindiği üzere matrahlar her yıl yeniden değerlendirme oranına göre arttırılmaktadır. Yeniden değerlendirme oranı, bir önceki yıla ait ÜFE rakamları esas alınarak belirlenir. ÜFE için üreticilerin enflasyonu denebilir. 2017 yılına kadar TÜFE rakamları ÜFE rakamlarının üzerinde olduğu için, matrah artışları ücretlilerin aleyhine gelişmekteydi. Ücretliler birer tüketici olduğu için, matrah artışlarının tüketici enflasyonuna göre belirlenmesi daha uygun olacaktır. Örneğin; 2010 yılında gelir vergisinin ilk dilini 8.800 TL idi. 2010 yılından 2017 yılına kadar TÜFE uygulanarak yeniden değerlendirme oranı arttırılsaydı ilk dilim 14.132 TL olacaktı. Oysaki 2017 yılı ilk vergi dilimi matrahı 13.000 TL'dir. Artan oranlı tarifenin uygulandığı Türk vergi sisteminde; 13.000 TL den sonraki her kazanç için alınan %20 lik oran, uygulanacağında, 1.132 TL için %5 daha fazla vergi ödenmiş olmaktadır. Ancak 2017 yılından itibaren ÜFE ve TÜFE arasındaki fark ÜFE lehine artmıştır. 2021 yılına kadar geçen sürede matrah artışları ücretliler lehine gelişmiştir. Söz konusu dalgalanmaların çözümü için ÜFE ile TÜFE ortalamasının esas alınarak yeniden değerlendirme oranının belirlenmesinin daha isabetli olacağını değerlendirilmektedir.

Nitekim enflasyon bir yönüyle vergi işlevi görmektedir. Bu verginin mükellefleri ise; ulusal para cinsinden işlem yapanlar veya mevduatlarını bu alanda değerlendiren kişi veya kurumlardır. Elde ettikleri gelirlerini; faiz, döviz veya altın gibi alternatif yatırım enstrümanlarında biriktirenler söz konusu verginin yükünden kısmen de olsa kurtulabilirken, tasarruf düzeyi düşük olan ücretli kesim bu verginin asıl mükellefi olmaktadır. Bu nedenle; çalışanların refah seviyesini yükseltmek için ücretlerin enflasyonun üzerinde olacak şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

Türkiye’de ücretlilerin vergilendirilmesinde kaynakta kesme usulü genel kural olarak benimsenirken, beyanname ile vergilendirme istisnai hallerde uygulanmaktadır. Bu nedenle ücretlilerin elde ettikleri gelirler, vergi erozyonuna uğramadan ve gizlenmeden tahsil edilebilmektedir. Oysa diğer gelir unsurları gelirin elde edildiği yılı takip eden yılda vergilendirildiği için enflasyon nedeniyle vergiler erozyona uğramakta paranın zaman değeri nedeniyle vergi gelirlerinin reel değeri düşmektedir. Bilindiği üzere tevkif yolu ile vergilemede; defter tutma, saklama, beyanname düzenleme ve diğer mükellefiyetlere ilişkin yükümlülükler bulunmamaktadır. Bu tür yükümlülükler beyanname düzenlemek zorunda olan mükelleflere özgü olarak düzenlenmiş olsa da, mükelleflerin bu amaçla işlerini takip ettirdikleri meslek mensuplarına yaptıkları giderleri ödenecek vergiden indirim hakkı bulunmaktadır. Dolayısıyla verginin kaynaktan kesilmesinin mükellefler nezdinde özel bir yararı bulunmamaktadır.

Ücretlilerin çoğunlukla kaynaktan kesme usulü ile vergilendirilmesi, vergilemede iktisadilik (uygunluk ilkesi) ilkesinin uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Özellikle; enflasyonun yüksek düzeyde seyrettiği dönemlerde, paranın satın alma gücü aşındığı için ücretliler diğer gelir unsurlarına göre dezavantajlı duruma düşmektedir. Ücret dışındaki gelir unsurlarına ait vergiler ertesi yılda ve iki taksitte ödenmektedir. Bu durum, diğer kazanç ve irat geliri elde edenler açısından, geliri kullanma ve yeniden geliri yeniden yaratmaya fırsat vermektedir. Diğer gelir unsuru sahipleri, buralardan elde ettikleri gelirler üzerinde tasarruf hakları devam ettiğinden, gelirlerini diğer türev ürünlerle (faiz, altın, döviz ve DİBS) çeşitlendirme ve çoğaltma yoluna da gidebilmektedirler. Böylelikle devlete ödemeleri gereken verginin bir kısmını telafi etme avantajına da sahip olmaktadır. Ancak; kaynaktan kesme usulü ile vergilendirilen ücretliler, vergilerini peşin ödedikleri ve vergileri af veya ertelemeye

konu olmamaktadır. Diğer gelir unsurlarına ait vergiler af ve erteleme kapsamına girmekte dolayısıyla ödenmesi gereken vergiler tahakkuk ettiği tarihlerden çok sonra ödenmektedir. Bu durum yatay vergi adaletine de aykırıdır. Çoğu gelişmiş ülkelerde, ücretliler beyanname yolu ile vergilerini bildirmekte ve ödemektedir. ABD dışında diğer gelişmiş ülkelerde vergi af ve ertelemeleri ise sık başvurulanan bir yöntem değildir.

GVK'nın 40.maddesinde safi kazanca ulaşmak için, kazancın elde edilmesi ve idamesi ettirilmesi için gerekli giderler, gayri safi gelirden düşmektedir. Özellikle işletmeye tahsis edilen maddi ve maddi olmayan varlıklara ilişkin amortismanlar her yıl belirlenen usule göre gayri safi gelirden düşmektedir. Kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için bu gereklidir. Ücretli çalışanın da, ücret gelirini yeniden elde edebilmesi için emek gücünü yenileme ve dönüştürme hakkına sahip olması gerekir. Bu nedenle ücretli çalışanın, fikri ve bedeni emeği için yaptığı giderlerin de “ emek amortismanı” kapsamında, gayrisafi gelirinden düşebilmesi vergilemenin eşitlik ilkesi açısından yararlı bir sistem olacağını düşünmekteyiz.

Makroekonomik göstergelerden; büyüme, enflasyon ve işsizliğin asgari ücretlilerin üzerindeki vergi yükünü nasıl etkilediğini ortaya koymak amacıyla yapılan ekonometrik analizde, ücretlilerin ekonomik dalgalanma ve istikrarsızlıklardan doğrudan etkilendiği görülmüştür. Ücretli çalışanlar enflasyonda meydana gelen artıştan olumsuz etkilenirken, gayri safi yurt içi hasılasında meydana gelen artıştan olumlu etkilenmektedir. İşsizlik, tüm çalışanların ortak sorunu değil gibi görünse de, aktif çalışanlar açısından ücret rekabeti yaratarak saatlik ücretlerin düşmesine yol açmaktadır. Aynı zamanda yüksek düzeyde seyreden işsizlik rakamları, düşük ücretle ve kayıt dışı çalışmayı da tetikleyerek vergi yükünün aktif çalışanlar üzerinde kalmasına yol açacaktır.

Enflasyon dönemlerinde artan fiyatlar, satın alma gücünü düşürerek ücretliler üzerinde doğrudan ve olumsuz bir etki yaratmaktadır. Aynı zamanda ücretlerde meydana gelen nominal artış, matrah sürüklenmesine yol açarak ücretlilerin daha hızlı bir şekilde üst vergi dilimine girmesine yol açmaktadır. Ücretlilerin vergileme rejiminde tevkif sistemi uygulandığından, ücretliler enflasyon gibi ekonomik istikrarsızlıklardan ilk etkilenen kesim olmaktadır. Ücretlilerin, kendilerinden kesilen vergileri öteleme veya yapılandırma gibi bir şansı da bulunmamaktadır. Oysa ki; ticari, zirai ve mesleki kazanç elde edenler ödeme sıkıntısı ve güçlüğüne düştüklerinde,

borçlarını öteleyebilme ve yapılandırma yapabilme hakkına sahiptirler. Bu kesim ayrıca elde ettikleri gelirlere ilişkin vergileri, bir sonraki yılda ödediklerinden aynı zamanda sermayeyi dönüştürme açısından avantaj sahibidirler.



KAYNAKÇA

Acun, Serdar. **Gelir Ve Servet Dağılımının Belirleyenleri, Sonuçları: Türkiye Örneği**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İstanbul 2018.

Aile, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Engelli ve Yaşlı İstatistikleri, Şubat 2021 Bülteni, https://www.ailevecalisma.gov.tr/media/73073/eyhgm_istatistik_bulteni_subat2021.pdf, (28.03.2021)

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitapevi, 21. Baskı, Ankara, 2020.

Akgül, Osman ve Abdullah Miraç Bükey. Türkiye’de Enflasyon İle Asgari Ücretler Arasındaki İlişki Ve Ücret-Fiyat Sarmalı. **In Journal of Social Policy Conferences**, Cilt: 78, 2020, ss.257-282.

Akkuş, Abdullah, Rahmi Menteşe ve Boğaç İnan. **Vergi Mantığı Gelir Vergisi Kanunu**, Akademik Kitaplar, Birinci Baskı, İstanbul, 2017.

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

Aktan, Coşkun Can. **Vergi (Cilt 2)**, Seçkin Yayınları, Birinci Baskı, Ankara 2020, (2020).

Aktan, Coşkun Can. **Vergileme, Vergi Teorisi ve Vergi Politikası**, Seçkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2018, (Vergileme Vergi Teorisi).

Aktan, Coşkun Can. **Yeni İktisat Okulları**, Seçkin Yayınevi, Ankara 2008.

Altuntup, Merve. **Yıllık Ücretli İzin**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hukuk Anabilim Dalı, Ankara, 2019.

Alvaredo, Facundo ve Lucas Chancel. Thomas Piketty, Emmanuel SAEZ ve Gabriel Zucman, **Dünya Eşitsizlik Raporu** (Çeviren; Hande Koçak CİMİTOĞLU), İş Bankası Yayınları, 1. Basım, İstanbul.2019.

Anayasa Mahkemesi Kararları, E.1994/80, K.1995/27

Apaydın, Evren. **Türkiye’de Asgari Ücretin Vergilendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans) Malatya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.

Amendola Mario ve diğerleri, “Wage Flexibility and Unemployment: The Keynesian Perspective Revisited”, **Scottish Journal of Political Economy**, 2004, ss. 3-5.

Ardıç, Kaya ve Yılmaz Aydın. **İktisat Okulları ve Emek Piyasası**, Derin Yayınları, İstanbul 2011.

Ardıç, Oya Pınar ve Eus Burçay. **Soydan Gürcan, Türkiye’de Dolaylı Vergilerin Değerlendirilmesi**, 5 Ocak 2010, http://www.econ.boun.edu.tr/content/wp/EC2010_01.pdf. (13.06.2021)

Arıkan, Zeynep Ahmet İnneci. “Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinde Üniter Yapıyı Bozan Uygulamalar” **Sosyoekonomi Dergisi**, Cilt:24, Sayı:30, 2016.

Arslan Cem Barlas. “Vergilemede Açıklık Ve Basitlik İlkesi: Kurumlar Vergisi Kanunu’nun Okunabilirlik Düzeyine İlişkin Bir İnceleme”, **Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:13, Sayı:4, 2020, ss.689.

Arslan, Mehmet. **Türk Vergi Sistemi**, Nobel Yayınları, Bursa 2012.

Atabey, Selin Ertürk. **Teori ve Uygulamada Vergi Ödeme Gücü**, Gazi Kitabevi, Birinci Baskı, Ankara, Aralık-2016.

Ay, Ahmet. “Türkiye’de Wagner Teorisi Üzerine Var Analizi (1980-2005)”, **Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, ss.294-295.

Ayhan, Rıza. “Ticarî İş Kavramı Ve Tacir Sıfatına Bağlanan Ücret Ve Sözleşme Cezalarının İndirilmesini İsteyememe”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XVII, Sayı: 1-2, 2013, ss. 293-294.

Bahar, Cevdet Okan. “Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım Yayıncılık**, Ankara, 2005, ss.98.

Başak Güneş, ve Faruk Barış Mutlay. “Yeni Borçlar Kanunu’nun “Genel Hizmet Sözleşmesi’ne İlişkin Hükümlerinin İş Kanunu ve 818 Sayılı Kanunla Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi”, **Çalışma ve Toplum Dergisi**, Cilt: 3, Sayı 30, 2011, ss. 233.

Bay Hakan, İnneci Ahmet, “Vergi Adaleti Açısından Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, **International Journal of Public Finance**, Cilt :2, Sayı :2, 2017, s.211.

Bayar, İbrahim Nihat. **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Eylül, 2006, ss. 19.

BDDK, Haftalık Bankacılık Sektör Verileri (Mart-9.Hafta), <https://www.bddk.org.tr/BultenHaftalik/>, (15.03.2023)

Belgium Federal Public Service, Individual Rates,
<https://finance.belgium.be/en/private-individuals/tax-return/rates-taxable-income/rates#q1>, (15.03.2023)

Benham, Frederic. “What is the Best Tax-System?”, **Economica**, May, 1942, New Series, Cilt: 9, Sayı: 34 (May, 1942), ss. 115-126.

Bloch, Marc. **Feodal Toplum**, çev. Mehmet Ali Kılıçbay, Savaş Yayınları, Eylül,1983.

Bocutoğlu, Ersin. “İktisat Teorisinde Emeğin Öyküsü: Değerin Kaynağı Olan Emekten Marjinal Faydanın Türevi Olan Emeğe Yolculuk”, **Emek ve Toplum Dergisi**, Cilt: 1, Yıl: 1, Sayı: 1 (2012), s. 129.

Bozkurt, Gülsün. **Basın Özgürlüğü Kavramının Düşünsel Dayanakları**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Gazetecilik Anabilim Dalı, İstanbul, 2019.

Budak, Gönül, Arpacı, S. Çağdaş ve Tolay Ebru. “Performansa Ve Yetkinliğe Dayalı Ücret Ve Ödül Yönetimi Arasındaki Bağlantılar, “**Ömer Halis Demir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 4, ss.21.

Buehler, Alfred G. “The Principles Of Expediency And Justice In Taxation”, **The Bulletin of the National Tax Association**, February, Cilt: 21, Sayı: 5, 1936, ss. 130-137, ss.130-142.

Bujang, Imbarine, Taufik Abd Hakim ve Ismail Ahmad. Tax Structure And Economic Indicators In Developing And High-Income OECD Countries: Panel Cointegration Analysis. **Procedia Economics and Finance**, 2013, Cilt: 7, ss.164-173.

Buyrukoğlu, Selçuk ve Elif Işıl Küpeli. Vergi Takozu Ve İşsizlik Arasındaki İlişki: Türkiye Örneği. **Politik Ekonomik Kuram**, Cilt: 5, Sayı: 2, 2021, ss. 197-208.

Cahit, Aydemir ve Hüseyin Haşimi Güneş. “Merkantilizmin Ortaya Çıkışı”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:5 Sayı:15, 2017, ss.136-158.

Civan, Orhan Ersun, “Yeni Düzenlemeler Çerçevesinde Meslek Edinilmiş Ödünç (Geçici) İş İlişkisi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 66, Sayı:2, 2017, ss.313

Colin C. Williams. “Explaining the Informal Economy: an Exploratory Evaluation of Competing Perspectives”, **Département des Relations Industrielles, Université Laval**, Cilt: 70, Sayı: 4, 2015, ss. 741-765.

Consumer Financial Protection Bureau. **Distinguishing Between Earned And Unearned Income**, Council for Economic Education, 2019, ss.5.

Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Bütçe Harcamaları Raporu https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2022/01/4-2022-Yili-Vergi-Harcamalari-Listesi_2022Butcesi.pdf, (23.03.2023)

Çağla, Beyza Şahin. **Bireysel İş Sözleşmelerine Uygulanacak Hukuk**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2020.

Çağdaş,Yüksel, “Türkiye’de Toplam Vergi Yükünün Oecd Ülkeleri İle Karşılaştırılması”, **İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 20, Sayı:1, 2020, ss. 84-85.

Çarkçı ,Gizem Ceylan, “Diğer Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:162, 2013, ss.132-133.

Çelik, Birten. Dokuz Eylül Üniversitesi / Atatürk İlkeleri ve İnkılap Tarihi Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 1999,

Çiçek, Serdar. **Ücretler Üzerindeki Kamusal Yüklerin İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi: Türkiye Ve Avrupa Birliği Ülkeler Karşılaştırması**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Hacettepe Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2012.

Çiftçi, Saliha Sarı. **6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'na Göre Hizmet Sözleşmesinde Ücret**, (Yayınlanmamış Sosyal Güvenlik Tezi), Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hukuk Anabilim Dalı, Kocaeli,2015.

Dünya Bankası, Dünya Gelişim İndikatörleri, <https://databank.worldbank.org/reports.aspx?source=2&series=SL.TLF.CACT.ZS&country=TUR#> (21.04.2023)

Demir, İhsan Cemil. “ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi** (CX ,S I, 2008), ss.275.

Demircan, Savaş. “Anayasal Vergileme İlkeleri Işığında Ücret Gelirlerinin Değerlendirilmesi”, **TBB Dergisi**, 2016 Sayı:116, ss.269-270.

DISK, Araştırma Merkezi, http://arastirma.disk.org.tr/?page_id=4498, (20.05.2023).

Dış İşleri Bakanlığı, <https://www.mfa.gov.tr/amerikabirlesikdevletlerisiyasigorumu.tr.mfa>, (03.06.2021)

Dış İşleri Bakanlığı, <https://www.mfa.gov.tr/belcika-ekonomisi.tr.mfa> (28.03.2023)

Dış İşleri Bakanlığı, <https://www.mfa.gov.tr/ingilteresiyasigorunumu.tr.mfa>, (01.07.2021)

Dış İşleri Bakanlığı, <https://www.mfa.gov.tr/meksika-siyasi-gorunumu.tr.mfa>, (04.06.2021)

Dış İşleri Bakanlığı, <https://www.mfa.gov.tr/polonya-ekonomisi.tr.mfa>, (30.06.2021)

Dış İşleri Bakanlığı, <https://www.mfa.gov.tr/sub.tr.mfa?35226587-222c-4221-be3c-32bd81efd00e> (24.04.2021)

Dış İşleri Bakanlığı, <https://www.mfa.gov.tr/sub.tr.mfa?a8569a95-3573-4068-b5c2-8e4b66930eee>, (27.05.2021)

Doğan, Şenyüz, Yüce Mehmet ve Gerçek Adnan. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Ekin Yayınları, Bursa, 2011.

Dursun, Hasan. (Marksist Kuram Açısından) Kapitalist Düzendeki Ücret Ve Kuramın Görüşlerinin Türkiye'deki Asgari Ücrete Yansımalar, **Dergisi Türkiye Barolar Birliği**, <http://tbddergisi.barobirlik.org.tr/m2017-128-1633>, 17.08.2020, 2017, ss. 363-365.

Durankev, Boyan, "Taxation And Social Justice", **East-West Publishing House**, 2016, ss.14.

Dündar, Esra. **Uluslararası Düzenlemeler Ve Avrupa Birliği Çerçevesinde Deniz İş Hukukunda Gemi Adamlarının Çalışma Süreleri**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Avrupa Birliği Anabilim Dalı, İzmir, 2010.

Edizdoğan, Nihat Özhan Çetinkaya ve Erhan Gümüş. **Kamu Maliyesi**, Ekin Yayınları, 10. Baskı, Eylül 2019.

Efecan, Emin Aktaş ve Bahadır Sazak Doğan. “Emek Geliri Üzerindeki Vergi Yükünün OECD Ülkeleri İçin Değerlendirilmesi”, **Fiscaoeconomia**, Cilt: 4, Sayı: 2241-286, ss.246-247.

Ekelund jr Robert B. ve Robert D. Tollison. “The New Political Economy of J. S. Mill: The Means to Social Justice”, **The Canadian Journal of Economics / Revue canadienne d'Economique**, Cilt: 9, Sayı: 9, 1976, ss. 213-231.

Eken, Ayşegül. **İş Ve Sosyal Güvenlik Hukukunda Mesleki Anlamda Geçici İş İlişkisi**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı, Konya, 2019.

Ekin, Ali, “İş Hukuku Uygulamasında Fazla Çalışma ve Fazla Sürelerle Çalışmanın Hukuki Boyutu”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:74, 2016, ss. 339.

Ekonomi,Münir, “Bölünemeyen Çalışma Şartlarından Hafta Tatili ve Diğer Tatiller”, **Çalışma ve Toplum Dergisi**, Cilt :1, Sayı :72, ss. 31.

Eroğlu, Onur. **Servetin Vergilendirilmesi Ve Türkiye Uygulaması**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2010, s.4.

Erol, Ahmet. **Türk Hukukunda Ücret ve Ücretin Vergilendirilmesi**, İSMMMO Mevzuat Yayınları 11, İstanbul 2012, ss. 10.

Erol, Okan. **Kişisel Harcama Vergisi - Türk Vergi Sistemi İçin Bir Reform Önerisi**, Kadir Has Üniversitesi, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010.

ERTEKİN,Şaban, “Türkiye’de Ücretler Üzerindeki Mali Yükün Adalet İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, **Sivas Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 2021 Cilt: 22, Sayı: 1, 2021, ss.285.

Eser Burçin Yılmaz, Terzi, Harun, “Türkiye’de Asgari Ücret: Sorunlar Öneriler”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 22, Sayı: 1, 2010, s. 130.

EY, https://assets.ey.com/content/dam/ey/sites/eycom/en_gl/topics/tax/taxguides/2023/ey-personal-tax-immigration-guide-05-april-2023.pdf#page=1605, s.1608-1651. (30.04.2023)

EY, https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-personal-tax-and-immigration-guide, (03.05.2023)

EY, Worldwide Personal Tax and Immigration Guide 2019–20, ss.978-993.

Frankel, Jeffrey A. **Globalization Of Economy, National Bureau of Economic Research**, Working Paper 7858, August 2000, ss. 5-8.

Fried, Barbara H. “Fairness and the Consumption Tax”, **Stanford Law Review** , Cilt: 44, Sayı: 5, 1992, pp. 961-1017, ss. 961-962.

Gelir İdaresi Başkanlığı, “Ücret Kazançları Vergi Rehberi”, 01.01.20018, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2008_Ucret_rehberi.html, (16.11.2019), ss.1.

Gelir İdaresi Başkanlığı, 112 Seri No’lu Genel Tebliğ

GİB İstatistikler, www.gib.gov.tr.(https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/20211.htm)

GİB, Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2020_ucret.pdf, (12.05.2020).

GOV.PL, <https://www.gov.pl/web/gov/uslugi-dla-obywatela>, (30.06.2021)

Gökçay, Şerif Emre. **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği Ve Sınırları**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Bilim Dalı, İstanbul, 2017.

Güven, Emine Ayvaz ve Yusuf Ayvaz. “Türkiye’de Enflasyon Ve İşsizlik Arasındaki İlişki: Zaman Serileri Analizi”. **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 1, 2016, s. 241-262.

Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Acar Basımevi, 2022, ss. 121.

ILO. **Labour Income and Inequality**, <https://ilostat.ilo.org/topics/labourcome/#:~:text=Labour%20income%20is%20the%20amount,%2C%20machines%2C%20buildings%20or%20patents.> (02.06.2021).

Irena, Stošić. Shift in tax Burden and its Impact on Economic Growth in the European Union. **Acta Universitatis Agriculturae Et Silviculturae Mendelianae Brunensis**, Cilt: 4, 2013, s. 1153-1159.

IRS, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p17.pdf>, (Erişim Tarihi: 03.06.2021)

Işığışık, Özlem. **Ücret Teorisi, Politikası-Yönetimi-Sistemleri**, Dora Yayınları, Bursa,2017.

Işıklı, Alpaslan. **İşçi Memur Ayrımı Sorununun Düşündürdükleri**, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt: 26, Sayı:4, 1991, ss.181-212.

İçmen, Rana. **Türkiye’de Kamu Personelinin Dünü Ve Bugünü (Hakları, Görevleri Ve Sorumlulukları)**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi) Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya, 2015.

İlgün, Büşra, Develi, Abdülkadir, “Türkiye’de Ve Dünyada Gelir Dağılımı Üzerine Mikro Bir Analiz”, **Uluslararası Anadolu Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:4, Sayı:1, 2020, s 111-112.

İnce, Eyyup. Türk Vergi Sisteminde Vergi İadeleri (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2016.

İnnceci, Ahmet. “Vergi Adaleti Açısından Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, **International Journal of Public Finance**, Cilt: 2, Sayı: 2, pp. 38 – 61, s. 45.

Kanca, Osman Cenk ve Metin Bayrak. “Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Belirleyiciliği: Panel Veri Analizi”, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 4, 1495-1514, ss.1497.

Kara, Aslıhan. **Performansa Dayalı Ücret Sistemlerinin İş Tatmini Üzerine Etkisi: Bilişim Sektörü Üzerine Bir Alan Araştırması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2020.

Karabulut, Şahin. “Türkiye’de Ekonomik Büyüme Ve Enflasyon İlişkisi”. **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 2, 2019, ss. 171-184.

Kavak, Ahmet. “Jokeylere Ve Jokey Yamakları İLe Antrenörlere Ödenen Ücretler Üzerinden Yapılan Gelir Vergisi tevkifatının Beyan Ve Ödeme Süresine İlişkin Sorun”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:70, ss. 38.

Karatepe, Seçil Gürün, “Türkiye’de İşçinin Ücret Alacağıının Güvence Altına Alınması”, **Kırklareli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:2, Sayı:6, 2022, ss.303.

Karahisar, Tuba, “Basın İş Kanunu’na Göre Gazetecilerin Yasal Hakları”, **İletişim Dergisi**, Sayı:33, 2015, ss. 71.

Kılıç, Özalp. “Türkiye’de Vergi Adaleti”, **Akademik Bakış Dergisi**, Sayı:66, 2018, s.401.

Kılıçkaya Kapanoğlu, Zeynep Güldane. **The right to work in International Labor Law and the case of Turkey**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İhsan Doğramacı Bilkent Üniversitesi Ekonomi ve Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara,2017.

King, Maryvn. **Savings and Taxation**, National Bureau Of Economic Research, Working Paper No. 428, SSRN-id226919, 1980, ss.6-23.

Koatsa, Nthabiseng, C. Paramaiah, Manaka Scona. (2021). “Tax Burden And Economic Growth İn Lesotho: An Estimate Of The Optimal Tax Burden”. **Accounting**, Cilt: 7, Sayı: 3, ss. 525-534.

Koç, Özgür Emre. (2019). “Türkiye’de Vergi Yüğü Ve Ekonomik Büyüme İlişkisi”. **Alanya Akademik Bakış**, Cilt: 3, Sayı: 3, ss. 247-259.

Koçak, Berkay. **Basın iş kanunu'na göre işverenin ücret ödeme borcu ve kapsamı**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 2020.

Kopuk, Ezgi. (2020). “İşsizlik ve Enflasyonun Ekonomik Büyüme Üzerine Etkisi: 1988-2019 Dönemi Türkiye İncelemesi”. **IBAD Sosyal Bilimler Dergisi**, Özel Sayı, ss.11-22.

Korkmaz ,Adem, “Bir Sosyal Politika Aracı Olarak Türkiye’de Asgari Ücret: 1951-2003”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, 2004, ss.53-59.

Köse, Zeynep. “Türkiye Ekonomisinde 2003-2014 Döneminde Ekonomik Büyüme İşsizlik ve Enflasyon İlişkisi”. **Türk Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 1, 2016, s. 54-71.

KPMG, <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2021/09/france-taxation-of-international-executives.html>, (27.05.2021)

KPMG, <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2021/09/francetaxationofinternational-executives.html>, (27.05.2021)

Kubalı, Hakan. **Feodalizmin Çöküşü, Kapitalizmin Doğuşu: Brenner - Heller Tartışması**, Abant İzzet Baysal Ün. Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bolu 2019, s. 18.

Kubalı, Hakan. **Feodalizmin Çözülüşü, Kapitalizmin Doğuşu: Brenner - Heller Tartışması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / İktisat Anabilim Dalı, Bolu, 2019, ss. 45.

Kurtulmuş, Esra. **Dar Mükellef Kurumların Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010, ss. 29,30.

Kuru, Mehtap Ersöz. **Gelir Vergilerinde Yer Alan Muafiyet, İstisna Ve İndirimlerin Vergiden Kaçınma Aracı Olarak Kullanılabilirliğinin Analizi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Bursa, 2019.

KURU,R. Demet, “Ulusal Ve Uluslararası Çerçeve Ücretin Korunması: “Ücret Garanti Fonu”, **İş Yazıları Dergisi**, Sayı:6, 2018, ss.117-121.

Kuruca, Zeki. **Türk Vergi Sisteminde Asgari Vergilendirme Usulleri (Asgari Mükellefiyet Sistemi)**, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Sayı:11, 2012, ss.183-196.

Kutbay, Hüseyin, Gerede, Cemalettin, Aksoy, Elyasa. “Asgari Ücret Üzerindeki Vergi Takozunun İşsizliğe Etkisi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:224, 2018, s.102.

Lewis H Kimmel. “Our Tax Burdens and Taxable Capacity”, **The American Academy of Political and Social Science**, Cilt: 266, Sayı: 1, ss. 152-160, s.152.

Luigi,Popescu, “The Essence And The Role Of Taxes - The Principles Of Taxation”,
Academica Brâncuși, Sayı:4, 2019, ss.16.

l-EXPERT, <https://www.l-expert-comptable.com,/a/532352-impots-des-plus-fortunes-quels-impots-payent-les-riches.html>, (02.06.2021)

LİTRG, <https://www.litr.org.uk/tax-guides/tax-basics/what-tax-allowances-am-i-entitled>, (02.06.2021)

Locke, John. **Yönetim Üzerine İki İnceleme**, Ebabil Yayınları, Birinci Basım, İstanbul.

Lordoğlu, Kuvvet Ve Nurcan Özkaplan. **Çalışma İktisadı**, Der Yayınları, İstanbul 2018.

Mahiroğulları, Adnan. **Endüstri Devrimi Sonrasında Emeğin İstismarını Belgeleyen İki Eser : Germinal Ve Dokumacılar**, Sosyoloji Konferansları, Sayı2:2005, ss.41-53.

Marks, Karl, **Das Kapital (Birinci Cilt)**, Çev.Alaattin Bilgi, Sol Yayınları, Ankara, 1978, ss.630.

Mahiroğulları, Adnan. Türkiye’de Sendikalaşma Evreleri Ve Sendikalaşmayı Etkileyen Unsurlar, Cumhuriyet Üniversitesi, **İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 2, Sayı 1, ss.165.

Magnussan,Lars, **The Political Economy of Merchantalism**, Routledge, London, 2015, ss.8.

Mangır, Fatih ve Hasan Murat Ertuğrul. Vergi Yüğü Ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1988-2011 Türkiye Örneğı. **Maliye Dergisi**, 2012, ss. 256-265.

Merter, Mehmet Emin ve diğlerleri, Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi, **Maliye Dergisi** ,2007, Sayı:153, ss.24-50.

Mecek, Mehmet, “Türkiye’de Devlet Memurlarının Aylık Hakkı ve Maaş Sistemi”, **İnsan Kaynakları Yönetimi Dergisi**, Sayı:7, 2015,ss. 7.

Mısıır, Haşim, **Avukatlık Sözleşmesi ve Ücret**, Türkiye Barolar Birliğı Yayınları, Şen Matbaa, Ankara,2002.

Musgrave, Richard A ve Tun Thin. Income Tax Progression, 1929-48. **Journal of political Economy**, Cilt: 56, Sayı: 6, 1948, ss. 498-514.

Mutluer, Kamil ve Nilay Dayanç Kuzeyli. **Vergi Hukuku, Genel ve Özel Hükümler**, Yetkin Yayınları, İstanbul, 2019.

Nar Mehmet. Tax Burden On Wage Revenues: The Tax Wedge, **International Journal of Human Sciences**, Cilt: 12, Sayı: 1, ss. 686.

Nar Mehmet. Tax Burden On Wage Revenues: The Tax Wedge, **International Journal of Human Sciences**, Cilt: 12, Sayı: 1, 2015, Cilt: 12, Sayı: 1, ss.686.

Nazım Bahri Sifoğlu, **Türk Vergi Sisteminde Gelirin Elde Edilmesinde Tahakkuk Ve Tahsil Esasları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, 2007.

Nurmukhambetova ,Aigul, “İş Kanununun Yeni Düzenlemesi Karşısında Geçici İş İlişkisi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:19, Sayı:2, ss. 183.

Norregaard, John. “Progressivity Of Income Tax System”, **OECD Economis Studies**, p.15, 1990, s.85.

OECD. <https://data.oecd.org/belgium.htm#profile-economy> (27.04.2021)

OECD, **France**, <https://data.oecd.org/france.htm#profile-government>, (15.05.2023)

OECD, Mexico <https://data.oecd.org/mexico.htm>, , (04.05.2023)

OECD, Poland, <https://data.oecd.org/poland.htm>, (04.05.2023)

OECD, United Kingdom <https://data.oecd.org/united-kingdom.htm>, (15.05.2023)

OECD, United States, <https://data.oecd.org/united-states.htm>, (15.05.2023)

OECD. Taxing Wages 2023, <https://www.oecd.org/tax/taxing-wages-20725124.htm>, (25.04.2023)

Oktar, Ateş. **Türk Vergi Sistemi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2.Baskı, 2018.

Osman, Şimşek. **Sanayi Toplumunda Çalışma İlişkileri ve Bu Süreçteki Türk Sendikacılığının Gelişim Sosyolojisi**, Kamu-İş; C: 7, S: 2/2003,s .7.

Öcal, Adem ve Adem Korkmaz. Bir sosyal Politika Analizi: Türkiye’de Asgari Ücret Uygulaması, **Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi**, Cilt: 76, Sayı: 1, 181–212, s.186.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Cenker Göker. **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 28. Baskı, Ankara, Ekim, 2019.

Öner, Engin. **Kamu Maliyesi**, Nobel Yayınları, 2. Basım, Eylül 2017.

ÖNER, Cihat, “Dar Mükellefiyette Ticari Kazancın Türkiye’de Elde Edilmediği Sayıldığı Haller”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt :63, Sayı :2, 2014, ss.366.

Öz , Ersan, Hüseyin Kutbay, Davut Buzkıran. **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Sayı:4 Yıl:2014, s. 87.

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

Özcan, Uğur. **1989-1995 Döneminde Türkiye’de İşçi Hareketleri**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul-2021.

Öztan, Bilge. **Medeni Hukuk’un Temel Kavramları**, Turhan Kitabevi, 37. Basım, Ankara, 2002.

Öztürk, Ozan. **Bir Vergi Tekniği Yöntemi Olarak Kaynakta Vergileme**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul-2017, s.64.

PAIH. https://www.paih.gov.pl/polish_law/taxation/pit, (30.06.2021)

PAIH. https://www.paih.gov.pl/polish_law/taxation/pit, (30.06.2021)

Paşaoğlu, Rahime Soyyiğit. **Türk Kamu Personel Sisteminin Dönüşümü: Performans Temelli Sözleşmeli Personel Uygulaması**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, , Isparta, 2020.

Pehlivan, Osman. **Vergi Hukuku**, Celepler Matbaacılık ve Yayın, Trabzon, Eylül,2020.

Pechman, Joseph A. and Mayer, Thomas, “Mr. Colin Clark on the Limits of Taxation”, **The Review of Economics and Statistics**, Cilt: 34, Sayı:3, s.1952 ,ss. 232.

Peker, Hasan Sencer. Avrupa’da Merkantilist Uygulamalar ve Osmanlı Ekonomisi İle Bir Karşılaştırma, **Çankırı Karatekin Üniversitesi Çankırı Karatekin University İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Y.2015, Cilt 5, Sayı 1, ss.1-12, s. 6.

Gürel Pınar, Toker, Kadriye. Enflasyon-ekonomik büyüme ilişkisi: Türkiye ekonomisinde Mundell-Tobin etkisinin analizi. **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2019, s.335-348.

Preez, du Hanneke. “Constructing the Fundamental Principles of Taxation through Triangulation”, **The Ata Journal Of Legal Tax Research**, Cilt: 16, Sayı: 2, October 2017, s. 26.

PWC. <https://taxsummaries.pwc.com/mexico/individual/taxes-on-personal-income>, (03.06.2021)

PWC. <https://taxsummaries.pwc.com/norway/individual/other-taxes>, (20.10.2021)

PWC. <https://taxsummaries.pwc.com/unitedstates/individual/taxesonpersonalincome>, (03.05.2023)

Reshef, Yonatan. “The Matignon Agreement”, **Socialist Review** , Cilt: 1, Sayı: 1, 996, s.3

Robert, Castel. **Ücretli Çalışmanın Tarihçesi, Sosyal Sorunun Dönüşümü, İletişim Yayınları**, İstanbul 2019.

Safoğlu, Nazım Bahri. **Türk Vergi Sisteminde Gelirin Elde Edilmesinde Tahakkuk Ve Tahsil Esasları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2007, s. 6.

Schwab, Robert M. ve Wallace E. Oates. The Effects of the Window Tax, table URL: <http://www.jstor.com/stable/resrep18445.5>, Lincoln Institute of Land Policy (2014), ss. 4-5.

Seputiene, Janina, “The Estimation Of The Relationship Between Wages And Unemployment In The European Union”, **International Journal Of Social Sciences And Humanity Studies**, Cilt:3,Sayı:2, 2011, ss.276.

Sevinç, Deniz. (2022). Türkiye’de Asgari Ücret İle Enflasyon, Bölgesel Enflasyon, Açlık Ve Yoksulluk Sınırı Arasındaki İlişki Ve Bölgesel Asgari Ücret. **Maliye Çalışmaları Dergisi**, 68, 2022, s. 107-131.

Soos, Piroska E. “The Origins Of Taxation At Source In England”, **Taxation: Critical Perspectives on the World Economy**, Cilt:1, London, 2002, ss. 49.50.

Susam, Nazan. **Kamu Maliyesi Temel Kavram ve Esaslar**, Beta Yayınları, İstanbul,2019.

Süzek, Sarper. **İş Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul, 2013.

Spengler, Joseph, “The Physiocrats and Say's Law of Markets. I” **Journal of Political Economy**, Cilt: 53, Sayı: 3, 1945, ss.197.

Sherman, Howard, “Theories of Economic Crisis: Demand-Side, Supply-Side, and Profit Squeeze”, **Science & Society**, Cilt:53, Sayı:1, 1989, ss.63-68

Robert M. Schwab ve Wallace E. Oates, The Effects of the Window Tax, table : <http://www.jstor.com/stable/resrep18445.5>, Lincoln Institute of Land Policy (2014), ss. 4-5.

Shapiro, Edward, “Supply-Side" Economics: A Diagrammatic Exposition”, **Nebraska Journal of Economics and Business**, Cilt: 20, Sayı: 2, 1981, ss.42.

Şahin, Mualla Gücin, “Serbest Meslek Kazançlarında Vergilendirme Ve Son Yenilikler”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:2, 2004, ss.233.

Şahin Muzaffer, AVŞAR Zakir, “Basın İş Kanunu, Sorunlar ve Güncelleme Tartışmaları”, **Sosyal Güvenlik Dergisi**, Cilt:6, Sayı:2, 2016, ss.114.

Şentürk, Mehmet & Akbaş, Yusuf . Ekrem. (2014). “İşsizlik-Enflasyon Ve Ekonomik Büyüme Arasındaki Karşılıklı İlişkinin Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği”. **Journal of Yasar University**, Cilt: 9, Sayı: 34, ss.5820-5832.

Şahin, Raşit, “Sanayi Devrimi Osmanlı İmparatorluğu’nda Neden Başlamadı”, **Business Economics and Management Research Journal**, Cilt:2, Sayı:1,2019, ss.3.

Şentürk, Suat Hayri. **Vergilemede Fayda Ve Ödeme Gücü İlkelerinin Karşılaştırılması: Türkiye Değerlendirmesi**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Anabilim Dalı, Trabzon, 2008.

Şimşek, Aslı Altın. **Sosyal Devlet İlkesinin Hukuki Değeri**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Genel Kamu Hukuku Anabilim Dalı, 2015, s. 89,90.

Tansöker Reyhan Leba. “Assessment of Informal Employment in Turkey in terms of Tax Wedge”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, Journal of Administrative Sciences, 15/30, 309-339, 2017, s.325.

Taylar, Yıldırım. **Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, İzmir, 2013.

Tekbaş, Abdullah. “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel S., 2010, ss.123-191

Tekin, Ahmet (2016) “Vergi Teşviki ve Politikaları”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, , Cilt: 1, Sayı: 5, 2016.

Tekmile Demir, Gözde. **Liberalizm Ve Liberal Dağıtıcı Adalet Teorilerinin Komüniteryan Eleştirisi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Diyarbakır, 2019.

Toker, Kadriye ve Pınar Gürel. “Enflasyon-ekonomik büyüme ilişkisi: Türkiye ekonomisinde Mundell-Tobin etkisinin analizi”. **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 36, 2019. ss. 335-348.

Tol, Nazım Ümit. **Cumhuriyet Dönemi Türkiye'sinde İşçi Hareketlerinin Gelişimi (1923-1946)**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilim Enstitüsü, İstanbul 2015.

Topcu, Ebru. “Enflasyon Oranı-Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Örneği”. **Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 2, 2017, ss. 180-191.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Türk Vergi Sistemi**, Kanyılmaz Matbaası. İzmir, 2018.

Turan, Hakan. **Türk Kamu Personel Sisteminde Esnek Çalışma Biçimlerinin Uygulanabilirliği**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Muğla, 2017.

Turkish Statistical Enstitü, **İşgücü İstatistikleri ve Hanehalkı İşgücü İstatistikleri**, January 2019, Ankara,(<http://www.tuik.gov.tr/Start.do>).

Topcu, EBRU. (2017). “Enflasyon Oranı-Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Örneği”. **Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi**, Cilt:2, 2017, ss.180-191.

Tugay, Mustafa, “Yıllık Ücretli İzin”, **Yaşar Hukuk Dergisi**, Cilt:1, Sayı:2,2019,ss.207.

Türkay, İmdat, “Tüm Yönleriyle Asgari Geçim İndirimi Uygulaması”, **İş ve Hayat Dergisi**, Cilt: 3, Sayı :5, 2017, ss.138.

TÜRK, İsmail. **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, 8. Baskı, Ankara, 2010.

TURK-İS, Şubat-2023 Açlık ve Yoksulluk Sınırı Araştırması,,
<https://www.turkis.org.tr/subat2023aclikveyoksulluksiniri/>, (28.02.2023)

Uçkan,Banu, “Mecelle’de İş Hukuku Düzeni”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt:54, Sayı:1, 1999,ss.163.

Uğur,Ömer, “4857 Sayılı İş Kanununa Göre Kısmi Süreli İş Sözleşmelerinde Ücret”, **İstanbul Medeniyet Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 11,2021,ss.99.

Uğurlu, Serdar, “Kamu Personel Rejiminde Mevcut Maaş Sistemi, Sorun Alanları ve Çözüm Önerileri”, **Yasama Dergisi**, Sayı35-45 ,2017, ss. 48.

UK, <http://civilservant.org.uk/information-numbers.html>, (02.06.2021)

Uşan, Fatih. **Parça Başına Ücret**, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2003.

Uşun, Ercan. Türkiye’de ve Diğer OECD Ülkelerinde Vergi Takozu, **Manisa Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Yıl:2019 Cilt:26 Sayı:22-14. s.3-4.

World Bank. **Labor taxes and Employment in the Eu8**, Quarterly Economic Report April, 2005.

Yapraklı, Sevdâ. “Enflasyon Ve Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki: Türkiye İçin Eş-Bütünleşme Ve Nedensellik Analizi”. **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 2, 2017, s. 287-301.

Yargıtay 22. Hukuk Dairesi, Gerçek Ücretin Tespiti (E. 2015/25693 K. 2018/4193

Yavuz, Cevdet. **Borçlar Hukuku Dersleri (Özel Hükümler)**, Beta Yayınları, İstanbul, 2012.

Yenal, Oktay. **Cumhuriyetin İktisat Tarihi**, Türkiye İş Bankası Yayınları, 1. Baskı.İstanbul:2010.

Yenihan, Bora. Bir Sosyal Politika Aracı Olarak Sosyal Güvenlik: Dünya’da ve Türkiye’de Gelişimi Üzerine Bir İnceleme, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt: 15, Sayı / N: 30, ss. 177-196, 2017, s.180.

Yeşim, Helhel ve Demir Yakup. Türkiye’de Vergi Gelirleri Ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1975-2011 Dönemi, **Üçüncü Uluslararası Sürdürülebilir Kalkınma Sempozyumu**, 31 Mayıs - 01 Haziran 2012, Saraybosna, s.34.

Yıldırım, Kadir. Osmanlı Çalışma Hayatında İşçi Örgütlenmesi ve İşçi Hareketlerinin Gelişimi (1870-1922), (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2011.

Yılmaz, Gülay Akgül. Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifelerinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Açısından Değerlendirilmesi, **Marmara Ün. İİBF Dergisi**, 2006, Cilt 21, ss. 255-256.

Yurttagüler, İpek ve Sinem Kutlu Horvath. “Dolaylı Vergi Gelirleri ve Enflasyon İlişkisi: Türkiye Üzerine bir Araştırma”. **EKEV Akademi Dergisi**, Cilt: 91, 2022, ss. 126-139.

Yücel, Kadriye Gül. **Asgari Ücretin Belirlenmesi Ve Vergilendirilmesi: Adalet Bağlamında Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Ankara, 2020.

Yüksel, Cihan. “Vergi Tarifelerinin Matematiksel ve Grafikselsel Yorumu”, **Bulletin of Economic Theory and Analysis**, Cilt: 2, Sayı: 1, 2017, ss. 31-62,

Yüksel, Hasan, “Emek Kavramının Ortaya Çıkışında Rol Oynayan Tarihi Dönüm Noktalarının Süreç Merkezli Değerlendirilmesi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:19, Sayı:2, 2014, ss.267.

135 No’lu İLO Tavsiye Kararları

311 Sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği

319 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği