

30760

**TÜRKİYE'DE**  
**ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNİN**  
**VERGİ ADALETİ AÇISINDAN**  
**DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Temel Gürdal**

**Hacettepe Üniversitesi**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU**  
**DOKÜMANTASYON MÜHÜRÜ**

**Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin Maliye Anabilim**  
**Dalı için öngördüğü YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak**  
**hazırlanmıştır.**

**Ankara**  
**Aralık, 1994**

**Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne**

**İşbu çalışma jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.**

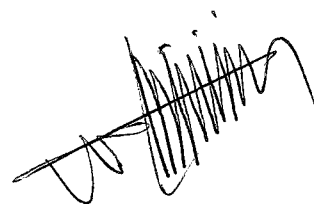
**Başkan Profesör Dr. Sadık Kırbaş (Danışman)**



**Üye Profesör Dr. Abdurrahman Akdoğan**



**Üye Yrd. Doçent Dr. Nurettin Bilici**



**Onay**

**Yukarıdaki imzaların adıgeçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.**

**26/01/1995**

**Profesör Dr. Hüsnü Arıcı**  
**Enstitü müdürü**



## ÖZET

Bu tezde ilk olarak vergi adaletinin kuramsal temelleri incelenmiştir. Vergi adaletinin içerdiği belirsizlikler konu ile ilgili kesin yargılara ulaşılmasını belli ölçüde engellemekle birlikte, genel olarak ücretlerin adaletsiz bir vergilendirmeye tabi olduğu görülmüştür. Özellikle vergi adaleti yaklaşımlarından yatay adaletin esas alındığı bu tezde ücretlerin hem kendi içersinde, hem diğer gelir unsurlarına göre, hem de diğer ödeme gücü unsurlarına sahip olanlara göre adaletsiz bir şekilde vergilendirildiği sonucuna ulaşılmıştır.

Ücretlerin oldukça fazla vergiyle karşı karşıya olması-gelir vergisi, damga vergisi,dolaylı vergiler, yansıtılan vergiler, enflasyon vergisi, askerlik hizmeti vergisi, ekonomik denge vergisi, sosyal güvenlik vergileri, tasarrufu teşvik kesintileri- sonucu ücretler üzerindeki vergi yükü kabul edilemez düzeylere ulaşmıştır. Ücretlerin vergilendirme teknikleri de bir çok yönden adaletsizliği artıracak bir içeriğe sahiptir.

Tezde, ücretler üzerindeki ağır ve adaletsiz vergilendirmenin sona erdirilmesi, en azından azaltılması açısından, ilk bölümde ortaya konulan vergi adaleti yaklaşımlarından özellikle yatay adaletin gerçekleşmesi için söz konusu olan önerilerin, zaman geçirmeden yürürlüğe girmesinin gerektiği ortaya koyulmuştur. Bu bakımdan ilk dilime uygulanan oranın düşürülmesi, gelir dilimleri ve indirimlerinin enflasyona endekslenmesi, ücret gelirinin vergilendirilmesinde ücretin elde edilmesi ve sürdürülmesiyle ilgili giderlerin indirilmesi, ücret gelirinin kesinti yöntemiyle fakat elde edildikten bir yıl sonra vergilendirilmesi, en az geçim indiriminin yeniden uygulamaya konulması, özel indirim tutarlarının anlamlı bir düzeye çıkarılması, ücret artışlarının; dolaylı vergileri, yansıtılan vergileri ve enflasyonun olumsuz etkilerini giderecek şekilde düzenlenmesi gibi öneriler önem taşımaktadır. Ancak bu önerilerin gerçekleştirilmesinin önünde, rasyonel olmayan harcama politikası, vergi idaresinin yapısından kaynaklanan nedenler, vergi gelirlerinde büyük azalışların olacağı endişesi ve ücretlerin vergilendirilmesindeki adaletsizliğin tüm boyutlarıyla ortaya koyulmamış olması gibi önemli engeller bulunmaktadır.

## SUMMARY

In this thesis, theoretical foundations of the tax equity have been examined firstly. Even though the existence of doubt regarding the fairness in taxation prevents to reach certain conclusions in some extend, it, in general, can be seen that taxation on wages have no equity consideration. In particular, this thesis which based crucially on the horizontal equity approach, points out the conclusion that wages in both within the various wage groups and other types of income groups, as well as other groups that have different spending power and ability to pay are being to taxed without having an equity criteria.

Due to tact that wages are face to face several taxes income tax, stamp for duty, indirect tax, reflective tax, inflation tax, military duty tax, economic balance tax, social security tax, deductions to encourage savings- the tax burden over the wage income has increased an unbearable level, the techniques of taxation, in terms of contents on wages have also augmented unfairness in many aspects.

In this thesis for the purpose of eliminating the heavy and unfair taxation, at least reducing its burden on wages, the first section based on the horizontal tax equity, one of the equity approach, came to conclusion that advocated suggestions have to be applied as early as possible. For this purpose, following suggestions must be taken into consideration: Tax rate in the first income level in the tax schedule must be reduced; in come levels and deductions have to be indexed according to inflation; in the taxation of wage income, the certain expenses arising during the income earning process have to be deducted from the taxable wage income; wage income must be taxed by the stoppage methods however, tax must be levied on the wage income after one year of achieving it; minimum life standard methods must be reconsidered in practice; the amount of special deductions must be readjusted and wage increases must eliminate the negative impacts of indirect taxes, reflective taxes and inflation as well.

In the application of these suggestions, however there are some serious obstacles, such as irrational expenditure policies, structural problems existing in the tax administration, fear of generating large amount of loss in the tax incomes and lack of information regarding the impact of unfair taxation on the wage income.



## İÇİNDEKİLER

|                   | Sayfa no |
|-------------------|----------|
| ÖZET .....        | i        |
| SUMMARY .....     | ii       |
| İÇİNDEKİLER ..... | iv       |
| ÖNSÖZ .....       | vii      |
| GİRİŞ .....       | 1        |

### BİRİNCİ BÖLÜM VERGİDE ADALETİN KURAMSAL TEMELLERİ

|                                                        |    |
|--------------------------------------------------------|----|
| I. ADALET VE VERGİ ADALETİ KAVRAMLARI .....            | 5  |
| A) Adalet .....                                        | 5  |
| B) Vergi Adaleti .....                                 | 7  |
| 1. Vergilemede Matematik Adalet .....                  | 9  |
| 2. Pasif Vergi Adaleti (Şahsi Vergi Adaleti) .....     | 9  |
| 3. Aktif Vergi Adaleti (Vergi Eşitçiliği) .....        | 10 |
| II. VERGİ ADALETİNİ GERÇEKLEŞTİRMENİN ÖNEMİ .....      | 11 |
| III. VERGİ ADALETİ VE VERGİ GELİRLERİ .....            | 13 |
| IV. VERGİ ADALETİNİ GERÇEKLEŞTİRMEDE YAKLAŞIMLAR ..... | 17 |
| A) Fayda Yaklaşımı .....                               | 18 |
| B) Ödeme Gücü Yaklaşımı .....                          | 19 |
| 1. Ödeme Gücünün Göstergeleri .....                    | 20 |
| 2. Ödeme Gücünün Gerçekleştirilme Teknikleri .....     | 21 |
| a) En Az Geçim İndirimi .....                          | 21 |
| b) Artan Oranlılık .....                               | 23 |
| c) Ayırma Kuramı .....                                 | 25 |
| C) Fedakarlık Yaklaşımı .....                          | 27 |
| D) Genellik İlkesi .....                               | 28 |
| E) Vergide Eşitlik İlkesi .....                        | 30 |
| F) Nisbilik İlkesi .....                               | 31 |
| G) Yatay ve Dikey Adalet .....                         | 32 |
| H) Yeniden Dağıtım İlkesi .....                        | 33 |
| I) Ekonomik Tüketim Yaklaşımı .....                    | 34 |
| İ) Rawls'ın Adalet Yaklaşımı .....                     | 34 |
| J) Hobbes'in Adalet Yaklaşımı .....                    | 35 |
| V. VERGİ ADALETİNİ ETKİLEYEN UNSURLAR .....            | 35 |

|                                                                        |           |
|------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>V. VERGİ ADALETİNİ ETKİLEYEN UNSURLAR</b> .....                     | <b>35</b> |
| A) Verginin Tarh Yöntemleri ve Vergi Adaleti.....                      | 35        |
| 1. Karineler Yöntemi.....                                              | 35        |
| 2. İdarece Takdir Yöntemi .....                                        | 36        |
| 3. Götürü Yöntem .....                                                 | 36        |
| 4. Beyan Yöntemi .....                                                 | 37        |
| B) Verginin Ödenmesi ve Vergi Adaleti .....                            | 38        |
| C) Vergi Adaletinin Gerçekleşmesinde Yapısal Etkenler .....            | 39        |
| 1. Siyasal Yapı .....                                                  | 39        |
| 2. Ekonomik Yapı .....                                                 | 40        |
| 3. Mali Yapı.....                                                      | 43        |
| 4. Sosyal Yapı .....                                                   | 43        |
| D) Vergi Adaletinin Gerçekleşmesinde Psikolojik Etkenler .....         | 44        |
| 1. Vergi Ahlakı.....                                                   | 44        |
| 2. İzlenen Maliye Politikaları ile İlgili Mükelleflerin Algıları ..... | 45        |
| E) Vergi Yüğü ve Vergi Adaleti.....                                    | 46        |
| F) Vergi Adaletini Etkileyen Diğer Unsurlar .....                      | 47        |
| Bölüm Sonu Notları .....                                               | 52        |

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **TÜRKİYE'DE ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ**

|                                                                       |           |
|-----------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>I. ÜCRETLERİN VERGİYE TABİ OLMASI</b> .....                        | <b>56</b> |
| A) Ücret Kavramı ve Unsurları .....                                   | 56        |
| 1. Ücret Kavramı .....                                                | 56        |
| 2. Ücretin Unsurları .....                                            | 57        |
| B) Ücret Üzerindeki Vergiler.....                                     | 59        |
| 1. Türkiye'de Ücretlerin Vergilendirilmesinin Tarihi Gelişimi.....    | 60        |
| 2. Ücret Gelirlerinin Elde Edilmesi Sırasında Vergilendirilmesi ..... | 61        |
| a) Gelir Vergisi.....                                                 | 61        |
| b) Damga Vergisi .....                                                | 62        |
| 3. Ücret Gelirlerinin Harcanma Sırasında Vergilendirilmesi .....      | 63        |
| a) Dolaylı Vergiler .....                                             | 63        |
| b) Yansıtılan Vergiler .....                                          | 64        |
| 4. Ekonominin Yapısı Nedeniyle Ücretlerin Vergilendirilmesi .....     | 66        |

|                                                                |           |
|----------------------------------------------------------------|-----------|
| a) Enflasyon Vergisi .....                                     | 66        |
| b) Ekonomik Denge Vergisi .....                                | 69        |
| 5. Ücretler ve Askerlik Hizmeti Vergisi.....                   | 69        |
| <b>II. GELİR VERGİSİ VE ÜCRET GELİRLERİNİN</b>                 |           |
| <b>VERGİLENDİRİLMESİ.....</b>                                  | <b>70</b> |
| A)"Vergiye Doğuran Olay ve Ücretlerde "Elde Etme" .....        | 70        |
| B) Ücretlerin Vergilendirme Yöntemleri.....                    | 72        |
| 1. Gerçek Usul.....                                            | 72        |
| a) Kaynakta Kesme Yöntemi.....                                 | 74        |
| b) Ücretler İçin Yıllık Beyanname Verilmesi.....               | 74        |
| 2. Ücretlerin Vergilendirilmesinde Götürü Usul.....            | 75        |
| C) Ücretlere Uygulanan Vergi Tarife Yapısı .....               | 76        |
| D) Ücretlerin Vergilendirilmesinde İstisna ve Muaflıklar ..... | 79        |
| 1. Ücretlere İlişkin İstisnalar .....                          | 80        |
| a) Ücret Ödemelerindeki İstisnalar .....                       | 80        |
| b) Gider Karşılıklarında İstisnalar.....                       | 83        |
| c) Tazminat ve Yardımlardaki İstisnalar .....                  | 83        |
| d) Vatan Hizmetleri Yardımlarında İstisnalar .....             | 85        |
| e) Teçhizat ve Tayin Bedellerinde İstisnalar.....              | 86        |
| f) Tahsil ve Tatbikat Ödemelerindeki İstisnalar .....          | 86        |
| g) Teşvik, İkramiye ve Mükafatlarda İstisnalar.....            | 87        |
| 2. Muaflıklar .....                                            | 87        |
| E) Ücretlilere Vergi İadesi .....                              | 88        |
| <b>III. ÜCRET GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ VERGİLER DIŞINDAKİ</b>      |           |
| <b>KESİNTİLER .....</b>                                        | <b>89</b> |
| A) Çalışandan Yapılan Doğrudan Kesintiler .....                | 89        |
| 1. Sosyal Güvenlik Kesintileri.....                            | 89        |
| a) Emekli Sandığı Kesintisi.....                               | 90        |
| b) SSK Kesintisi .....                                         | 90        |
| c) OYAK Kesintisi .....                                        | 90        |
| 2. Tasarrufu Teşvik Primi Kesintisi.....                       | 91        |
| 3. İşçi Sendikalarına Ödenen Aidatlar .....                    | 91        |
| B) İşverenden Çalışan Adına Kesilenler.....                    | 92        |
| 1. Sosyal Güvenlik Kesintileri.....                            | 92        |

|                                                             |           |
|-------------------------------------------------------------|-----------|
| 3. Konut Edindirme Yardımı.....                             | 93        |
| <b>IV. ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜ .....</b>             | <b>94</b> |
| A) Ücretlerin Gelir Vergisi Yüğü .....                      | 95        |
| 1. Asgari Ücret Üzerindeki Gelir Vergisi Yüğü .....         | 95        |
| 2. Devlet Memur Maaşları Üzerindeki Gelir Vergisi Yüğü..... | 96        |
| 3. OECD Ülkelerinde Ücretlerin Gelir Vergisi Yüğü .....     | 98        |
| B) Ücretler Üzerindeki Vergi Yüğü (Dar Anlamda) .....       | 98        |
| C) Ücretler Üzerindeki Vergi Yüğü(Geniş Anlamda).....       | 100       |
| 1. Ücretler Üzerindeki Vergi Yüğü (1).....                  | 100       |
| 2. Ücretler Üzerindeki Vergi Yüğü (2).....                  | 104       |
| D) Ücretlilerin Vergi Yüğü.....                             | 105       |
| 1. Ücretlilerin Gelir Vergisi yüğü .....                    | 105       |
| 2. Ücretlilerin Dolaylı Vergi yüğü .....                    | 105       |
| 3. Ücretlilerin Efektif Vergi Yüğü .....                    | 108       |
| E) Ücretler Üzerindeki Vergi Baskısı.....                   | 112       |
| İkinci Bölüm Notları .....                                  | 114       |

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNİN VERGİDE ADALET AÇISINDAN ANALİZİ

|                                                                                         |            |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>I. ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNİN VERGİ ADALETİ<br/>AÇISINDAN İNCELENMESİ .....</b> | <b>121</b> |
| A) Ücret Kavramının Değerlendirilmesi.....                                              | 121        |
| B) Vergi Konusu Olarak Ücretlerin Değerlendirilmesi .....                               | 124        |
| C) İstisna ve Muafiyetlerin Vergi Adaleti Açısından<br>Değerlendirilmesi .....          | 131        |
| 1. Vergi Adaletini Bozucu Nitelikteki İstisna ve Muafiyetler .....                      | 133        |
| 2. Vergi Adaletini Sağlayıcı Nitelikteki İstisna ve Muafiyetler...                      | 134        |
| D) Ücretlere Uygulanan Vergi Tarifesinin Değerlendirilmesi.....                         | 136        |
| E) Ücretlerde "Verginin Ödenmesi"nin Değerlendirilmesi .....                            | 140        |
| F) En Az Geçim İndiriminin Değerlendirilmesi .....                                      | 143        |
| G) Özel İndirimin Değerlendirilmesi .....                                               | 146        |
| H) Ücretlerde Özel Gider İndiriminin Değerlendirilmesi.....                             | 149        |
| I) Ücretlerin Ağır Bir Vergiye Tabi Tutulmasının Etkileri ve                            |            |

|                                                                                                      |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| I) Ücretlerin Ağır Bir Vergiye Tabi Tutulmasının Etkileri ve Değerlendirilmesi .....                 | 151 |
| <b>II. ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ADALETİN</b>                                                  |     |
| SAĞLANMASINA İLİŞKİN ÖNERİLER.....                                                                   | 152 |
| A) Ücret Ödemeleri ve Gelir Vergisinin Konusu .....                                                  | 153 |
| B) Ücret Gelirlerine Uygulanacak Vergi Tarifesine İlişkin Öneriler... ..                             | 154 |
| 1. İlk Dilim Miktarının Düzenlenmesi .....                                                           | 154 |
| 2. Gelir Vergisi Tarifesindeki Oranlar ve Özellikle İlk Dilime Uygulanan Oranın Düşürülmesi .....    | 155 |
| 3. Ücretlere Farklı Bir Tarife Yapısının Uygulanması.....                                            | 157 |
| 4. Gelir Vergisi Dilimleri ve İndirimlerin Enflasyona Endekslenmesi .....                            | 158 |
| 5. Ücret ve Maaşların Diğer Gelirlerle Birleştirilmeden Vergilendirilmesi .....                      | 160 |
| C) Ücret Gelirlerinin Kesinti Yöntemiyle Fakat Elde Edildikten Bir Yıl Sonra Vergilendirilmesi ..... | 160 |
| D) Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinde Gelirin Safılığı İlkesinin Uygulanması.....               | 163 |
| E) İstisna, İndirim ve Muafiyetlerin Vergi Adaletine Uygun Olarak Düzenlenmesi .....                 | 165 |
| 1. Anlamına Uygun Bir En Az Geçim İndirimi.....                                                      | 166 |
| 2. Özel İndirim Tutarlarının Artırılması.....                                                        | 167 |
| F) Dolaylı Vergilere İlişkin Öneriler .....                                                          | 169 |
| G) Yansıtılan Dolaylı ve Dolaysız Vergiler .....                                                     | 170 |
| H) Askerlik Hizmeti Vergisinin Düşürülmesi.....                                                      | 170 |
| I) Enflasyon Vergisine İlişkin Öneriler.....                                                         | 170 |
| İ) Ücretler Üzerindeki Fon ve Kesintilerin Kaldırılması .....                                        | 171 |
| J) Vergi İadesi.....                                                                                 | 171 |
| <b>III. ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ADALETİN</b>                                                 |     |
| GERÇEKLEŞTİRİLMESİNİN ÖNÜNDEKİ ENGELLER .....                                                        | 173 |
| A) Kamu Harcama Politikasının Rasyonel Olmaması.....                                                 | 173 |
| B) Devletin Ücret Dışı Kesimi Etkin Bir Şekilde Vergilendirememesi .....                             | 174 |
| C) Vergi Gelirlerinde Büyük Azalışların Ortaya Çıkacağı Endişesi ....                                | 174 |
| D) Seçmen Çoğunluğunun Vergi Mükellefi Olmaması .....                                                | 175 |

|                                                                                                       |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| E) Vergi İdaresinin Yapısı.....                                                                       | 175 |
| F) Ücretlerin Vergilendirilmesindeki Adaletsizliğin Tüm<br>Boyutlarıyla Ortaya Koyulmamış Olması..... | 176 |
| . Üçüncü Bölüm Notları.....                                                                           | 177 |
| SONUÇ .....                                                                                           | 180 |
| KAYNAKÇA .....                                                                                        | 185 |



## TABLOLAR VE ÇİZELGELER LİSTESİ

| Tablo no                                                                                               | Sayfa no |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| Tablo 1:Türkiye'de Enflasyon Vergisinin Gelişimi.....                                                  | 68       |
| Tablo 2:Götürü Usule Tabi Hizmet Erbabının Safi Ücret Tutarları(Yıllık).....                           | 76       |
| Tablo 3:1950 -1980 Döneminde Uygulanan Gelir Vergisi Tarifeleri.....                                   | 77       |
| Tablo 4:1981-1985 Döneminde Uygulanan Gelir Vergisi Tarifeleri .....                                   | 77       |
| Tablo 5:1986-1994 Döneminde Uygulanan Gelir Vergisi Tarifeleri .....                                   | 78       |
| Tablo 6:Kalkınmada Öncelikli Yörelerdeki Tarife Yapıları .....                                         | 79       |
| Tablo 7:Vergi İadesi Dilim ve Oranları .....                                                           | 88       |
| Tablo 8:1965-1994 Yılları Arasında Emekli Sandığı Kesinti Oranları<br>(Çalışanlar İçin).....           | 90       |
| Tablo 9 İşçiden Doğrudan Kesilen SSK Kesinti Oranları .....                                            | 90       |
| Tablo 10:Tasarruf Teşvik Primi Kesinti Oranları (Çalışandan Kesilen).....                              | 91       |
| Tablo 11:Emekli Sandığı ve SSK İşveren Kesinti (Katkı) Oranları .....                                  | 92       |
| Tablo 12:Tasarrufu Teşvik Primi Oranları .....                                                         | 93       |
| Tablo 13:Konut Edindirme Yardımı Tutarları.....                                                        | 93       |
| Tablo 14:Asgari Ücretin Gelir Vergisi Yükünün Gelişimi .....                                           | 96       |
| Tablo 15:Devlet Memurlarının Gelir Vergisi Yüğü( 1994 Mayıs) .....                                     | 97       |
| Tablo 16:Çeşitli Mesleklerdeki Memur Maaşları Üzerindeki Gelir Vergisi<br>Yüğü (1990 2. Yarıyıl) ..... | 97       |
| Tablo 17:OECD Ülkelerinde Ortalama Bir İşçinin Gelir Vergisi Yüğü .....                                | 98       |
| Tablo 18:Asgari Ücret Üzerindeki Vergi Yüğü .....                                                      | 99       |
| Tablo 19:Asgari Ücret Üzerindeki Vergi Yüğü (1).....                                                   | 101      |
| Tablo 20:Devlet Memurlarının Vergi Yüğü (1994 Nisan) .....                                             | 102      |
| Tablo 21:OECD Ülkelerinde Ücretli Üzerindeki Vergi Yüğü .....                                          | 102      |
| Tablo 22:OECD Ülkelerinde Vergi Yüğü ve Ücretlerin Vergi Yüğü'nün<br>Karşılaştırılması .....           | 103      |
| Tablo 23:Asgari Ücret (İşgücü Maliyeti) Üzerindeki Vergi Yüğü (2).....                                 | 104      |
| Tablo 24:Yıllar İtibarıyla Ücretlerin Gelir Vergisi Yüğü'nün Gelişimi.....                             | 105      |
| Tablo 25:1987-1991 Ücretlilerin Dolaylı Vergi Yükleri .....                                            | 106      |
| Tablo 26:Yurt İçi Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergiler İçindeki Payları .....                           | 107      |
| Tablo 27:Ücretlilerin Dolaylı Vergiler İçindeki Payı.....                                              | 107      |
| Tablo 28:Ücretlilerin Vergilerinin GSYİH'deki Payları.....                                             | 108      |
| Tablo 29:Maaş ve Ücretlerin Milli Gelirdeki Payı .....                                                 | 109      |

|                                                                                                      |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tablo 30:Ücretlilerin Ödedikleri Vergiler .....                                                      | 110 |
| Tablo 31:Ücretlerin Efektif Vergi Yükleri.....                                                       | 110 |
| Tablo 32:Faktör Gelirlerinin Efektif Vergi Yükleri .....                                             | 110 |
| Tablo 33:Ücretlerin Efektif Vergi Yükünün Diğer Kesimlerin Vergi Yükü ile<br>Karşılaştırılması ..... | 111 |
| Tablo 34:Ücretler Üzerindeki Vergi Baskısı .....                                                     | 112 |
| Tablo 35:OECD Ülkelerinde Gelir Vergisinin İlk Dilimi ve Oranı .....                                 | 139 |
| Tablo 36:İstihdam Edilenler ve İşteki Durumları .....                                                | 140 |
| Tablo 37:Ücretlilerin Gelir Vergisi ve Toplam Vergilerdeki Payı.....                                 | 141 |
| Tablo 38:Asgari Ücretli Üzerindeki Faiz Maliyeti (1993) .....                                        | 142 |
| Tablo 39:Her Ay Ödenen Gelir Vergisinin Bir Yıl Sonraki Değeri.....                                  | 142 |
| Tablo 40:En Az Geçim İndirimi Miktarları .....                                                       | 144 |
| Tablo 41:Genel ve Özel İndirimlerin Nominal ve Reel Değerleri .....                                  | 147 |
| Tablo 42:Özel İndirim Tutarlarının Asgari Ücret İçindeki Oranları.....                               | 148 |

## ÖNSÖZ

Adaletin ve dolayısıyla vergi adaletinin sağlanması, devletin en önemli varlık nedenlerindendir. Hiçbir ekonomik durum, devletin, bu varlık nedenini gerçekleştirmemesine gerekçe olamaz. Türkiye'de vergilendirmede ve özellikle ücretlerin vergilendirilmesinde adaletsizliğin olduğu yaygın olarak dile getirilmektedir. Bu durum, devletin, adaleti sağlayacak yerde adaletsizliğin kaynağı olduğu anlamına gelmektedir.

Bu tezde, Türkiye'de ücretlerin vergilendirilmesinin, vergi adaleti açısından değerlendirilmesi yapılmıştır. Bunun için öncelikle vergi adaleti açıklanmış, sonra Türkiye'de ücretlerin vergilendirilmesi ile ilgili düzenlemeler ortaya konulmuş ve söz konusu düzenlemeler vergi adaleti açısından değerlendirilmiştir.

Türkiye'de ücretlerin vergilendirilmesinin değerlendirilmesini yapmayı güçleştiren ilk etken vergi adaletinin belirsizliğidir. Konunun incelenmesini güçleştiren önemli etkenlerden bir diğeri de ücretlilerin sayısı ve vergilendirilmesi ile ilgili yeterli istatistiklerin olmaması, olan istatistiklere de normal yollardan ulaşılmasının engellenmesidir. Bu tezde, yukarıda söz konusu edilen etkenlerin elverdiği ölçüde konu değerlendirilmiş ve vergilendirmede bile olsa adaletsizliğin kabul edilebilir bir gerekçesinin olamayacağı yaklaşımla, ücretlerin vergilendirilmesinde adaletsizliğin giderilmesine ve dolayısıyla vergi adaletine yaklaşmaya yönelik öneriler ortaya koyulmuştur.

Çalışmamla ilgili değerli eleştirilerinden dolayı sayın Harun Özdemir'e, konuyla ilgili çeşitli istatistikleri edinmemdeki katkılarından dolayı sayın Fuat Erdal'a ve A.Ü. SBF'li arkadaşlara, eleştiri ve katkılarından dolayı sayın Doç. Dr. Osman Pehlivan'a ve özellikle çalışmamın her aşamasındaki eleştiri, öneri ve katkılarından dolayı tez danışmanım sayın Profesör Dr. Sadık Kırbaş'a teşekkür ederim.

## GİRİŞ

Devletin varlık nedenlerinden ve en önemli fonksiyonlarından olan adaletin vergilendirmede gerçekleşmemesi ciddi sorunlara neden olabileceği gibi, devletin varlık nedeninin bir ölçüde ortadan kalkması sonucunu doğuracaktır. Bundan da öte, görevi adaleti sağlamak olan devletin, vergilendirme yoluyla adaletsizliğin kaynağı haline gelmesi, toplumsal barış ve huzuru bozabilecek ciddi tehlikelere yol açabilecektir.

Vergilendirme devletin tüm hizmetlerini görebilmesi için gereken finansmanı sağlamanın en önemli aracı olması bakımından ayrı bir öneme sahiptir. Vergilendirmenin adaletsiz vergi yükü dağılımına neden olacak bir şekilde düzenlenmiş olması, vergiye ve idareye karşı tepkileri artıracak, verginin amacına ulaşmasını önleyecektir.

Bir çok tarihi olayın temelinde vergiye karşı tepkilerin yattığı bilinmektedir. Vergilendirme adil olma niteliğini yitirdiği zaman, "vergi kaçırma"dan, "toplumsal isyan ve ihtilaller"e kadar varabilen tepkilerle karşılaşılacaktır. Adaletli vergilendirme, toplumda vergi ahlakının gelişmesini sağlayarak uzun dönemde vergi denetimlerinin sağlayamayacağı ölçüde vergi kayıp ve kaçaklarını önleyici rol oynayabilecektir. Vergi yükü dağılımında adaletsizliğe yol açan düzenlemeler uzun süre devam ettiğinde ise toplumda vergi kaçırma konusundaki eğilimler artacaktır. Bu durumda çözüm için uygulamaya konulan ağır cezalar ve vergi denetimleri pek fazla fayda sağlayamayacaktır.

Ülkemizde son yıllarda vergi ve maliye ile ilgili olarak düzenlenen panel, konferans ve kongrelerde vergi sistemimizin adil olmadığı üzerinde durulmaktadır. Hemen her yıl hazırlanan vergi

reform tasarılarının en önemli amaçlarından biri de vergi sistemimizi daha adil hale getirmek olarak belirtilmektedir.

Vergilendirmede adaletin olmadığı konusundaki tartışmaların yoğunlaştığı alanlardan birisi de ücretlerin vergilendirilmesidir. Ücretler üzerinden alınan gelir vergisi toplam gelir vergisinin yarısını aşmıştır. Bu durum gelir vergisinin bir "ücret" vergisi haline geldiği şeklinde de ifade edilmektedir. Ülkemizde vergi yükü gelişmiş ülkelerin vergi yükünden düşüktür. Buna karşın ücretler üzerindeki vergi yükü gelişmiş ülkelerdeki ücretler üzerindeki vergi yükünden oldukça fazladır.

Vergi mükellefleri içerisinde en büyük kesimi oluşturan ücretlilerin, vergilendirmede adaletsizliğe uğradığına ilişkin yaygın kanaat ve konuyla ilgili istatistiklerin söz konusu kanaati destekler nitelikte olması, konunun araştırılmasının önemli gerekçelerindendir.

Tez konusu "Türkiye'de ücretlerin vergilendirilmesinin vergi adaleti açısından değerlendirilmesi" olarak belirlenmiştir. Böylece çalışmanın sınırları da çizilmiş olmaktadır.

Çalışmada "Türkiye'de" ücretlerin vergilendirilmesi inceleneceğinden ücretlerin değişik ülkelerdeki vergilendirilmesi araştırmanın kapsamı dışında bırakılmıştır. Ancak değişik ülke uygulamaları Türkiye'deki uygulamaların değerlendirilmesi açısından dikkate alınmıştır. Bu çerçevede çeşitli ülkelerle özellikle vergi yükü karşılaştırmaları yapılarak bir takım bulgulara ulaşılmaya çalışılmıştır.

Çalışmada ücretlerin vergilendirilmesinin "vergi adaleti" açısından değerlendirilmesi yapılacaktır. Ücretlerin vergilendirilmesi, verginin verimliliği veya etkinliği açısından veya rasyonel vergilemenin diğer ilkeleri açısından değerlendirilmeyecektir.

Ücretlerin vergi adaleti açısından değerlendirmesini yapmak bakımından çalışmada ilk olarak vergi adaleti incelenmiştir. Ancak çalışmanın konusu vergi adaletini tüm boyutlarıyla ortaya koymak da

değildir. Bununla birlikte çalışmanın değerlendirme ölçütünün vergi adaleti olması, vergi adaletini genel olarak ortaya koymayı gerekli kılmıştır. Vergi adaleti teorik yönünün yanında, tüm vergi sistemiyle ve hatta devletin siyasi ve ekonomik yapısına kadar bir çok unsurla ilişkili olarak açıklanabilir. Ancak burada konu bu boyutlarıyla değil ücretlerin vergilendirilmesini değerlendirmeye esas olabilmesi açısından gerektiği ölçüde açıklanacaktır.

Bu çalışmanın amacı Türkiye'de ücretlerin vergilendirilmesinin vergi adaleti açısından değerlendirilmesini yaparak ücretlerin vergilendirilmesinin vergi adaletine uygunluğunu saptamak ve ortaya çıkan bulgular çerçevesinde vergi adaletine uygun olmayan yönler varsa düzeltilmesi için nasıl bir vergilendirme yapılması gerektiğini ortaya koymaktır.

Bu amacı gerçekleştirmek bakımından vergi adaletinin ne olduğu ve nasıl gerçekleşeceği ile ilgili yaklaşımlar incelenmiş ve önemli belirsizlikler içeren vergi adaleti ve bunun gerçekleştirilmesi sorununun elverdiği ölçüde ülkemizdeki ücretlerin vergilendirilmesi değerlendirilmiştir.

Çalışmada kullanılan referans yöntemi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetmeliği esaslarına uygun olarak belirlenmiştir. Bu nedenle referanslar metin içerisinde verilmiş ancak metin içerisinde verilmesi bütünlüğü bozabilecek referans ve bilgiler bölüm sonu notu olarak belirtilmiştir.

Çalışma, giriş ve sonuç dışında üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde adalet ve vergi adaleti kavramları ile vergi adaletini gerçekleştirme konusundaki yaklaşımlar ele alınmıştır. Ayrıca vergi adaletini etkileyen unsurlara da ücretlerin vergilendirilmesini değerlendirmede belirgin etkisi olması ölçüsünde yer verilmiştir.

İkinci bölümde Türkiye'de ücretlerin üzerindeki vergiler ve bunlar içinde ücretleri asıl olarak konu alan gelir vergisinin ücretleri vergilendirmeye ilişkin hükümleri açıklanmıştır. Bu bölümde ayrıca

Ücretler üzerinde vergi yükü çeşitli açılardan incelenmiş ve OECD lkeleriyle karşılaştırmalar yapılmıştır.

Son bölümde Türkiye'de ücretlerin vergilendirilmesinin değerlendirilmesi yapılmıştır. Değerlendirmede vergi adaleti yaklaşımlarından yatay (ve dikey) adalet esas alınmakla birlikte, ayırma kuramı çerçevesinde de bir takım değerlendirmelere yer verilmiştir. Bu bölümde ücretlerin vergilendirilmesindeki adaletsizlikler ortaya koyulduktan sonra ücretlerin vergi adaletine uygun olarak vergilendirilmesi çerçevesinde en azından ücretler üzerindeki vergi adaletsizliğini azaltmak bakımından önem taşıyan öneriler ortaya koyulmuştur. Son olarak ücretlerin vergi adaletine uygun olarak vergilendirilmesi için belirtilen önerilerin uygulanmasında karşılaşılabilecek engeller kısaca açıklanmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİDE ADALETİN KURAMSAL TEMELLERİ

#### I. ADALET ve VERGİ ADALETİ KAVRAMLARI

##### A) Adalet

Tarih boyunca adalet kavramı değişik şekillerde tanımlanmıştır. İçeriği konusundaki tartışmalar günümüze kadar devam eden adalet kavramı, hukuk felsefesinin en önemli uğraş alanlarından birini oluşturmuştur. Adaleti, tüm hukuksal düzenlemelerin kaynağı, amacı ve varlık nedeni olarak kabul eden hukuk ekollerinin yanında, belirtilen derecede önem vermeyen hukuk ekolleri de bulunmaktadır (Çeçen 1981:8). Ancak adalet insanlık tarihi boyunca genel olarak herkes tarafından iyi, güzel ve gerekli görülerek savunulmuştur. Günümüze kadar bir türlü sınırları ve ölçüsü tam olarak ortaya konulamayan adalet kavramının tanımının yapılamaması bir tarafa bazı yazarlar bunun "boşuna bir çaba olduğunu" belirtmektedirler (Öktem 1983:50-51).

Eski Yunan felsefesinde, adalet kavramını tanımlamaya çalışan düşünürlerden özellikle Sofistler ile Sokrat, Platon ve Aristo'dan sözedilmektedir. Bunlardan MÖ.IV. yüzyıl düşünürlerinden olan Aristo, adalet kavramını dağıtıcı adalet ve denkleştirici adalet olarak ikiye ayırmıştır. Günümüzde de önemini kaybetmeyen bu kavramlardan dağıtıcı adalet "orantılı bir eşitlik düşüncesinin ürünüdür" (Aral: t.y.:131). Şeref ve malların paylaşılmasında, herkesin yeteneğine ve toplum içindeki durumuna göre kendine düşeni alması (Güriz 1992:174) ya da yetenek ve topluma katkı oranında eşit muameleye tabi tutulma (Öktem 1983:56) şeklinde tanımlanabilecek olan dağıtıcı adaletteki temel nokta insanların

yetenekleri, ihtiyaçları ve olanakları bakımından farklı olmalarının esas alınmasıdır. Söz konusu durumun bu insanlara farklı davranılmasını gerektirdiği belirtilmektedir. Buna göre, insanlar eşit durumda ise onlara eşit muamele yapılmalıdır. Buna karşılık eşit durumda olmayanlara eşit muamele yapmak ise bu adalet yaklaşımına aykırıdır (Güriz 1992:174).

Denkleştirici veya düzeltici adalet ise, "hukuki ilişkide taraf olanların eşit muamele görmesi"(Güriz 1992:175) demektir . Buna göre, kişisel özelliklerin dikkate alınmaması gerekir. "Herkes ayırteğici herhangi bir özellik dikkate alınmadan aynı biçimde ele alınmalıdır" (Aral t.y.:131).

Adalet kavramının(1) tanımlanmasında bir ayırım da yasal ve yasa üstü adalet ayırımıdır. Kanunlara uygun davranış ve tutum biçimi veya kanunları yerine getirme olarak ifade edilen yasal adaletin yanında hukuk felsefesini özellikle ilgilendiren asıl kavram yasa üstü adalettir. Çünkü kanunlara uygun olan, kanunlarca belirlenmiş olan her davranış ve ilişki biçimi mutlak adalet değildir. Söz konusu yasaların gerçekten adaleti yansıtıp yansıtmadığı önem taşımaktadır. Yasast adalet, tüm hukuk sistemlerine egemen bulunan objektif ve salt bir değer niteliğindeki adalettir (Aral t.y:127).

Bir kısım hukuk ekolleri tarafından "hukukun varlık nedeni, temel amacı ve değerlendirme lt (Güriz 1986:165) olarak belirtilen adaletin, tamamen tartışmalı bir kavram olması hatta "bütün hukuk felsefesi tarihinin adalet değerinin tartışılması üzerine yoğunlaşmış" (ktem 1983:50) olması önemini azaltmamıştır. Bununla birlikte adalete içerik kazandırmak amacıyla geliştirilen "herkese hak ettiğine göre" , "herkese ihtiyacına göre" ve" herkes kendi eserine göre" ilkeleri, söz konusu amacı gerçekleştirme bakımından tam olarak yeterli görülmemektedir (Aral t.y:196-197).

Adalet kavramının ortaya konulmasında geliştirilen hakkaniyet (nesafet) ve sosyal adalet yaklaşımları da ortadaki belirsizliği gidermeyi sağlayamamıştır. İnsanların bireysel özellikleri, farklılıkları ve spesifik olayların gözönünde tutulmasını gerektiren hakkaniyet

adaletin özüne uygun bir uygulama olarak belirtilmektedir (Öktem 1983:57).

Sosyal adalet kavramı ise sadece yasa önünde eşitlik değil fakat şans ve olanak eşitliğini içermek bakımından önem kazanmaktadır (Tuncay 1982:40-42; Öktem 1983:58-50). Sosyal adalet kavramı, tüm insanların yaşama koşullarının eşit düzeylerde ayarlanması ile insanlar arasında ayrım yapılmaması ve herkesçe kurallara uyulması esaslarını içermektedir (Çeçen 1981:30).

Adalet, diğer taraftan, devletin en önemli varlık nedenlerindendir. Bu nedenle, adaletin "zamanımıza kadar kesin bir anlam ve içeriğe sahip olamaması" insan düşüncesi ve çabasının bu konuda başarısız kalması, insanlığın adaletin gerçekleşmesine ilişkin istek ve ihtiyacını azaltmamıştır (Çeçen 1981:13,255). Söz konusu belirsizlik, devletin, "adaleti sağlama" görevini yerine getirmemesine gerekçe olamaz. Adaleti sağlayamayan devlet, en önemli varlık nedenini kaybeder.

## **B) Vergi Adaleti**

Vergi adaleti, vergi teorisinin en önemli fakat aynı zamanda en tartışmalı konularından biridir. Söz konusu kavramın tartışmalı ve belirsiz olmasında, adalet kavramının belirsizliği ve tartışmalı olması önemli bir etkidir. Devletin adaleti sağlama görevi, vergilemede adaleti sağlamanın varlık nedeniyle bağlantısını ortaya koymaktadır. Ancak vergi adaleti bunun da ötesinde devletin varlığını sürdürmesi açısından da önem taşımaktadır.

Vergilemenin en eski ve en tartışmalı prensiplerinden olan vergide adalet prensibi, farklı felsefi temellere sahip devlet teorilerine özgü bakış açıları çerçevesinde, farklı görüldüğü gibi; değişik sosyal politik ve ahlaki koşulların hakim olduğu durumlarda da farklı olarak değerlendirilmektedir. Bu bakımdan, vergi adaletinin belirlenmesinde, toplumda hakim anlayışın esas alınması gerektiğinden sözedilmektedir

(İl 1988:75). Vergi adaleti kavramındaki söz konusu belirsizlik sebebiyle bu çalışmadaki açıklamalar genel olarak batılı demokratik ülkelerde kabul edilen varsayımlar çerçevesinde yapılmıştır (2).

Vergi adaleti, verginin konulmasından, vergi idaresinin uygulamalarına ve vergi yargısına kadar tüm aşamaları içerir. Vergi adaletinin, yasama, yürütme ve yargı boyutlarının yanında yasamayla bağlantılı olan "verginin kendisinin adalete uygun olup olmadığı" konusunun dikkatten uzak tutulmaması gerekir.

Vergi ile ilgili tüm düzenlemelerin adaleti yansıtacak şekilde olması "vergi adaletinin yasama boyutunu," bu düzenlemelerin uygulama aşamasında etkin bir şekilde yürütülmesi "yürütme boyutunu," ortaya çıkan anlaşmazlıkların adaleti yansıtacak şekilde düzenlenmiş bir yargıda çözüme kavuşturulması da "yargısal boyutunu" ortaya koymaktadır. Oysa tüm bunlardan önce "verginin kendisi" adalete uygun mudur? sorusunun karşılığının bulunması gerekir. Daha açık bir ifadeyle, "adaletin gerçekleşmesine uygun olan; vergi alınmayan bir toplum mu? yoksa vergi alınan bir toplum mudur?" sorusu karşılık beklemektedir. Burada karşımıza verginin mahiyetini açıklayan, verginin dayanağını oluşturan teoriler çıkmaktadır.

Verginin dayanağını oluşturan teoriler konusunda, günümüze kadar çeşitli görüşler ileriye sürülmüştür. Günümüzde, verginin dayanağı olarak "devlet otoritesi" kabul edilmektedir. Devletin vergi almasının dayanağı, devletin sosyal malları karşılayabilmesi için duyduğu finansman ihtiyacı ve toplumu oluşturanların, kendi mali güçlerine göre adaleti yansıtacak şekilde söz konusu finansman ihtiyacını onaylayıp karşılamaya doğrudan ya da dolaylı olarak katılmaları şeklinde ifade edilebilir. Bu konunun teorik temellerinde, toplum sözleşmesi yaklaşımlarından, sosyal seçime ve vergi ile ilgili toplumsal isyanlara kadar birçok gelişmenin gözden geçirilmesinde fayda vardır. Bu ise başlıbaşına bir araştırma konusu olacak düzeydedir. Vergi adaletinin açıklanmasına ilişkin günümüze kadar süren çabalar bir takım farklı vergi adaleti kavramlarının ortaya çıkmasına yol açmıştır (3).

## 1. Vergilemede Matematik Adalet

Vergilemede matematik adalet, "vergi yükümlülerinin elde ettikleri gelir üzerinden aynı oranda vergi alınmasıdır" (Türk 1992:142). Vergilemede matematik adalet, ilkesinin uygulanması açık ve basit bir esasa dayanmaktadır. Önceleri bu ilkenin doğruluğu ve haklılığı üzerinde durulmuyordu. Sonraları vergi yükümlülerinin, elde ettikleri gelir üzerinden eş oranda vergi ödemelerinin vergilemede adaleti sağlamadığı görüşü hakim olmaya başladı.

Vergilemede matematik adalet esas alındığında aynı gelir düzeyindeki bekâr bir mükellefle evli ve beş çocuklu mükellef, aynı oranda vergi ödeyecektir. Bu durumda bekâr olan vergi yükümlüsünün üstlendiği yükümlülük evli ve dört çocuklu mükellefe göre mukayese edilemeyecek kadar azdır. Vergilemede matematik adalet anlayışının hatası, vergi mükelleflerinin şahsi durumlarını hiç dikkate almayıp, sadece vergi yükümlülerinin elde ettikleri gelirlerin miktarlarını gözönünde tutması, bu miktarlara eş oran uygulaması olarak belirtilmektedir" (Türk 1992:142).

## 2. Pasif Vergi Adaleti (Şahsî Vergi Adaleti)

Şahsî vergi adaleti olarak da ifade edilen bu yaklaşım vergi adaletinin, "vergi yükümlülerinin sadece elde ettikleri gelirlere göre değil de şahsî ve ailevî durumları gözönünde tutularak vergilendirilmeleriyle" gerçekleşeceğini öngörür (Türk 1992:143). Vergi adaletinin "herkesin ödeme gücüne göre vergilendirilmesi gibi pasif bir kavram olarak" ele alındığı bu yaklaşımda, yükümlüler sahip oldukları vergi ödeme gücüne göre vergilendirilirler (Uluatam 1971:93).

Yükümlünün sosyal ve ekonomik durumunun belirlediği ödeme gücüyle orantılı vergi ödemesi olarak belirtilen şahsî vergi adaleti çerçevesinde ortaya koyulan vergiler de şahsî vergiler olarak

bilinmektedir. Pasif vergi adaletinin gerçekleşmesi için söz konusu olan "ödeme gücünün gerçekleştirilme teknikleri" aslında bir ölçüde kişiler arasında var olan gelir ve servet dağılımındaki dengesizliği giderici özellikler içermektedir (Türk 1992:142-143). Bu bakımdan pasif vergi adaletine ödeme gücü ilkesi ile yaklaşım, aktif vergi adaletine yakınlaşmaktadır.

Pasif vergi adaletinin, gelir ve servet dağılımını değiştirmeye yönelmeyen yönü dikkate alındığında, fayda ilkesinin bu yaklaşıma daha uygun olduğu görülecektir. Çünkü, fayda ilkesi ileride belirtileceği üzere, kişiler arasında var olan gelir ve servet farklılıklarını veri olarak alır. Söz konusu farklılıkları adil kabul eder. Bu bakımdan pasif vergi adaletini fayda ilkesine dayalı olarak ortaya koyan yaklaşım aktif vergi adaletiyle tamamen farklılık göstermektedir.

Daha çok vergi yükümlülerinin vergiden sonraki karşılıklı ekonomik ve sosyal ilişkilerinde değişiklik meydana gelmemesini gerektiren vergide tarafsızlık prensibine de dayanan pasif vergi adaletinin ödeme gücüne dayalı olarak ortaya konulan biçiminin belli ölçüde gelir ve servet dağılımını düzeltecek teknikleri içerdieği görülmektedir (Türk 1992:150).

Pasif vergi adaleti yaklaşımında vergi, adaleti gerçekleştirmenin bir aracı olarak kullanılmamakta buna karşılık diğer durumlar ne olursa olsun vergi ile ilgili hususlarda adaletin gerçekleştirilmesinin gerekli olduğu dikkate alınmaktadır. Diğer bir deyişle pasif vergi adaleti vergi ile adaletin gerçekleştirilmesini değil, "vergilendirmede adaletin" gerçekleştirilmesini ortaya koymaya çalışmaktadır.

### **3. Aktif Vergi Adaleti (Vergi Eşitçiliği)**

Kişiler arasında var olan gelir ve servet dağılımındaki eşitsizlikleri gidermeye yönelik vergilendirme olarak ifade edilebilecek olan aktif vergi adaleti "vergi eşitçiliği" olarak da

adlandırılmaktadır. Bu anlayışta, adaleti sağlamanın bir aracı olarak verginin kullanılması savunulmaktadır.

Vergi adaletini, "kişiler arasında var olan servet farklarını gidermeye yönelik bir vergi sistemi gibi aktif bir kavram olarak ele alan (Uluatam 1971:93) bu yaklaşımın temelinde vergide müdahale veya ekonomik etkinlik prensibinin bulunduğu söylenebilir. Modern maliyecilere göre vergi bütün mali araçlar gibi ekonomik ve sosyal hayata müdahalede bulunmanın bir aracıdır (Türk 1992:150). Verginin ekonomik etkinlik alanı içindeki unsurlar arasında "vergi politikası ile gelir üzerine ve gelir dağılımı üzerine etki etmek suretiyle gelir dağılımında adaletin sağlanacağını" (Herekmen 1976:53) belirtilmesi aktif vergi adaletinin ekonomik etkinlik prensibiyle ilişkisini belirlemektedir. Ödeme gücünün gerektirdiğinden daha fazla bir artan oranlılığı içeren yeniden dağıtım ilkesi de aktif vergi adaletinin ortaya koyulması bakımından önem taşımaktadır (Neumark 1975:209).

Aktif vergi adaletinde söz konusu olan "vergi" aracılığıyla gerçekleştirilen bir eşitlik kavramıdır; vergide pasif adaletin gerçekleştirilmesi değil, aktif adaletin gerçekleştirilmesidir. Daha açık bir ifadeyle esas alınan, doğal adaletsizlikleri artıracak vergi adaletsizliklerinin önlenmesi değil, vergi adaletsizlikleriyle doğal adaletsizliklerin giderilmesi ve gerçek adaletin gerçekleştirilmesidir. Bu nedenle vergi adaletinden bahsetmek yerine vergi eşitçiliğinden "egalitarisme fiskal" bahsetmek mümkündür (Türk 1992:154). Görüldüğü gibi burada vergide adaletin gerçekleştirilmesi değil adaletin vergi yoluyla gerçekleştirilmesinden bahsedilmektedir.

## II. VERGİ ADALETİNİ GERÇEKLEŞTİRMENİN ÖNEMİ

Tüm toplumlar ve toplumların tüm kesimleri vergi adaletinin sağlanmasının önemi üzerinde görüş birliği içindedirler. Vergilendirmede adaletin hayati önemi olmasa verginin gereği kalmayacak, devlet finansman ihtiyacını istediği mal ve hizmete el

koyarak elde edebilecektir (Batırel, Tezel 1976:146). Her alanda olduğu gibi vergilendirme konusunda da adaletin sağlanması toplumsal huzurun vazgeçilmez şartıdır. Vergilendirmenin tarihi seyri incelendiğinde vergi adaletini sağlamanın günümüze kadar gelen ve günümüzde de önemini sürdüren temel bir çaba olduğu görülecektir (Jeze 1957:386).

Vergilere muhatap olanlar vergi adaletinin gerçekleşmesini, adalet sınırlarının dışına taşan uygulamalara maruz kalmamayı beklemektedirler. Vergilendirilenler açısından verginin kabul edilebilirlik niteliğini de adaletin gerçekleşmesi belirlemektedir. Vergi teorisinde, vergi adaletsizliği karşısında vatandaşın vergiyi reddetme hakkından söz edilmesi, verginin kabul edilebilirliği açısından vergi adaletinin temel şart olduğunu göstermektedir (Schmölders 1976:107).

Vergi adaletinin sağlanmaması durumunda vergiye karşı değişik düzeylerde direniş söz konusu olacaktır. Vergilendirme, adil olma niteliğini yitirdiği ve vergilendirmenin adil olduğuna dair olan inanç sarsıldığı ölçüde vergiye karşı direniş artacak ve hatta karşı koyulmaz boyutlara ulaşacaktır (James, Nobes 1988:87). Verginin reddi olarak da ifade edilebilecek olan (Neumark 1948:78-82) bu durum mükellefin "vergi adaletsizliklerine karşı vergiyi reddetme hakkını"(Schmölders 1976:112) kullanmasıdır.

Vergi adaletsizliği karşısında mükellefin en hafif tepkisi vergiyi kanuni şekilde reddetmek eşdeyişle, vergiden kaçınma yoluna başvurmaktır. Mükellef, vergiden kaçınma durumunda vergiye karşı direnişini ya vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmemekle veya mevzuat boşluklarını kullanarak göstermiş olacaktır.

Vergilendirmenin ancak müsadere ile açıklanabilecek düzeylere çıkması halinde vergiye karşı direnişin boyutları değişecektir. Kendisinin adaletsiz bir vergi karşısında ezildiğini hisseden mükellef, yüklerin adaletsiz dağıtıldığı ve kendisinden haksız yükümlülükler istenildiğini algıladığında, vergiye karşı direnişi artacaktır.

Mali zulmün başlaması olarak nitelendirilebilecek olan, vergi yükünün tahammül sınırının aşıldığı noktada, "vergi tepkilerinin artış kanunu" kendini hissettirecektir (Schmölders 1976:112). Vergiye karşı direniş verginin kanuni şekillerde reddi aşamasından sonra kendini, verginin kanuni olmayan şekillerde reddi olan kaçakçılık şeklinde gösterecektir.

Vergiye karşı (kanuni) direnişi ve vergi kaçakçılığını teşvik eden mali zulüm dayanılmaz noktalara geldiğinde ise direniş kolektif isyana dönüşmekte "vatandaşın adaletsiz vergilere karşı vergiyi reddetme hakkı" en sert şekilde ortaya koyulmuş olmaktadır (Akalın 1993:15-16).

"Tarihte dönüm noktası teşkil etmiş birçok olayın temelinde adil olmayan vergilere karşı biriken tepkilerin yattığı" (Nadaroğlu 1990a:6), tesbiti vergi adaletinin önemini ortaya koymaktadır. Vergi adaletsizliklerine karşı ortaya çıkan vergiye karşı direnişlerin(4), "Yunan şehir devletlerinin ve Roma imparatorluğunun çöküşünde Fransız ihtilalinin meydana gelmesinde ve ortaçağ Alman imparatorluğunun yıkılışında etkili olduğu" belirtilmektedir (Schmölders 1976:113; İlkmen 1970:136).

Vergi adaleti, vergi sistemlerinin değerlendirmesini yapmada en çok ve önemle kullanılan bir kriter olarak da önemini hissettirmektedir. Genel olarak yapılan ve yapılmak istenen bütün vergi reformlarındaki temel amaçlardan birinin vergi adaletini sağlamak olması, vergi adaletinin önemini ortaya koymaktadır (Batırel 1994:56).

### III. VERGİ ADALETİ VE VERGİ GELİRLERİ

Klasik maliyecilerden bu yana vergi adaletinin vergi gelirlerini olumsuz etkilediği görüşü (Tekeli 1961: 40) yaygın olarakla belirtilmekle birlikte vergi adaleti ile vergi verimliliğinin çatışmadığı (Özer 1978:51) da ifade edilmektedir. Vergi adaletinin vergi

verimliliğine etkisi vergi adaleti kavramının kapsam ve gerçekleştirme teknikleri çerçevesinde ve vergi gelirlerini etkileyecek diğer değişkenlere etkileri de dikkate alınarak kısa ve uzun dönemde incelendiğinde vergi adaletinin vergi gelirlerine olumlu etkileri olacağına ilişkin görüşün baskın çıktığı görülebilecektir.

Verginin genelliği ilkesinin gerçekleştirilmesiyle vergi adaletinin sağlanacağı yaklaşımı esas alındığında vergi adaletinin vergi gelirlerine olumlu etkisinden sözedilecektir (Tekeli 1961: 38). Şahsi vergi adaleti kavramı çerçevesinde değerlendirme yapıldığında ise farklı görüşler ortaya çıkmaktadır. Verginin yükümlüler arasında ne derece adil bir şekilde dağıtılırsa randımanının o derece artacağını (Tekeli 1961:146) ifade edenler olduğu gibi "verginin şahsileştirilmesi tekniklerinin vergi gelirlerini azaltacağını" belirtenler de vardır (Türk 1992:40).

Klasik maliyeciler de verimli vergiler adaletsiz, adil vergiler verimsizdir, diyerek vergide verimlilik ile adalet arasında çatışma olduğunu savunmuşlardır. Onların bu görüşleri dolaylı ve dolaysız vergiler hakkındaki fikirlerine dayanmaktadır. Dolaylı vergilerin adaletsiz fakat randımanlarının yüksek olmasına karşın dolaysız vergilerin adil fakat randımanlarının düşük olduğunu dikkate almaları, kendi dönemlerinde bilinen ve uygulanan vergileme teknikleri bakımından geçerli idi. Fakat vergileme tekniğindeki gelişmeler sonucu artık dolaysız vergilerin verimsiz oldukları düşüncesi geçerliliğini önemli ölçüde yitirmiş, dolaylı vergiler alanında da adil düzenlemelere gidilmiştir (Türk 1992:147-148).

Şahsi vergi adaletinin vergi gelirlerini olumsuz etkilemesinin gerekçesi olarak şahsileştirme ile ilgili teknikler gösterilmekte ve esas olarak istisna, indirim ve muafiyetler üzerinde durulmaktadır. Verginin şahsileştirilmesi için getirilen tekniklerden özellikle istisna indirim ve muafiyetlerin vergi gelirlerine etkisi kısa dönemde olumsuz olacaktır. Oysa söz konusu tekniklerin uygulanmasının vergi gelirlerine etkisi uzun dönemde ve daha geniş bir bakış açısıyla başka etkenleri de dikkate almayı gerektirir. İlk husus vergileme ile

ilgili olarak, ilk bakışta gelirleri artırıcı gözükken her düzenlemenin vergi gelirlerini gerçekte artırmayacağıdır.

Vergilemenin ölçüsü vergilemenin sınırlarına ulaşmış ve bu sınırlar aşılmışsa J.Swift'in vergi çarpım tablosu işlemeye başlar. J.Swift 1728 yılında yayınlanmış bir eserinde vergileme ile ilgili "iki kere ikinin her zaman dört değil bazen de bir edeceğini" savunmuştur (Schmölders 1976:105).

Vergileme, kişinin "geçimini sağlayacak gelirine" müdahale noktasına ulaştığı halde sınırını aşmadığı söylenilebilecek midir? Bu bakımdan "tüm vergi sistemi olarak sürekli olarak elde edilebilecek hasılatın seviyesinin vergilemenin ekonomik sınırının aşılmasına ve vergi ahlakının zorlanmamasına bağlı olduğu" dikkatten uzak tutulmamalıdır (Turhan 1982:115). Fransız maliyecisi Joseph Cailloux'un "çok yüksek nisbetli vergiler vergi matrahlarını kemirir" diyerek ortaya koyduğu bu durumun altında yatan sebepler vergiye karşı tepkiler ve üretimin değişmesi çerçevesinde açıklanmaktadır (Türk 1992:145). Vergi adaletinin vergiye karşı her türlü tepkiyi azaltacağı hatırlandığında verginin verimliliği ile arasında bu yönden çatışma değil doğru orantı olduğu görülebilir.

Yine dikkate alınacak hususlardan birisi de vergi gelirleri ile toplam mal ve hizmet arzı arasındaki ilişkidir. Vergi gelirlerinin artıp azalması toplam mal ve hizmet arzı ile yakından ilgilidir. Toplam mal ve hizmet arzını azaltacak bir vergileme vergi gelirlerini olumsuz etkileyecektir. Örneğin oran yönünden vergi adaletsizliği çalışma ve yatırım arzularını olumsuz yönde etkileyerek toplam mal ve hizmet arzının düşmesine sebep olabilir. Bu durumun doğal bir sonucu olarak da vergi gelirleri düşecektir.

Bilindiği gibi "Laffer Eğrisi fertlerin vergi sonrası ücretleri artarsa daha çok çalışacakları veya vergi sonrası karları artarsa daha çok yatırım yapacakları faraziyesine dayanır" (Savaş 1986:178). Vergi oranlarında indirim yapılmasının ilk planda vergi gelirlerini azaltıcı sonuç doğuracağı söylenebilir. Ancak Arthur B. Laffer, bunun her zaman böyle olmadığını, sıfır ile yüz arasında optimal bir

oranın olduğunu ve % 100'den bu seviyeye kadar yapılan vergi indirimlerinin çalışma arzusu ve yatırımlar yoluyla vergi gelirlerini artıracığını savunmuştur (Laffer, Seymour 1979:5-7). Buna göre, vergi oranlarındaki indirim sonucu artan çalışma ve yatırım vergi hasılatını artıracaktır (Derdiyok 1993:26-27). Laffer eğrisi ile ifade edilen bu durumda özellikle eğrinin vergi gelirlerini azaltacağı düzeylerle oran yönünden vergi adaletsizliklerinin çakıştığı noktalar vergi adaletsizliklerinin vergi gelirlerini azaltan seviyeleridir. Bir başka ifadeyle söz konusu boyutlardaki oran yönünden vergi adaletsizliği vergi gelirlerini azaltıcı etki yapacaktır.

Oran yönünden belirli bir optimal noktadan bahsedildiği gibi vergilemenin tüm aşamaları için de optimal durum ve noktalar olacaktır. Laffer eğrisi oran yönünden optimal noktayı belirlediği halde vergilemenin tüm aşamaları ile ilgili bileşime ilişkin bir değerlendirme ise çok daha karmaşıktır. Oran yönünden olduğu gibi konu, vergilendirme teknikleri, vergi idaresi, denetim, mevzuat ve vergi yargısı gibi vergilemenin tüm aşamaları yönünden adaleti sağlayacak bileşim, birçok dolaylı etken vasıtasıyla vergi gelirlerini olumlu yönde etkiler.

Vergi adaletinin sağlanması "vergiden kaçınma" dan toplumsal isyanlara kadar varan vergiye karşı tepkileri önemli ölçüde azaltacaktır. Bu durum çalışma ve yatırımı artıracak sadece vergi gelirlerini olumlu etkilemeyecek toplumsal barış ve huzurun sağlanmasına da katkıda bulunacaktır.

Vergi adaleti, vergilemenin sınırlarını belirleyen etkenlerden olan ve vergi gelirlerini önemli ölçüde etkileyen vergi ahlakının ve vergi zihniyetinin gelişmesini etkileyerek önemli ve olumlu fonksiyonlarını yerine getirecektir. Vergi adaletsizliklerinin önlenmesi çalışma ve yatırımı artırarak ekonomik ve sosyal yönden ülkenin kalkınmasına ve gelir düzeyinin yükselmesine katkı sağlayacaktır. Yukarıda sözedilen diğer etkenler yoluyla vergi gelirleri vergi adaletinin sağlanması sonucu olumlu olarak etkilenecektir.

Vergi adaletinin vergi gelirlerini azalttığı görüşü esas alınsa bile "vergi gelirlerini artırmak gerekçesiyle adaletsizlikler yapılmasını savunmak" oldukça güç olacaktır. Söz konusu uygulamanın toplumsal barış ve huzuru tehlikeye sokacağı açıktır. Bunların yanında vergi adaleti ile vergi verimliliği arasında çatışma olduğu yaklaşımı çerçevesinde söz konusu iki ilke arasında uzlaşmayı sağlayacak bir rasyonel vergilemeden söz edilmektedir. Böylece vergi adaleti de verginin verimliliği de ihmal edilmeyecek her iki ilke açısından olumsuz etkileri giderebilecek teknikler uygulanacaktır (Tekeli 1961:40-41).

#### IV. VERGİ ADALETİNİ GERÇEKLEŞTİRMEDE YAKLAŞIMLAR

Kamu hizmetlerinin finansmanında söz konusu olan kamusal yükün adaletli bir şekilde paylaştırılması sorunu yüzyıllardır tartışılmasına rağmen günümüzde herkesin kabul ettiği bir çözüme kavuşturulamamıştır.

Tartışmanın kaynağı adalet kavramının belirsizliğine kadar gitmekte, bu yüzden tamamen açıklığa kavuşturulamayan vergi adaletinin gerçekleşmesi ile ilgili yaklaşımlar konusunda da farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Vergide adaletin sağlanması veya vergi yükünün adil dağılımının sağlanması açısından öne sürülen kuramları belirlemede, tarihteki vergileme ile ilgili uygulamaların da etkisi olmuştur. Burada, günümüze kadar vergi adaletinin sağlanması açısından savunulan kuramların başlıcaları kısaca ortaya koyulacaktır.

Vergi adaletinin sağlanmasında pekçok yaklaşım söz konusudur. Bir kısım maliyeciler, vergi adaletinin sağlanması konusunda birbirinden farklı iki genel yaklaşımın mevcut olduğunu bunların fayda ve ödeme gücü yaklaşımı olduğunu belirtmektedirler (Nadaroğlu 1989:301; Musgrave, Musgrave 1973:118-119). Buna göre maliye teorisinde bugüne kadar vergi adaletinin sağlanması konusunda bu iki yaklaşım öne sürülmüştür. Aşağıda bu iki-fayda ve ödeme gücü yaklaşımı- açıklandıktan sonra vergi adaletinin gerçekleşmesi için söz konusu olan diğer yaklaşımlar belirtilecektir.

### A) Fayda Yaklaşımı

Smith, Locke, Rousseau, Bentham ve Mill gibi yazarlara kadar giden bu kurama göre adil bir vergi sisteminde her mükellef kamu hizmetlerine söz konusu hizmetlerden sağladığı fayda kadar katkıda bulunmalıdır (James, Nobes 1988:89). İster özel isterse kamu sektörü tarafından üretilsin kişilerin elde ettikleri mal ya da yararlandıkları hizmetlerin bedellerini ödemeleriyle adalet sağlanır. Bazı kişilerin elde ettikleri faydaların bedelini başkalarına ödetmek adaletsizliktir (Prest 1975:122; İl 1988:76; Brochier, Tabatoni 1971:227).

Vergilemede adaleti, kamu hizmetlerinden elde ettiği fayda oranında söz konusu hizmetin finansmanına katılma ile açıklayan bu görüş, fayda yaklaşımının klasik yorumudur(5). Fayda yaklaşımının ortaya koyduğu vergi adaleti pasif vergi adaletinin en dar yorumu olarak belirtilebilecek bir anlayışı ortaya koyar. Çünkü bu yaklaşımda kişilerin vergi öncesi geliri adil sayılır ve bu dağılıma müdahale edilmez. Oysa aktif vergi adaleti var olan gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri giderici bir içeriğe sahiptir.

Fayda ilkesi, tam kamusal hizmetlerin finansmanında vergilemede adaleti sağlamak açısından kullanılamaz (Şener 1980:124). Çünkü bu tür hizmetlerden ne kadar yararlanıldığı ölçülemez. Ancak bu ilke bölünebilir özellikteki mal ve hizmetler için kullanılabilir.

Günümüzde akademisyenlerin ihmal edilemeyecek bir bölümü tarafından desteklenen bu yaklaşım dar anlamda pasif vergi adaleti kapsamında olmaktan da öte sosyal devlet anlayışında önemli bir yer tutan transfer harcamalarının finansmanını açıklayamamaktadır (Brochier, Llau, Michalet 1975:487). Ayrıca fayda yaklaşımı bir adalet kuralı olarak ele alındığında, faydanın tam olarak nasıl belirleneceği konusunda çok önemli bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır (Musgrave 1958:83).

Fayda yaklaşımının versiyonlarından biri sayılabilecek olan diğer bir kuram devlet ortaklığı kuramıdır. Devlet, iş hayatını kolaylaştıran

yasaları çıkarması ve diğer hizmetleri sebebiyle bir ortak gibi düşünülmektedir. Buna göre, her ortak gibi devletin de net gelirler üzerinden ortaklık payını alma hakkı vardır (Shultz, Harris 1965:167).

## **B) Ödeme Gücü Yaklaşımı**

Ödeme gücü yaklaşımı(6) üzerinde, vergi adaletinin sağlanması açısından esas alınması gereken bir yaklaşım olarak, önemle durulmaktadır. Bu yaklaşımda vergi yükünün toplumu oluşturan bireyler arasında adaletli bir şekilde dağılımının sağlanabilmesi açısından vergilemenin, "kişilerin ödeme gücü" esas alınarak yapılması savunulmaktadır (Shultz, Harris 1965:167-168; Horsman 1992:482).

Toplumu oluşturan bireyler "ödeme güçleri" oranında kamu hizmetlerinin finansmanına katıldıklarında vergi adaletinin sağlanacağını savunan bu yaklaşım, fayda ilkesinden daha önce ortaya atılmıştır. 16. asırda Guiciardini tarafından artan oranlı ve Bodin tarafından düz oranlı vergilemeye dayanak olarak kullanılan bu yaklaşım, o zamandan beri farklı ekollerin bir çok yazarı tarafından ele alınmış ve değiştirilmiştir (Musgrave 1959:90-91).

Kişilerin ekonomik ve mali güçleri nisbetinde kamu hizmetlerinin finansmanına katılmaları anlamına gelen ödeme gücüne göre vergilendirme, kişilerin kamu hizmetlerinden sağladıkları faydaları dikkate almaz (Horsman 1992:482). Bu yaklaşım vergide adaletin sağlanması açısından, vergi ödeme gücü üzerinde durmakta ve "belirli düzeyde" gelir sahiplerinin vergi ödeme gücü olmadığını ifade etmektedir. Kişinin kendisinin ve ailesinin yaşamını sürdüreceği düzeydeki gelirini ifade eden bu "belirli düzey " en az geçim düzeyi" olarak adlandırılmaktadır.

Sadece kendisinin ve ailesinin yaşamını sürdüreceği düzeyde geliri olan kişinin, vergi ödeme gücü yoktur. En az geçim düzeyinin belirlenmesinde önemli zorluklar olmakla birlikte bunun, vergi dışı bırakılması gerekmektedir (Akdoğan 1989:161). Aksi takdirde, kişi

yaşama hakkından fedakarlık etmek, devlet de kamu hizmetlerinin finansmanını sağlama adına yaşama hakkına müdahale etmek durumunda kalacaktır (Seviğ 1994:65).

Amacı vergilemede adaletin sağlanması olan ödeme gücü yaklaşımı, kişinin, kendisini ve ailesini geçindirecek gelir düzeyi üzerindeki ekonomik ve mali gücünün esas alınarak, bu gücüyle orantılı olarak vergilendirilmesi gerektiğini ifade eder (Hockley 1992:88).

Günümüzde ödeme gücü yaklaşımı gerek teoride gerekse uygulamada yaygın olarak kabul edilmekte ve çoğunlukla adalet açısından en uygun ilke olduğu belirtilmektedir (James, Nobes 1988:92; Horsman 1992:482; Türk 1992:163; Uluatam 1991:231; Nemli 1979:131; Akdoğan 1989:161).

### 1.Ödeme Gücünün Göstergeleri

Ödeme gücüne göre vergilendirmede vergi konusunun seçimi önem taşımaktadır. Ödeme gücüne göre vergilendirmede en uygun vergi konusu olarak "gelir" üzerinde durulmaktadır (Laufenburger 1967:138; James, Nobes 1988:91). Kişilerin yaşamlarını sürdürecekt en az geçim miktarını aşan gelir ödeme gücünün uygulanmasında hemen her ülkede en önemli ölçüt olarak alınmıştır.

Ödeme gücüne göre vergilendirmede, ikinci önemli gösterge servettir. Sahip olunan servet, elde edilen gelir gibi harcama gücünü ifade ettiği için vergi ödeme gücünü belirleyen unsurlardandır (Horsman 1992:482; Nemli 1979:131).

Daha çok geliri bulunan kişilerin daha çok harcama yapacakları, bu yüzden harcamanın, asli ödeme gücü yaratan bir unsuru dolaylı olarak yakalamanın bir yolunu teşkil edeceği düşünülebilir. Tartışmalı olmakla birlikte (Uluatam 1991:232) harcamalar da vergi ödeme gücünün önemli bir göstergesi olarak kabul edilmektedir (James, Nobes 1988:90; Hockley 1992:88). Ödeme gücünün diğer

göstergeleri olarak "üretim potansiyeli" ve "lüks tüketim" (Türk 1992:165-167) gösterilmektedir.

## **2.Ödeme Gücünün Gerçekleştirilme Teknikleri**

Ödeme gücüne göre vergilemenin gerçekleşmesi açısından geliştirilen teknikler özellikle dolaysız vergilerde uygulama alanı bulmaktadır. Bununla birlikte söz konusu teknikler dolaylı vergilerde de çeşitli yollarla uygulanabilmektedir. Zorunlu ihtiyaç maddelerinin sıfır veya düşük oranla vergilendirilmesi, buna karşılık lüks malların yüksek oranlar üzerinden vergilendirilmesi bunun örneklerindendir.

Özellikle dolaysız vergiler alanında söz konusu olan ödeme gücünün gerçekleştirilme teknikleri en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma kuramı olarak belirtilmektedir. Bu teknikler, bu çalışmanın konusu bakımından özel önem taşımaktadır.

### **a) En Az Geçim İndirimi**

Özünde mali adalet düşüncesi olan en az geçim indirimi (Dikmen 1956:273), mükellefin ve aile fertlerinin yaşamları için gereken gelirin vergi dışı bırakılması olarak ifade edilebilir (Neumark 1948: 30-33; Akdoğan 1989:169). Mali gücü sadece kendi hayatını sürdürecektir düzeyde olanların vergi ödeme güçlerinin olmadığı açıktır. Gerçek anlamda kişinin vergi ödeme gücü hayatını sürdürecektir seviyedeki gelirinden sonra başlar (Dikmen 1956:1). En az geçim indiriminin uygulanmaması vergi ödeme gücü olmayandan vergi alınması demektir. Böyle bir durumda kişi vergi ödeyebilmek için ya tüketimini kısmak veya elindeki malı satmak ve yahutta borçlanmak zorunda kalacaktır (İlkmen 1970:136) Daha açık bir deyişle, özel olarak vergi ödeme gücü ilkesinin ve dolayısıyla vergi adaletinin gerçekleşmesini amaçlayan en az geçim indiriminin (Dikmen 1956:2) olmaması kişinin yaşamını tehlikeye sokacaktır. Sismondi;

"Vergi, insandan kendisine hayatını sürdürmesi için lazım olanı istemekten kaçınmalıdır. Zira devletçe aç bırakılmak suretiyle ölüme mahkum edilen bir kimseye devletin kendisine temin ettiği faydalardan bahsetmek gülünç olur" (Neumark 1948:133).

diyerek en az geçim miktarından vergi alınmasının ne anlama geldiğini ifade etmeye çalışmıştır. En az geçim indiriminin dayandığı esas o kadar açıktır ki bu indirim en eski vergi şekillerinde bile uygulanmıştır. Eski çağlarda Atina şehrinde artan oranlılığın da uygulandığı bir takım vergilerde bu indirim şekline rastlanmaktadır (Neumark 1945:31).

En az geçim miktarı tesbit olunurken mükellefin şahsi ve ailevi durumunun gözönünde tutulması gerektiği konusunda görüş birliği vardır (Dikmen 1956:57). En az geçim miktarının, kişinin geçindirdiği kimselerin miktarıyla değişmesi gerektiği (Dikmen 1956:32-33) birçok ülkede uygulandığı gibi ihtiyarlık veya hastalık sebepleriyle iş göremeyecek ve kendi kendine bakamayacak yakınları da dikkate alarak hesaplanması gerektiği ifade edilmektedir (7).

Kişinin ailevi durumunun, evli veya bekar olmasını, çocuklu veya çocuksuz olmasını, çocuk sayısını, beslediği veya bakmakla yükümlü olduğu kimseler gibi unsurları kapsadığı (Dikmen 1956:64) dikkate alındığında en az geçim indiriminin içeriğinin yukarıda ifade edildiği şekilde olduğu görüşü haklı görülecektir.

En az geçim indirimine, "verginin verimini azaltacağı" ve "miktarını kesin tesbitin güç olması" nın yanında devletçi bir yorumla da karşı çıkmıştır (8). En az geçim indirimi verginin verimini azaltır ama küçük gelirlerin verimli olmadığı da unutulmamalıdır. En az geçim indirimini kesin olmasa bile nispi ölçüler içerisinde hesaplamak mümkündür (Dikmen 1956:27).

En az geçim indirimine, önemli sayıdaki bir topluluğu vergiden muaf bırakması neticesi demokrasinin temeli olan eşitlik ve özellikle verginin genelliği prensiplerini zedelemesi yönünden de karşı çıkmakta, vergi dışı kalan kişilerin finansmanına katılmadıkları kamu harcamalarının ölçsüz şekilde yükselmesine sebep olacakları

ileri sürülmektedir (Dikmen 1956: 28). Oysa en az geçim indirimine tabi olanların en azından dolaylı vergi verdikleri bir gerçektir.

Vergide genellik, vergi ödeme gücü olan herkesin vergi ödemesi olarak anlaşıldığında en az geçim indiriminin vergide genellik prensibine aykırı olduğu iddia edilmeyecektir. En az geçim indirimi, emek gelirlerinin vergilendirilmesinde, adaletin sağlanması açısından da önem arz etmektedir. Çünkü gerçek anlamda en az geçim indirimi, özellikle bağımlı emek gelirlerinin büyük kısmını vergi dışı bırakarak ödeme gücü olmayan bu gelir sahiplerine karşı adaletsizliği önlemiş olacaktır (Dikmen 1956:34-35).

En az geçim indiriminin tesbitinde, sosyal gruplara göre farklılaştırmanın olması gerektiği konusundaki görüş teorik olarak ağırlık kazanmaktadır(9). Ayrıca en az geçim miktarlarının fiyat artışlarına göre devamlı ayarlanması gerektiği de belirtilmektedir. En az geçim indirimi lehinde olan yönlerinin ağır basmasıyla genel olarak kabul edilmekte ve hemen hemen bütün vergi sistemlerinde uygulanmaktadır (Dikmen 1956:38, 1969:278; Pamak 1978:194).

#### **b) Artan Oranlılık**

Artan oranlılık, vergi konusu ve özellikle gelir arttıkça ödeme gücünün daha çok artacağı varsayımına dayalı olarak vergide matrah büyüdükçe oranın da artırılması durumudur (Tekin 1978:8, Neumark 1948:136). Bu oran artışı matrah dışındaki etkenlere dayalı olarak da söz konusu olabilmektedir (10).

Artan oranlılık prensibi geniş ölçüde marjinal fayda teorisinden esinlenilerek gelir arttıkça ödeme gücünün daha çok artacağı yaklaşımına dayandırılmaktadır. Buna göre gelir ve servet miktarı arttıkça marjinal faydaları azalacağından fedakarlıkta eşitlik prensibi açısından artan oranlılık vergi adaletini sağlama yönünden uygun olacaktır (Neumark 1948:136; 1945:37). Gelir arttıkça vazgeçilmez giderlerde izafi olarak azalan önemi aksettirmeye çalışan bir artan

oranlılık(Batirel, Tezel 1976:160) farklı birçok kurama dayandırılarak açıklanmıştır.

Artan oranlılık, her ferdin kamu hizmetlerinden geliri ile orantılı faydalanacağı varsayımıyla fayda ilkesine(Musgrave 1959:65; Tekin 1978:111) dayandırılmıştır. Gelirin ilk bölümlerinin tatmin ettiği isteklerin, son bölümlerinin tatmin ettiği isteklerden sosyal bakımdan daha önemli olduğunu esas alarak sosyal önem kuramıyla açıklanan artan oranlılık, gelir ve servet dağılımındaki eşitsizlikleri giderici bir sosyal vergi politikasını esas alarak da sosyo politik kurama(Tekin 1978:26-27) göre ortaya konulabilmektedir. Ancak artan oranlılık, dayandırıldığı kuramlar yönünden tamamen tatmin edici bulunmamaktadır (11).

Artan oranlılık prensibine karşı olanlar, vergiyi bir fiyat, veya sigorta primi olarak açıklayanlar ile verginin tarafsızlığını savunanlardır. Bunlara göre, uygun olan düz oranlı vergilerdir ve artan oranlılık bir nevi yağmadır. Piyasa mekanizması sonucu oluşan gelir ve servet dağılımı adildir ve ona müdahale etmek yanlıştır (Neumark 1948:136).

Artan oranlılığa karşı düşünceler 18-19. yüzyıllarda ve 20. yüzyılın başlarında çok tutulmuş fakat son 40 yıl içinde gittikçe gözden düşmüş artan oranlılık vazgeçilmez bir kural haline gelmiştir (12). Bununla birlikte 1930 lardan bu yana artan oranlılığa karşı düşünceler ileri sürenlere de rastlanmaktadır (Tekin 1978:31). Ancak özellikle uygulamada, 1980 sonrası reformlar incelendiğinde, artan oranlılıkta önemli yumuşamalar görülmektedir. Dilim sayıları azalmakta hatta ikiye kadar düşebilmekte, düz oranlılığa önemli ölçüde yaklaşılmış olmaktadır. Bu arada en az geçim indirimi yoluyla sağlanan bir çeşit gizli artan oranlılık yaygınlaşmaktadır.

Artan oranlı vergilemede, vergi adaleti açısından, artan oranlılığın seyrinin dik ya da yumuşak olması, matrah ve oran farklarının büyüklüğü, tarifenin dilim sayısı, en düşük ve en yüksek oranın ne olacağı önem taşımaktadır. Artan oranlı vergileme, gelir ve servet dağılımı üzerinde eşitleyici etkiler yapması açısından

özellik taşımaktadır. Ayrıca vergi hasılatını artırıcı etkileri de vardır (James, Nobes 1988:97).

### c) Ayırma Kuramı

Çeşitli gelir unsurlarının kişilere sağladıkları ekonomik güç ve bunun neticesi olan vergi ödeme gücü, gelirlerin miktar veya tutar itibarıyla eşit bulunduğu hallerde de aynı değildir. Başka bir deyişle mükelleflerin ferdî vergi ödeme güçleri gelirlerinin sadece tutarına değil fakat aynı zamanda yapı ve kaynağına göre de farklıdır. Bu bakımdan emek gelirleri ile sermaye gelirleri arasında fark olduğu, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre zayıf durumda olduğu ileri sürülerek vergilemede eşitliği kurmak ve korumak üzere vergi oranlarının, matrahların ekonomik kaynağına göre değişik olarak tesbiti istenmektedir. Böylece artan oranlılığın miktarlar açısından yaptığını gelirin kaynakları açısından yapmak amaçlanmaktadır. Kısaca belirtmek gerekirse ayırma, vergi oranlarının, ferdi matrahların kaynağına ve ekonomik karakterine göre farklılaştırılmasıdır (Dikmen 1969:338).

Ayırma kuramı vergi adaleti açısından ,mükellefin sosyal durumunu ve gelirin kaynağını dikkate alarak vergilendirmede farklılık yapılmasını istemektedir. Bu açıdan eşit gelire sahip bulunsalar bile sermayeden gelir sağlayan bir kimsenin emekten gelir sağlayana, bekar bir mükellefin ,bir aile reisine oranla daha fazla ödeme gücüne sahip olduğu kabul edilmektedir (Nadaroğlu 1989: 315-316).

"Vergilenecek şeyin niteliği gözönüne alınarak vergileme yapıldığında ayırma söz konusudur. Kişinin gelirin miktarına değil de gelirin kaynağına göre farklı bir vergileme yapılyorsa yani emek geliri sermaye gelirinden az, sakat kişi sağlam kişiden daha düşük vergilendiriliyorsa bu durumda ayırma söz konusudur" (Herekmen 1976:65).

Gelir çeşitlerinin devamlılık, sağlamlık, istikrar ve emniyet bakımından içerdikleri farklara da dayandırılarak (Neumark 1948: 146) açıklanan ayırma kuramı, farklı kaynaklardan elde edilen gelirlerin elde edilme zorluklarına dayanılarak da (Pelin 1942: 219) izah edilmek istenmiştir. Gerçekten emek gelirin elde edilmesinde

karşılaşılan güçlükler, sermaye gelirinin elde edilmesinde karşılaşılan güçlüklerden fazladır. Emek geliri eziyetle kazanılan bir gelir iken sermaye geliri böyle değildir (Pamak 1978:225). İspanya ve Venezüella'da, gelir, kaynaklarına göre ayrılmakta ve farklı oranlar uygulanmaktadır. Genellikle ücret ve maaşlar kazanılmış gelirler statüsünde, daha düşük oranlara tabi tutulmaktadır (Pamak 1978:226).

Ayırma kuramının savunması, sermaye gelirlerinin emek gelirlerine göre vergiden kaçınma ve vergi kaçırma açısından daha avantajlı olmasına dayanılarak da yapılmaktadır. Emek gelirleri kaynaktan kesilme yöntemine göre vergilendirildiklerinden vergiden kaçınma ve vergi kaçırma söz konusu olmazken sermaye gelirleri için emek gelirlerine göre vergiden kaçınma ve vergi kaçırma oldukça kolaydır. Bu durumun ortaya çıkardığı eşitsizliği giderme bakımından ayırma kuramının gerekli olduğu belirtilmektedir.

Ayırma kuramı, bir taraftan emek sahibinin, çalışarak elde ettiği gelirini, marjinal fayda teorisine göre, çalışmadan gelir elde eden sermaye sahibine göre daha fazla değerli gördüğü yaklaşımına dayanılarak savunulurken diğer taraftan sosyal sınıflar arasında eşitlik ve dengenin sağlanması gerektiği açısından da savunulmaktadır (Nadaroğlu 1989:317).

Bunlara rağmen ayırma kuramına, indi ve keyfi olabileceği ayırmayı savunmayı gerektiren şartların değiştiği (Dikmen 1969: 344) sosyal güvenlik kurumları, asgari ücret uygulamaları ve grev hakkı ile emek gelirlerinin süreklilik ve güvenilirlik kazandığı (Nadaroğlu 1989: 317) ileri sürülerek karşı çıkmıştır. Buna rağmen, sosyal güvenlik, asgari ücretlerin belirlenmesi, grev hakkı gibi kurumlardaki gelişmeler sonucu önemini yitirdiği belirtilen ayırma kuramı modern vergi mevzuatında geniş bir uygulama alanı (Neumark 1948: 147; Akdoğan 1980: 33) bulmaktadır.

Ayırma kuramı, genel olarak emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha hafif vergilendirilmesi şeklinde ortaya koyulmaktadır. Ayırma kuramı yaygın olmamakla birlikte başka şekillerde de açıklanmaktadır(13). Konunun bu şekilde yaygın olarak ortaya

koyulmasında emek ve sermayeden elde edilen gelirlerin bir çok yönden farklılıklarının ödeme gücü farklılığına yolaçtığı görüşü etkili olmuştur. Ülkenin ekonomik ve sosyal yapılarındaki gelişmeler bu farkları azalttıkça ayırmanın başka açılardan savunulması söz konusu olmuştur.

Ayırma kuramına göre, bağımlı emek gelirlerinin diğer gelirlere göre zayıf olduğu her durumda hafif vergilendirmeleri vergi adaleti açısından uygun ve doğru görülecektir. Bağımlı emek gelirleri ister elde edilme zorlukları açısından ister devamlılık istikrar ve emniyet açısından, ister fiyat hareketlerini izleyebilme açısından farklılığı esas alınarak savunulsun sonuç olarak vergi adaleti açısından daha hafif vergilendirilmeleri yönündeki görüşler, özellikle gelişmiş ülkelerdeki uygulamalarda etkisini sürdürmeye devam etmektedir (14).

Bazıları da fayda kuramı ile ödeme gücü kuramını birleştirerek vergi adaletini açıklamışlardır. Örneğin, Adam Smith, fayda kuramını vergide adaletin temeli olarak ele almakta ve yararlanmanın ölçüsünün de kişilerin ödeme güçlerine göre belirleneceğini ifade etmektedir. Buna göre ödeme gücüne göre vergilendirme sonucu kişiler kamu hizmetlerinden faydalandıkları ölçüde vergilendirilmiş olacaklardır (Uluatam 1991:225). Bu yaklaşım, ödeme güçleri fazla olanların kamu hizmetlerinden daha çok, az olanların daha az yararlanacakları varsayımını esas almaktadır.

### **C) Fedakarlık Yaklaşımı**

Vergilemede adalet konusundaki yaklaşımlardan biri olarak belirtilen fedakarlık kuramı, ödeme gücü yaklaşımının gerçekleştirilmesi açısından da ele alınmıştır. J.Stuart Mill 'in başlangıç yapmasıyla ödeme gücü kuralı eşit fedakarlık görüşü içinde ele alınmıştır (Musgrave 1959:91). Bu yaklaşıma göre vergi bir fedakarlıktır ve bireyler vergi sebebiyle eşit fedakarlığa katlanmalıdırlar (Shultz, Harris 1965:168).

Fedakarlık yaklaşımına göre, kamu harcamalarından bağımsız olarak alınan vergi herkes için eşit fedakarlık getiriyorsa adildir. Bu

yaklaşım ile ilgili olarak üç ayrı görüş ortaya koyulmakta ve bunlar bazı varsayımlar altında(15) incelenebilmekte ve bu çerçevede farklı anlamlar ifade etmektedirler (Brochier, Tabatoni 1971:227).

"Eşit mutlak fedakarlık", "eşit oranlı fedakarlık" ve "eşit marjinal veya en az toplam fedakarlık" şeklinde üç türü olan bu yaklaşımda, uygulanması gereken vergi tarifesinin yaklaşımının hangi türü seçilirse seçilsin gelirin fayda eğrisinin biçimine bağlı bulunmaktadır (Musgrave 1959:98-99; Brochier, Tabatoni 1971:228-229).

Bu yaklaşımın her üç versiyonunda değişik varsayımlar altında farklı vergileme savunulabilmektedir. Buna göre, artan oranlı, düz oranlı vergileme veya "kamu finansmanı için gereken tüm geliri, bireylerin tümünün gelirini aynı düzeye getirecek bir vergileme" gerekli olabilmektedir (16).

Fedakarlık yaklaşımları, bireysel fedakarlık ve bireyin gelirinin yarattığı marjinal faydanın subjektif kavramlar olduğu ve ölçülemeyeceği gerekçesi ile eleştirilmektedir (Herekmen 1976:56). Yine bu yaklaşım, değişik versiyonlarının farklı varsayımlar altında çok farklı sonuçları içermesi açısından da eleştirilmektedir. Özellikle, bu yaklaşımda önem taşıyan varsayımlar birçok yönden kabul edilemez nitelikte gösterilmektedir (Prest 1975:121).

Fedakarlık yaklaşımlarının eleştirilmesi ve yetersizliği, gerçekleştirilmeleri bakımından büyük güçlükler taşıması, anlamını yitirmesini ve vergi adaleti bakımından başka yaklaşım ve ölçülerin dikkate alınmasını, zorunlu kılmıştır (Shultz, Harris 1965:169; Akdoğan 1989:158; Erginay 1990:49; Musgrave 1973:130-131).

#### **D) Genellik İlkesi**

Genellik ilkesi vergi adaletinin sağlanması konusundaki yaklaşımlardan biridir. Ancak bu ilkenin başka ilkelerle birlikte ele alınmasıyla vergi adaletinin sağlanacağını savunan yaklaşımlar da

bulunmaktadır. Bu yaklaşımların biri genellik ve yeknesaklık (eşitlik) ilkesini birlikte ele alırken (Jeze 1957:387) bir diğeri de bunlara ek olarak nisbilik ilkesini (Neumark 1975:75) esas almaktadır.

Vergi adaletinin sağlanması açısından vergi yüküne bütün toplum bireylerinin katılmasının esas alınması olarak ifade edilen (Pelin 1942:150; Neumark 1948:129) genellik ilkesi uzun bir süredir önemini korumaktadır. Kamu hizmetlerinden yararlanan herkesin doğal olarak, ödeme güçlerine göre bu hizmetlerin finansmanına katılmaları gerekirken kamu hizmetlerinden yaralananlardan bir kısım mükellefin vergi yükünden kaçarak onu başkalarına yüklemesi adalet duygularına ters düşmektedir.

Tarihte hakim sınıflar türlü bahaneler icad ederek kendilerini ayrıcalıklı konuma koyarak vergiden kurtulmaya çalışmışlardır. Ortaçağda aristokrasi ve ruhbanlar her vesile ile vergiden kaçmaya çalışmış ve bunu "krala asılzade kılıcını ve kanını, kilise duasını, halk ise parasını verir" sözleriyle normal göstermeye gayret etmişlerdir(17). Yüksek sınıflar bununla da kalmayıp kamusal hizmetlere gitmesi gereken paraları kendilerine ve ailelerine tahsis ettirerek vergiyi bir yemeklik, arpalık gibi kullanmışlardır (Pelin 1942:151).

"Önceleri, her vatandaşın vergi kapsamı içinde yer alması gerektiğini ifade eden genellik ilkesi zamanımızda her vatandaşın ödeme gücüne göre vergi kapsamına alınması, ödeme gücü zayıf olanların ise vergilendirilmemesi biçiminde ortaya koyulmaktadır. Ayrıca günümüzde genellik kuralı sadece sosyal adalet açısından değil piyasa rekabeti yönünden de önem taşımaktadır (Herekmen 1976: 54).

Günümüzde ekonomik, sosyal, politik nedenlerle tanınan vergi istisna ve muafiyetlerinin genellik ilkesine aykırı olduğu ifade edilmektedir. Ancak genellik ilkesinin içerdiği "vergi ödeme gücüne sahip olan" kayıtlaması dikkate alındığında adalet açısından getirilen istisna ve muafiyetlerin genellik ilkesine aykırı olarak nitelendirilemeyeceği söylenebilir.

Buna karşılık özellikle ekonomik amaçlı istisna ve indirimler koyuldukları amaç açısından yararlı sonuçlar verebilmekteyse de vergide genellik ilkesinin ortaya çıkış amacı olan vergi adaleti

gözönünde tutulduğunda genellik ilkesine aykırı uygulamalar olarak nitelendirilebilecektir.

### **E) Vergide Eşitlik İlkesi**

Günümüzde bir kısım maliyeciler vergi adaletinin genellik ve eşitlik ilkelerine dayandığını ifade etmektedirler (Laufenburger 1967:271; Erginay 1990:44; Karabağ 1978:81). A.Wagner de, verginin hakkaniyete uygun dağılması için genellik ve eşitlik ilkelerine uyulması gerektiğini ifade etmiştir (Schmolders 1976:55; Dikmen 1969:265).

Vergide eşitlik veya vergi önünde eşitlik ilkesi, ilk anlamda fertlerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarını ifade eder (Akdoğan 1989:151). Daha kesin bir ölçü veren ifade olarak, vergi önünde eşitlik ilkesi hukuki yönüyle ele alındığında, vergi kanunu ile belirtilen bir durumda olan bütün mükelleflerin aynı vergi rejimine tabi tutulmaları gerektiği şeklinde tanımlanabilir. Buna göre bir vergi memuru veya bir vergi yargıcı kanuna bağlı olarak aynı durumda olan mükelleflere aynı ölçüleri uygulamak zorundadır (Erginay 1990:87).

Vergi kanununun bazı istisna ve muafiyetler kabul etmiş olması vergi uygulayıcı veya yargıcı bakımından vergi eşitliğine aykırı sayılmaz. Ancak aynı durumda olan mükelleflere ayrı muameleler yapılması halinde vergi kanunu önünde eşitlik bozulmuş olur (Erginay 1990:47).

Adam Smith'e göre vergilemede eşitlik ilkesi, fertlerin devletin himayesi altında sağladıkları gelir ile orantılı olarak vergi ödemeleri anlamını ifade eder (Schmolders 1976:44). Vergilemede eşitlik ilkesini, Neumark (1975:129), herhangi bir vergiyi ödemekle mükellef olanların ve vergi bakımından önemli eşit veya benzer durumlarda bulunan şahısların adı geçen vergi konusunda aynı vergi rejimine tabi tutulması şeklinde tanımlamaktadır.

Vergide eşitlik ilkesi genelde, yatay ve dikey adalet ile fedakarlık kuramlarını da içerecek şekilde açıklanmaktadır. Gerek yatay ve dikey adalet gerekse fedakarlık kuramları vergi adaleti açısından önemli rollere sahip olduklarından bu çalışmada ayrı ayrı açıklanmışlardır. Vergide eşitlik ilkesini ayrıca verirken de olayın farklı bir yönüne dikkati çekme amaçlanmıştır. Vergilendirme yapılırken eşit durumda bulunanların eşit vergilendirilmesi olarak ifade edilen yatay eşitlik vergilendirmenin tüm boyutları açısından bir kriter olarak önem taşıırken vergi kanununun, gerek vergi yargısında gerekse vergi uygulamasında tüm mükelleflere eşit uygulanması anlamındaki vergide eşitlik vergi mevzuatının idare ve yargı açısından uygulanmasına yöneliktir.

#### **F) Nisbilik İlkesi**

Ayrıca, vergi adaletinin gerçekleşmesi için genellik ve eşitlik ilkelerine ek olarak nispilik ilkesinin de esas alınması gerektiğini belirtenler bulunmaktadır. Bu görüşü savunan Neumark, "çağdaş maliyeciler arasında tamamıyla olmasa da geniş ölçüde şu konuda görüş birliği vardır; adil bir vergileme (özellikle bireyler arasında adil vergi dağıtımı) ancak genellik eşitlik ve nisbilik ilkeleri yerine getirildiği zaman söz konusu olabilir" demektedir (Neumark 1975:75).

Nisbilik ilkesi, ödeme gücü ilkesiyle bağlantılı olmakla birlikte bu ilkede asıl ağırlık noktası, vergi yükünün aynı bireyler ya da aynı bireylerden oluşan gruplar arası karşılaştırmalı ödeme gücüne uygun dağıtılmasıdır. Nisbilik ilkesi vergi yükünün çeşitli mükellef grupları arasında, onların nisbi iktidarlarına uyacak şekilde dağıtılması olarak da ifade edilmektedir (Dikmen 1969:269).

Nisbilik ilkesine göre, vergi yükü, ödeme gücünün göstergeleri için anlamlı olacak tüm kişisel unsurlar dikkate alınarak gerçek kişisel iktidarlara yansıtacak şekilde dağıtılmalıdır. Bu dağıtım sonucu kişilerin ekonomik ve mali güçlerinde ortaya çıkan zararların nisbi olarak eşit ağırlıkta olması gerekir (Er 1988:17).

Neumark (1975:145), aynı vergi ödeme gücüne sahip grupların az veya çok ölçüde birbirinden farklı miktarlarda vergiye tabi tutuldukları hallerde, hem nisbilik ilkesinin hem de eşitlik ilkesinin ihlal edilmiş olacağını ifade etmektedir.

### **G) Yatay ve Dikey Adalet**

Vergi adaletine yatay ve dikey adaletin gerçekleşmesi çerçevesinde yaklaşanlar da vardır. Vergilemede yatay adalet, eşit durumda bulunan kişilerin eşit vergilendirilmesi (James, Nobes 1988:87) veya aynı ödeme gücüne sahip olanların eşit vergilendirilmesi (Sandford 1978:82) olarak ifade edilmektedir. Buna göre durumları her bakımdan (gelir, servet, kişisel durum vb. gibi) aynı olan kimseler için vergilerin tutarı ve oranı aynı olacaktır.

Dikey adalet ise, ödeme gücü yönünden eşit durumda olmayanların farklı vergilendirilmesi olarak ifade edilmektedir (Sandford 1978:82). Buna göre farklı ekonomik ve sosyal koşullara sahip kişiler, bu farklılıkları dikkate alınarak vergilendirilecektir (James, Nobes 1988:87). Bu farklı vergilendirmenin belirlenmesinde ekonomik ve sosyal durumu daha yüksek ödeme gücünü ifade edenler yüksek, düşük ifade edenler düşük vergilendirilecekse de buradaki ölçülerin tesbitinde keyfilik olduğu açıktır. Bu açıdan yatay adaletin uygulamada gerçekleştirilmesi kolay olmakla birlikte (M, Musgrave 1973:126) dikey adalet üzerinde tartışmalar devam etmektedir(18).

Aynı ödeme kapasitesine sahip olanları belirlemede, aynı gelire veya tüketim potansiyeline sahip bireyler esas alınabilir. Yatay adalet, bu bireylerin aynı vergi yüküne katlanmasıyla gerçekleşir (Cnossen, Bird 1990:93) Farklı sosyal ve ekonomik koşullara sahip kişilerin farklı vergi ödemesi ile ilgili bir takım ölçüler geliştirilmiştir. Buna göre kamu hizmetlerinden sağlanan faydanın seviyesi veya ödeme gücünün seviyesi yahut bireyin ulaştığı ekonomik fayda esas alınabilir. Esas alınacak ölçüt vergi adaletinin sağlanmasında tercih edilen yaklaşımı ortaya koyacak, ancak belirsizlik tam olarak

çözölmüş olmayacaktır. Çünkü bu durumda esas alınan ölçütün nasıl ölçöleceğı sorunu ortaya çıkacaktır (Stiglitz 1986:337)

Yatay adaletin gerçekteşmesinde, aynı ekonomik güce sahip olanların aynı vergilendirilmesi önem taşımaktadır. Ekonomik güç ile yaşam gereksinimleri, aile yükömlölükleri ve sorumlulukları karşılandıktan sonra geriye kalan mal ve hizmetler üzerindeki kullanma gücünün ifade edilmek istendiğı belirtilmektedir (Batırel, Tezel 1976:147). Vergi adaletini yatay ve dikey adalet çerçevesinde ortaya koyma yönündeki yaklaşım üzerinde, içerdığı bir takım belirsizliklere rağmen günümüzde vergi adaletinin sağlanması açısından önemle durulmaktadır (Cnossen, Bird 1990:93; Shultz, Harris 1965:170).

Bazen de yatay ve dikey adaletle kamu hizmetlerinden sağlanan fayda arasında bir ilişki kurularak vergi adaleti açıklanmaktadır. Buna göre vergi adaletinin gerçekteşmesi için "eşitlere eşit muamele" temel ilkedir. Ancak, "eşitlere eşit muamele" benzer durumdaki fertlerin aynı vergi yüküne sahip olmalarıyla açıklanamaz. "Eşitlere eşit muamelenin" gerçekteşmesi için fertlerin ödedikleri vergilerle kamu hizmetlerinden sağladıkları faydaların da dikkate alınması gerekir. "Hakkaniyet"in sağlanması için ödenen vergilerle sağlanan faydaların karşılaştırılması sonucu ortaya çıkan bakiyelerin aynı olması gerekir (Buchanan 1950:158-160).

## **H) Yeniden Dağıtım İlkesi**

Bu ilkeye göre vergi adaleti kavramı aktif vergi adaleti çerçevesinde ele alınmaktadır. Piyasa mekanizması sonucu oluşan gelir ve servet dağılımının adil olduğı kabul edilmemekte, fikri veya fiziki kabiliyetlerdeki farklılığın kişiler arasındaki gelir ve servet dengesizliğine geçerli bir gerekçe olamayacağı belirtilmektedir. Bu durumda söz konusu servet dengesizliğine müdahalenin gerekli olduğı sonucu ortaya çıkmaktadır. Bundan dolayı piyasa mekanizması sonucu oluşan gelir ve servet dağılımına devletin müdahale etmesi ve

vergilendirmenin, gelir ve servet dağılımındaki dengesizliği giderecek bir içeriğe sahip olması gerektiği savunulmaktadır (Er 1988:17).

Yeniden dağıtım ilkesi iktisadi ve sosyal adalet düşüncesinden kaynaklanmaktadır (Eker 1993:164). Yeniden dağıtım ilkesine göre vergide adaletin gerçekleşmesi için vergilendirme, ödeme gücü ilkesinin gerçekleşmesi için gerekli ölçüden daha fazla bir artan oranlılık içermelidir (Neumark 1975:209). Yeniden dağıtım ilkesinin gerçekleşmesi açısından, gelir ve veraset vergileri ile servet vergilerinin artan oranlılıklarının artırılması önem taşımaktadır (Neumark 1975:200-237).

#### **I) Ekonomik Tüketim Yaklaşımı**

Ekonomik tüketim yaklaşımı vergi adaletinin sağlanması açısından özellikle harcama üzerindeki vergilemeye ağırlık vermeyi esas alan bir yaklaşımdır. Bu yaklaşımda, tasarruf, yatırım ve üretim yoluyla ekonomiye katkıda bulunan gelir ve servet sahiplerini cezalandırmama bakımından vergilendirmede tüketimin esas alınması savunulur. Bu yaklaşıma göre, daha adil bir vergilendirme harcama vergileriyle gerçekleştirilebilir (Shultz, Harris 1965:169).

#### **İ) Rawls'ın Adalet Yaklaşımı**

Rawls'a göre, herhangi bir ekonomik değişimin adil olabilmesi için, örneğin vergilendirmenin adil olabilmesi için toplumun en kötü durumundaki bireyinin refahında artış olması gerekir. Bu yaklaşımda (19) önemli olan, gelir dağılımında toplumun en alt düzeyinde olanlardır. Adil bir vergileme bu kesimin gelir düzeyini yükseltici vergilemedir (Horsman 1992:483).

## **J) Hobbes'in Adalet Yaklaşımı**

Bu yaklaşıma göre, bir kamu politikası erdemliyi ödüllendiriyor ve erdemsizi cezalandırıyorsa adildir. Dolayısıyla vergilendirme, erdemliyi ödüllendirecek erdemsizi cezalandıracak şekilde yapıldığında vergi adaleti gerçekleştirilmiş olur.

Bu yaklaşımda önem taşıyan erdemın tanımlanmasıdır. Başka kişilere faydası dokunan davranışlar erdemli sayılabilir. Hobbes'in bu yaklaşımına göre, bir harcama vergisi, mal ve hizmet tüketimini cezalandırdığı, tasarruf ederek harcama yapmayanları ödüllendirdiği için adildir. Çünkü tasarruf ederek başkalarına faydalı olanlar böylece ödüllendirilmiş olmaktadır (Horsman 1992:483).

## **V. VERGİ ADALETİNİ ETKİLEYEN UNSURLAR**

### **A) Verginin Tarh Yöntemleri ve Vergi Adaleti**

Mükellefin vergi borcunu belirlemek için, bir diğer deyişle verginin tarhı için başvurulmuş tarh yöntemlerinin de vergi adaletine uygun olması gerekmektedir. Vergi borcunun saptanmasında yapılacak yanlışlıklar vergide adaletin ortadan kalkmasına sebep olabilecektir. Bu bakımdan verginin tarhına ilişkin olarak geliştirilen yöntemler vergi adaleti açısından önem taşımaktadır.

#### **1. Karineler Yöntemi**

Karineler veya dış belirtiler yöntemi, mükellefin gelir veya servetinin tutar veya kıymeti yerine bunları az çok temsil ettikleri varsayılan birtakım dış belirtilerin vergi matrahı olarak seçilmesi

yoluyla vergi borcunun hesaplanması olarak tarif edilmektedir (Turhan 1982:96; Dikmen 1969:131). Uygulanması kolay, fazla harcama ve işleme gerek göstermeyen bu yöntem vergiye tabi unsurların gerçek miktar ve değerini ölçmek bakımından yeterli olmadığından vergi adaletine ters düşmektedir (Akdoğan 1980:37). Verginin iktidara uygunluğunu sağlama açısından yetersiz olan bu yöntem (20) vergilemede yatay ve dikey adalet açısından tatmin edici değildir (Turhan 1987:97; Dikmen 1969:132-133; Herekmen 1976:89).

## **2. İdarece Takdir Yöntemi**

Vergi idaresince belirli grup yükümlüler için değil, teker teker her yükümlü için ayrı ayrı vergi matrahının takdiri olarak tanımlanan bu yöntem bireysel matrahın tesbiti hususunda idareye geniş yetkiler vermektedir (Herekmen 1976: 91).

Bu yöntem kolay olması, istikrarlı bir gelir sağlayıcı niteliğe sahip olması bakımından olumlu bulunmakla (Dikmen 1969:129) beraber idarece, yükümlünün ödeme gücünün kasıtsız veya kasıtlı olarak yanlış belirlenmesi ihtimalinin yüksek olması açısından vergi adaletini zedeleyebilecektir. Takdiri yapmakla görevli memurların maliyenin çıkarını esas almaları matrahların yüksek takdirine yolaçabileceği (Turhan 1982: 94) gibi, söz konusu memurların politik sebeplerle kendi taraftarları lehinde ve muhalifleri aleyhinde davranabilecekleri dikkatten uzak tutulmamalıdır (21).

## **3. Götürü Yöntem**

Vergi matrah veya miktarlarının bireysel tahmin ve takdirlere girişmeksizin bütün halinde veya genel bir şekilde tesbitidir (Dikmen 1969:136; Turhan 1982:97; Herekmen 1976:89). Diğer bir deyişle yönetimin, bazı vergi matrahlarını veya vergi tutarlarını,

genel ve objektif bir biçimde, yükümlülerle ilgili vergiye esas olabilecek bazı verilerden hareketle saptamasıdır.

Mükelleflerin vergi ödeme güçlerini bireysel anlamda dikkate almaması nedeniyle vergi adaleti açısından olumsuzlukları olduğu belirtilen götürü yöntem(22) günümüzde beyan yönteminin uygulanamadığı durumlarda tamamlayıcı bir yöntem olarak kullanılmakla birlikte bu duruma bile şiddetli eleştiriler yöneltilmektedir (Akdoğan 1980:36; Herekmen 1976:90).

#### 4. Beyan Yöntemi

Beyan yöntemi, vergi tarhına esas teşkil edecek bütün bilgilerin yazılı olarak idareye verilmesi ve idarenin bu bilgilere dayanarak vergi borcunu hesaplaması şeklinde tanımlanabilir (Turhan 1982:98).

"Vergilendirilmesi gereken ekonomik unsurların en iyi biçimde mükellefin kendisi tarafından bilinebileceği ve bu nedenle onun beyanının vergilendirmede esas alınması ilkesine dayanan beyan yöntemi özellikle subjektif vergilerde; indirimler, artan oranlılık ve ayırma ilkesinin daha olumlu koşullar içerisinde uygulanmasına olanak vererek, ödeme gücünün gözönünde tutulmasını sağladığından vergi adaleti açısından yararlı bir yapıya sahip bulunmaktadır. Ancak bu olumlu sonuca ulaşılması, mükelleflerin bildirimlerinde samimi oldukları varsayımının geçerliliğine bağlıdır (Akdoğan 1980:34)".

Beyan yöntemi, mükelleflerin vergi ahlakı ve zihniyetlerinin geliştirilmesi, etkin bir denetim altında bulundurulmaları, vergi yönetimi, mevzuatı ve yargısının işler hale getirilmesi ölçüsünde başarılı olacak ve vergi adaletine uygun bir yöntem olarak da nitelendirilebilecektir. Günümüz vergiciliğinde geniş bir kabul gören beyan yöntemi, yapısı itibarıyla verginin ödeme gücüne göre tesbitini sağlama ve dolayısıyla vergide adaleti gerçekleştirme açısından elverişli görülmektedir (Turhan 1982:100; Dikmen 1969:141).

Beyan yöntemi değişik şekillerde uygulanabilmektedir. Vergiyi doğuran olayın oluşmasında rol oynayan fakat asıl yükümlüden ayrı olan üçüncü bir şahsın maliyeye bilgi vermesi halinde vasıtalı beyanname yönteminden sözedilmektedir(23). Bu tür beyannamenin

en tipik uygulama şekli stopaj yani kaynaktan kesme yoluyla alınan vergilerdir (Turhan 1982:99). Vergi tevfikatı yapan kamu ve özel kurumlar tarafından kesinti yapılan vergilere ilişkin vergi dairesine bildirilen beyannameler vasıtalı niteliktedir.

Kaynaktan kesme yöntemi günümüzde yaygınlaştırılmakta ve uygulama alanı genişletilmektedir. Vergi tarh ve tahsilini kolaylaştıran, vergi kaçırmayı önleyen beyan yönteminin bu şeklinin, tüm vergilerde uygulanmaması ise bir başka adaletsizliğin sebebi olmaktadır.

İdeal bir vergi sisteminin yöntemi olduğu belirtilen ve vergi adaleti açısından en uygun vergi tarh yöntemi olduğu ifade edilen beyan yöntemine göre, eğer bir kısım mükelleflerin gelirleri olduğu gibi beyan edilirken bir başka deyişle kaynaktan kesilme usulüyle vergileri alınarak onlar adına vasıtalı beyanname verilirken, buna karşılık diğer bir kısım mükellef vergi ahlakı ve zihniyeti ile vergi denetiminin gelişmemiş olmasının doğal bir sonucu olarak gelirlerini düşük beyan ederlerse beyan yöntemi yoluyla vergi adaletsizliği gerçekleştiriliyor demektir. Böylece beyan yöntemi, dürüstçe gelirlerini beyan edenlerin ahmak konumuna düşmesine sebep olacak "dürüstlüğü ahmaklık olduğu yerde de beyan yöntemi işlemez olacaktır" (Batırel, Tezel:141).

Buna rağmen beyan yöntemi özellikle vergi adaleti açısından diğer vergi tarh yöntemlerine karşı söz konusu olan, açık üstünlüğü ve hazine açısından verimli olacağı beklentisiyle savunulmakta ve yaygınlaşmaktadır.

## **B) Verginin Ödenmesi ve Vergi Adaleti**

Verginin ödenme yöntemi ve süresi, vergi adaletini yakından ilgilendirmektedir. Günümüze kadar verginin ödenmesinde farklı yöntemler uygulanmıştır. Önceleri vergiler özel şahıslar tarafından çeşitli şekillerde tarh ve tahsil ediliyordu. Vergiler iltizam, ihale ve halk temsilcileri eliyle olmak üzere başlıca üç şekilde (24) tarh ve tahsil

edilirken (Dikmen 1969:122) daha sonraları, emanet usulü olarak da ifade edilen devlet memurları eliyle tarh ve tahsile geçilmiştir.

Yükümlü sayılarının çok artması ve vergi türlerinin çoğalmasıyla devletin kendi memurları aracılığıyla vergi tahsilinin hemen hemen olanaksızlaşmasıyla verginin çeşitli yöntemlerle yükümlüye ödettirilmesi yollarına başvurulmuştur (Herekmen 1976:99).

Günümüzde vergiler, bizzat mükellef tarafından ya da onun adına üçüncü kişilerce ödenme, vergi sorumlularınca kaynakta kesilme, geçici vergi, pul veya bandrol yapıştırarak, kıymetli kağıt kullanmak suretiyle ve tescil yöntemleriyle ödenmektedir (Kırbaş 1992:109; Dikmen 1969:146-149).

Mükellefin bizzat vergiyi ödeme yönteminde, bir takvim yılına ait gelirlerle ilgili vergiler izleyen yıl içerisinde ve taksitler halinde ödenirken kaynakta kesilme yönteminde gelir kişinin eline geçmeden vergisi tahsil edilmektedir. Bu durumda kesinti yoluyla vergi ödeyenlere göre birinci yöntemle vergilendirilenler birçok avantajlar elde etmektedirler (Akdoğan 1980:38-39). Vergilerini kendileri beyanname vererek ödeyenler, enflasyon sebebiyle ödeyecekleri vergi borçlarının gerçekte azalması avantajını sağlarken enflasyon olmasa bile vergiyi bir süre sonra ödediklerinden söz konusu süre içinde ödeyecekleri vergiyi kullanabilme avantajına da sahiptirler. Üstelik bu yöntemin yapısı özellikle denetimin yetersiz olması halinde vergiden kaçınma ve vergi kaçırmaya uygundur. Bu durum açık bir adaletsizliğin göstergesidir.

### **C) Vergi Adaletinin Gerçekleşmesinde Yapısal Etkenler**

#### **1. Siyasal Yapı**

Uygulanacak vergi politikasını ve vergi sistemini belirlemesi bakımından siyasal yapının şekli ve işleyiş biçimi, vergi adaletinin

sağlanmasında etkili olacaktır. Siyasal iktidar gerek vergi kanunlarını belirlerken, gerek uygulamasında, vergi adaletini sağlamayı ön plana çıkarabileceği gibi ikinci plana atabilir ya da önemsemeyebilir. Siyasal yapı, halkın temsilcileri vasıtasıyla etkide bulunabileceği şekilde ise vergi adaletinin gerçekleşmesinde daha hızlı yol alınabilir.

"Başka bir deyişle toplumu oluşturan sınıflar politik etkinlikleri ölçüsünde ya politik birimlerin oy kaygısı veya kendilerinin baskı grubu olmaktan doğan etki güçleri nedeniyle kendi adalet yargılarının yasama ve yürütme organlarına yansımını sağlayabilmektedirler" (Akdoğan 1980:7).

Buna karşın totaliter idari yapıya sahip toplumlarda halkın, vergide adaletin sağlanmasına katkıda bulunması pahalıya malolacaktır. Böyle bir ülkede halk ancak ayaklanma ve isyanlarla vergi adaletsizliklerini giderme yönünde etkili olabilecektir.

Demokratik sistemlerde de sistemin gereği gibi işlemesinin önemi vardır. Eğer toplumun kültür seviyesi düşükse kültür seviyesi düşük sınıflar üzerinde etki sahibi olan gruplar siyasal partileri istedikleri gibi yönlendirebilecek siyasal partiler geniş topluluklar yerine geniş toplulukları etki altında tutan küçük gruplara dayanacaklarından bu küçük kesimin isteğine göre belirlenen vergi politikası, vergide adaleti sağlamaktan çok küçük grupların menfaatlerini dikkate alabilecektir (Akdoğan 1980:6-7). Örneğin, böyle bir durumda, asgari ücret yüksek oranda vergiye tabi tutulurken, sporcu transfer ücretlerinden %15 oranında vergi alınması siyasal yapı tarafından karar altına alınabilmektedir.

## 2. Ekonomik Yapı

Devletlerin içinde bulunduğu ekonomik koşullar ve uygulanmakta olan ekonomi politikaları vergi adaleti üzerinde etkili olmaktadır (Akdoğan 1980:9). Gelişmiş ülkelerin ekonomik yapıları ve politikaları çerçevesinde vergi adaletinin gerçekleşmesi daha kolay olduğu halde gelişmekte olan ülkelerin ekonomik yapı ve politikaları çerçevesinde vergi adaletinin gerçekleşmesi oldukça zordur (Akdeniz

1969:57-58). Hatta az gelişmiş ülkelerin ekonomik yapılarının doğal bir neticesi olarak yatay ve dikey vergi adaletsizlikleri ortaya çıkacaktır. Ancak buna karşı bir önlem olarak yeterince geniş tabanlı ve yönetilebilir bir vergilendirme vergi adaleti açısından faydalı etkiler yapabilir (Herber 1981:44).

Gelişmekte olan ülkelerde ekonominin yapısı ve üretim seviyesinin doğal bir sonucu olarak vergi gelirlerinin yetersiz olması, en az geçim düzeyinin vergi dışı bırakılması, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha hafif vergilendirilmesi gibi vergide adaleti sağlamaya yönelik uygulamaların yapılmasını engellemektedir.

Vergi adaletinin sağlanması bakımından ekonominin gelişmiş ve disiplinli olması, üretim tüketim ve ulaştırma kurumlarının büyük çaplı kurumlar olmaları önemlidir. Bu, vergi denetiminin kolaylaşmasını ve vergi kaçakçılığının azalmasını sağlayacaktır. Küçük ve orta büyüklükte işletmelerin hakim olduğu ekonomilerde ise yeterli denetimin yapılması zor olacak ve vergi kaçakçılığı büyük boyutlarda olacaktır (Akdeniz 1969:51). Üretim yapısının küçük üreticiliğe dayalı olması kayıt dışı ekonomiyi önlemeyi ve vergi denetimini etkin bir şekilde gerçekleştirmeyi imkansız kılacak az gelişmiş ekonomiler için söz konusu olan bu durum, vergi adaletini bozucu etki yapacaktır (Akalin 1993:17).

"Gelişme için vergileme" nin klasik yaklaşımında gelir ve servet dağılımındaki eşitsizliklerin düzeltilmemesi savunulur. Buna göre, kalkınma için ihtiyaç duyulan tasarrufu sağlamak bakımından tasarruf eğilimi büyük olan yüksek gelirlileri fazla vergilendirmemek uygundur. Ancak bu yaklaşım ciddi eleştirilerle karşılaşmaktadır(Herber 1981: 39). Hem tatminkar bir gelişme hızına ulaşmış hem de gelir ve servet dağılımında adaleti sağlayıcı politikaları ihmal etmemiş -Kore, Taylan, Singapur gibi- birçok ülke vardır. Bu gözlemler adaletle büyüme yaklaşımının güç kazanmasına yol açmaktadır (Herber 1981:52).

Devletin kalkınmayı sağlayıcı politikalara ağırlık vermesiyle vergi adaleti uygulamalarının çatışması sonucu az gelişmiş ülkeler, kalkınma ve vergi adaleti arasında tercihe zorlanmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerde fert başına gelirin düşüklüğü ve tasarrufların çok zayıf olması, yatırımların özel sektörden çok devletçe yapılmasını zorunlu kılmakta ve bu durum, vergi adaletinin gerçekleştirilmesini zorlaştırmaktadır (Akdeniz 1969:57).

Tasarrufu artırmak için mutlaka en etkili yol gelir eşitsizliği değildir. Gelirin bir bölümünü tüketime ayıran yüksek gelirlielerin tüketimini vergileyerek, toplam tasarrufun artmasını sağlamak da mümkündür (Herber 1981:53). Ancak bu yaklaşımlarla birlikte, vergi adaletini sağlayıcı politikalara ağırlık verilmesi kalkınmanın bir ölçüde ihmal edilmesine yol açabilecektir.

Ekonomik yapının vergi adaletine önemli bir etkisi de yüksek enflasyonu içermesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Yüksek enflasyon, gerek vergi gelirlerini etkileyerek, gerek adaletsiz olduğu herkesçe kabul edilen enflasyon vergisi yoluyla ve gerekse kazancın elde edilmesi ile vergi ödenmesi arasındaki sürelerin farklılıklar göstermesi dolayısıyla vergi adaletine etkide bulunmaktadır.

Buna karşın, yüksek enflasyon dönemlerinde devletin tahsil edeceği vergi gelirleri enflasyonun yüksekliği ve kazancın elde edilmesi ile verginin ödenmesi arasındaki sürenin uzunluğu ölçüsünde erimeye maruz kalacaktır. Enflasyon döneminde nominal gelirlerin artması sonucu reel geliri düşük olanların artan oranlılık nedeniyle yüksek oranlı bir vergilemeyle karşılaşmaları söz konusu olabilecektir. Bu durum vergi adaleti bakımından olumsuz yönde etki yapacaktır (James, Nobes 1988:109).

Kazancın elde edilmesi ile verginin ödenmesi arasındaki sürenin farklı mükellef gruplarına farklı uygulanması vergi adaletsizliğine yolaçacaktır. Böylece, gelirlerini elde ettiği anda vergilerini ödeyenler aleyhine, daha sonra ödeyenlere, yüksek enflasyon döneminde sıfır faizli kredi verilmiş gibi olmaktadır.

### 3.Mali Yapı

Devletin ekonomiye müdahalesinin boyutları, kamu kesiminin büyüklüğü, kamu harcamalarının rasyonelliği ve bu harcamalarda israfın boyutları ile gelir düzeyinin düşüklüğü vergi adaletini belirgin ölçüde etkileyecek mali yapının unsurlarıdır. Kamu kesiminin büyüklüğü, ihtiyaç olunan gelir miktarının büyük olmasını ve bu gelir miktarı da adaletli bir vergilendirmenin boyutlarının aşılmasına neden olabilecektir.

Kamu kesimi sadece sosyal mal ve hizmet üretimi ile sınırlı kalsa bile rasyonel bir kamu harcama politikasının izlenmemesi ve harcamalardaki israfın büyük boyutlara ulaşması adaletli bir vergi sisteminin sağladığı gelirlerin yetersiz kalmasına yolaçabilecektir. Kişi başına gelir düzeyinin düşük olması da, kamu hizmetinin finansmanı için gereken gelirin adaletli bir vergi uygulaması ile sağlanamamasında rol oynayabilecektir (Akdeniz 1969:52).

Uygulanan vergi sistemi, bazı vergi kaynaklarını yakalayamıyor veya tüm vergi konularını kavrayamıyorsa ortaya çıkan kamu açığı adaletsiz bir yük dağılımına yolaçabilecektir. Bazı vergi kaynaklarının kavranamaması ile vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığının büyüklüğüne bağlı olarak vergi adaletsizliği büyüyecektir (Akdoğan 1980:9).

### 4. Sosyal Yapı

Sosyal yapı, gerek toplumun inançları açısından vergi adaletinin belirlenmesi gerekse vergi adaleti ile ilgili düşüncelerin karar organlarına yansımalarını sağlayacak bir gelişmişlik düzeyine sahip olunması açısından vergi adaletinin gerçekleşmesinde etkilidir (Akdoğan 1980:7,8). Sosyal yapının temel unsurlarından biri olan toplumun kültür düzeyi ilk olarak vergi adaletine uygun bir vergi

tarh yöntemi olan beyan yönteminin yaygın olarak uygulanması açısından önemlidir.

Halkın, verginin kendisine sunulan kamu hizmetlerinin temel finansman aracı olduğunu, vergi olmadığı takdirde söz konusu kamu hizmetlerinin kendisine sunulamayacağını kavraması, verginin lüzümüne inanması açısından belirli bir kültür düzeyinde olması gerekmektedir (Akdeniz 1969:48). Verginin lüzümüne inanmayan bir toplumda vergiye karşı tepkiler artacak, vergilemede adalet olumsuz yönde etkilenecektir.

#### **D) Vergi Adaletinin Gerçekleşmesinde Psikolojik Etkenler**

Vergi adaletinin gerçekleşmesinde psikolojik etkenler, özellikle vergiye karşı direniş ve tepkileri azaltmak suretiyle etkide bulunmaktadır.

##### **1.Vergi Ahlakı**

Vergi ahlakı, yükümlünün vergisini tam olarak ödeme konusunda kendisini sorumlu hissetmesi olarak ifade edilebilir (Herekmen 1976:182). Vergi ödemeyi uygarlık için vazgeçilmez bir ödev, fert ve toplumun en azından emniyet ve adaletinin sağlanması için bir görev olarak ele alacak bir anlayışın yerleşmesi, vergi ahlakının gelişmesiyle sağlanacaktır. Bu durum da vergi sisteminin başarısı ve vergi adaletinin gerçekleşmesi açısından önem taşır.

Vergi ahlakı, vergiye karşı direnişi kırarak, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığını azaltmak suretiyle, normal ve adaletli bir vergi uygulamasının kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamada yeterli olması bakımından, önemli bir rol oynayacaktır. Vergi ahlakı ne kadar kötü olursa vergiden kaçınma eğilimleri o derece kuvvetlenmekte ve buna paralel olarak mevcut vergi kanunları ile elde edilen devlet gelirleri o oranda daha düşük olmaktadır (Schmölders 1976:114).

Vergi ahlakının gelişmediği toplumlarda vergiye karşı direniş vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yolları hayranlıkla ve hoşgörüyü karşılanmakta, vergi yasalarına aykırı olan davranışlar bir çeşit toplumsal kabiliyet olarak kabul edilmektedir (Schmölders 1976:108). Bu durum mevcut vergi uygulamalarının kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamada yetersiz kalması sonucunu, bu da adaleti bozacak yeni ve ağır vergiler koyulması sonucunu doğurabilecektir.

Görülmektedir ki, bir mükellef vergiyi kaçırmakla yükü ortadan kaldırmamakta fakat onu diğer mükelleflere atarak vergide adaletsizliğe yol açmaktadır (Laufenburger 1967:291). Vergi ahlakının düşüklüğü vergi kaçakçılığını yaygın hale getirdiğinden vergi adaletini esaslı bir şekilde zedeleyecektir (Akdeniz 1969:49).

## **2.İzlenen Maliye Politikaları ile İlgili Mükelleflerin Algıları**

Bireyler genelde vergi nedeniyle katlandıkları yükü yüksek olarak algılama eğilimindedirler. Mükelleflerin bu eğilimi daima kendilerinden daha hafif yük altında olan bireylerle kendileri arasında yaptıkları karşılaştırmalarla güç kazanır. Bu yöndeki algılamaların vergi yasalarındaki ayrıcalık hükümleri arttıkça daha da güçlenmesiyle vergi kaçırma önemli ölçüde teşvik edilmiş olacaktır (Önder 1992:51). Bireylerin vergi yükü ile ilgili algıları vergiye karşı direniş artırmak vergi adaletini bozucu etkiler yapacaktır.

Kamu harcamaları da bireylerin yük algılama şiddetini etkiler (Önder 1992:51) fakat kamu harcamaları uzun dönemli ve yaygın olarak elde edildiğinden ve vergilerle aralarında bir ilişki kurulmadığından vergi yükünü hafifletici olarak algılanmamaktadırlar. Ayrıca kamu harcama politikasına karşı söz konusu olan gelirin derecesi de vergiye karşı direniş ve dolaylı olarak vergi adaletini etkilemektedir. Kamu harcama politikasına güven duyulmuyorsa, vergiye karşı direniş artacak, verilen vergilerin rasyonel kullanıldığına ilişkin bir inanç bireylerde oluşturulmuyorsa vergiye karşı tepkiler çoğalacaktır. Vergiye karşı tepkilerin artması ise vergi adaletini zedeleyecektir.

Devletin kurum ve örgütlerine, siyasetçilere ya da devlet politikacılarına karşı geliştirilen güvensizlik duyguları da demokratik işleyişler içinde, bu kurumları geliştirme çabalarından çok vergi kaçırma çabalarına katkıda bulunmaktadır (Önder 1992:51).

### **E) Vergi Yükü ve Vergi Adaleti**

En basit anlamıyla vergi yükü, vergi ile bunun içinden ödendiği gelir ve servet arasındaki ilişkiyi gösterir (Anıl 1973:9). Vergi yükü bir ekonomide vergi sisteminin yapısı ve etkilerini ortaya koymada önemli rol oynar (Tonguç 1979:131).

Gerek genel olarak gerekse kesimler arası karşılaştırmalar açısından vergi adaletinin sağlanıp sağlanmadığı hakkında önemli bir gösterge de vergi yükü ile ilgili verilerdir. Vergi yükünün bireyler ile sosyal sınıflar bakımından ölçülü ve adalete uygun dağıtılıp dağıtılmadığını belirlemek bakımından vergi yükü hesapları önem taşımaktadır. Bu hesapların ortaya çıkardığı sonuçlar, vergilendirmenin şekil ve yapısını vergi adaletine uygun olarak belirlemede önemli rol oynayacaktır (Yaşa 1962:8; Gümüşdere 1980:137). Vergi adaleti yaklaşımları ile dayanılabilir vergi yükü arasındaki ilişki dikkate alındığında konunun önemi daha da belirginleşmiş olacaktır (Brochier, Llau ve Michalet 1975:487).

Vergi yükünün hesaplanması açısından, vergi kapsamında ele alınacak unsurların belirlenmesi gerekmektedir. Devlet ve diğer kamu tüzel kişilerin özel ekonomiden alınan mecburi tüm ödemeleri vergiler içerisinde sayma şeklinde olaya yaklaşılabilmektedir. Bunun yanında, vergi içinde sayılacak ödemelerin sayılması yoluna gidilebilmektedir. Buna göre, vergi benzerleri veya parafiskal gelirler, genel olarak vergi yükü hesabında vergiler içerisinde sayılmaktadır (Saygılıoğlu 1993b:36). Ayrıca harçlar ve kamu teşebbüsü kârları da vergiler içerisinde sayılmaktadır. Yine vergiler içerisinde enflasyondan doğan mükellefiyet de dikkate alınmaktadır. (Yaşa 1962:57-62; Nadaroğlu

1978:15; Selçuk 1981:72). Yukarıda belirtilenlerle birlikte aynı mükellefiyetler (başlıca zorunlu askerlik hizmeti) ve bütçe açıkları da vergi ve benzeri mali yükümlülükler içinde belirtilmektedir (Batırel, Uçkun 1991:7; Akalın 1994:82).

Vergi adaletinin önemli ölçütlerinden biri olan vergi yükü kavramının birçok çeşitleri bulunmaktadır. Vergi adaleti açısından, inceleme yönüne göre farklı vergi yükü kavramları kullanılabilir. Bu çalışmada daha çok, genel vergi yükü ile bireysel vergi yükü ve gelir grupları itibarıyla vergi yükü kavramları kullanılacaktır. Gelir grupları bakımından vergi yükü, vergi ile gelir ilişkisinin vergi adaleti bakımından en fazla anlam taşıyan hesap şeklidir. Bununla birlikte, kişi başına vergi ve benzeri ödemelerin, yine kişi başına gayrisafî milli hasılaya veya kişinin harcanabilir gelirine oranını ifade eden kişisel vergi yükü de önem taşımaktadır (Anıl 1973:14,15).

#### **F) Vergi Adaletini Etkileyen Diğer Unsurlar**

Vergi adaletinin gerçekleşmesi açısından birçok vergi uygulaması ve vergi tekniği önem taşımaktadır. Vergide adaletin gerçekleşmesi konusundaki yaklaşımlara dayalı olarak savunulan veya karşı çıkılan birçok vergi uygulaması bulunmaktadır. Burada genel olarak, vergi adaletini olumlu veya olumsuz yönde etkileyen temel unsurlar hakkında bilgi verilecektir (25).

Vergi adaleti, mali mevzuat, mali idare ve mali yargının adaletin gerçekleşmesine uygun olarak düzenlenebilmesi ölçüsünde gerçekleştirilebilecektir. Bir vergi sisteminin vergi adaletine uygunluğu açısından en önemli etken mali mevzuattır. Mali mevzuatın adaletin gereklerine uygun olmaması halinde vergi adaletinden bahsetmek mümkün olmayacaktır.

Mali mevzuatın içerdiği teknik özellikler, açıklık, kolay anlaşılabilirlik, günün koşullarına uygunluk, suç işlemeye yönelik girişimlere karşı etkili olabilme (Akdoğan 1980:49,138) gelir

kaynaklarını kavrayıcılık, toplumun adaletle ilgili düşünce ve kanaatleriyle genel adalet yaklaşımlarına uygunluk açısından olumlu bir yapıya sahip olması gerekmektedir. Ayrıca mali mevzuatın istikrarının da önem taşıdığı, özellikle temel hükümlerinin neredeyse izlenemeyecek kadar hızla değişmemesi gerektiği (Akdeniz 1969:53) belirtilmektedir.

Vergi adaletiyle gerçekleştirilmeye çalışılan, "vergi yükünün mükellefler arasında adaletli ölçülerle ve hakkaniyete uygun dağıtımını" mali idare tarafından uygulama ile desteklenerek sürdürülmedikçe vergi adaleti kanun metinleri arasında ve kağıt üzerinde kalacaktır (Akdoğan 1980:46).

Mali idare, adaletin gereklerine uygun olan mevzuatı gereği üzere ve etkin bir biçimde uygulamalıdır. Vergi adaletini sağlamak mali idarenin en önemli amaçlarından biridir (Batırel 1985:127). Diğer değişkenler veri iken vergi idaresinin etkinliği ölçüsünde vergi adaleti gerçekleşecektir (Erdem 1971:13). Vergi uygulamasında adalet, adil bir vergi yapısının ön şartı olarak görülmektedir (Herber 1981:40).

Vergide adaletin gerçekleşmesi bakımından vergi kanunlarının uygulamada adalete ters düşmeyecek etkinlikle gerçekleşmesinin yanında yeteri kadar ve etkin bir denetimin de büyük önemi vardır (Edizdoğan 1991:144). Vergi denetiminin temel amaçlarından biri de vergi adaletinin sağlanmasıdır (Kılıçdaroğlu 1990a:195). Bir başka ifadeyle vergi adaletinin gerçekleşmemesi, etkin bir denetimin olmadığına gösterge sayılabilir.

Gerek yönetimin gerekse vergi mükelleflerinin kasıtlı ya da kasıtsız girişimleri sonucu vergi kanunlarına aykırı hareketler ortaya çıkabilir. Bu durum, vergi kanunları ve vergi idaresinin adalete uygun bir çerçeve içinde olduğuna ilişkin kanaatlerin bozulmasına yolaçabilir (Akdoğan 1980:49).

Mali mevzuata aykırı hareket ve uygulamaların olumsuz sonuçlara yol açmasını önlemek bakımından, mükellef veya idarenin vergi kanunlarına aykırı davranışlarını belirleme ve düzeltmede rol

oynayacak mali yargının, vergi adaletinin gerçekleşmesindeki önemi açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır.

Vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indirmeye çalışmak, vergi adaletinin sağlanması bakımından önem taşır. Vergi kanununun içeriğine giren işlemi yapmayarak veya mevzuat boşluklarından yararlanarak vergi kanunlarına aykırı hareket etmeden vergi yükünden kurtulma şeklinde ifade edilen vergiden kaçınma, vergi hasılatının azalmasına etki etmektedir. Buna vergi kaçırma yoluyla vergiyle ilgili yükümlülüklerinden kanuna aykırı bir şekilde kurtulanların da eklenmesiyle artan vergi hasılat azalışı, yeni ve ek vergiler koyulmasına ve yüklerin başkalarının üzerine geçmesine sebep olarak vergi adaletinin gerçekleşmesini olumsuz yönde etkileyecektir (26). Vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek bakımından etkin önlemlerin alınmaması vergi adaletsizliğine yol açmakta bu da yükümlülüğünü tam ve dürüst olarak yerine getiren yükümlülere cezalandırmak sonucunu doğurmaktadır (Erdem 1987:31).

Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma vergi adaletsizliğine sebep olduğu gibi tersi de doğrudur. Diğer bir deyişle vergiden kaçınma ve vergi kaçırmanın en önemli nedenlerinden biri vergi adaletsizliğidir. Adaletsizlik arttığı ölçüde vergiden kaçınma ve vergi kaçırma toplumsal bir kabul görecektir (James, Nobes 1988:115).

Mükellefin ödemiş olduğu vergiyi içinde bulunduğu koşullardan yararlanarak başkalarına yüklemesi olarak tanımlanabilecek (Akdoğan 1980:44) olan vergi yansıması(27) da aynı şekilde vergi adaletini olumsuz yönde etkiler. Arz ve talebin fiyat elastikiyeti ve yapısına, piyasa şekline (serbest rekabet, düopol, monopol,...) verginin türü, niteliği ve oranının yüksekliğine, vergilendirilen malın türüne, ekonominin içinde bulunduğu konjonktürel duruma ve vergilerin finansman şekline bağlı olarak değişen vergi yansıması (Turhan 1982:371-375) ödeme gücü fazla olan mükelleflerden az olan mükelleflere doğru vergi akımına yolaçtığı ölçüde vergi adaletini bozucu etkiler yaratmaktadır (Akdoğan 1980:44).

Devletin genelde politik sebeplerle ve kısa dönemde gelir elde etmek amacıyla yaptığı, çoğu zaman sadece vergi, zam ve cezalarından, istisnai olarak da vergi alacağının tamamından vazgeçmesi şeklinde uygulanan vergi affı (Dikmen 1969:153,154) vergi önünde eşitlik ilkesine aykırı bir uygulama olup (Pelin 1942: 244) özellikle iyi niyetli vergi yükümlülüğünü zamanında ve tam olarak yerine getirmiş mükellefler aleyhine vergi adaletini bozucu bir nitelik taşımaktadır (Akdoğan 1980:40, Dönmez 1992:41).

Vergi affı sadece dürüst mükellefler aleyhine bir adaletsizliğe değil aynı zamanda af yürürlüğe girmeden vergi suçu işleyerek cezalandırılanlar aleyhine de adaletsizliğe yol açmaktadır. (Dönmez 1992:41). Vergi ile ilgili yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirmeyenleri bir nevi, mükafatlandırma olan vergi affı, "vergi ahlakını bozarak vergi yükü dağılımında adaletsizliğe sebep olmaktadır" (Batirel 1992: 56).

Vergilemede adalete aykırı olan bir diğer unsur çifte vergilemedir (Turhan 1982:167; Erginay 1990:129). Aynı kaynaktan aynı yapıda birden fazla vergi alınmasıyla oluşan çifte vergileme "aynı bir vergi konusu üzerinde birden fazla vergileme yetkisinin çatışmasından veya ayrı bir yetkinin birkaç kez kullanılmasından dolayı bir vergi konusundan birden fazla vergi alınması" şeklinde tanımlanabilir (Erginay 1990:127).

Vergilemede adalet açısından önemli bir unsurda ekonomik ve sosyal amaçlı istisna, indirim ve muafiyetlerdir. Sosyal amaçlı istisna indirim ve muafiyetler genel olarak vergi adaletini olumlu yönde etkilediği halde, ekonomik amaçlılar olumsuz yönde etkilemektedir. Vergisel teşvikler olarak da nitelendirebileceğimiz ekonomik amaçlı istisna indirim ve muafiyetler amaçlarına ulaşp ulaşamadıkları bir tarafa, yatırımcıları hedef aldığından vergi adaletine ters bir uygulama olmaktan kurtulamamaktadır.

Vergi teşvikleri müteşebbisleri yani yüksek gelir elde eden kişileri hedef aldığından diğer gelir gruplarının aleyhine bu grubun gelirini yükseltmeye çalıştığından dolayı çok açık bir şekilde vergi adaletiyle çatışmaktadır (Uluatam 1971:93).

Yatırım yapma durumundaki ödeme gücü yüksek kişilerin vergisel teşvikler kullanılarak hafif vergilendirilmeleri vergi adaletine uygun değildir. Ekonomik amaçlı muafiyet indirim ve istisnalar sonucu vergi gelirlerinde ortaya çıkan azalışın giderilmesi için yeni vergiler koyularak veya oranlar artırılarak diğer gelir gruplarının vergi yüklerinin artırılması yoluna gidilmesi vergi adaletsizliğini artıracaktır.

"Teşvik tedbirleri selektif bir şekilde uygulanıyorsa az çok benzer durumdaki müteşebbislerden bir kısmının diğerinden daha az vergilendirilmesi sonucunu yaratacağından teşebbüs geliriyle diğer gelir kategorileri arasında yaratılan adaletsizlik bu kez farklı teşebbüs gelirleri arasında tekrarlanmış olacaktır" (Uluatam 1971:93).

Buraya kadarki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, vergi adaletini olumlu veya olumsuz yönde belirgin şekilde etkileyen vergi uygulama ve teknikleri dolaylı da olsa ücretlerin vergilendirilmesinde vergi adaletinin gerçekleşmesine etkiye bulunabilecektir. Özellikle vergi gelirlerinde önemli azalışlara yol açacak şekildeki vergi adaletine aykırı vergi uygulama ve teknikleri ücretler üzerindeki adaletsiz ve ağır vergi yükünün "devam etmesi" ve/veya "kaldırılmamasında" önemli bir etken durumundadır. Ücretlerin vergilendirilmesinin vergi adaleti açısından değerlendirilmesinde vergi adaletini belirgin bir şekilde etkileyen vergi uygulama ve tekniklerine söz konusu açıdan taşıdıkları önem sebebiyle yer verilmiştir.

## BÖLÜM SONU NOTLARI

- (1) Adalet kavramını, M.S. III. yüzyıl düşünürlerinden Ulpianus de Diegesta, "herkese hakkını verme yolunda daimi ve değişmez iradedir," şeklinde tanımlarken Roma hukukçuları adaleti, "herkese payına düşeni vermek " yada "herkese kendine ait olanı vermek" şeklinde tanımlamıştır (Güriz 1986:163). Rasyonalist doğal hukukçulardan Thamosius'un "sana yapılmasını istemediğin şeyi sen de başkasına yapma" sözleri de adaletin açıklaması (Öktem 1983:54) olarak nitelendirilmektedir. Aydınlanma çağı düşünürlerinden Hobbes ise sözleşmeye uymamayı adaletsizlik saymıştır (Güriz 1986:163).
- (2) Neumark (1975:73)'te aynı gerekçeleri dikkate alarak konuyu aynı varsayımlar çerçevesinde incelediğini belirtmektedir.
- (3) Vergi adaleti konusunda ayrıca bkz. Özer 1978:49-52; 1993:8-10; Tathioğlu 1986:7-15 ; Akdoğan 1980:1-51; Saygılıoğlu 1993b:21-25; Jeze 1957:386-412; Görgün 1981:65; Usta 1993:17-20; Önder 1990:26; Ermeýdan 1992; Tuncer 1975: 304 vd.; Öngeoğlu 1990:50-53; Akalın 1986:334-337
- (4) Vergiye karşı direnişlerin tarihi olaylarla ilişkisi hakkında ayrıca bkz. (Laufenburger 1967 :284-285; Nadaroğlu 1990a:6-7; James, Nobes 1988:87; Çapoğlu t.y:56; Önder 1990:26)
- (5) Yeni yorumuyla kamu ekonomisinin normatif teorisinin ortaya konmasında oldukça önemli rolü olan ve günümüzde özellikle kaynak ayırımında etkenlik açısından kullanılan (Şener 1980:124), fayda ilkesi özellikle klasik yorumunda vergilemede adalet kuralı olarak düşünülmüştür (Musgrave 1958:92)
- (6) Bu yaklaşım, iktidar ve mali güç olarak da adlandırılmaktadır. Adlandırılma şekillerine göre, söze bağlı bir yorumla, kapsamlarında farklılıklar olabileceğinden sözedilmektedir. Buna göre iktidar ve mali güç kavramları ödeme gücü kavramından daha geniş kapsamlıdır. Gayrimenkul gibi paraya çevrilmemiş serveti olan kimselerin ödeme güçleri olmadığı halde mali güçleri ve iktidarlara vardır. 1961 Anayasası hazırlanırken kurucu mecliste ödeme gücü ve mali güç kavramları ile ilgili tartışmalar olmuş ve "mali güç" kavramında karar kılınmıştır. (Nadaroğlu 1990a:9; Doğrusöz t.y:38; Kazim Öztürk, T.C.Anayasası, C.2. Ankara, 1966, md.61 ,s.2218)
- (7) (Genel Vergi Reformu Raporu 1971:223-224.) Bu raporda mükellef tarafından bakılan kimseler dahil edilerek yapılacak hesaplama sonucu bulunacak tutarın en az geçim indiriminin doğal sınırı olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmektedir.
- (8) En az geçim indirimine devletçi bir yorumla karşı çıkanlara göre en az geçim giderleri içinde devletin de payı vardır. Devlet herkes için vazgeçilmez kaçınılmaz bir ihtiyaçtır. Devlet olmaksızın fertlerin varlığı tasavvur edilemez. Dolayısıyla en az yaşama şart ve giderleri arasında devlet giderlerinin yeri olmalıdır. Oysa devletin vazgeçilmez oluşu fertlerin en az geçimlerinden pay alması için yeterli ve ikna edici bir sebep değildir. Devlet ihtiyacı olan geliri en az geçim miktarının üstünde kalan gelirlerden temin etmenin yolunu bulmalıdır. (Dikmen 1956 : 8-10)
- (9) Uygulamada, tesbit edilen en az geçim miktarına kadar gelirleri olanların vergi dışı bırakılması yanında bu düzeyin üzerinde geliri olanların da en az geçim miktarı gelirleri vergi dışı bırakılmaktadır (Dikmen 1956:49; Neumark 1948:135).
- (10) Bir taşıtın yaşı ve ağırlığına göre artan oranlı biçimde vergilendirilmesi, veraset ve intikal vergisinde akrabalık derecesinin dikkate alınarak birinci derecede mirasçılardan sonuncu derecedekilere geçildikçe oranın artırılması, kapital kazançlarının vergilendirilmesinde elde bulundurma süresi azaldıkça artan oran uygulanması, aile durumu ve çocuk sayısının dikkate alınarak uygulanması söz konusu olabilmektedir. (Akdoğan 1980:22; Tekin 1978:43-46; Neumark 1948:139)

- (11) Tekin 1978:36 Bunlardan başka, fedakarlık kuramları, ödeme gücü kuramı, artık gelir kuramı ve giderme kuramlarına da dayandırılan artan oranlılık ve dayanakları konusunda geniş bilgi için bkz. Tekin 1978:30-36)
- (12) Artan oranlılık prensibine tarifenin keyfi ve indi olduğu, aşırıya kaçarak müsadere boyutlarına ulaşma tehlikesinin söz konusu olduğu, girişim isteğini kırdığı, vergiden kaçınma ve vergi kaçırmaya yol açtığı ileri sürülerek karşı çıkmaktadır (Tekin 1978:30-35). Buna karşın artan oranlılık uygulaması vergi gelirlerini artırıcı etki yapacağı, ödeme gücünü ve vergi adaletini gerçekleştirci rolü olduğu belirtilerek savunulmaktadır (Herekmen 1976:63). İktisatçı John Mc Colloch'ın "eğer eşit oranlı vergileri terkiderseniz deniz ortasında dümensiz veya pusulasız kalmışa dönersiniz ve artık yapamayacağınız adaletsizlik ve delilik kalmaz" biçimindeki artan oranlı vergileri eleştirici nitelikteki değerlendirmesi karşısında Seligman'ın verdiği "her ne kadar artan oranlılığın en uygun derecesini matematik incellemeyle saptamaya olanak yoksa da, adaletle yaklaşmak açıkça adaletsizlik yapmaktan daha iyidir" biçimindeki yanıt, vergide artan oranlılıkla ilgili olarak ortaya çıkan bilimsel tartışmaların en ilginç örneklerinden birini yansıtmaktadır. Bu yanıt, aynı zamanda artan oranlılığın vergi adaletine yaklaşma doğrultusundaki olumlu etkisini sembolize eder niteliktedir" (Akdoğan 1980:23)
- (13) Önceki yüzyıllarda geçerli olan sermaye gelirlerinin emek gelirlerine göre devamlılık, sağlamlık, istikrar ve emniyet bakımından üstünlükleri artık geniş ölçüde ortadan kalktığı belirtilerek ayırma başka açılardan savunulabilmektedir. Örneğin B. Nogaro ayırmanın fiyat hareketlerini izleyebilen gelirler ile izleyemeyen gelirler arasında yapılması gerektiğini belirtmektedir Buna göre özellikle bağımlı emek gelirleri ile fiyat hareketlerini izleyebilen sınai ve ticari kazançlar, şirketlerin kar hisselerinden elde edilen gelirler arasında ayırma savunulmaktadır. Bu arada ziraat ve sanayi kazançları arasında zirai kazançlar lehine ayırmayı savunanlar da vardır (Dikmen 1969:344- 350).
- (14) Günümüzde ayırma kuramının en güçlü gerekçeleri olarak, devletin gelir eşitsizliklerini giderme görevi ile emek gelirlerinin elde edilmesindeki güçlük ileri sürülebilir. Ayırma kuramı konusunda ayrıca bkz. Ermeş 1992:140-142, Tuncer 1975:353-365.
- (15) Bu yaklaşımın ortaya koyulmasında, marjinal ve toplam fedakarlık eğrilerinin tüm mükellefler için aynı olduğu ve bu eğrilerin biçimlerinin belirli olduğu varsayılmaktadır (Musgrave 1959:99)
- (16) Her yükümlünün vergi dolayısıyla varlığında meydana gelen azalmanın sebebiyet vereceği fayda kaybının yani fedakarlığın mutlak olarak eşit olması anlamındaki (Turhan 1982:329) mutlak eşit fedakarlığı marjinal fayda eğrisinin şekillerine göre ayrı ayrı incelediğimizde farklı sonuçlar ortaya çıkacaktır. Marjinal fayda eğrisinin sabit olduğu durumda bütün mükellefler için aynı miktarda vergi söz konusu olacaktır. Azalan bir marjinal fayda eğrisinin söz konusu olduğu durumda, gelirin artması ile vergi mükellefiyeti de artacaktır. Gelirin marjinal faydasının gelir birimlerine göre büyük olması ölçüsünde artan oranlılık söz konusu olacaktır (M, Musgrave 1973:128; Prest 1975:120). Eşit mutlak fedakarlık yaklaşımına göre gelir düzeyi yüksek olan düşük olana göre fazla vergi ödeyecektir ve bu fazlalığın ölçüsü fayda eğrilerinin eğimine göre değişecektir. Her mükellefin varlığının toplam faydasından eşit kısmının vergi olarak alınmasını savunan bu yaklaşıma göre varlığının toplam faydası 10000 ve 5000 olan iki ayrı mükellef (marjinal faydanın azaldığı varsayımıyla) 1000'er birim faydanın karşılık geldiği tutarda vergi ödeyeceklerdir (Erginay 1990:48; Eker 1993:162). Eşit oransal fedakarlığa göre her mükellefin vergi yükü, kendi gelirinden elde ettiği ekonomik refah ve fayda ile eş oranlı olmalıdır (Erginay 1990:48). Buna göre her mükellefin vergi dolayısıyla varlığında meydana gelen azalmanın sebebiyet vereceği fayda kaybı (fedakarlık) oransal olarak eşit olacaktır (Turhan 1982:329). Burada, gelirin marjinal faydasının azalması varsayımıyla artan oranlı bir tarife uygulanmalıdır sonucu çıkabilir (Prest 1975:120). Bu durumda (aynı varsayım) yüksek gelirler eşit mutlak fedakarlığın gerektirdiğinden daha fazla vergi ödeyeceklerdir (Turhan 1982:330). Musgrave, (1959:104) gelirin marjinal faydasının azalmakta olduğunu esas alan varsayımın bir çok kimse tarafından kabul edildiği halde marjinal faydanın hangi oranda azaldığı konusunda anlaşılanların az olduğunu belirtmektedir. Eşit marjinal fedakarlıkta, vergi dolayısıyla

topluma yüklenen toplam fedakarlık mümkün mertebe az olmalıdır (Schmölders 1976:59). Eşit marjinal fedakarlıkta gelir tabakaları boyunca ilerlendiğinde gelirin marjinal faydasının azaldığı varsayımıyla bütçe için gerekli gelir elde edilene kadar bireylerin gelirini aynı düzeye düşürecek şekilde vergi koyulması söz konusudur. Eğer gelirin marjinal faydası sabit ise bu yaklaşımda düz oranlı vergi tarifesinin uygulanması gerekir (Musgrave 1959:99-100; Prest 1975:120).

(17) 18. yüzyıla ve hatta bazı ülkelerde 19. yüzyılın ortalarına kadar devam eden asiller ve ruhbanlar gibi bazı sınıfların vergi ayrıcalık ve suistimalleri hemen bütün ihtilallerde rol oynamış (Pelin 1942:151; Neumark 1948:129) ve ortaya çıkan tepkiler o zaman "vergilemede adalet" olarak isimlendirilen ve asilzadeler ile din adamlarının sahip oldukları sayısız vergi ayrıcalıklarının kaldırılmasını amaçlayan genellik ilkesinin benimsenmesini sağlamıştır (Schmölders 1976:41).

(18) Yatay ve dikey adalet kavramları bazen ödeme gücüyle ilgili açıklamalar içinde (Nadaroğlu 1989:303 te olduğu gibi) bazen de eşitlik ilkesi ile ilgili açıklamalar içinde (Akdoğan 1989:152 de olduğu gibi) ortaya koyulmaktadır. Yatay ve dikey adaletin gerçekleştirilmesine fedakarlıkta eşitlik ilkesiyle de yaklaşımaktadır. Ancak, aynı durumda olanların aynı vergilendirilmesi kolay olmakla birlikte farklı durumda bulunanların farklı vergilendirilmesinde John F. Due, fedakarlıkta eşitlik prensibinin uygun ölçü olmayacağını, vergide tarafsızlık prensibini bozma bakımından tehlikeli olmakla birlikte uygun ölçünün ödeme gücü olduğunu belirtmektedir (Dikmen 1969:271-272).

(19) Rawls'ın adalet yaklaşımı konusunda (bölüşüm adaleti teorilerinden biri olarak belirtilen Rawlsizm hakkında) ayrıca bkz. Akalın 1986:336.

(20) Aynı miktarda kazanç veya irat temin eden kimseler bu yöntemle sırf karine olarak alınan hususun farklı bulunması yüzünden farklı vergi ödedikleri gibi tesadüfen karineleri eşit olan ve dolayısıyla aynı miktarda vergi ödeyenlerin kazanç ve iratları da çok kere birbirinden farklıdır (Dikmen 1969:133). Dayanılan dış belirtilerin ortadan kaldırılmasıyla vergiden kaçınma olayı, kolayca gerçekleşebileceği gibi netice olarak aynı ödeme gücüne sahip olanların farklı vergilendirilmesine de yol açabilecektir (Herekmen 1976:89). Halbuki bir verginin az çok adil sayılabilmesi için gerekli asgari şart, vergi konusunun eşitliği halinde vergi miktarının aynı olması vergi konusunda miktar bakımından fark olduğu durumda ise, vergi miktarının bu farka göre ayarlanmasıdır. Vergi adaleti kavramının inceliklerine girilmeden denilebilir ki iki mükellefin kazançları aynı ise vergiler de eşit olmalıdır. Biri diğerinden fazla kazanıyorsa çok kazanan daha fazla vergi ödemelidir (Dikmen 1969:133). Karineler yönteminin vergi adaletine aykırı olması, bunun reddi için yeterli bir neden olarak belirtilmektedir (Dikmen 1969:133).

(21) Bu yöntem sakıncalarından dolayı günümüzde giderek terk olunmakla birlikte ülkemizde olduğu gibi istisnai nitelikte bazı durumlarda uygulanmaktadır (Dikmen 1969:130; Turhan 1982:94). Türk vergi kanunlarına göre, beyan yöntemini tamamlayıcı bir yöntem olarak, re'sen, ikmalen ve idarece tarhiyat olmak üzere üç biçimde tarhiyatta bulunulabileceği belirtilmiştir (Herekmen 1976:92). Beyan yöntemi, başlangıçta maliye idaresince herhangi bir kontrol yapılmaksızın uygulanmıştır. Buna göre maliye idaresi mükelleflerin beyanlarını doğru olarak kabul ediyordu. Fakat zamanla bu yöntemin yerinde olmadığı ve netice itibarıyla iyi niyet sahibi vergi borcunu tam olarak ödeyen mükellefler aleyhine bir durum yarattığı görüldü. Eksik beyanda bulunanlar lehine bir nevi "prim" teşkil eden bu şekil bırakıldı ve gittikçe artan bir ölçüde mükellef beyannamelerinin kontrolü ve doğruluklarının araştırılması yönüne gidildi (Dikmen 1969:140). İdarece tahkik ve kontrol yöntemi olarak ayrı bir vergi tarh yöntemi olarak ta belirlilebilen beyan yönteminin bu son şekli günümüzde uygulamada yaygın kabul görmektedir.

(22) Götürü yöntemin uygulanması genel olarak şöyle açıklanmaktadır. Denilmektedir ki, her ülkenin sosyal, kültürel, iktisadi ve moral strüktürü vergilemenin her zaman için mükellefin beyanına dayandırılmasına elverişli olmayabilir. Bu hal ya mükellefin durumunun beyan usulünün gereklerini yerine getirmeye elverişli olmamasından ya da idarenin, beyan sisteminin uygulamadaki bazı güçlüklerini yenememesinden kaynaklanır. Bu gibi durumlarda zorunlu olarak götürü vergilemeye başvurulur (TOBB 1992a:29).

- (23) Beyanname mecburi veya ihtiyari, yıllık yahut aylık, mufassal yahut muhtasar, vasıtalı veya vasıtasız, şahsi veya ailevi olabilir. Geniş bilgi için bkz. Dikmen 1969:143-145.
- (24) İltizam yöntemi, verginin daha çok aynen yani özellikle mahsül şeklinde alındığı şartlara uygun bir yöntemdir. Bu yöntemde göre verginin tarh ve tahsili, multezime denen özel bir şahsa veya iltizam şirketlerine verilir. İltizam usulü devletle bir çeşit müteahhit durumunda bulunan multezim arasında yapılan bir yazılı sözleşmeyle yürütülürdü. Birçok yönden eleştirilen bu usul, Fransada 1789'a, Japonyada 1870'e, Türkiyede 1925'e kadar uygulanmıştır (Dikmen 1969:122-125). İhale usulü ise, iltizamdan biraz farklıdır. Buna göre multezim durumundaki şahıs devlet nam ve hesabına vergi tahsil eder ve yaptığı çalışmanın karşılığı olarak vergi tutarlarının belli bir yüzdesini alır. (Dikmen 1969:125-126), halk temsilcileri eliyle tahsil usulünde ise, vergi tahsili kasaba ve köy temsilcilerine bırakılmıştır (Dikmen 1969:127).
- (25) Buradaki temel unsurlar, deyimî ile amaçlanan, ücretlerin vergilendirilmesinde vergi adaleti açısından belirgin etkileri olan unsurlardır. Yoksa vergi adaletini genel olarak etkileyen temel unsurlar anlamında bir sınırlama amaçlanmamıştır.
- (26) Vergi adaletinin gerçekleşmesi açısından her bir ferdin yükümlülüğünün tam ve doğru olarak saptanması önemlidir. Yükümlülerin vergi ödemelerinde doğruluk oranını maksimize etmek bir başka deyişle yükümlülerin saptanmasında yapılan hataları eşitlemek yoluyla toplam hata payını en aza indirmek gerekmektedir. Buna optimum adaleti sağlama amacıyla kaçakçılıkta eşitliğin sağlanması da denebilir (Erdem 1971:14).
- (27) Vergi yansması konusunda geniş bilgi için bkz. Musgrave 1987 II:34-40 Boratav 1965:155-194)

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

#### I. Ücretlerin Vergiye Tabi Olması

##### A) Ücret Kavramı ve Unsurları

###### 1. Ücret Kavramı

Ücret kısaca, bir üretim faktörü olan emeğin üretime katılması sonucu aldığı paydır. Ancak serbest meslek kazancı da bir emek geliridir. Ücret ile serbest meslek kazancı emeğe dayalı gelirler oldukları halde aralarındaki temel fark, birincisinin bir işyerine bağlı diğerinin ise "bağımsız" olarak sunulmasıdır.

Kişinin asgari ölçüler içinde insanca yaşama ve çalışma olanağına kavuşturulması için ödenmesi gereken ücret de asgari ücret olarak ifade edilmektedir (TOBB 1992a:70). Zaman içerisinde değişimler gösteren asgari ücret (1) kavramı, daha çok "işçinin hayatını sürdürebilmesi için geçimini sağlayacak asgari bir meblağ" anlamında kullanılıyorsa da "hiçbir kabiliyet gerektirmeyen bir işin yapılmasında kullanılan iş gücüne ödenen bedel" olarak da ifade edilmektedir (Dirimtekin 1966:63).

Ücret, ülkemizde yürürlükte olan kanunlarda farklı şekillerde tanımlanmıştır. Örneğin, 1475 sayılı İş Kanununun 26. maddesinde ücret; "Bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan nakden ödenen meblağ" şeklinde tanımlanmıştır. GVK'na göre ise ücret,

"Bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin

ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartıyla kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez (md: 61)."

şeklinde ifade edilmiştir. Buna göre, GVK'nda tanımı yapılan ücretin kapsamına giren ödemeler ücret yerine başka isimle ifade edilseler de ücret olmaktan çıkmazlar. Bunun tersine, ücret tanımının kapsamına tam olarak girmeyen ve GVK m. 61'de ücret olarak sayılacağı belirtilenler dışında olan ödemeler, ücret olarak ödenseler bile ücret sayılmazlar. Para veya ayın olarak sağlanan bir menfaatin, ücret sayılabilmesi ve ücretlerin tabi olduğu vergilemeye tabi olabilmesi için, GVK'na göre tanımlanmış ücret kapsamında nitelendirilebilmesi veya aynı kanunda ücret olarak sayılanlardan biri olması gerekir.

## 2. Ücretin Unsurları

Bir gelirin ücret sayılabilmesi için taşıması gereken bazı özellikler vardır. Bu özellikler ücreti diğer gelir unsurlarından ayıran niteliklerdir. GVK'na göre, kanunda ücret olarak sayılacakları ayrı ayrı belirtilenler dışında bir gelir unsurunun ücret sayılması için öngörülen nitelikler şunlardır:

a) Ücret, bir emek geliridir.

Ücreti diğer gelirlerden ayıran ilk özellik emek geliri olmasıdır. Gelir unsurları, emeğe, sermayeye veya emek sermaye karışımına dayanırlar. Ücretler sadece emeğe dayalı gelir unsurudur. Ücret gelirin ortaya çıkması için emeğin arzedilmesi, bir hizmetin yapılması veya yapılacak olması gereklidir. Hizmet olmaksızın, yani emek sunulmaksızın elde edilen yardım niteliğindeki gelir ücret kabul edilmez

b) Ücret işverene tabi olarak üretime giren emeğin karşılığıdır.

Emek gelirleri içerisinde ücretler ve serbest meslek kazançları bulunmaktadır. Ücretleri serbest meslek kazancından ayıran özellik

ücretin, "bir işverene tabi olarak" sunulan emeğin karşılığı olmasıdır (2). İşverenle hizmet erbabı arasındaki ilişki, tabi olma yönünden daha çok çalışma şartları ile ilgilidir ve fiili yönü ağırlık taşır. Hizmet erbabı olarak çalışma durumunda, emek başka bir organizasyon içinde değerlendirilmekte ve hizmet erbabı işverenin emir ve talimatları doğrultusunda hareket etmek zorunda olmaktadır. Hizmet erbabı karar verme ve tercihte bulunma gibi hususlarda işverenin vereceği yetkiyle sınırlıdır (Özbalcı 1988:562; Kızılot 1994b:1193,1194).

c) Ücret, belli bir işyerine bağlı olarak sunulan emeğin karşılığıdır.

Gelir unsurları içinde ücreti belirlemede bir unsur da emeğin belli bir işyerine bağlı olarak sunulmasıdır. İşyerine bağlılık maddi olarak hizmet erbabının mutlaka işyerinde çalışması şeklinde anlaşılmamalıdır. İşyerine bağlılık hizmet ilişkisinin yapısı ile ilişkili olup karşılıklı hak ve yükümlülükleri ifade etmektedir. Hizmet işyeri dışında da yapılabilir. Böyle durumlarda bir irtibatın var olması şartı aranır. Örneğin gezici satış memurlarının, teftiş ve kontrol elemanlarının...vs. bağlılıkları bu çerçevede değerlendirilir (Kızılot 1994b:1195).

d) Ücret, para,ayın veya para ile temsil edilebilen menfaatler şeklinde ödenir.

Bir ödemenin ücret sayılabilmesi için para ayın veya para ile temsil edilebilen menfaatler şeklinde ödenmesi gerekir. Bunların dışında sağlanan menfaatler, ücretin diğer unsurları olsa bile, ücret sayılmaz. Örneğin işyerinin temiz güvenli olması, tabiat bakımından üstün nitelikleri olması da hizmet erbabına bir menfaat sağlar ama bunlar parayla ölçülemediğinden ücret sayılmaz.

e) Mali ve ekonomik riskin bulunmaması.

Hizmet erbabı, hizmetin karşılığını önceden belirlenmiş esaslara göre kazanma durumundadır. İşverenin zarar etmesi hizmet erbabının elde edeceği ücreti etkilemez.

Bir gelir unsurunun ücret sayılarak vergilendirilmesi için yukarıda sayılan nitelikleri taşıması gerekmektedir. Belirtilen nitelikleri taşımayan herhangi bir gelir ücret sayılarak vergilendirilemez. Ancak GVK'nunda ücret tanımlanarak unsurlarının ortaya koyulmasıyla yetinilmemiş bazı ödemeler teker teker sayılarak ücret kabul edilecekleri ifade edilmiştir. Böylece ücret olarak vergilendirilecek ödemelerin kapsamı genişletilmiştir. Böyle bir düzenlemenin yapılmasında, söz konusu ödemelerin ücret sayılıp sayılamayacakları konusunda ortaya çıkabilecek kararsızlıkların önlenmesinin etken olduğu söylenebilir (3)

Ülkemizde yürürlükte olan Gelir Vergisi Kanunu, ücretin niteliklerini taşımayan ve ücret sayılacaklar arasında da belirtilmeyen, ayrıca gelir vergisi kanununda vergi konusu olarak belirtilen unsurlar içine de girmeyen bazı ödemeleri, gelir vergisinden istisna etmiştir. Daha doğrusu bu yöntemle söz konusu ödemelerin dolaylı bir şekilde ücret sayılmaları gerektiğini belirtmiştir. Yoksa gelir vergisine tabi olmayan (ücret sayılmayan) bir ödemenin gelir vergisinden istisna edilmesi anlamsızdır.

## **B) Ücret Üzerindeki Vergiler**

Vergi teorisinde kaynağının emek olması dolayısıyla daha hafif vergilendirilmesi de savunulan ücret gelirleri, birçok aşamada vergiyle karşılaşmaktadır. Ücret gelirleri ilk olarak elde edilmeleri sırasında vergilendirilmektedir. Harcanmaları sırasında da vergiyle karşılaşan ücretler, ekonomik yapı dolayısıyla da bir takım vergilerle karşı karşıya kalmaktadır. Hatta ülkemizde ücret gelirleri elde edenler, aynı olarak da vergilendirilmektedir.

Burada ilk olarak ücretlerin vergilendirilmesinin tarihi gelişimi kısaca açıklandıktan sonra, ücret gelirlerinin elde edilmesi ve harcanma sırasında vergilendirilmesi ile ekonominin yapısı nedeniyle vergilendirilmesi açıklanacak bu arada ücretliler için de sozkonusu olan (aynı vergi) askerlik hizmetinden sözedilecektir.

## 1. Türkiye'de Ücretlerin Vergilendirilmesinin Tarihi Gelişimi

Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nde ücretliler için söz konusu olan ilk vergi Osmanlı döneminde (1914'te) yürürlüğe giren harp vergisidir. Bu vergi kamu sektöründe çalışanlar, emekliler ve temettü vergisi vermeyen işçilerden % 3 oranında alınmaktaydı. 1926 yılında, temettü vergisinin kalkmasıyla uygulamaya konulan 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu 1934' te kaldırılarak yeniden düzenlenmiştir.

1934'te çıkarılan Kazanç Vergisi Kanunu'na göre ücretlere uygulanan kazanç vergisinin oranı, ücretlerin düzeyine göre % 3 ile % 9 arasında değişmekteydi. Kazanç Vergisi Kanunu 1950' de gelir, kurumlar ve esnaf vergilerinin yürürlüğe girmesine kadar uygulanmıştır (Korkmaz 1982:107-109). 30.11.1931 tarihinde kabul edilerek, 1.12.1931 de uygulamaya konulan 1890 sayılı İktisadi Buhran Vergisi kanunu'da ücret gelirlerini konu almıştır. Bu vergi 1951 bütçe yılı başına kadar yürürlükte kalmıştır.

1933'te yürürlüğe konulan muvazene vergisi 1951 bütçe yılı başına kadar yürürlükte kalmıştır. Ücretleri konu alan bu verginin oranı % 10 olarak belirlenmiş ve uygulanmıştır. 1.1.1936'da yürürlüğe konulan 2882 sayılı Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi Kanunu'da çalışanlara yapılan her türlü ücret, yevmiye, tazminat gibi ödemeleri konu olarak alıyordu. Hava kuvvetlerine yardım vergisinin oranı 1940'a kadar % 2 olarak 1940 ve sonrasında % 4 olarak uygulanmıştır (Korkmaz 1982:114-116).

İktisadi buhran, muvazene ve hava kuvvetlerine yardım vergilerinin daha çok hizmet erbabının gelirlerini konu alması dolayısıyla bu vergilere hizmetli vergileri de denilmiştir. İktisadi buhran, muvazene ve hava kuvvetlerine yardım vergilerinin (4) toplamının, genel bütçe gelirleri içindeki payları, 1934 te %11.8, 1940'ta % 11.6, 1942'de % 7.4, 1946'da % 12.1 1948'de % 15.1, 1950'de % 16.9, olmuştur (Heper 1981:43). Bu dönemde, devlet memurlarının vergi yükü özel sektör çalışanlarından düşük olarak gerçekleşmiştir (Dikmen 1956:87).

5421 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ücretler hakkındaki hükümleri 1 Mart 1951 tarihinde yürürlüğe girmiştir. En az geçim indirimi ve ücretlilere ilişkin götürü gider indirimi bu dönemde uygulamaya konmuştur. 1960'tan günümüze kadar söz konusu olan diğer değişiklikler ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin teknikler çerçevesinde açıklanmıştır.

## **2. Ücret Gelirlerinin Elde Edilmesi Sırasında Vergilendirilmesi**

Vergilendirmenin söz konusu olabilmesi için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekmektedir. Vergiyi doğuran olay bir durum, bir eylem olabileceği gibi bir sözleşme, bir üretim, bir tüketime gerçekleşmesi de olabilir (Kırbaş 1992:78). Burada ücret gelirlerinin, "elde edilme"lerine bağlı olarak vergilendirilmeleri açıklanacaktır.

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi için, ilk olarak elde edilmeleri gerekmektedir. Ancak ücretlerdeki "elde etme"yi hukuki temele dayandırma çerçevesinde girilen çabalarda sıkıntılar gözlenmektedir. Konunun ayrıntıları ücretlerin "elde edilmesi" ile ilgili açıklamalar çerçevesinde verilecektir. Burada kısaca ücretlerin elde edilmesi sırasında tabi olduğu vergiler belirtilecektir.

### **a) Gelir Vergisi**

Gelir vergisinde vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir. Gelir vergisinden sözedilebilmesi için bir gelirin bir mükellef tarafından elde edilmesi gerekir. Türk vergi sisteminde ücret gelirleri, esas olarak "elde edilme" sırasında vergilendirilir. "Ücret gelirlerinin elde edilmesi" gelir vergisini doğuran olaylardan biridir.

Günümüzde uygulamadaki tüm vergi sistemlerinde, ücret gelirleri genel olarak, dolaysız vergileme çerçevesinde, gelir vergisine tabi

tutulmaktadır. Ülkemizde de ücret gelirleri genel olarak aynı şekilde vergilendirilmektedir.

Ücret gelirleri, gelir vergisine tabi tutulurken genel olarak diğer gelir unsurlarından farklı bir uygulamayla karşı karşıya kalmaktadırlar. Ücret gelirleri "elde edildiği" anda vergilendirilmektedir. Bu ise bir takım önemli tartışmalara kaynaklık etmektedir.

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde ülkemizde genel olarak kaynakta kesme yönteminin uygulanmasıyla, ücretler "elde edilme" sırasında vergilendirilmiş olmaktadır. Ücret gelirlerinin hemen hemen tamamen kaynakta kesme yöntemiyle vergilendirilmesi de ücretlerin elde edilmesi sırasında vergilendirilmesinin hedeflendiğini göstermektedir.

#### **b) Damga Vergisi**

Ücretler üzerinde gelirin elde edilmesi sırasında çok düşük miktarda olmakla birlikte (ücret gelirinin tutarını gösteren makbuzların verilmesi nedeniyle) tahsil edilen vergilerden biri de damga vergisidir.

11.7.1964 tarih ve 488 no'lu Damga Vergisi Kanununa göre "maaş, ücret, gündelik gibi her ne ad ile olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar için verilen makbuzlar" için bu makbuzlarda yazılı rakamların hasıl edeceği paranın % 04'ü damga vergisi olarak tahsil edilir.(Günümüzde özellikle kamu çalışanlarının maaş-ücretlerini bankamatikle çekmeleri damga vergisinin alınma gerekçesini tartışmalı bir hale getirmiştir.)

Ücretler üzerinden % 04 oranında kesilen damga vergisi 15.5. 1994'ten itibaren geçerli olmak üzere % 04,8 olarak kesilmeye başlamıştır. 15.5. 1994 tarihi için 2.497.500 olan asgari ücret üzerinden 11.988 TL. damga vergisi kesilmektedir. Ücretlerden kesilen damga vergisi miktar olarak oldukça düşük olduğundan vergi

yükü üzerine önemli bir etkisi olmamakla birlikte bu çalışmada ücretler üzerindeki vergi yükü hesaplanırken dikkatten uzak tutulmamıştır.

### **3.Ücret Gelirlerinin "Harcanma" Sırasında Vergilendirilmesi**

Ücret gelirleri, elde edilme sırasında vergilendirildikten sonra büyük ölçüde harcandığından, ayrı bir vergilendirilme safhasına girmektedirler. Ücretler bu safhada harcanma dolayısıyla bir takım vergilerle karşı karşıya kalmaktadırlar.

Ücretlilerin büyük bir kısmı için tasarruf eğiliminin sıfır ya da sıfıra yakın olduğu söylenebilir. (Bununla birlikte, yüksek düzeyde veya bu düzeye yakın düzeyde ücret geliri elde edenler için düşük de olsa tasarruf eğiliminden söz edilebilir.) Bu nedenle ülkemizde 8 milyon civarında olan ücretlilerin büyük kısmı gelirinin tamamını veya tamamına yakın kısmını tüketime ayırmak zorunda kalmaktadır. Bu aşamada ücretler, dolaylı vergiler ve yansıtılan vergilerle karşı karşıya kalmaktadırlar.

#### **a) Dolaylı Vergiler**

Vergi yükü, "tüketim harcamaları ölçüsünde dağıtılmak" istendiğinde gider vergilerine ağırlık verilecektir. "Bu vergiler üreticiler veya satıcılardan tahsil edilir ancak, "vergi yükünün yerleşme hedefi" bu sistemde vergi otoritesi tarafından, "malların nihai tüketicisi" olarak tayin edilmiştir (Büyükerşen t.y:93,94).

Ücret gelirlerinin harcanması sırasında, ücretliler dolaylı vergilerin mükellefi olmaktadır. Bazı yazarlar tarafından yasal yansıma olarak ifade edilen bu durumun gerçekte yansıma olarak kabul edilmemesi gerekir(5). Vergi mükellefi olarak hedef alınan nihai tüketiciler içerisinde önemli bir bölümü teşkil eden ücret geliri sahipleri de

tükettikleri mal ve hizmet ölçüsünde vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmektedirler.

Ücretler, harcanma sırasında özellikle KDV ile karşılaşmaktadır. 27.10.1993 tarih ve 93/4932 sayılı kararname ile yapılan en son değişikliğe göre KDV oranları yükseltilmiştir (Kızılot 1993:35).

Temel gıda maddeleri için % 8, akaryakıt için % 15, buzdolabı, çamaşır makinası, televizyon vb. için % 23 KDV oranı söz konusudur. Ücret gelirleri önemli ölçüde temel gıda maddelerine yönelik olarak harcanmakla birlikte, her ailenin temel ihtiyacı olarak görülen buzdolabı, çamaşır makinası, televizyon vb. mallara yönelik de harcanan bir kısmı söz konusudur. Bu durum, ücretlilerin büyük ölçüde % 8 oranında, belli ölçüde de % 23 oranında KDV ödediklerini göstermektedir (6).

Dolaylı Vergilerin yükü hesaplanırken ele alınan grup ya da gruplar için vergiye tabi mal ve hizmetlerin ne ölçüde tüketildiğinin bilinmesi gerekmektedir (Selçuk 1981:73). Bu açıdan hanehalkı tüketici anketleri oldukça önemlidir.

## **b) Yansıtılan Vergiler**

Vergi ve benzerlerinin parasal yükünün, ekonomideki şartların da katkısıyla ilk vergi ödeyicisinden başkalarına aktarılması olarak ifade edilebilecek olan verginin yansması oldukça ayrıntılı bir konudur. Vergi yansmasında birçok faktör etkili olmakta ve yansımanın şeklini ve boyutunu belirlemektedir (7). Vergi yansması vergiyi gerçekte ödeyenlerin belirlenmesi açısından önem taşır.

Vergiyi gerçekte yüklenenler vergi sebebiyle gelirlerinde veya harcama güçlerinde azalma meydana gelen kişilerdir. Vergi yansması sonucu nihai ödeyicinin kim olduğu, kime ne kadar yansıdığı ekonomik şartlar içerisinde değişmekle birlikte ücretlilere getirdiği yükün belirlenmesi açısından önem arz etmektedir. Söz konusu

durumun tesbiti ise oldukça zor ve ancak bazı varsayımlar altında ortaya koyulabilmektedir.

Verginin yansması sonucu kimler üzerinde kaldığı ve ne oranda yansıdığı konusunda birçok yaklaşım bulunmaktadır (Yaşa 1962:94-108). Vergi yansması ile ilgili yaklaşımlar incelendiğinde yansma konusunda birtakım hususların genel olarak kabul edildiği görölmektedir. Buna göre vasıtalı vergiler(harcamalar üzerindeki vergiler ve gümrük vergileri gibi) tüketicilere yansır. Tüketicilerin, yurt içi vasıtalı vergileri ödemesini, daha önce belirtildiği gibi yansma olarak kabul etmemek daha doğrudur. Nihai tüketiciler, vasıtalı vergilerin mükellefi sayılırlar ancak çoğu zaman, nihai tüketicilerin ödediği vasıtalı vergilerin yansıtılan vergiler içerisinde belirtildiği görölmektedir. Vasıtalı vergiler nasıl ele alınırsa alınsın tamamen tüketiciye yansrlar. Bu konuda herhangi bir görüş ayrılığı yoktur. Vasıtasız vergilerin yansması konusunda ise bir fikir birliği olmamakla birlikte önemli ölçüde tüketiciye yansıdıkları öne sürölmüştür.

Sir Herbert Samuel, Calwyn Comittee, vasıtasız vergilerin yansmayacağını ve kanuni mükellef üzerinde kalacağını savunurken, R.A. Musgrave, kurumlar vergisinin üçte birinin tüketiciye yansıdığını işverenler tarafından ödenen sosyal güvenlik primlerinin de yarısının tüketiciye yansıdığını savunmaktadır. Amerika'da vergi yükü hesapları üzerinde çalışan Bishop'a göre kurumlar vergisinin yarısı tüketicilere yansıdığı gibi işverenin ödediği sosyal güvenlik primleri de tüketicilere yansır. "Devlet genel olarak vasıtasız vergilerde yükü mükellefin, vasıtalı vergilerde ise tüketicinin taşımasını istemektedir" diyen F.Shirras da, işveren tarafından ödenen sosyal güvenlik primlerinin tüketicilere yansıdığını belirtmektedir (Yaşa 1962:95-99). Büyüyen bir ekonomide yaygın işsizlik varsa sermaye üzerine konulan vergilerin piyasa mekanizması aracılığıyla emek üzerine yansıyacağı belirtilmektedir (Akalın 1994b:6)

Yansma konusundaki yaklaşımlar açısından üreticilerin üzerindeki vergi yükü değerlendirildiğinde, ücretlilerin vergi yükünün bir çok hesaplamanın çok üstünde olduğu anlaşılabacaktır. Bu konuda bir fikir vermek bakımından sonuçları oldukça iddialı olmakla birlikte

Ülkemizde yapılan bir araştırmanın sonuçlarına değinmekte yarar vardır. Vergi istatistikleri ve 1964-1974 Geçici İmalat Sanayii Anket sonuçlarına dayalı olarak yapılan araştırmaya göre, regresyon sonuçları özel sektörde kârlar toplamı üzerindeki vergi yükünün negatif olduğunu göstermiştir. Buna göre bu sektördeki vergi yükü özellikle ücret ve maaşlılara yansıtılmıştır. Aynı araştırmada özel kesimin ödediği dolaylı vergilerin tamamının kamu kesimi ile maaşlı ve ücretlilere yansıtıldığı sonucuna ulaşılmıştır (Kocatürk 1978:64).

#### **4. Ekonominin Yapısı Nedeniyle cretlerin Vergilendirilmesi**

Ekonomik istikrarın sağlandığı bir ülke ile ekonomik istikrarın olmadığı özellikle enflasyonun yüksek olduğu bir ülkede vergi sistemleri aynı olsa bile vergilendirme ve vergi yükü dağılımı farklı olacaktır. Yüksek enflasyon içinde bulunan ekonomilerde enflasyonun, hem vergi olarak hem vergi gelirlerine hem de vergi yükü dağılımına önemli etkileri vardır. Burada enflasyonun vergi olarak etkisi üzerinde durulacaktır.

Ekonominin yapısı nedeniyle ücretler olağanüstü vergilerle de karşılaşabilir. Örneğin lkemizde 1994 yılında ekonominin krize girmesi karşısında alınan kararlara ücretlilerin bir kısmını da kapsayan bir defalık ekonomik denge vergisi adı altında bir vergi konulmuştur.

##### **a) Enflasyon Vergisi**

Devlet, geleneksel gelirler dışında bizzat enflasyona yol açarak, ya da özel kesimde doğan bir enflasyonun etkilerinden yararlanarak da gelir elde edebilir (Uluatam 1991:352). Fiyat artışlarının para biriminin gerçek değerini düşürmesi sonucu, elinde para tutanların satınalma güçlerinde meydana getirdiği azalış, elinde para tutanlar tarafından ödenen enflasyon vergisini ifade eder (Bulutoğlu 1962:243; Topar 1987:30; Tanzi 1980:327). Enflasyonun likit kaynakların

değerlerini eritme özelliğinden doğan enflasyon vergisi (Uluatam 1990a:26), bazı kişilerin ellerinden satın alma gücünün alınıp devlete aktarılması imkanını vermektedir (Uluatam 1991:352).

Enflasyonu bir vergilendirme yöntemi olarak lanetleyen Keynes, enflasyon vergisi yükünün, parayı muhafaza edenlere yıkıldığını, tahsil masrafının olmadığını, ve kaçınılmasının mümkün olmadığını belirtmektedir (Toper 1987:30). Ancak belirtmek gerekir ki çeşitli yollarla enflasyondan kaçınmak mümkündür.

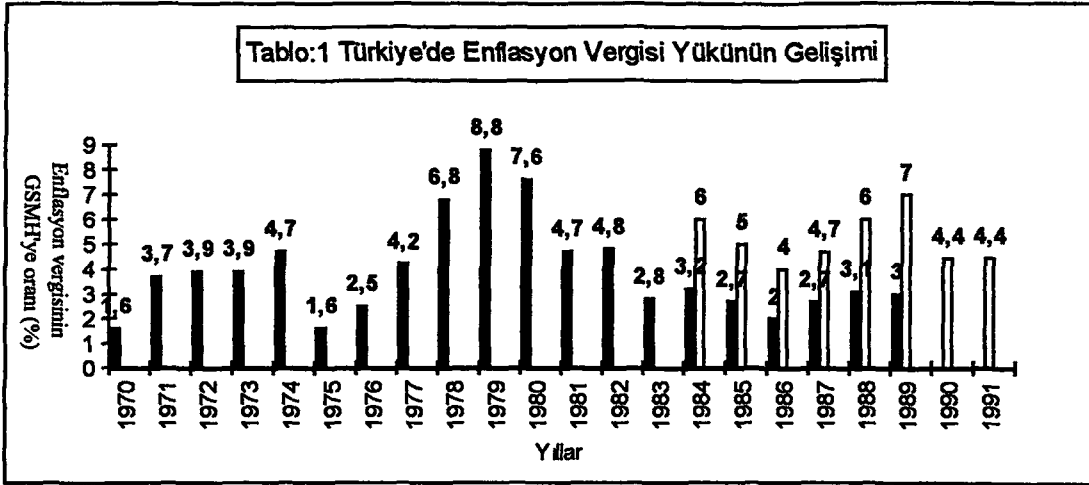
Daha çok devletin para basması sonucu ortaya çıkan enflasyonla ilişkilendirilerek ortaya koyulan enflasyon vergisinin oranı olarak, fiyat artış oranı, kabul edilmekte, verginin matrahı olarak da, nakit para talebi veya gerçek para stoku kabul edilmektedir (Toper.1987:30, Akalın 1990a:10, HDTM. 1991:204-205; Tanzi 1980:327).

Verginin temel nitelikleriyle aynı özelliği göstermesi dolayısıyla enflasyon vergisi olarak ortaya koyulan enflasyon, bazı yönleriyle de vergiden ayrılmaktadır. Enflasyon, vergiler gibi kişilerin satın alma güçlerinde azalışa yolaçar. Enflasyon yoluyla devlet gelir elde eder. Bunların yanında enflasyon vergisi kanunla konulmuş bir vergi değildir(Akalın 1993:16). Diğer bir deyişle enflasyon vergisi diğer vergilerden farklı olarak yasama organının onayıyla ortaya çıkmaz. enflasyon vergisini diğer vergilerden ayıran özelliklerden birisi de, enflasyon yoluyla elde edilen gelirin sadece devlete gitmemesi, özel kesimle kamu kesimi arasında paylaşılmasıdır (Uluatam 1992:352 ).

Diğer taraftan enflasyon, devletin diğer gelirlerinin reel değerinin gerilemesine yolaçmaktadır. Tanzi etkisi olarak adlandırılan, enflasyonun vergi gelirleri üzerindeki bu olumsuz etkisinin boyutlarını belirleyen faktörler, vergi toplanmasında görülen ortalama gecikme ile enflasyon oranıdır (Orhan 1994:124; Sönmez 1994:158; Brochier, Tabatoni 1971:370).

HDTM (1991) de ampirik verilere dayanılarak, para talebi fonksiyonu, enflasyon oranı ve vergi toplamadaki gecikmeler, dikkate alınarak yapılan bir çalışmada Türkiye'de toplanan enflasyon

vergisini maksimize edecek enflasyon oranı olarak % 84.5 oranı bulunmuştur (Orhan 1994:127).



VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Enflasyon ve vergileme, Özhan Uluatam, 1990a: 26, Tablo:5  
 1970-1982 arası değerler Özhan Uluatam tarafından, diğer taralı olan alanlarla gösterilen değerler  
 Dünya Bankası'na hesaplanmıştır. Taralı olmayan alanlara ilişkin değerler, Sinan Sönmez tarafından  
 (IX. Türkiye Maliye Sempozyumu, 1994:181, Çizege 6) hesaplanmıştır.

Matrahı nakit değerler (para+ tahviller) ve oranı fiyat artış oranı olarak ifade edilen enflasyon vergisinin (Akalin 1990a:10) 1970-1991 arasındaki GSMH'nin içindeki oranları % 1.6 ile % 8.8 arasında değişmiştir. Bu durum enflasyon vergisi yükünün ciddi boyutlara ulaştığını göstermektedir.

Enflasyon vergisini ödeme durumunda olanlar ellerinde ulusal para tutanlar olduğundan, gelirlerinin hemen hemen tamamını harcama durumundaki ücretliler bu bakımdan enflasyon vergisinin en önemli mükellefi durumundadırlar(8). Bu bakımdan enflasyon vergisi gelir dağılımını en acımasızca etkileyen bir vergi olarak nitelendirilmektedir (Seviğ 1991:103). Elleriindeki parayı, mal, döviz vb. şekillerde değerlendirenler ise enflasyon vergisinden kaçınabilmekte hatta bir kısmı enflasyon vergisini devletle paylaşmaktadır. Enflasyon döneminde bazı kişiler, gelir ve servetlerinin normal değerini fiyatlardan daha çok artırabileceğinden enflasyondan yararlanacaklardır (Uluatam 1981:31-32).

## **b) Ücretler ve Ekonomik Denge Vergisi**

Ücretler, kamu açıklarının büyük boyutlara ulaşması, Kamu kesimi borçlanma gereğinin sınırına dayanması, vergi gelirlerinin yetersiz kalması gibi nedenlerle ortaya çıkan ekonomideki dengesizliğin büyümesi ve çözümü geciktirilemeyecek bir krize dönüşmesi sebebiyle alınan kararlar çerçevesinde yeni bir vergiyle daha karşılaşmıştır. Bu yeni vergi ekonomik denge vergisidir. Ekonomik denge vergisi, 3986 sayılı ve 4.5.1994 tarihli Kanunla 7 Mayıs 1994 tarih ve 21927 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak ihdas edilmiş ve mükellefleri içerisinde ücret geliri elde edenler de sayılmıştır. Ekonomik denge vergisinin mükellefleri arasında;

i) Kanunun yayımı tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi veya Bakanlar Kurulu üyesi sıfatıyla ücret geliri elde edenler,

ii) Kanunun yayımı tarihinde ücret geliri elde eden ve 1993 yılında elde ettikleri ücretlerinin vergi matrahı toplamı 600 milyon lirayı aşan ücretliler (yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleri ile tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen ve sağlanan para ayın ve menfaatlar dahil) de yer almıştır.

Ücretler için, ekonomik denge vergisinin matrahı, mükelleflerin 1993 takvim yılında aldıkları ücretlerin gelir vergisi matrahı toplamıdır. TBMM veya Bakanlar Kurulu üyesi olanların sadece söz konusu sıfatları sebebiyle aldıkları ücretlerin gelir vergisi matrah toplamı esas alınır. Ekonomik denge vergisinin konusuna giren ücretler için, uygulanacak vergi oranı % 10'dur (9).

## **5. Ücretler ve Askerlik Hizmeti Vergisi**

Ücretlilerin önemli bir kısmının karşılaştığı bir vergi de askerlik hizmeti vergisidir. Ülkemizde, sadece erkekler için söz konusu olan zorunlu askerlik hizmeti, söz konusu bireyler açısından aynı bir vergi niteliği taşımaktadır. Zorunlu askerlik hizmeti yapmak durumunda olan bireyler, devletin sunacağı, ulusal güvenlik hizmetinin bir

bölümünün finansmanını aynî olarak sağlamaktadırlar (Akalin 1990a:16; 1994:82).

Ülkemize ilişkin olarak, söz konusu olan askerlik hizmetini, gerçek vergi yükü içerisinde değerlendiren ve asgari ücreti esas alarak 1987 ve 1988 yılları için hesaplamalar yapan Akalin (1990b:176), söz konusu yıllar için askerlik hizmetinin vergi yükü içerisindeki tutarlarını vermektedir. Buna göre 1987 ve 1988 yılları için askerlik hizmetinin vergi yükü, (askerlik hizmeti vergisinin GSMH'ya oranı) sırasıyla % 1.9 ve % 2.1 dir. Diğer bir ifadeyle, söz konusu yıllardaki askerlik hizmeti vergisi konsolide bütçe vergi gelirlerinin 1987 için % 12.6'sına, 1988 için % 15.1'ine karşılık gelmektedir. Aynı yıllarda konsolide bütçe vergi gelirlerinin, sırasıyla % 33 ve % 38'ini toplam gelir vergisi oluşturmaktaydı. Buna göre askerlik hizmeti vergisi yaklaşık olarak tahsil edilen toplam gelir vergisinin yarısı miktarındadır.

Askerlik hizmeti vergisi, tüm erkek mükellefleri, kapsamı açısından, ücret geliri elde edenlerin önemli bir kısmı [% 82.7 si(10)] söz konusu vergiyle karşı karşıya kalmaktadırlar.

## **II. GELİR VERGİSİ VE ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ**

Ücret gelirleri asıl olarak gelir vergisine tabi olarak vergilendirilir. Ancak ülkemizde bunun dışındaki vergilerin ücret gelirleri üzerinde büyük ağırlıklara ulaştıkları da bir gerçektir. Bununla birlikte, burada gelir unsurları içerisinde ücret gelirlerini de konu alan gelir vergisinin ücretlere ilişkin düzenlemeleri açıklanacaktır. Bu düzenlemeler ücretlerin vergilendirilmesinde vergi adaletinin söz konusu olup olmadığının belirlemesi bakımından önem taşımaktadır.

### **A) "Vergiye Doğuran Olay ve Ücretlerde "Elde Etme"**

Gelir Vergisi Kanununa göre, vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir. Ancak GVK'nunda elde etme kavramı açık bir şekilde

tanımlanmamıştır. Bunun yerine, vergilendirilen gelir unsurlarına ilişkin olarak, vergiyi doğuran olay bakımından farklı kavramlardan sözedilmektedir(11).

"Elde etme" kavramının açıklanması konusunda genel olarak tahakkuk ve tahsil kavramları kullanılmaktadır. Bunun yanında, elde etme kavramı dört ayrı aşamada açıklanabilmektedir. Buna göre gelirin elde edilmesi, tahakkuk, hukuki tasarruf, ekonomik tasarruf ve fiili tasarruf ayrımı içerisinde ortaya konulabilir. Oldukça ciddi güçlükler taşıyan "elde etme" kavramının gelir unsurları açısından belirlenmesi sorunu, yukarıda belirtilen ayrımlar dışında da açıklanmaya çalışılmaktadır (12).

Gelirin elde edilmesi açısından ilk aşama olarak belirtilen tahakkuk, gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesini ifade etmektedir. Hukuki tasarruf ise, gelirin talep edilebilir hale gelmesidir. Bunun için önceden tesbit edilen ödeme süresinin dolması gerekir. Ekonomik tasarruf, talep edilebilir hale gelen gelirin, istendiği anda sahibine ödenecek hale gelmiş olması durumudur(Özbalcı 1988:76-79).

Gelirin elde edilmesi açısından ekonomik tasarruf sahasına gelinmedikçe gelirin elde edilmesinden bahsedilemeyeceği belirtilmektedir. Bununla birlikte gelir sahibinin onu kullanabileceği tarihin, yani ekonomik tasarrufun gerçekleştiği zamanın belirlenmesindeki güçlükten dolayı, belirli olan ve gelirin, sahibi tarafından istenebilir hale gelmesini ifade eden hukuki tasarrufun esas alınacağı ifade edilmektedir (Özbalcı 1988:57). Buna göre ücretlerde elde etmede, hukuki tasarruf esas alınacaktır.(13).

İlke olarak hukuki tasarrufun doğmasıyla ekonomik tasarrufun doğduğu kabul edilir. Ancak ücretli hukuki tasarruf doğduğu halde ekonomik tasarrufun doğmadığını kanıtlarsa, elde etmenin gerçekleştiği iddia edilemez. Elde etme imkanı doğduğunda ise, sahibi tarafından tahsil edilmemiş olsa bile elde edilmiş sayılır (Özbalcı 1988:576,577; Kızılot 1994b:1246).

## B) Ücretlerin Vergilendirme Yöntemleri

Gelir Vergisi Kanununa göre gelir unsurları gerçek ve safi miktarlarına göre vergilendirilir. Ancak, gelirin gerçek miktarının tesbit edilmesi çok güç veya imkansız olabilir. Bu durum dikkate alınarak gelir vergilendirilmesinde götürü usule başvurulabilir. GVK'nunda öngörüldüğü üzere ücretler genel olarak gerçek usulde vergilendirilmekle birlikte istisnai bir biçimde gerçek ücretleri tesbit edilmesi zor olan hizmet erbabı götürü olarak vergilendirilir (Uluatam 1990b:284).

### 1. Gerçek Usul

Gelir Vergisi Kanununa göre gelir unsurlarının vergilendirilmesinde gelir unsurlarının gerçek ve safi tutarları esas alınır. Gerçek gelirden amaçlanan, vergilemenin gerçek usulde yapılabilmesi diğer bir deyişle vergi tutarının gerçek olarak belirlenmesi için uygun olan beyan yöntemidir. Beyan yöntemi, mükellefin kendisinin gelirini beyan etmesiyle gerçekleştirebileceği gibi vergi sorumlusunun beyanıyla da gerçekleştirilebilir .

Ücretlerin gerçek usule göre vergilendirilmesinde, ücretlerin safi değerlerinin esas alınması gerekir. Ücretlerin safi değerleri, ücretin elde edilmesi ve işin sürdürülmesi için yapılan giderlerin matrahtan indirilmesiyle tesbit edilir. Ülkemizde ise ücretin safi değeri, ücretliye verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından GVK madde 63'e göre kabul edilen indirimler yapılarak tesbit edilmektedir. Buna göre yapılması gereken indirimler şunlardır:

1. 657 sayılı DMK nın 190. maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, ordu yardımlaşma kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kesintiler (GVK md. 63 /2).

2. Emekli aidatı ve sosyal sigorta primleri (emekli sandığının veya sosyal sigorta kurumunun Türkiye'de olması şartıyla), (GVK md. 63/3)

3. Mükellefin şahsına eşine ve küçük çocuklarına ait ölüm kaza, hastalık, sakatlık işsizlik, doğum ve tahsil gibi şahıs sigortaları için hizmet erbabı tarafından ödenen primler (GVK md. 63/4).

4. Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar (GVK md. 63/5).

5. Mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira harcamalarının yıllık toplam tutarının 1/3'ü gelir vergisi matrahından indirilir (GVK md. 63 'e 3946 sayılı yasa ile eklenen bent). Bu şekilde hesaplanan indirim tutarı harcamanın yapıldığı yıla ait ücretin yıllık vergi matrahının % 35'ini ( 1994 yılı için, %23'ünü [94/5371 sayı ve 1.4.1994 tarihli bakanlar kurulu kararı]) geçemez(14).

6. Brüt ücret üzerinden yapılan tasarrufu teşvik kesintileri(3417 sayılı Çalışanların Tasarrufa Teşvik Edilmesi ve Bu Tasarrufların Değerlendirilmesine Dair Kanun)

Bu indirimler yapıldıktan sonra safi tutar tesbit edilmiş sayılmaktadır. Ancak yukarıda belirtilen indirimler sonunda gerçekte safi tutar tesbit edilmiş sayılamaz. Çünkü belirtilen indirimler ücretin elde edilmesi ve sürdürülmesi için gereken geliri vergi dışı bırakmamaktadır. Söz konusu gelirin vergi matrahı içersinde olması vergilemede önemli ölçüde gelirin gayrisafi tutarının esas alındığının göstergesidir.

GVK'na göre vergi matrahının belirlenmesi için ücretlerin belirlenen safi tutarından GVK md. 31 deki indirimler yapılır.

1. Özel indirim: 1994 yılı için aylık özel indirim miktarı 3824 sayılı Kanun'un verdiği yetkiye dayanılarak, 93/5146 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 1 Ocak 1994 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ayda 600 000 TL. olarak tesbit edilmiştir.

2. Sakatlık indirimi<sup>207</sup>: Ücretli mükellefler çalışma güçlerini kaybetmelerine göre 3 ayrı dereceye ayrılmıştır. Çalışma gücünün % 80'ini kaybetmiş olanlar birinci derece sakat, % 60'ını kaybetmiş olanlar ikinci derece, % 40 ını kaybetmiş olanlar üçüncü derece sakat, sayılır. Sakatlık indirimi birinci derece sakatlar için özel indirimin sekiz katı, ikinci derece sakatlar için dört katı, üçüncü derece sakatlar için iki katıdır. Sakatlık indirimi özel indirime eklenerek safi ücretten indirilir. Bu indirimler yapılarak gerçekleştirilen

gerçek usulde vergileme kaynakta kesme yöntemi veya yıllık beyanname verme yöntemiyle olmak üzere iki şekilde yapılır.

#### **a) Kaynakta Kesme Yöntemi (Stopaj)**

Ücretlerin gerçek usulde vergilendirilmesinde esas itibarıyla kaynakta kesme (stopaj) yöntemi uygulanır. Ücret ve ücret sayılan gelirlere ilişkin ödemeler yapılırken, ödemeyi yapan işveren tarafından kesintiler yapılır(15). Bu yöntem, sayısı oldukça fazla olan ücretliler yerine, az sayıdaki işverenin vergiyi ödemesi açısından önemli bir idari kolaylık sağlamaktadır. Bu yöntemle göre, hizmet erbabı gelirleri, "ekonomik tasarruf itibarıyla elde edilme" gerçekleşmeden vergilendirilmektedir.

Vergilemede sürat, mali kontrol aracı olarak rol oynama, vergi kaçakçılığını önleme, tahsil giderlerini azaltma açısından yararları olan kaynakta kesme yöntemi aynı zamanda bir vergi tahsil yöntemidir (Aliefendioğlu 1975:3,4; Saygılıoğlu, Biçer 1982:334) Bu yöntem ücretlerin elde edilmesi için yapılan giderlerin gerçekçi bir şekilde indirilmesine olanak vermediği için sakıncalı görülmektedir (Bulutoğlu 1978:138). Bu sakıncayı gidermek için ülkemizde 1960' da kabul edilen götürü gider indirimi, (götürü olarak giderleri karşılamak amacıyla) bütün ücretlerden belli bir miktar indirim yapılması esasına dayanmaktaydı. Günümüzde ise yukarıda da belirtildiği gibi özel indirim söz konusudur.

#### **b) Ücretler İçin Yıllık Beyanname Verilmesi**

Ücretlerin gerçek usulde vergilendirilmesinde asıl olarak kaynakta kesme yöntemi uygulanmakla birlikte bazı durumlarda ücretler içinde yıllık beyanname verme mecburiyeti vardır (GVK md.:95) Bunlar;

1.Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı.

2.GVK nun 16. maddesindeki istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri.

3.Maliye bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler.

Bunlardan başka vergileri kaynakta kesilme yoluyla tahsil ediliyor olsa bile bazı ücretler için yıllık beyanname verilmesi mecburiyeti vardır. Buna göre, birden fazla işverenden ücret alınıyor ve ücretlerin gayri safi tutarı 225 milyon TL. yi aşıyorsa (1994 için) bu ücretler için yıllık beyanname verilmesi gerekir (GVK md. 86). Böylece birden fazla işverenden alınan ve 225 milyonu geçen ücretler için artan oranlılığın devreye girmesi amaçlanmaktadır.

## 2. Ücretlerin Vergilendirilmesinde Götürü Usul

Ücretlerin gerçek miktarını tesbit etmek her zaman için kolay değildir. Özellikle hesap tutmayan ve tutması da gerekli olmayan ücretin miktarını tesbit çok daha zordur. Bu gibi haller de gerek vergi dairelerini gerekse işverenleri lüzumsuz külfetlere sokmamak için gerçek usulde vergilendirilme imkanı olmayan veya gerçek usulde vergilendirilmesi uygun görülmeyen bir kısım hizmet erbabının ücretleri götürü usule göre vergilendirilmesi yoluna başvurulmuştur (16).

Ancak ülkemizde götürü olarak vergilendirilen hizmet erbabının sayısı oldukça düşüktür. Götürü yöntemle vergilendirilen hizmet erbabı sayısı, 1983'te 46.115 iken 1986'da 65.237'ye çıkmış ve 1991'de ise 41.764'e inmiştir (Gelirler Genel Müdürlüğü 1992:70).

GVK' da yapılan değişiklik ve 93/5142 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca götürü usule tabi ücretlilerin 1994 yılına ilişkin safi ücret tutarları Tablo 2'de belirtilmiştir (172 seri nolu G.V. Genel Tebliği).

**Tablo:2 Götürü usule tabi hizmet erbabının safi ücret tutarları.(Yıllık)**

| Dereceler | Diğer yörelerde* | Kalkınmada ikinci derecede öncelikli yörelerde | Büyükşehir belediye sınırları içinde |
|-----------|------------------|------------------------------------------------|--------------------------------------|
| 5         | 2.200.000        | 1.400.000                                      | 3.200.000                            |
| 4         | 4.400.000        | 2.900.000                                      | 6.700.000                            |
| 3         | 7.400.000        | 4.400.000                                      | 11.200.000                           |
| 2         | 13.400.000       | 8.900.000                                      | 20.200.000                           |
| 1         | 20.900.000       | 14.900.000                                     | 31.400.000                           |

Gelir Vergisi Genel Tebliği, Seri No:172. \* Kalkınmada 1. derecede öncelikli yörelerde bu tutarların yarısı geçerlidir.

**Ücretleri götürü usule göre vergilendirenler şunlardır:**

- 1.Kazançları götürü usulde belirlenen ticaret sanat ve serbest meslek erbabı yanında çalışanlar.
- 2.Özel hizmetlerde çalışan şoförler.
- 3.Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri.
- 4.Gayrimenkul sermaye iradı sağlayanlar yanında çalışanlar.
- 5.Gerçek ücretlerin belirlenmesine imkan olmaması nedeniyle, Danıştayın uygun görüşü üzerine Maliye Bakanlığı tarafından bu usulün kapsamına alınanlar (GVK. md. 64).

Ücretleri götürü usulle vergilendirilenler, ikametgahlarının bağlı bulunduğu vergi dairesinden götürü ücret karnesi almakla yükümlüdürler. Belirlenen matrah üzerinden vergi karneye işletilerek vergi tarhiyatı gerçekleştirildikten sonra verginin ilk taksidi mali yılın ikinci ayından diğer taksidi sekizinci ayında olmak üzere yatırılmaktadır.

### **C) Ücretlere Uygulanan Vergi Tarife Yapısı**

Ücret gelirlerine, gelir vergisi kapsamında, gelir vergisi tarife yapısı uygulanır. Ücret gelirlerine uygulanan tarife yapısını ortaya koymak bakımından, gelir vergisi tarife yapılarının tarihi gelişimi kısaca verilecek ve sonra, günümüzdeki tarife yapısı açıklanacaktır.

Ücretlere uygulanan vergi tarife yapısı daha önce belirtildiği gibi gelir vergisi tarife yapısıdır. Ancak ücretlere uygulanma tarihleri değişiklik gösterebilmiştir(17).

Tablo:3 1950-1980 Döneminde Uygulanan Gelir Vergisi Tarifeleri

| 1950-1958 dönemi                 |               | 1958 - 1962 dönemi                    |               | 1963-1980 dönemi               |               |
|----------------------------------|---------------|---------------------------------------|---------------|--------------------------------|---------------|
| Gelir dilimleri                  | Vergi oranı % | Gelir dilimleri                       | Vergi oranı % | Gelir dilimleri                | Vergi oranı % |
| İlk 2500 TL. için                | 15            | İlk 2500 TL. için                     | 15            | İlk 2.500 TL. için             | 10            |
| Sonraki 5.000 "                  | 20            | Sonraki 5.000 "                       | 20            | Sonraki 2.500 TL için          | 15            |
| " 10.000 "                       | 25            | " 10.000 "                            | 25            | " 5.000 TL. "                  | 20            |
| " 20.000 "                       | 30            | " 20.000 "                            | 30            | " 15.000 "                     | 25            |
| " 20.000 "                       | 35            | " 20.000 "                            | 35            | " 30.000 "                     | 35            |
| " 20.000 "                       | 40            | " 20.000 "                            | 40            | " 60.000 "                     | 45            |
| " 22.500 "                       | 45            | " 22.500 "                            | 45            | " 150.000 "                    | 55            |
| 100 bin TL ve daha fazla matrah. | 35            | " 25.000 "                            | 50            | " 225.000 "                    | 60            |
|                                  |               | " 50.000 "                            | 55            | " 225.000 "                    | 65            |
|                                  |               | " 125.000 "                           | 60            | " 285.000 "                    | 68            |
|                                  |               | 300.000 TL. ve daha fazla matrah için | 60            | 1.000.000 ve daha fazlası için | 60            |

1958-1962 yıllarında (ücretlere) uygulanan tarife ve oran yapısı 4 yıl uygulamada kalmış, önceki tarife yapısına göre dilim sayısı ve yüksek gelir dilimlerinin oranları artırılmıştır. 1981-1985 arası tarife yapısında dilimler ilk yıl yüksek tesbit edilmiş ve 1986'ya kadar sabit kalmıştır. Sadece ilk olarak yüksek tesbit edilen vergi oranları indirilmiştir.

Tablo:4 1981 - 1985 Döneminde Uygulanan Gelir Vergisi Tarifeleri

| Gelir Dilimleri           | Yıllar ve vergi Oranları % |      |      |      |      |
|---------------------------|----------------------------|------|------|------|------|
|                           | 1981                       | 1982 | 1983 | 1984 | 1985 |
| 1 Milyona kadar           | 40                         | 39   | 36   | 30   | 25   |
| Sonra gelen 2 mil. için   | 45                         | 44   | 41   | 35   | 30   |
| " "                       | 50                         | 49   | 49   | 43   | 38   |
| " "                       | 60                         | 59   | 59   | 53   | 48   |
| " "                       | 70                         | 69   | 69   | 63   | 58   |
| " "                       | 75                         | 74   | 74   | 68   | 63   |
| 25 milyondan fazlası için | 86                         | 65   | 65   | 60   | 55   |

1981 tarifi 2361 sayılı Kanun'la, 1982-1985 yılları tarifeleri 2574 sayılı Kanun'la düzenlenmiştir. 1981 yılında gelir vergisi ilk dilim oranı % 10'dan % 40'a çıkmıştır. Dilim sayısında azalma olmuş ve

son dilim oranları yükselmiştir. 1985 'e kadar tüm dilimler için söz konusu oranlar giderek düşürülmüştür. 1981, 1982, 1983 yıllarında ek olarak mali denge vergisi de sırasıyla %3, %2, %1 olarak uygulanmıştır.

Tablo:5 1986-1994 Döneminde Uygulanan Gelir Vergisi Tarifeleri

| Vergi oranları | Yıllar ve Gelir Dilimleri |                   |                   |                    |                    |                    |                    |                        |
|----------------|---------------------------|-------------------|-------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|------------------------|
|                | 1986 -87                  | 1988              | 1989              | 1990               | 1991               | 1992               | 1993               | 1994                   |
| % 25           | İlk 3 milyon              | İlk 5 milyon      | İlk 6 milyon      | İlk 8 milyon       | İlk 12 milyon      | İlk 20 milyon      | İlk 32 milyon      | İlk 75 milyon          |
| % 30           | 3-6 milyon arası          | 5-10 milyon arası | 6-12 milyon arası | 8-16 milyon arası  | 12-24 milyon arası | 20-40 milyon arası | 32-64 milyon arası | 75-150 milyon arası    |
| % 35           | 6-12 "                    | 10-20 "           | 12-24 "           | 16-32 "            | 24-48 "            | 40-80 "            | 64-128 "           | 150-300 "              |
| % 40           | 12-24 "                   | 20-40 "           | 24-48 "           | 32-64 "            | 48-96 "            | 80-160 "           | 128-256 "          | 300-600 "              |
| % 45           | 24-48 "                   | 40-80 "           | 48-96 "           | 64-128 "           | 96-192 "           | 160-320 "          | 256-512 "          | 600-1200 "             |
| % 50           | 48 milyon ve üstü         | 80 milyon ve üstü | 96 milyon ve üstü | 128 milyon ve üstü | 192 milyon ve üstü | 320 milyon ve üstü | 512 milyon ve üstü | 1200-2400 "            |
| % 55           |                           |                   |                   |                    |                    |                    |                    | 2.400 den fazlası için |

26.12.1993 tarih ve 3946 nolu kanunla belirlenen 1994 yılı tarifesinde yine gelir dilimleri değiştirilmiştir. Buna ek olarak dilim sayısı bir artırılmış ve artırılan son dilim için % 55 vergi oranı getirilmiştir. İlk dilimde ise yine bir düşüş söz konusu olmamıştır.

1994 yılına kadarki tarife yapısı ve oranlar, ilk gelir dilimine uygulanan oran açısından incelendiğinde 1950 ile 1980 arası uygulamada ilk gelir dilimine uygulanan oranın düşük olduğu görülmektedir. % 10 ile 15 arasında değişen bu ilk dilim oranı olumlu bir uygulamadır.

Ülkemizde 1991 yılından itibaren kalkınmada öncelikli yöreler içinde ayrı tarife uygulamasına gidilmiştir. 15.12.1990 tarih ve 3689 sayılı kanunun 7. maddesiyle Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 37. madde ile 1.1.1991-31.12.2000 tarihleri arasında sadece kalkınmada öncelikli yörelerde sürekli olarak fiilen çalışan ve ücret gelirinin tamamını bu yörelerde elde eden hizmet erbabının ücretleri için farklı bir vergi tarifi uygulanması öngörülmüştür. Bu madde 1994'e kadar uygulanmış ve 3946 sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmıştır.

Tablo:6 Kalkınmada Öncelikli Yörelerdeki Tarife Yapıları

| Kalkınmada İkinci Derecede Öncelikli Yörelere |                       |                        |                        | Kalkınmada Birinci Derecede Öncelikli Yörelere |                      |                      |                       |
|-----------------------------------------------|-----------------------|------------------------|------------------------|------------------------------------------------|----------------------|----------------------|-----------------------|
| Yıllar ve gelir dilimleri                     |                       |                        |                        | Yıllar ve gelir dilimleri                      |                      |                      |                       |
| Oranlar                                       | 1991                  | 1992                   | 1993                   | Oranlar                                        | 1991                 | 1992                 | 1993                  |
| % 20                                          | 12 milyona kadar      | 20 milyon              | 32 milyon              | % 20                                           | 48 milyon            | 80 milyon            | 128 milyon            |
| % 25                                          | sonraki 12 mil.için   | sonraki 20 mil.için    | sonraki 32 mil.için    | % 30                                           | 48 milyondan fazlası | 80 milyondan fazlası | 128 milyondan fazlası |
| % 30                                          | " 24 "                | " 40 "                 | " 64 "                 |                                                |                      |                      |                       |
| % 35                                          | " 48 "                | " 80 "                 | " 128 "                |                                                |                      |                      |                       |
| % 40                                          | 96 milyon-dan fazlası | 160 milyon-dan fazlası | 256 milyon-dan fazlası |                                                |                      |                      |                       |

#### D) Ücretlerin Vergilendirilmesinde İstisna ve Muaflıklar

Vergilendirmede, istisna ve muaflıklar çeşitli amaçlarla uygulamaya getirilmektedir. Bunlar; vergi adaletinin sağlanması, bir kısım faaliyetlerin teşviki, vergilemenin idari güçlüklerinden sakınılması, etkili baskı gruplarının isteklerinin yerine getirilmesi (Bulutoğlu 1978:144) olarak sayılabilir. Ancak uygulamaya konulan söz konusu istisna ve muafiyetler bazı yönlerden sakıncalı görülebilmektedir.

Özellikle, ekonomik amaçlı istisnalar ile, baskı gruplarının isteklerinin yerine getirilmesi çerçevesindeki istisnalar, vergi adaletinin gerçekleşmesi bakımından oldukça sakıncalı uygulamalar oldukları gibi, verginin verimliliği ilkesine de uygun değildirler. Bu bakımdan istisna ve muafiyetlerin vergi adaleti amacına uygun olarak düzenlenmesi önerilmektedir.

Gelir Vergisi Kanununda, ücretler veya ücret sayılan bazı ödemeler gelir vergisinden istisna tutulurken bir takım ücretliler de Gelir Vergisinden muaf tutulmuştur.

## 1. Ücretlere İlişkin İstisnalar

Ücretlere ilişkin istisnalar, ücret ödemelerinde gider karşılıklarında, tazminat ve yardımlarda, vatani hizmet yardımlarında, teçhizat ve tayin bedellerinde, tahsil ve tatbikat ödemelerinde teşvik ikramiye ve mükafatlarında olmak üzere 40'tan fazladır. Gelir Vergisi Kanunu'nun, 16. ve 23-30. maddelerinde düzenlenen bu istisnalar genel olarak, ayrı ayrı ele alınacaktır. Son bölümde de söz konusu istisnalar, ücretlerin vergilendirilmesinde adaletin sağlanması açısından değerlendirilecektir.

### a) Ücret Ödemelerindeki İstisnalar

1. Köylerde veya son nüfus sayımına göre, belediye içi nüfusu 5000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve munhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri ,GVK 23/1'e göre gelir vergisinden istisna edilmiştir (18).

2. Gelir vergisinden muaf veya götürü gider usulünde vergiye tabi çiftçilerin ziraat işlerinde bilfiil çalışan işçilerinin ücretleri (bekçi ve çoban ücretleri dahil) gelir vergisinden istisna edilmiştir (GVK md. 23/2). Sosyal amaçlı da sayılabilecek (Yereli 1992:19) bu istisna, özellikle gelirin kavranma güçlüğü ve vergilendirme maliyetinin faydasından fazla olabileceği düşüncesiyle (Akdoğan 1991:134) getirilmiş olabilir.

3. Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri GVK md. 23/3'e göre gelir vergisinden istisna edilmiştir (19).

4. Ticari ve sınai kazançları vergiden muaf bulunanların bu işlerinde çalıştırılan hizmet erbabının ücretleri, kavranma güçlüğü, sosyal

düşünceler ve vergilendirmenin maliyetinin faydasından yüksek olması sebebiyle (Akdoğan 1991:135) vergiden istisna edilmiştir.

5. Köy muhtarları ile köylerin katip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetliler ve köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri, gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisna vergilerdeki idari güçlkle izah edilebilir.

6.Hizmetçilerin ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir (20).

7. Sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde ceza ve ıslah evleri darulacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü, tutuklu ve düşkünlere verilen ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir (GVK. md. 23/7).

8. Hizmet erbabına işyerinde veya müstemilatında bedava yemek vermek suretiyle sağlanan menfaatler gelir vergisinden istisna edilmiştir (GVK 23/8). Bu amaçla da olsa hizmet erbabına nakit ve ayın olarak yapılan ödemeler vergiye tabi tutulur.

9. Genel olarak, maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel konumlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 metre kareyi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler GVK md. 23/9'a göre, gelir vergisinden istisna edilmiştir (21).

10. Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri, gelir vergisinden istisna edilmiştir (GVK md.23/10). Sosyal amaçlı bir istisna olarak nitelendirilebilecek olan toplu taşıma giderleri istisnasından yararlanılabilmesi için, personelin toplu taşıma hizmeti olması ve giderlerin işverence karşılanması gereklidir (Akdoğan 1991:131).

11.Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz bulunan emekli sandıkları tarafından ödenen emekli maluliyet dul ve yetim aylıkları

gelir vergisinden istisna edilmiştir. Tüzel kişiliğe haiz çeşitli emekli sandıkları tarafından ödenen aylıklar toplamı, hizmet süresi ve aylık seviyesi aynı olan devlet memurlarına ödenen miktarlardan fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur (GVK md. 23/11). Gelir Vergisi Kanunu'nun aynı maddesinin 13. bendine göre de yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli maluliyet dul ve yetim aylıkları gelir vergisinden istisna edilmiştir.

12. Gelir Vergisi Kanunu md.23/12 ye göre, 2089 sayılı Çırak Kalfa ve Ustalık Kanunu hükümlerine tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri gelir vergisinden istisnadır.

13. Kanuni ve işmerkezi Türkiye de bulunmayan dar mülkiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ekonomik amaçlı olarak nitelendirilebilecek olan, bu istisna ile ortaya çıkan idari darboğazların giderilmesi ve döviz girdisinin özendirilmesi amaçlanmıştır (Akdoğan 1991:129).

14. Sporun yaygınlaşması gelişmesi açısından teşvik edici olan bu uygulamaya göre yüz ve daha az sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla, işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, heryıl milli müsabakalara katıldıklarının belgelenmesi halinde bu amatör sporculara ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilir. Söz konusu ücretlerin asgari ücretin iki katını aşmaması gerekir (GVK. md. 23/15).

15. Gelir Vergisi Kanunu'nun 24.3.1988 tarih ve 3418 sayılı kanunun 28. maddesiyle eklenen geçici 30/b maddesine göre hakim ve yargı ödenekleri 1.1.1988 tarihinden 31.12.1997 tarihine kadar gelir vergisinden istisna edilmiştir.

16. Yabancı elçilik ve konsoloslukların diplomat muaflığına girmeyen memur ve hizmetlilerin yalnız bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden istisna edilmiştir(GVK md. 16) .

### **b)Gider Karşılıklarında İstisnalar**

1.Harcırah Kanunu'na tabi olan kurumlarca harcırah ve yolluk olarak yapılan ödemeler GVK md.24/1'e göre gelir vergisinden istisna edilmiştir (22).

2.Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanunu'na tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatak giderlerine karşılık verilen gündelikler (GVK. md.24/2)

3.Yakacak yardımı. GVK 24/4 maddesine göre, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na göre ödenen yakacak yardımı, memur işçi ve bağkur emeklilerine avans olarak ödenenler dahil olmak üzere gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak işçilerin toplu sözleşme hükümlerine göre aldıkları yakıt bedelleri istisna kapsamında değildir.

4. Sayım işleriyle seçim işlerinde çalıştırılanlara özel kanunlarına göre verilen zaruri gider karşılıkları GVK md. 24/5'e göre gelir vergisinden istisna edilmiştir (23).

### **c)Tazminat ve Yardımlardaki İstisnalar**

Tazminat, uğranılan maddi veya manevi zararı karşılamak için ödenen bedeldir. Yardım da, ihtiyacı olanlara hiçbir karşılık olmadan yapılan ödemelerdir (Yereli 1992:33). GVK'nun 25. maddesinde sayılan istisnalar incelendiğinde gelir vergisinin konusuna bile girmeyen ödemelerin istisna sayıldığı görülecektir.

GVK. 1 ve 2. maddelerinde tanımlanan gelir kavramı dar anlamı ile ele alındığında tazminat ve yardımlardaki istisnalardan birçoğu izahsız kalmaktadır (Özbalcı 1988:222). İstisna bir gelir konusunun vergi dışı bırakılmasıdır. Vergi konusu içinde yer almayan bir

ödemenin istisna sayılması gereksizdir. Örneğin asker ailelerine yapılan yardım ve nafakalara ilişkin ödemeler istisna sayılmasa bile vergilendirilmeyecektir (Işık 1988:156).

"Bu tür ödemeleri, sağlayanlar yönünden kanundaki gelir gruplarından birine dahil ederek vergilendirmek esasen mümkün değildir. Buna göre nafaka ve asker ailelerine yapılan yardımla ilgili istisna hükümlerinin lüzumsuz hükümler olduğu, muhtemel bazı tereddütleri gidermek bakımından düzenlendiğini kabul etmek gerekmektedir" (Özbalcı 1988:222).

Tazminat ve yardımlardaki istisnalar aşağıda belirtilmiştir.

1. Sakatlık, işsizlik, ölüm, hastalık sebepleriyle verilen tazminat ve yapılan yardımlar GVK. 25/1 maddesiyle (sosyal amaçlı) gelir vergisinden istisna edilmiştir. GVK 25/2 maddesinde de muhtaç olanlara belirli bir süre için veya hayatı süresince yapılan yardımlar gelir vergisinden istisna edilmiştir. Asker ailelerine yapılan yardımlarla, hayır derneklerinin ve yardım sandıklarının yardımları mutlak olarak bu istisnaya girerler (24).

2.Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz olan emekli sandıklarınca kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli , dul ve yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar GVK 24/3'e göre gelir vergisinden istisna edilmiştir(25).

3. Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları, gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu zamlar devletçe verilen miktarları aştığı takdirde fazlası vergiye tabi tutulur (GVK. 25/4 ). 657 sayılı DMK.'nun 421 s. KHK ile değiştirilen 202. md. devlet memurlarına aile yardımı ödeneceği ve bu yardımın, memurun çalışmayan eşi ve en çok iki çocuğu için söz konusu olduğu belirtilmektedir. Söz konusu yardımlar gelir vergisinden istisna edilmiştir (657 sayılı DMK md. 203).

4. Evlenme ve doğum sebebiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak bu istisna hizmet erbabının iki aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan yardım kısmına uygulanır (GVK md. 25/5).

5. Sosyal sigortalar kurumları tarafından yapılan ödemeler GVK 25/6 ya göre gelir vergisinden istisna edilmiştir.

6. GVK md. 257 ye göre, 1475 ve 854 sayılı kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı, ile 5953 sayılı kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları gelir vergisinden istisna edilmiştir. Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.(26)

7. Alanlar için nafakalar GVK 25/8 e göre gelir vergisinden istisna edilmiştir. Medeni Kanun'un 315. maddesine göre yardım edilmediği takdirde zarurete düşecek olan usul ve furuğa ve kardeşlere yapılan yardımlara nafaka denilmektedir. Buna göre nafakalar için öngörülen istisnanın gelir kavramı en geniş anlamı ile anlaşılmadıkça bir izaha bağlanması mümkün değildir (Özbalcı 1988:249).

8. Yardım sandıkları tarafından statüleri gereğince kendi üyelerine ölüm, sakatlık, hastalık, doğum, evlenme, gibi bazı sebeplerle yapılan yardımlar ile üyelerinin geri verilen mevduatı GVK md. 25/9'a göre gelir vergisinden istisna edilmiştir.(27)

Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından, ödenen emekli ,dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade olunan mevduat, sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar, GVK 25 maddesine 2339 sayılı kanunun 44. maddesi ile eklenen 10. bent ile gelir vergisinden istisna edilmiştir.

#### **d) Vatan Hizmetleri Yardımlarında İstisnalar**

GVK md. 26'ya göre, harp malüllüğü zamları, harp malüllerine ve şehit dul ve yetimlerine verilen tekel beyyileri şehitlerin dul ve yetimlerine şehit dul ve yetimi sıfatıyla yapılan bütün ödemeler, vatan hizmetleri tertibinden bağlanan aylıklar ile ödenen mükafatlar gelir vergisinden istisna edilmiştir(28).

### **e) Techizat ve Tayin Bedellerinde İstisnalar**

1. Özel kanunlara dayanılarak verilen yemek ve hayvan yem bedelleri veya bu mahiyette yapılan ödemeler gelir vergisinden istisna edilmiştir (GVK md. 27/1). Söz konusu ödemelerin kanuna dayanılarak yapılmış olması önem taşımaktadır. Toplu sözleşme ile verilen yemek bedelleri gelir vergisine tabidir.

2. Demirbaş olarak verilen giyim eşyası, (resmi dairece müesseselere hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyası ) gelir vergisinden istisna edilmiştir (GVK md. 27/2). İstisna için, hizmet erbabına verilen demirbaş niteliğindeki giyim eşyasının, görülen işin gereği olarak, ayın şeklinde olması gerekir.

3. Tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri gelir vergisinden istisna edilmiştir (GVK md. 27/3).

### **f) Tahsil ve Tatbikat Ödemelerindeki İstisnalar**

1. Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak yapılan ödemeler, GVK md. 28/1'e göre gelir vergisinden istisna edilmiştir. Özel müesseseler tarafından yapılan ödemeler benzeri devlet öğrenci ve memurlarına verilen miktardan fazla olduğu takdirde aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur. Asli görev veya memuriyet dolayısıyla alınan ücretler bu istisnaya dahil değildir (29).

2. Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına Türkiye'de tahsilde bulunan öğrencilere iâşe, ibate ve tahsil gideri olarak ödenen paralar gelir vergisinden istisna edilmiştir.

3. Öğrencilere tatbikat dolayısıyla öğretim müesseseleri veya tahsil masraflarını deruhte edenler tarafından verilen paralar gelir vergisinden istisna edilmiştir.

#### **g) Teşvik, İkramiye ve Mükafatlarda İstisnalar**

1. İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiye ve mükafatlar gelir vergisinden istisna edilmiştir (GVK. md. 29/1).

2. Subay, astsubay, erbaş ve erlere, ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere uçuş dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar ile Türk Hava Kurumu veya kanuni ve işmerkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilenlere; uçuş hizmetleri, denizaltına dalış yapanlara dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler gelir vergisinden istisna edilmiştir (GVK. md. 29 /2).

3. Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler ile spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir (GVK. md. 29 /3-4).

#### **2. Muafliklar**

1. Yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve söz konusu memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden muaftırlar (GVK md.15).

2. İskan Kanunu hükümlerine göre göçmen ve mülteci sayılanlarla yerleştirilenlerin mezkûr kanunla kazanç vergisi muaflığı için konulan kayıt şart ve sürelerle bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların 4.500.000 lirası gelir vergisinden istisna edilmiştir (GVK md. 17). Bu muaflık stopaja tabi ücretlerde özel indirimden sonra 4.500.000 TL'ye kadar gelir için söz konusu olacaktır (Özbalcı 1988:167).

### E) Ücretlilere Vergi İadesi

1984 yılında uygulamaya konulan vergi iadesi(30), ücretliler bakımından oldukça ağır olan vergi yüklerini azaltma açısından bir rol oynadığı gibi, genel olarak kayıt düzeninin yerleşmesi bakımından da önemli bir görev yapmıştır. Ücretlilere vergi iadesi uygulaması 1994 yılında kapsamı sınırlandırılarak önemli ölçüde yürürlükten kaldırılmıştır. Bunun yerine ücretlilere yönelik olarak özel gider indirimi yürürlüğe girmiştir.

1.4.1994 tarih ve 94/5372 sayılı Kararname ile vergi iadesinin kapsamı büyük ölçüde sınırlandırılmış, ücret geliri elde edenler açısından olduğu gibi ticari, zirai, veya mesleki kazançları dolayısıyla gelir vergisine tabi olanlar için 1.5.1994 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır. Vergi iadesi eski şekliyle çok sınırlı bir ücretli kesim için devam etmektedir (31). Günümüze kadar vergi iadesi dilim ve oranlarının gelişimi Tabloda belirtilmiştir.

Tablo :7 Vergi İadesi Dilim ve Oranları

| 19 84              |            | 1985 Ocak-Mart      |            | 1985 Nisan-Aralık   |            | 1986-1990           |            | 1991-1994           |            |
|--------------------|------------|---------------------|------------|---------------------|------------|---------------------|------------|---------------------|------------|
| Harcama tutarı     | iade oranı | Harcama tutarı      | iade oranı | Harcama tutarı      | iade oranı | Harcama tutarı      | iade oranı | Harcama tutarı      | iade oranı |
| 0-30 bin arası     | % 10       | 0-50 bin arası      | % 15       | 0-25 bin arası      | % 25       | 0-30 bin arası      | % 20       | 0-60 bin arası      | % 10       |
| 30-100 "           | % 5        | 50-100 "            | % 5        | 25-50 "             | % 15       | 30-60 "             | % 15       | 6-120 "             | % 20       |
| 10 bin ve yukarısı | % 2        | 100 bin ve yukarısı | % 2        | 50-100 "            | % 10       | 60-100 bin arası    | % 10       | 120-200 "           | % 12       |
|                    |            |                     |            | 100 bin ve yukarısı | % 5        | 100 bin ve yukarısı | % 5        | 200 bin ve yukarısı | % 5        |

### III. ÜCRET GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ VERGİLER DIŞINDAKİ KESİNTİLER

Bağımlı emek geliri olan ücretlerde azalışa yol açan vergiler dışında bir takım kesintiler de bulunmaktadır. Bu kesintiler vergiler gibi satınalma gücü azalışına neden oldukları gibi zorunlu olmaları yönünden de vergiler gibidirler.

Bu kesintiler genel olarak sosyal güvenlik kurumu kesintileri, tasarrufu teşvik kesintileri sendika aidatları, konut edindirme yardımı ve tasarrufu teşvik kesintileri şeklinde belirtilebilir. Bu kesintiler içersinde sosyal güvenlik kesintilerinin payı oldukça fazladır. Bunlar, çalışanın brüt ücreti üzerinden kesilme şeklinde olduğu gibi çalışan adına işverenden kesilme şeklinde de uygulanmaktadır.

#### A) Çalışandan Doğrudan Kesilenler

Bunlar, sosyal güvenlik kesintileri, sendika aidatları ve tasarrufu teşvik kesintileridir.

#### 1. Sosyal Güvenlik Kesintileri

Ücret gelirleri üzerinden, bağlı bulunduğu sosyal güvenlik kurumuna göre değişik oranlarda kesintiler söz konusudur. Devlet memurlarının ücretleri (maaşları) üzerinden emekli sandığı kesintisi yapılırken işçi ücretleri üzerinden sosyal sigortalar kurumu kesintisi yapılmaktadır. Ayrıca Türk Silahlı Kuvvetleri mensuplarından OYAK kesintisi yapılmaktadır. Sosyal güvenlik kesintileri, OECD ülkeleri istatistiklerinde sosyal güvenlik vergileri adıyla belirtilmektedir.

### a) Emekli Sandığı Kesintisi

08.06.1949 tarihinde 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanununun kabul edilmesiyle, devlet memurları sosyal güvenlik sistemi içerisine alınmışlardır. Memurlar üzerinden yapılan kesinti oranları günümüze kadar birçok değişiklik göstermiştir.

Tablo:8 Emekli Sandığı Kesinti oranları (çalışanlar için)

| Yıllar          | Oranlar    |
|-----------------|------------|
| 1965-1969 arası | % 6        |
| 1970-1980 "     | % 8        |
| 1981-1986 "     | %10        |
| 1987-1988 "     | % 11       |
| 1989            | % 12- % 13 |
| 1990            | % 14       |
| 1991-1994       | % 15       |

### b) SSK kesintisi

17.07.1964 tarihli SSK ile işçi olarak çalışanlar kesimi içinde geniş kapsamlı bir sosyal güvenlik sistemi uygulamaya konulmuş oldu. İşçi ücreti üzerindeki SSK kesintilerinin oranları günümüze kadar çeşitli değişiklikler göstermiştir.

Tablo :9 İşçiden Doğrudan Kesilen SSK Kesinti Oranları

| Yıllar    | Oran |
|-----------|------|
| 1970-1972 | % 9  |
| 1973-1974 | % 10 |
| 1975-1980 | % 12 |
| 1981-1994 | % 14 |

### c) OYAK Kesintisi

3.1.1961 tarih ve 205 sayılı kanunla 1.3.1961 tarihi itibarıyla uygulanmaya başlayan OYAK kesinti oranları da günümüze kadar

değişiklikler göstermiştir. Tüm silahlı kuvvetler personeli için % 10, Asteğmenler için % 5 olan kesinti oranları diğer çalışanlar için söz konusu değildir. Diğer kamu personeli için söz konusu olan MEYAK kesintisi 28.2.1982 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır (32).

## 2. Tasarrufu Teşvik Primi Kesintisi

18 Mart 1988 tarih ve 9758 sayılı RG.'de yayınlanmış olan 3417 sayılı Çalışanların Tasarrufa Teşvik Edilmesi ve Bu Tasarrufların Değerlendirilmesine Dair Kanun ile çalışanlardan ve çalışan adına işverenlerden kesinti yapılmaya başlanmıştır (33). Tasarrufu teşvik primi kesinti oranları da günümüze kadar çeşitli değişiklikler geçirmişlerdir.

Tablo:10 Tasarruf Teşvik Primi Kesinti Oranları (çalışandan kesilen)

| Yıllar    | Kesinti Oranları |
|-----------|------------------|
| 1988      | % 2              |
| 1989      | % 3, % 4         |
| 1990-1993 | % 4              |
| 1994      | % 2              |

\* 3417 sayılı Kanunun geçici hükümleriyle 15.4.1988T-14.1.1989 arasında personelden kesilmesi gereken % 2 lik tutar, maaşlarda bir azalma olmaması için kurumlar tarafından karşılanmıştır.

Son olarak yapılan yeni bir düzenlemeyle 1994 Nisan ayından itibaren çalışanlara, kendilerinden tasarrufa teşvik kesintisi yapılması hakkında karar verme hakkı tanınmıştır (34). Bu düzenleme 6 yıl tasarruf kesintisi uygulamasına tabi olan çalışanlar için söz konusudur ve bu düzenlemeye göre çalışanlar kendilerinden tasarruf kesintisi yapılmamasını belirttikleri takdirde kesinti yapılmayacaktır. Fakat bu durumda işverenden de kesinti yapılmayacaktır. Eğer çalışanlar kesintiye devam edilmesi yönünde karar verirlerse işverenden de kendi adlarına ve hesaplarına kesinti devam edecektir. Bu şekildeki bir düzenleme, eşitlik ve adalet ilkelerine aykırı görünmektedir.

## 3. İşçi sendikalarına ödenen aidatlar

Sendikalara, aylık ücretin 1/30'u oranında aidat ödenir.

## B) İşverenden Çalışan Adına Kesilenler

İşverenden çalışan adına vergiler dışında bazı kesintiler yapılmaktadır. Bu kesintilerin çalışan adına yapılması ücret içinde değerlendirilmelerine yol açmaktadır. Zaten söz konusu ödemeler işgücü maliyeti içerisinde yer almaktadır. Diğer bir deyişle söz konusu kesintiler, bir işverene tabi ve bir işyerine bağlı olarak emeklerini arzedenlerden her birine, işverenin toplam ödemesinin unsurlarını oluşturmaktadır. İşverenin kendisine tabi söz konusu çalışanlar için ödediği bu kesintilerin toplam ödemesi içindeki payı, ülkemizde büyük boyutlara ulaşmaktadır.

İşverenin çalışan adına yapmak zorunda olduğu ödemeler sosyal güvenlik prim ödemeleri, tasarrufu teşvik prim ödemeleri ve konut edindirme yardımıdır.

### 1. Sosyal Güvenlik Kesintileri

Sosyal güvenlik kesintileri, işverenin devlet olması veya devlet dışında bir gerçek veya tüzel kişi olması halinde değişiklik göstermektedir. İşverenin devlet olması halinde Emekli Sandığına memur adına sosyal güvenlik prim ödemesi yapılacak, değilse, Sosyal Sigortalar Kurumuna sosyal güvenlik prim ödemesi yapılacaktır.

Tablo :11 Emekli Sandığı ve SSK İşveren Kesinti (katkı) Oranları

| Emekli sandığı       |         | SSK            |            |
|----------------------|---------|----------------|------------|
| Tarihler             | Oranlar | Tarihler       | Oranlar    |
| 28.2.1965-1969 arası | % 6     | 1970-1972 aras | % 12-17    |
| 1.3.1969-1981 "      | % 14    | 1973-1974 "    | % 13-18    |
| 1.3.1981-1986 "      | % 18    | 1975-1980 "    | % 16-20    |
| 1987-1988            | % 19    | 1981-1994 "    | % 19,5- 25 |
| 1989-1994 "          | % 20    |                |            |

## 2. Tasarrufu Teşvik Primi İşveren Kesintileri (Katkıları)

İşveren tarafından ödenen tasarrufu teşvik primi oranları da 1988 den günümüze kadar değişiklikler göstermiştir.

Tablo:12 Tasarrufu Teşvik Primi Oranları

| Yıllar    | oranlar     |
|-----------|-------------|
| 1988      | % 3 (+ % 2) |
| 1989      | % 4,5- % 6  |
| 1990-1993 | % 6         |
| 1994      | % 3         |

## 3. Konut Edindirme Yardımı

22.11.1986 tarih ve 3320 sayılı, memurlar ve işçiler ile bunların emeklilerine konut edindirme yardımı yapılması hakkındaki kanunla yürürlüğe konulan konut edindirme yardımı, memur işçi ve memur emeklilerine konut edindirme yardımı yapılmasını öngörmüştür.

Tablo:13 Konut Edindirme Yardımı Tutarları

|              | 1. altı ay | 2. altı ay | 3. altı ay | 4. altı ay | daha fazlası |
|--------------|------------|------------|------------|------------|--------------|
| 1987         | 3500       | 7500       | 10000      | 13000      | 16000        |
| 1988         | 5000       | 10000      | 15000      | 20000      | 25000        |
| 1989         | 10000      | 20000      | 25000      | 30000      | 40000        |
| 1990 1. yarı | 15000      | 25000      | 30000      | 35000      | 50000        |
| 1990 2. yarı | 17000      | 30000      | 35000      | 45000      | 65000        |
| 1991 1.yarı  | 17000      | 37000      | 45000      | 58000      | 80000        |

1987 yılı itibarıyla uygulamaya konulan konut edindirme yardımı, söz konusu çalışanların göreve başlayışından itibaren geçen sürelerle göre (yürürlük tarihinden itibaren) yukarıda belirtildiği üzere farklı tutarlarda belirlenmiştir (Şahin 1993:42).

#### IV. ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜ

Ücretler üzerindeki vergi yükü konusuna ilişkin günümüze kadar oldukça fazla yazı yazılmış ve geniş bir kesim tarafından yorum yapılmıştır. Günümüze kadarki yazı ve yorumların ortak noktası ücretler üzerinde vergi yükünün ağır olduğudur (35). Ancak az da olsa aksini savunanlar da bulunmaktadır (Kılıçdaroğlu 1990b:162; Tufan 1990b:164).

Vergi yükü, vergi adaletinin bir göstergesi olarak önem taşımaktadır. Vergiye tahammülde, verginin adil olması ve adil olduğuna dair bir inancın olması önemlidir. Vergi yükü gerek vergide adaletin sağlanması bakımından gerekse belirtilen inancın oluşması bakımından önemli bir göstergedir (Oker 1955:5). Vergi yükü ile ilgili bulgular, hangi kesimler üzerine fazla yüklenildiğini, hangi kesimlere ise daha yüklenilebileceğini gösterir.

Burada, ücretler üzerindeki vergi yükü, değişik vergi yükü kavramları açısından ve genel olarak asgari ücret üzerindeki hesaplamalar çerçevesinde ortaya koyulacaktır. Birçok vergi yükü kavramının ortaya çıkmasında etkili olan faktörler, ücretlere ilişkin olarak da farklı kavramların ortaya çıkmasında rol oynamaktadır. Burada kullanılacak olan kavramlar içersinde "ücret" ve "vergi" kavramlarının her ikisi de geniş ve dar anlamlarıyla ayrı ayrı olarak ele alınacaktır. Dar anlamda ücret olarak, işçi ya da memura ödenmede esas olan (brüt ücret) kabul edilmiştir. Geniş anlamda ücret olarak, işverenin bir işçi-memur nedeniyle ödediği tutar (işgücü maliyeti) kabul edilmiştir.

Ücretten "vergi" adı altında (veya enflasyon yoluyla) yapılan kesintiler dar anlamda vergi olarak alınırken, 'geniş ve dar anlamıyla ücret'ten yapılan tüm kesintiler, geniş anlamda "vergi" olarak kabul edilmiştir. Böylece ücretlerin vergi yükü birçok açıdan ortaya koyulabilecektir.

Ücretler ve ücretliler üzerindeki vergi yükü ile ilgili hesaplamalar, yıllar itibarıyla karşılaştırma yapılabilmesi bakımından günümüzü ve belli ölçüde önceki yılları içerecek şekilde ortaya koyulacaktır. Ücretler üzerindeki vergi yükünün tarihi gelişimini incelerken, en düşük ücret düzeyi olması ve en düşük ücretteki vergi yükünü ortaya koyması bakımından genel olarak asgari ücretler esas alınmıştır.

Artan oranlılık esasına göre düzenlenen bir vergi sisteminde daha yüksek gelir elde edenlerin vergi yükü daha yüksek olacaktır. Asgari ücret gelirleri gelir vergisinin ilk dilimine girmektedir ve ilk dilim uygulamadaki en düşük (1985'ten itibaren % 25) vergi oranına tabidir. Sonraki dilimler ise daha yüksek oranlara tabidir. Bununla birlikte asgari ücret üzerindeki vergi yükü, indirimlerin reel olarak yüksek olduğu yıllarda düşük çıkabilmektedir.

#### **A) Ücretlerin Gelir Vergisi Yükü**

Ücretlerin gelir vergisi yükü, gelir vergisinin brüt ücret içindeki payını ifade eder. Burada, ücretler üzerindeki gelir vergisi yükü bir kaç yıl öncesiyle karşılaştırmalı olarak ortaya koyulacak, böylece ücretlerin adaletli bir şekilde vergilendirilmesi bakımından nasıl bir düzenleme yapılması gerektiğine yönelik bulgulara ulaşılmaya çalışılacaktır.

Ücretler üzerindeki gelir vergisi yükü, 1970 yılından günümüze kadarki dönemi kapsayacak şekilde incelenmiştir. Ancak bu incelemede asgari ücretler esas alınmıştır. Ayrıca devlet memurlarının da gelir vergisi yükü hesaplanmaya çalışılmıştır.

#### **1. Asgari Ücret Üzerindeki Gelir Vergisi Yükü**

Asgari ücret üzerindeki gelir vergisi yükünün tarihi gelişimine ilişkin aşağıdaki tabloda da görüldüğü gibi 1970 yılında % 2.4 olan

gelir vergisi yükü 1980 e kadar % 10'a çıkmadığı halde 1981 sonrası % 13 ile % 19.6 arasında ve genel olarak % 18 ler düzeyinde gerçekleşmiştir.

**Tablo:14 Asgari Ücretin Gelir Vergisi Yükünün Gelişimi**

| Yıllar<br>(1) | Ödenen gelir<br>vergisi (TL) | Gelir vergisi<br>yükü % | Yıllar  | Ödenen gelir<br>vergisi (TL) | Gelir vergisi<br>yükü % |
|---------------|------------------------------|-------------------------|---------|------------------------------|-------------------------|
| 1970          | 10.95                        | 2.4                     | 1983    | 3179                         | 19.6                    |
| 1971          | 10.95                        | 2.4                     | 1984    | 3179                         | 19.6                    |
| 1972          | 10.95                        | 2.4                     | 1985    | 3997.8                       | 16.3                    |
| 1973          | 24                           | 4                       | 1986    | 3997.8                       | 16.3                    |
| 1974          | 14.55                        | 4.9                     | 1987    | 7401                         | 17.8                    |
| 1975          | 75.6                         | 6.3                     | 1988    | 23460                        | 18.6                    |
| 1976          | 75.6                         | 6.3                     | 1989    | 41625                        | 18.5                    |
| 1977          | 128.4                        | 7.1                     | 1990    | 75870                        | 18.3                    |
| 1978          | 265.6                        | 8                       | 1991    | 150705                       | 18.8                    |
| 1979          | 265.6                        | 8                       | 1992    | 274545                       | 18.9                    |
| 1980          | 542.8                        | 10                      | 1993    | 474487                       | 18.99                   |
| 1981 *        | 0                            | 0                       | 1994/I  | 374475                       | 14.99                   |
| 1982          | 1365                         | 13.65                   | 1994/II | 726487                       | 17.4                    |

(1) Bu Tabloda asgari ücretin vergi yükü hesaplanırken söz konusu yıllara ait en son tesbit edilen asgari ücret rakamları kullanılmıştır. 1970'ten itibaren birkaç yıl belirli bölgeler için tesbit edilmiş farklı tutarların ortalaması alınmıştır.

(\*) 1981 yılında, ilk gelir dilimine uygulanan vergi oranı % 40'tır. Ancak özel ve genel indirim tutarları ile, SSK kesintisi toplamı asgari ücret tutarının vergi dışı kalmasını ve yükün sıfır olmasını sağlamıştır. Ancak asgari ücretin hemen üzerinde ücret geliri elde edenler % 40 oranıyla karşı karşıya kalmışlardır. Buradaki yükün sıfır olması söz konusu yılda ücret gelirlerinin vergi yükünün hafif olduğunu göstermemektedir.

1990 -1992 arası asgari ücretlinin ödediği vergi sırasıyla, 75.870, 150.705 ve 274.545 TL.iken aynı yıllarda götürü vergi mükellefinin ödediği vergi ortalama 14.760 ,18.300 ve 46.735 TL.dir. Görüldüğü gibi asgari ücretlinin ödediği vergi götürü mükellefin ödediği vergiden 5-8 kat fazladır (Saygılıoğlu 1993a:23).

## **2.Devlet Memur Maaşları Üzerindeki Gelir Vergisi Yükü**

Kamu personeli üzerindeki gelir vergisi yükünü incelemek oldukça büyük güçlükler taşımaktadır. Kamu personeline, ücretin unsurları olarak oldukça fazla ve karmaşık bir yapıda ödemelerin yapılması söz konusu güçlüklerin temel sebebidir. Burada bir memur kesiti için 1994

yılı mayıs ayındaki maaşlarıyla ilgili veriler üzerinde yapılan bir araştırmanın sonuçları verilecektir. Bu araştırmada değişik düzeylerde maaş alan akademik personel ve diğer memurların gelir vergisi yükleri hesaplanmıştır.

Tablo:15 Devlet Memurlarının Gelir Vergisi Yüğü.( 1994 Mayıs)

| Brüt maaş                  | Net maaş | GV'ne tabi öd.ler | GV.matr. | GV    | GV yüğü | Vergi dışı ödemeler/ brüt.üc |
|----------------------------|----------|-------------------|----------|-------|---------|------------------------------|
| 30.367                     | 21.392   | 11.513            | 8.413    | 2.103 | % 6     | % 72.2                       |
| 28.069                     | 19.754   | 10.083            | 7.128    | 1.782 | % 6.3   | % 74.6                       |
| 20.189                     | 14.409   | 8482              | 5.962    | 1490  | % 7.3   | % 70.4                       |
| 19.007                     | 13.000   | 8.828             | 7.764    | 1.941 | % 9.6   | % 59.1                       |
| 16.950                     | 10.581   | 7.212             | 5.120    | 1.280 | % 7.5   | % 69.7                       |
| 15.800                     | 10.002   | 6.607             | 4.602    | 1.150 | % 7.2   | % 70.8                       |
| 12.353                     | 8.702    | 5.253             | 3.535    | 883   | % 7.1   | % 71.3                       |
| 11.468                     | 8000     | 5.012             | 3348     | 837   | % 7.2   | % 70.8                       |
| 10 824                     | 7 456    | 4.950             | 3 297    | 821   | % 7.5   | % 69.5                       |
| Diğer üniversite personeli |          |                   |          |       |         |                              |
| 16 543                     | 10 048   | 7.960             | 5 709    | 1 427 | % 8     | % 65.4                       |
| 11 092                     | 7 054    | 6.778             | 4 948    | 1 237 | % 11    | % 55.3                       |
| 9 985                      | 6 184    | 6.135             | 4 453    | 1 088 | % 10    | % 55.4                       |
| 8 983                      | 5 334    | 4.884             | 3 310    | 827   | % 9.2   | % 63.1                       |
| 7 064                      | 4 400    | 4.049             | 2 651    | 662   | % 9.3   | % 62.4                       |
| 6 055                      | 3 717    | 3.414             | 2 103    | 520   | % 8.5   | % 65.2                       |

Bu Tablo Türkiye'deki tüm memurları kapsayacak şekilde yapılmamıştır.Türkiye'deki herhangi bir kurumda çeşitli düzeylerde maaş alan memurların 1994 mayıs ayı için geçerli olan maaş bordrolarına dayanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

Çeşitli görevlerdeki memur maaşları üzerinde Maliye Bakanlığı'nın 1990 yılı için yaptığı araştırmanın sonuçları da yukarıda "Mayıs 1994" için yapılan araştırmanın sonuçlarını desteklemektedir.

Tablo:16 Çeşitli Mesleklerdeki Memur Maaşları Üzerindeki Gelir Vergisi Yüğü(1990 2. Yarıyıl)

| Meslekler     | Brüt Maaş(bin) | GV Matrahı | G.V. Yüğü | Vergi dışı ödemeler/B.Maa |
|---------------|----------------|------------|-----------|---------------------------|
| Profesör      | 3.603          | 1.391      | % 9.6     | % 61.3                    |
| Genel Müd.    | 2.816          | 1.518      | % 13.5    | % 46                      |
| Doktor        | 1.707          | 764        | % 11.2    | % 55                      |
| Mühendis      | 1.277          | 635        | % 12.4    | % 50.2                    |
| Araştırma Gör | 1.239          | 620        | % 12.5    | % 49.9                    |
| Öğretmen      | 899            | 493        | % 13.7    | % 45                      |
| Memur         | 569            | 438        | % 19.2    | % 23                      |

Kaynak: TC.MGB. Bazı Kamu Görevlilerine Yapılan Ödemeler(1965-1990)

Görüldüğü gibi asgari ücret üzerinde gelir vergisi yükü 1994 mayıs ayı için % 14.99 iken, devlet memurlarında bu çok daha düşük(% 6-8 arasında)tür. Bunun başlıca sebebi gelir vergisine tabi olmayan maaş ödemeleridir.

### 3. OECD Ülkelerinde Ücretlerin Gelir Vergisi Yükü

Ülkemizde ücretlerin gelir vergisi yükü ile OECD ülkelerindeki ücretlerin gelir vergisi yükü karşılaştırıldığında, ülkemizin en ağır vergi yüküne sahip ülkeler arasında olduğu görülecektir.

Tablo:17 OECD Ülkelerinde Ortalama Bir İşçinin Gelir Vergisi Yükü.

| Ülkeler     | 1988  |      | 1991  |      | Ülkeler      | 1988  |      | 1991  |      |
|-------------|-------|------|-------|------|--------------|-------|------|-------|------|
|             | Bekar | Evli | Bekar | Evli |              | Bekar | Evli | Bekâr | Evli |
| Avusturalya | 23.9  | 19.8 | 21.4  | 16.7 | Japonya      | 8.1   | 2.3  | 8.5   | 2.4  |
| Avusturya   | 9.8   | 6.8  | 8.3   | 4.8  | Lüksemburk   | 13.9  | 0.9  | 11.8  | -    |
| Belçika     | 23.4  | 15.1 | 23.3  | 11.6 | Hollanda     | 11.6  | 8.7  | 12.2  | 10.0 |
| Kanada      | 19.5  | 10.1 | 20.6  | 12.5 | Yeni Zelanda | 25.6  | 22.7 | 23.4  | 21.4 |
| Danimarka   | 44.5  | 36.1 | 44.4  | 36.0 | Norveç       | 24.4  | 17.2 | 24.4  | 17.8 |
| Finlandiya  | 32.0  | 26.9 | 28.3  | 21.8 | Potekiz      | 6.0   | 6.0  | 6.1   | 0.9  |
| Fransa      | 6.8   | -    | 8.1   | 1.0  | İspanya      | 10.4  | 5.1  | 11.3  | 6.4  |
| Almanya     | 18.1  | 8.8  | 18.4  | 8.7  | İsveç        | 37.2  | 35.8 | 28.0  | 28.0 |
| Yunanistan  | 5.1   | 2.7  | n.a.  | n.a. | İsviçre      | 10.6  | 6.0  | 9.6   | 5.4  |
| İzlanda     | 16.0  | 0.6  | 17.9  | 0.3  | Türkiye      | 22.2  | 22.2 | n.a.  | n.a. |
| İrlanda     | 26.9  | 18.0 | 24.9  | 16.4 | İngiltere    | 18.9  | 15.3 | 18.8  | 15.5 |
| İtalya      | 18.8  | 15.6 | 18.1  | 14.2 | Amerika      | 18.5  | 11.6 | 18.6  | 11.3 |

Kaynak: OECD, The Tax/Benefit Position of Production Workers 1988-1991, Paris, 1992

Görüldüğü gibi OECD ülkelerinde ücretlerin vergilendirilmesinde kişinin evli veya bekâr olmasının da önemli etkisi vardır. Ancak Türkiye'de OECD ülkelerindeki uygulamanın aksine, ücretlinin evli veya bekâr olmasının vergi yüküne bir etkisi yoktur.

#### B) Ücretlerin Vergi Yükü (dar anlamda)

Dar anlamda ücretlerin vergi yükü ücretler üzerindeki tüm vergilerin brüt ücret içindeki payını ifade eder. Bu şekilde

ücretlerin, dar anlamda vergi yükü bulunmuş olacaktır. Bu vergi yükü kapsamında gelir vergisinden başka, damga vergisi, enflasyon vergisi, dolaylı vergiler ve yansıtılan vergiler bulunmaktadır.

Burada, gelir, damga ve enflasyon vergisine ilişkin hesaplamalar bulunmaktadır. Ancak dolaylı vergilerin ve yansıtılan vergilerin ücretler üzerindeki yüklerini özellikle bir asgari ücretli üzerindeki yüklerini hesaplamak oldukça zordur. Bu nedenle burada söz konusu hesaplamalar bulunmamaktadır. Burada vergi yükü içerisinde verilen enflasyon vergisi yükü ücretlilerin, yıllık net gelirlerinin tamamını tükettikleri, enflasyon vergisinden kaçınamadıkları varsayımıyla hesaplanmıştır.

Vergi yükü kavramları açıklanırken belirtildiği gibi burada, dar anlamda ücretlerin, dar anlamda vergi yükü hesaplanmıştır. Aşağıdaki tabloda, 1970 yılından günümüze kadar asgari ücret esas alınarak ücretlerin vergi yükü gösterilmiştir.

Tablo :18 Asgari Ücret Üzerindeki Vergi Yükü

| Yıllar | GV    | DV   | MDV | Enf.V | toplam verg. | vergi yükü | Yıllar | GV     | DV    | MDV | Enf.V  | top. vergiler | V. Y. % |
|--------|-------|------|-----|-------|--------------|------------|--------|--------|-------|-----|--------|---------------|---------|
| 1970   | 10.9  | 1.8  | -   | 2.9   | 15.65        | % 3.9      | 1983   | 3179   | 64.8  | 162 | 303    | 3708.8        | 22.8    |
| 1971   | 10.9  | 1.8  | -   | 1.5   | 17.85        | % 3.9      | 1984   | 3179   | 64.8  | -   | 387    | 3630.8        | 22.4    |
| 1972   | 10.9  | 1.8  | -   | 4.0   | 16.75        | % 3.7      | 1985   | 3997.8 | 98.1  | -   | 616    | 4711.9        | 19.2    |
| 1973   | 24    | 2.4  | -   | 5.6   | 32           | % 5.3      | 1986   | 7401   | 165.6 | -   | 838    | 8404.6        | 20.3    |
| 1974   | 14.5  | 1.9  | -   | 4.6   | 21.13        | % 4.2      | 1987   | 7401   | 165.6 | -   | 1012   | 8578.6        | 20.7    |
| 1975   | 75.6  | 4.8  | -   | 19    | 9.4          | % 8.2      | 1988   | 23460  | 504   | -   | 5195   | 29.159        | 23.1    |
| 1976   | 75.6  | 4.8  | -   | 15.8  | 96.2         | % 8.0      | 1989   | 41625  | 900   | -   | 8518   | 51.043        | 22.6    |
| 1977   | 128.4 | 7.2  | 18  | 36.8  | 190.44       | % 10.5     | 1990   | 75870  | 1656  | -   | 15481  | 93.007        | 22.4    |
| 1978   | 265.6 | 13.2 | 63  | 145   | 86.8         | % 14.7     | 1991   | 150705 | 2043  | -   | 28414  | 182.323       | 22.7    |
| 1979   | 265.6 | 13.2 | 63  | 164   | 505.8        | % 15.3     | 1992   | 274545 | 5796  | -   | 55605  | 335.946       | 23.1    |
| 1980   | 542.8 | 21.6 | 126 | 256   | 946.4        | % 17.5     | 1993   | 474487 | 9990  | -   | 99905  | 584.382       | 23.3    |
| 1981   | 0     | 21.6 | 126 | 132   | 279.6        | % 5.1      | 1994a  | 374475 | 11988 | -   | 431785 | 818.248       | 32.7    |
| 1982   | 136.5 | 40   | 200 | 200   | 1805         | % 18.0     | 1994b  | 726487 | 20868 | -   | 110320 | 856.841       | 20.5    |

Tablo tarafımızdan hazırlanırken Çalışma Hayatı İstatistikleri, DİE Tüketici Fiyat Endeksleri kullanılmıştır.\*1994 ikinci dönem asgari ücreti için aylık enflasyon oranı olarak tahmini % 4 oranı alınmıştır.

Görüldüğü gibi, dolaylı vergiler ve yansıtılan vergiler ile 1984-1993 döneminde uygulanan vergi iadesi uygulaması dikkate alınmadan yapılan hesaplamalara göre, 1970'ten günümüze kadar vergi yükünde büyük bir artış söz konusudur. 1970 yılında % 3.4

olan vergi yükü, 1977'ye kadar % 10 un altında kalmakla birlikte sürekli yükselmiş, 1983 sonrası % 20 nin üzerine çıkmış ve Mayıs 1994 itibarıyla yüksek enflasyon vergisinin önemli katkısıyla % 32.7 ye ulaşmıştır. Ücretlilerin ödediği aynı bir vergi olan askerlik hizmeti vergisi de bu hesaplamaların dışındadır.

### **C) Ücretlerin Vergi Yükü (Geniş Anlamda)**

Burada, dar ve geniş anlamda "ücret" üzerindeki, geniş anlamda "vergilerin" yükleri hesaplanmıştır. Dar anlamda ücretler üzerinde geniş anlamda vergi yüküne (1) numara ,geniş anlamda ücret üzerinde geniş anlamda vergi yüküne (2) numara verilmiştir.

#### **1. Ücretler Üzerindeki Vergi Yükü (1)**

Burada dar anlamda ücretlerin, geniş anlamda vergi yükü hesaplanmıştır. Vergi kapsamında, ücretten yapılan tüm kesintiler, dikkate alınmıştır. Buna göre; gelir verisi, damga vergisi, enflasyon vergisi, dolaylı vergiler, yansıtılan vergiler, sosyal güvenlik kesintileri, tasarrufu teşvik kesintileri, konut edindirme yardımı, "vergi" kapsamı içinde yer almıştır. Hatta yaygın tüketilen,(kâr eden) KİT ürünleri (özellikle PTT hizmetlerinde) nedeniyle, tüketilen hizmetin içindeki kâr payı oranında ödenen vergilerin de dikkate alınması gerekir.

Yukarıda "vergi" kapsamında belirtilenlerin tamamı hesaplama zorluğu nedeniyle dikkate alınamamıştır. Örneğin yaygın tüketilen ve kâr eden KİT ürünleri nedeniyle ücretlilerin katlandığı yük ve yansıtılan vergiler hesaplanmamıştır. Ancak yaygın tüketilmese de zarar eden KİT ürünleri nedeniyle ücretlilerin elde ettikleri transferler de aynı nedenle hesaplanmamıştır.

Tablo:19 Asgari Ücret Üzerindeki Vergi Yüğü(1)

| Yıllar | Toplam kesintiler | Vergi yüğü (%) | Yıllar  | toplam kesintiler | Vergi yüğü (%) |
|--------|-------------------|----------------|---------|-------------------|----------------|
| 1970   | 56,15             | 12,4           | 1983    | 5.976,8           | 36,8           |
| 1971   | 58,35             | 12,9           | 1984    | 5.898,8           | 36,4           |
| 1972   | 57,25             | 12,7           | 1985    | 8.145,4           | 33,2           |
| 1973   | 92                | 15,3           | 1986    | 14.200,6          | 34,3           |
| 1974   | 70,63             | 14,2           | 1987    | 14.374,6          | 34,7           |
| 1975   | 243,4             | 20,2           | 1988    | 49.319            | 39,1           |
| 1976   | 240,2             | 20             | 1989    | 91.543            | 40,6           |
| 1977   | 406,44            | 22,5           | 1990    | 167.527           | 40,4           |
| 1978   | 882,8             | 26,7           | 1991    | 326.503           | 40,7           |
| 1979   | 901,8             | 27,3           | 1992    | 596.766           | 41,1           |
| 1980   | 1594,4            | 29,5           | 1993    | 1.033.932         | 41,3           |
| 1981   | 1035,6            | 19,1           | 1994/I  | 1.218.347         | 48,7           |
| 1982   | 3025              | 32             | 1994/II | 1.415.155         | 33,9           |

Tablo tarafımızdan hazırlanırken Çalışma Hayatı İstatistikleri kullanılmıştır. (\*) Bu tabloda belirtilen vergi yüğü rakamları içerisinde, yansıtılan vergiler ve dolaylı vergiler yoktur.

Burada ücret kategorisi olarak asgari ücret alınmıştır. Ücretlerden vergi adıyla ve diğer adlarla söz konusu olan ve vergi etkisi yapan, diğer kesintileri dikkate alarak 1970'ten günümüze kadarki gelişmeyi içeren veriler yukarıdaki tabloda gösterilmiştir. Bu tabloda asgari ücret üzerindeki gelir vergisi, damga vergisi, tasarrufu teşvik kesintisi, sosyal sigortalar kurumu kesintisi, mali denge vergisi, tasarruf bonusu kesintisi dikkate alınarak hesaplama yapılmıştır. Tabloda görüldüğü gibi, ücretlerdeki kesintilerde 1970 yılından günümüze değin önemli artışlar gerçekleşmiştir. 1970'te % 12.4 olan vergi yüğü 1994 mayısında 48.7'ye ulaşmıştır. VII. Beş Yıllık Kalkınma Planı "Gelir Dağılımı ve Politikaları" Özel İhtisas Komisyonu "Sosyal ve Ekonomik Gruplar" Alt Komisyon Raporuna göre(DPT 1993b:21) ücretli ve maaşlı kesimin vergi yüğü dolaylı vergiler de dahil % 50 civarındadır.

Kamu kesimi işçi ücretlerinin vergi yüğü 1980-1990 döneminde % 52 ile %40 arasında değişmiştir(Alpay 1992:88) Özel kesim işçi ücretlerinde aynı dönemdeki vergi yüğü % 51 ile % 39 arasında azalan bir seyir izlemiştir(Alpay 1992:90). Devlet memurlarının vergi yüğü de oldukça yüksek boyutlara ulaşmaktadır. 1980-1990 döneminde devlet memurlarının vergi(GV,DV,MDV,SGK,TTK) yüğü % 51 ile % 35 arasında azalan bir seyir izlemiştir(DPT 1990a:21; Alpay 1992:91).

Tablo :20 Devlet Memurlarının Vergi Yüğü (1994 Nisan)

| Brüt maaş | Vergi (GV,DV,TTK,SGK) Yüğü | Vergi (GV,DV,TTK,SGK,EV) Yüğü |
|-----------|----------------------------|-------------------------------|
| 30.367    | 29.5                       | 46.5                          |
| 28.069    | 29.6                       | 46.6                          |
| 20.189    | 28.6                       | 46.2                          |
| 19.007    | 31.6                       | 48,4                          |
| 16.950    | 37.5                       | 52.9                          |
| 15.800    | 36.7                       | 52.3                          |
| 12.353    | 29.5                       | 46.8                          |
| 11.468    | 30.2                       | 47.4                          |
| 10 824    | 31.1                       | 48.1                          |
|           | <b>Diğer</b>               | <b>Üniversite Personeli</b>   |
| 16 543    | 38.7                       | 52.8                          |
| 11 092    | 36.4                       | 52.1                          |
| 9 985     | 38                         | 53,2                          |
| 8 983     | 40.6                       | 55.2                          |
| 7 064     | 37.7                       | 53                            |
| 6 055     | 38.6                       | 53.7                          |

Bu tablo, Türkiye'deki tüm memurları kapsayacak şekilde yapılmamıştır. Herhangi bir kurumda, çeşitli düzeylerde maaş alan memurların Mayıs 1994 için geçerli olan bordrolarına dayanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

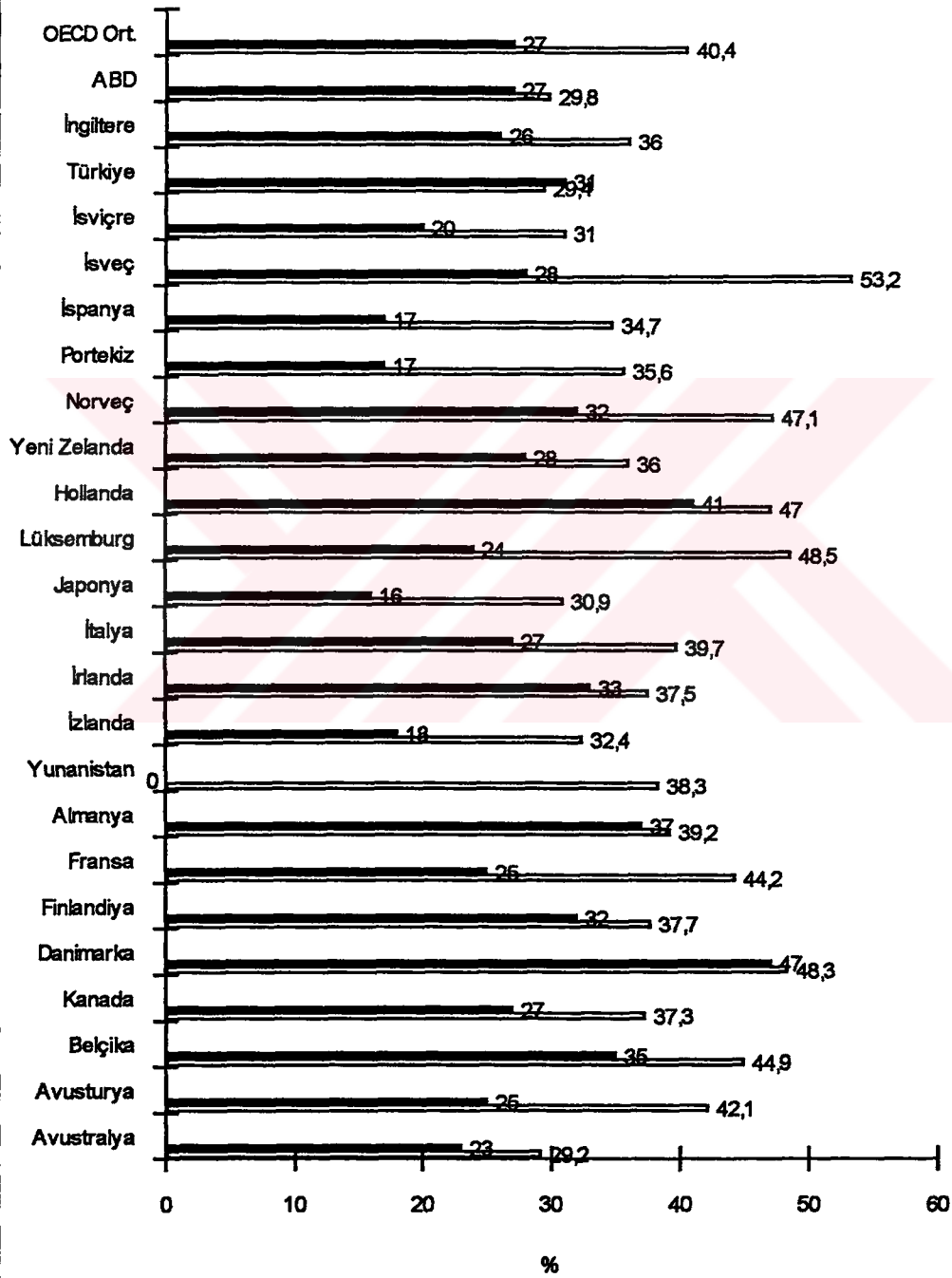
Maaş ve ücretlerin bu düzeyde vergi yüküyle karşı karşıya kalması, ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin düzenlemelerin yeniden gözden geçirilmesinin gerekliliğini ortaya koymaktadır. Ülkemizde ve OECD ülkelerinde, ücretlerin parafiskal vergiler ve gelir vergisi yüklerini de gözden geçirdiğimizde yukarıdaki görüş haklılık kazanmaktadır.

Tablo :21 OECD Ülkelerinde Ortalama Bir İşçi Üzerindeki Vergi Yüğü

| Ülkeler    | Gelir V.yüğü (1) |      | S. Gv. kes. Y. (2) |      | Vergi yüğü(1+2) |      | Ülkeler      | Gelir V.yüğü (1) |      | S. Gv. kes. Y. (2) |      | Vergi yüğü(1+2) |      |
|------------|------------------|------|--------------------|------|-----------------|------|--------------|------------------|------|--------------------|------|-----------------|------|
|            | 1985             | 1991 | 1985               | 1991 | 1985            | 1991 |              | 1985             | 1991 | 1985               | 1991 | 1985            | 1991 |
| Avusturya  | 22               | 21   | 1                  | 1    | 23              | 23   | Lüksemburg   | 17               | 11   | 12                 | 12   | 29              | 24   |
| Avusturya  | 10               | 8    | 16                 | 16   | 27              | 25   | Hollanda     | 11               | 12   | 27                 | 29   | 38              | 41   |
| Belçika    | 24               | 23   | 12                 | 12   | 36              | 35   | Yeni Zelanda | 28               | 28   | —                  | —    | 28              | 28   |
| Kanada     | 21               | 23   | 4                  | 5    | 24              | 27   | Norveç       | 23               | 24   | 10                 | 8    | 33              | 32   |
| Danimarka  | 40               | 44   | 6                  | 3    | 46              | 47   | Portekiz     | 5                | 6    | 12                 | 11   | 17              | 17   |
| Finlandiya | 31               | 28   | 4                  | 3    | 34              | 32   | İspanya      | 12               | 11   | 6                  | 6    | 19              | 17   |
| Fransa     | 7                | 8    | 15                 | 17   | 23              | 25   | İsveç        | 36               | 28   | —                  | —    | 36              | 28   |
| Almanya    | 18               | 18   | 17                 | 18   | 35              | 37   | İsviçre      | 11               | 10   | 10                 | 10   | 22              | 20   |
| Yunanistan | 3                | n.a. | 13                 | n.a. | 16              | n.a. | Türkiye      | 23               | 23   | 9                  | 9    | 32              | 32   |
| İzlanda    | 15               | 18   | 0                  | 0    | 15              | 18   | İngiltere    | 22               | 19   | 9                  | 8    | 31              | 26   |
| İrlanda    | 27               | 25   | 9                  | 8    | 35              | 33   | ABD          | 22               | 19   | 7                  | 8    | 29              | 27   |
| İtalya     | 18               | 18   | 9                  | 9    | 27              | 27   | OECD ort     | 18.9             | 18.8 | 9.7                | 9.5  | 27.5            | 27.6 |
| Japonya    | 9                | 9    | 7                  | 7    | 16              | 16   |              |                  |      |                    |      |                 |      |

Kaynak: OECD, The tax/Benefit Position of Production Workers 1988-1991, Paris, 1992

**Tablo 22 OECD Ülkelerinde Vergi Yüğü ve Ücretlerin Vergi Yüğü Karşılaştırılması (1991)**



**Kaynak:** OECD, The Tax/Benefit Position of Production Workers 1988-1991, Paris, 1992; Revenue statistics of OECD member Countries (1965-1992), Paris, 1993. Tablo'da içi boş sütunlar toplam vergilerin GSMH'ye oranını, siyah sütunlar da ücretler üzerindeki gelir ve sosyal güvenlik vergilerinin yükünü göstermektedir.

Tablo 22'de görüldüğü gibi ülkemizde OECD ülkelerinin aksine, genel vergi yükü (vergiler+ Sos. Gv.Primlerinin GSMH'ye) oranı, ücretlerin vergi yükünden (Gelir vergisi + Sos. Gv.Primlerinin cretler içindeki payı) düşüktür.

## 2. Ücretler zerindeki Vergi Yükü (2)

Burada geniş anlamda ücretler üzerindeki, geniş anlamda vergi yükü, hesaplanmıştır.Aşağıdaki tabloda, 1970 yılından günümüze kadar işgücü maliyeti içindeki vergi yükleri grlmektedir. Bu tabloda da, belirtilen vergi yükü rakamları içerisinde, yansıtılan vergiler ve dolaylı vergiler yoktur. cret olarak, asgari ücret kategorileri esas alınmıştır.

Tablo :23 Asgari cret (İşgücü Maliyeti) zerindeki Vergi Yükü(2)

| Yıllar | Vergi yükü* | Yıllar | Vergi yükü* |
|--------|-------------|--------|-------------|
| 1970   | 21,8        | 1983   | 47,1        |
| 1971   | 22,2        | 1984   | 46,7        |
| 1972   | 22          | 1985   | 44,1        |
| 1973   | 25          | 1986   | 45          |
| 1974   | 24,1        | 1987   | 45          |
| 1975   | 31,2        | 1988   | 53,3        |
| 1976   | 31          | 1989   | 55,1        |
| 1977   | 33,2        | 1990   | 54,7        |
| 1978   | 37          | 1991   | 54,3        |
| 1979   | 37,3        | 1992   | 54,2        |
| 1980   | 39,2        | 1993   | 53,9        |
| 1981   | 32,3        | 1994   | 58,7        |
| 1982   | 43,1        |        |             |

\* (cretlerdeki tüm kesintilerin (GV, DV, MDV, EV, TTK [İşci ve işveren], SSKK [İşci ve işveren], KEY) işgücü maliyetine oranı )

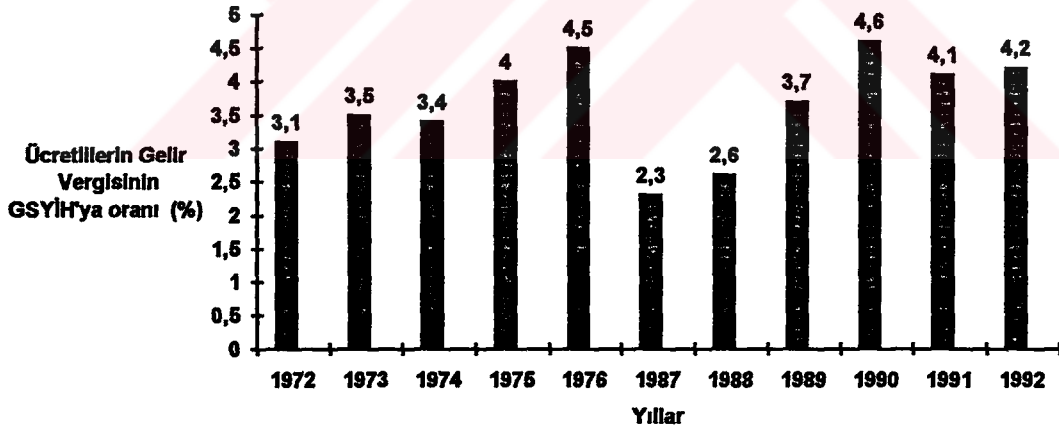
Görüldüğü gibi ele geçen net ücretin işgücü maliyeti içindeki payı 1970'te %78.2 iken giderek düşmüş 1988 den sonra % 50'nin altına inmiştir.

## D) Ücretlilerin Vergi Yüğü

Ücretlilerin vergi yüğü, "ücretlilerin vergi yüğü" ve "ücretlilerin efektif vergi yüğü" olmak üzere iki ayrı kavram çerçevesinde incelenecektir."Ücretlilerin vergi yüğü" ile ücretlilerin, toplam olarak ödedikleri vergilerin, GSYİH içindeki payı ifade edilmektedir. Ancak ücretlilerin ödediğı tüm vergileri toplam olarak tesbit etmek oldukça zordur. Burada ilk olarak ücretli kesimin ödediğı gelir vergisinin GSYİH içindeki payı verilmiş, daha sonra söz konusu vergi yüküne ulaşmak bakımından diğer vergilerin yükleri hesaplanmıştır.

### 1. Ücretlilerin Gelir Vergisi Yüğü

Tablo : 24 Yıllar İtibarıyla Ücretlerin Gelir Vergisi Yüğünün Gelişimi



\*Kaynak: DİE, TC.MGB.GGM.Vergi istatistikleri Yıllığı 1992. Maliye bakanlığı (GGM'nin) resmi yayını olan Vergi İstatistikleri'nde, vergi iadesinden sonra ücretlilerin gelir vergisi miktarı da verilmiştir. Ancak gelir vergisinden vergi iadesinin düşölerek "vergi iadesinden sonra gelir vergisi" şeklinde verilmesi doğru değildir. Ücretlilere ödenen vergi iadesinden çok daha fazla, ücretliler tarafından KDV ödenmektedir. Söz konusu iadenin, gelir vergisi iadesi olarak nitelendirilmesi doğru değildir.

### 2. Ücretlilerin Dolaylı Vergi Yüğü

Ücretliler birer nihai tüketici olarak, ölkemizde son yıllarda vergi gelirleri içerisinde % 50'ye yaklaşan dolaylı vergilerin

azımsanamayacak bir kısmını ödemektedirler. Ücretlilerin dolaylı vergiler sebebiyle maruz kaldıkları vergi yükünü tam olarak tesbit etmek mümkün değildir. Bununla birlikte yaklaşık olarak hesaplanabilir. Bu konuda DİSK-Ar tarafından 1987-1991 arasını kapsayacak bir araştırma yapılmıştır. Buna göre ücretlilerin dolaylı vergilerin ne kadarını ödedikleri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo :25 1987-1991 Ücretlilerin Dolaylı Vergi Yükleri

| Yıllar | Ücretlilerin dol.vergi yükü |
|--------|-----------------------------|
| 1987   | % 34.50                     |
| 1988   | % 33.92                     |
| 1989   | % 36.42                     |
| 1990   | % 37.33                     |
| 1991   | % 38.90                     |

Kaynak: DİSK-Ar, DİSK Araştırma Enstitüsü Aylık Bülteni, Aralık 1993, sayı 12.s.8.

DİSK tarafından yapılan araştırmada, söz konusu yıllara ait dolaylı vergi toplamaları, hanehalkı tasarruf eğilimi ile Özmucur'un faktör gelirlerine ilişkin araştırmasına dayanan ücret ve ücret dışındaki faktör gelirlerinin milli gelirden aldıkları paylar kullanılmıştır.

DİSK-Ar'ın 1987-1991 arası tesbit ettiği tutarlar, faktör gelirleri konusunda S.Özmucur'un araştırmasına dayanmaktadır. Bu konuda "A.Temel ve M.A. Akçay ve Gürmeriç'in" 1992 yılını da içeren bir araştırması bulunmaktadır. Söz konusu araştırmalar arasında önemli farklar vardır. Ücretlilerin dolaylı vergiler içindeki payının bulunması bakımından her iki araştırmayı da dikkate alarak bir hesaplama yapıldığında ortaya ilginç sonuçlar çıkmaktadır.

Tüketiciler, toplam dolaylı vergiler içinde büyük paya sahip olan yurt içi dolaylı vergilerin öngörülen mükellefi iken yurt dışı dolaylı vergileri de yansıma yoluyla ödemektedirler. Burada önce yurt içi dolaylı vergilerin miktarları ve toplam vergiler içindeki payları verilecektir.

Tablo:26 Yurt İçi Dolaylı Vergiler ve Toplam Vergiler İçindeki Payları

| Yıllar | Yurt içi Dolaylı vergiler (milyar) | Yurt içi Dolaylı vergilerin toplam vergilere oranı |
|--------|------------------------------------|----------------------------------------------------|
| 1987   | 2.781(1)                           | % 30.72                                            |
| 1988   | 4.443(1)                           | % 31.57                                            |
| 1989   | 7.659 (1)                          | % 29.97                                            |
| 1990   | 13.685 (1)                         | % 30. 14                                           |
| 1991   | 24.866 (1)                         | % 31.57                                            |
| 1992   | 47.341 (2)                         | % 33.43 (2)                                        |
| 1993   | 89.409 (3)                         | % 33.8 (3)                                         |
| 1994   | 172.700 (2)                        | % 36.51 (2)                                        |

(1) Gelirler Genel Müd. Vergi İstatistikleri Yıllığı.

(2) 1994 yılı Bütçe Gerekçesi, 1994 yılı verileri teklife ilişkindir.

(3) Kamu hesapları Aralık Bülteni, Şubat 1994, Muhasebat Genel Müdürlüğü

Toplam dolaylı vergiler içinde ücretlilerin ödediği dolaylı verginin payı, dolaylı vergilerin giderek artmasıyla önem kazanmaktadır. Tablo 26'da görüldüğü gibi, 1987 den sonra, toplam vergiler içindeki payı % 30'dan aşağıya düşmeyen dolaylı vergiler, 1990 sonrası daha da artarak son yıllarda toplam vergilerin ortalama % 33 ünü oluşturmaktadırlar.

Tablo 27 Ücretlilerin Ödediği Dolaylı Verginin Toplam Dolaylı Vergiler içindeki Payı

| Yıllar  | Ücretlilerin Ödediği Dolaylı Verginin Toplam dolaylı vergiler içindeki payı (%) (A) | Ücretlilerin Ödediği Dolaylı Verginin Toplam dolaylı vergiler içindeki payı (%) (B) |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------|
| 1987    | 34.5                                                                                | 36                                                                                  |
| 1988    | 33.9                                                                                | 36.3                                                                                |
| 1989    | 36.5                                                                                | 39.9                                                                                |
| 1990    | 40.4                                                                                | 52.8                                                                                |
| 1991    | 38.9                                                                                | 49.8                                                                                |
| 1992    | 40.7*                                                                               | 49.8                                                                                |
| 1993    | 42.5 *                                                                              | 49.8**                                                                              |
| 1994*** | 38.8*                                                                               | 43.3 **                                                                             |

Kaynak: Vergi İstatistikleri Yıllığı, Kamu hesapları Aylık Bülteni, 1994 yılı Bütçe gerekçesi.

(A) Faktör gelirlerinin dağılımına ilişkin Özmucur tarafından Revize edilen ve 1987-1991 dönemi geçici kaydıyla eklenen veriler kullanılarak hesaplama yapılmıştır.

(\*) 1992-1993-1994 dönemi, önceki değişme katsayısı dikkate alınarak eklenmiştir.1992-1993 yılında artmakta olan ücretlilerin payı, önceki değişme katsayısına göre azaltılmış 1994 yılı ücretlilerin payı azalacağı dikkate alınarak 1991 yılı değeri ile aynı olacağı varsayılmıştır.

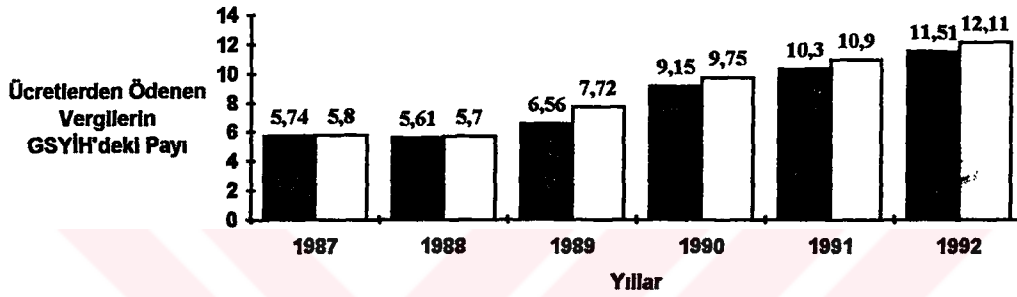
(B) Faktör gelirlerinin dağılımına ilişkin olarak, A.Temel, M.A.Akçay,M.Gürmeriç tarafından hesaplanan değerler kullanılmıştır.

(\*\*) 1993 ve 1994 yılları tahmin edilmiştir.

(\*\*\*)1994 yılı değerleri Bütçe teklif değerleridir.

Ücretler üzerindeki; gelir vergisi, parafiskal vergiler, çalışanın tasarrufu teşvik kesintileri ve dolaylı vergiler dikkate alınarak ücretlilerin ödediği vergilerin GSYİH'daki payı incelendiğinde, Türkiye'deki vergi yükünün çok büyük bir kısmının ücretliler üzerinde olduğu görülmektedir.

Tablo:28 Ücretlilerin Vergilerinin GSYİH'daki Payları



**Kaynaklar:**Faktör gelirlerinin GSYİH'daki payları için, siyah sütunların gösterdiği verilerin hesaplanmasında "A.Temel ve Diğerleri, 1980-1992 dönemi Faktör Gelirlerindeki Gelişmeler "DPT,1994 ;diğer sütunların gösterdiği verilerin hesaplanmasında Özmucur, S. tarafından revize Edilen Değerler, kullanılmıştır. Ücretlilerin ödediği, gelir vergisi, parafiskal vergiler, dolaylı vergiler ve çalışanın ödediği tasarrufu teşvik kesintilerinin hesaplanmasında; DİE, TC.MGB. GGM. Vergi İstatistikleri Yıllığı 1992, 1994 yılı Bütçe Gerekçesi, 1993 Yıllık Ekonomik Rapor, TÜRMÖB 1993 Çalışma Raporu kullanılmıştır.

### 3. Ücretlilerin Efektif Vergi Yüğü

Ücretlilerin toplam olarak ödedikleri vergilerin, ücretlerin Milli Gelir içindeki payına oranı ile "*ücretlilerin efektif vergi yükü*" ifade edilmektedir. Böylece ücretlilerin toplam gelirlerinin ne kadarının vergiye gittiği bulunmuş olmaktadır. Ülkemizde, faktör gelirleri içerisinde ücretlilerin payına ilişkin farklı veriler bulunmaktadır. Bu konuda, yeterli kapsamda iki araştırma yapılmıştır. Bunlar DPT'nin 1973 yılı ve DİE'nin 1987 yılı araştırmalarıdır. Ancak belirtilen araştırmalar günümüze göre oldukça eski kalmıştır.

Faktör gelirlerinin dağılımı konusunda, birtakım bireysel araştırmalar da yapılmıştır. Bunlardan, A. Temel'in araştırması 1990 yılına, S. Özmucur'un araştırması 1991 yılına, A. Temel, M. Aslan

Akçay ve M. Gürmeriç tarafından yapılan ortak araştırma 1992 yılına kadarki verileri içermektedir. Söz konusu araştırmalara göre milli gelir içerisinde ücret gelirinin payı Tablo 29'da verilmiştir.

Özmucur ve Temel ile Temel ve diğerleri tarafından yapılan araştırmalarda, ücret gelirinin payına ilişkin olarak 1980 yılı sonuçları birbirine çok yakındır. Ancak araştırmaların 1990 yılı için sonuçları birbirinden oldukça farklıdır. Özmucur ücretlerin milli gelirdeki payının 21.7 olduğunu bulurken, Temel 32.8 olduğunu, Temel ve diğerleri 29.2 olduğunu hesaplamıştır.

Tablo:29 Maaş ve ücretlerin milli gelirdeki payı

| Yıllar | S.Özmucur (1) | A. Temel (2) | Temel ve diğ. (3) |
|--------|---------------|--------------|-------------------|
| 1980   | 26.7          | 26.3         | 24.41             |
| 1981   | 24.6          | 23.4         | 21.71             |
| 1982   | 24.6          | 20.4         | 18.93             |
| 1983   | 23.3          | 23.1         | 20.47             |
| 1984   | 19.0          | 20.4         | 18.12             |
| 1985   | 18.2          | 19.4         | 16.05             |
| 1986   | 17.6          | 20.2         | 15.99             |
| 1987   | 18.1          | 22.5         | 20.12             |
| 1988   | 17.4          | 21.8         | 20.3              |
| 1989   | 20.5          | 27.9         | 24.9              |
| 1990   | 21.7          | 32.8         | 29.2              |
| 1991   | 23.6          | -            | 37.3              |
| 1992   |               | -            | 37.3              |

Kaynak: (1) A. Temel, M. Aslan Akçay, M.Gürmeriç, DPT, 1994.

(2) S. Özmucur tarafından revize edenler ve 1987-1991 geçici kaydıyla eklenen veriler.

(3) A. Temel, Faktör gelirlerindeki gelişmelerin ve faktör gelirlerinden hareketle DİE milli gelir ve eski serilerinin değerlendirilmesi, 1991.

7. Beş Yıllık Kalkınma Planı Alt Komisyon Çalışma Raporlarında, ücretlilerin ve diğer vergi kesimlerinin efektif vergi yükü hesaplanmıştır. Bu hesaplarda, faktör gelirlerinin pay dağılımı konusunda A. Temel'in araştırması esas alınmıştır. Söz konusu tabloya Özmucur'un araştırması da dikkate alınarak aynı yöntemle ücretlilerin efektif vergi yükleri ilave edilmiştir. Ayrıca 1990'a kadar yapılan hesaplama, Özmucur, Temel ve diğerlerinin verileri ile 1991 ve 1992 yılı için de yapılmıştır. Bu hesaplama yapılırken esas alınan, maaş ve ücretlilerin ödedikleri vergiler, aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo:30 Ücretlilerin Ödedikleri Vergiler

| Yıllar | Gelir vergisi | Sosyal Gv. kes | Çalış. tas. teşvik | Parafiskal gelirler | Toplam vergiler |
|--------|---------------|-----------------|--------------------|---------------------|-----------------|
| 1987   | 1.422.193     | 1.011           | -                  | 1.853               | 2.433.143       |
| 1988   | 2.458.358     | 1.503           | 247.5              | 2.961               | 4.209.358       |
| 1989   | 5.570.455     | 2.872           | 1.512.1            | 6.685               | 9.954.755       |
| 1990   | 10.690.377    | 5.746           | 4.052.4            | 14.336              | 20.488.577      |
| 1991   | 20.876.000    | 10.010          | 6.816.5            | 24.388              | 37.702.524      |
| 1992   | 38.482.000*   | 17956           | 10.675             | 43.753              | 67.113.414      |

(\* Tahakkuk tutarının % 85'i tahsil edildi varsayılmıştır).

Kaynak: - 7. 5 yıllık Kalkınma Planı Yeniden Dağıtım Alt Komisyon, Çalışma Raporu DPT, 1993.

- 1993 Yıllık Ekonomik Rapor, TC. Maliye Bakanlığı, 1993.
- 1994 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi, TC. Maliye Bakanlığı 1993.
- Vergi İstatistikleri Yıllığı (1982-1991) TC. M.G.B GGM 1992.
- TÜRMOB Çalışma Raporu 1993.

Ücretler zerindeki vergilerin, milli gelirden aldıkları pay içindeki yeri (efektif vergi yükleri) aynı yıllar için aşağıda tabloda verilmiştir.

Tablo:31 cretlerin Efektif Vergi Yükleri.

| Yıllar | Temel ve diğr (1) | zmcur (2) | A. Temel (3) |
|--------|--------------------|-------------|--------------|
| 1987   | 18.3               | 20.3        | 16.3         |
| 1988   | 17.7               | 20.7        | 16.5         |
| 1989   | 19.7               | 24.0        | 17.6         |
| 1990   | 20.9               | 28.2        | 18.6         |
| 1991   | 17.6               | 27.9        | -            |
| 1992   | 18.5               |             |              |

(1) Temel ve diğrlerinin faktör paylarına ilişkin araştırması esas alınarak, ücretlilerin ödediği toplam vergilerin, milli gelirdeki paylarına oranı.

(2) Burada, faktör elirleri içerisindeki faktör payları S. zmcur'un araştırmasına dayanmaktadır.

(3) Burada, ücretlerin milli gelirden aldıkları pay, A. Temel'in araştırmasına dayanmaktadır.

Tablo :32 Faktör Gelirlerinin Efektif Vergi Yükleri

| Yıllar | Tarım | maaş ücret | kira | faiz | Diğr |
|--------|-------|------------|------|------|-------|
| 1987   | 1.46  | 16.34      | 1.96 | 3.32 | 11.93 |
| 1988   | 1.22  | 16.58      | 2.93 | 2.26 | 9.36  |
| 1989   | 1.22  | 17.64      | 6.96 | 3.66 | 12.82 |
| 1990   | 1.17  | 18.66      | 8.98 | 4.03 | 15.87 |

Kaynak: 7.Beş Yıllık Kalkınma Planı, "Yeniden Dağılım Alt Komisyonu" Çalışma Raporu, s.20 Tablo 9. Yukarıdaki hesaplamalar A. Temel'in faktör paylarına ilişkin araştırması esas alınarak yapılmıştır.

7. Beş Yıllık Kalkınma Planı Alt Komisyon Raporlarına göre faktör gelirlerinin efektif vergi yükleri, yukarıdaki tabloda verilmiştir. Buna göre 1987'den 1990 yılına kadar tüm dönemlerde, ücretlerin efektif

vergi yükü, diğer kesimlerden çok yüksektedir. Hatta, Özmucur'un araştırması dikkate alınırsa ücretlerin vergi yükü çok daha yüksek görülecektir. Belirtilen dönemde ücretlerin vergi yükü diğer kesimlerin vergi yükünü katlamaktadır. Buna ilişkin veriler aşağıda tablo 33'tedir.

Tablo:33 Ücretlerin Efektif Vergi Yükü Diğer Kesimlerin Vergi Yükünün Kaç Katıdır?

| Yıllar | Tarım gelirlerin. | kira gelirlerini | faiz gelirlerinin |
|--------|-------------------|------------------|-------------------|
| 1987   | 11.1              | 8.3              | 4.9               |
| 1988   | 13.5              | 5.6              | 7.3               |
| 1989   | 14.4              | 2.5              | 4.8               |
| 1990   | 15.9              | 2.0              | 4.6               |

Kaynak:DPT 7.Beş Yıllık Kalkınma Planı,"Yeniden Dağılım Alt Komisyonu" Çalışma Raporu 1993

Faktör gelirlerinin efektif vergi yükü hesaplanırken enflasyon vergisi dikkate alınsaydı ücretliler, diğer kesimlere göre enflasyondan daha çok etkilendiğinden, ücretlilerin efektif vergi yükünün daha da fazla olduğu görülecekti. Yine, dolaylı ve yansıtılan vergiler de hesaplamalara katıldığında ücretlilerin diğer kesimlere göre efektif vergi yükünün çok daha fazla olduğu ortaya çıkacaktı.

Yukarıda ortaya çıkan efektif vergi yükü dağılımı 7. Beş Yıllık Kalkınma Planı Alt Komisyonu Çalışma Raporunda da belirtildiği gibi oldukça yüksek bir orandır. Tüm bunlara rağmen ücretlilerin vergi yükünün az olduğunu belirtenler de vardır. Bu görüşe göre ücretli sayısı resmi istatistiklere göre 1990 yılı için 19.209.000'dir. Ancak bunlardan vergi verenlerin sayısı 5.100.000'dir (Altuğ t.y.:124-127).

Bu görüşe katılmak mümkün değildir. Veriler yanlış kullanılmaktadır. Türkiye'deki "istihdam edilenler(Çalışanlar)" ile "ücretliler" birbirine karıştırılmıştır. 19.209.000 toplam istihdam edilenlerin(Çalışanların) sayısıdır. (Bu sayı 1990 nüfus sayımı sonuçlarına[ve 15 yaş yukarısı için] göre 22.milyondur.) İstihdam edilenler içersindeki ücretlilerin sayısı,1990 Nüfus Sayımı Sonuçlarına göre, 8.135.000'dir. İstihdam edilenlerin 313 bini İşveren, 5.174.000'i kendi hesabına çalışan, 7.879.000'i de ücretsiz

aile işçisidir (Tablo 36). Diğer bir ifadeyle ücretlilerin 1/4'ü değil tamamına yakın bir kısmı vergi ödemektedir.

#### E) Ücretler Üzerindeki Vergi Baskısı

Gelir unsurlarının gelir vergisindeki payının, gelir unsurlarının milli gelirdeki payına oranı olarak ifade edilen vergi baskısı, çerçevesinde bir inceleme yapıldığında da ücretlilerin ağır bir vergi baskısı altında oldukları görülmektedir.

DPT'nin 1973 yılı gelir dağılımı araştırmasına göre, ücretlilerin milli gelirdeki payı 28.3'tür (DPT 1973:219). Buna göre, söz konusu yılda ücretler üzerindeki vergi baskısı 2.2'dir. Aynı yılda ücret dışı kesimin vergi baskısı ise 0.4'tür.

Aşağıda 1987'den 1991'e kadar ücretler ve diğer kesimlerin ödedikleri gelir vergisinin toplam gelir vergisindeki payının, milli gelirden aldıkları paya oranı (vergi baskısı) farklı gelir dağılımı araştırmalarına göre verilmiştir.

Tablo:34 Ücretler Üzerindeki Vergi Baskısı

| Yıllar | Ücret gelirlerinden ödenen Gel. V.nin<br>milli gelirden aldıkları paya oranı (%) |             |         | Ücret dışı gelirlerden ödenen G.V'nin<br>milli gelirden aldıkları paya oranı (%) |      |      |
|--------|----------------------------------------------------------------------------------|-------------|---------|----------------------------------------------------------------------------------|------|------|
|        | Temel ve diğer.(1)                                                               | Özmutur (2) | DİE (3) | (1)                                                                              | (2)  | (3)  |
| 1987   | 1.7                                                                              | 1.9         | 1.19    | 0.81                                                                             | 0.79 | 0.91 |
| 1988   | 2.2                                                                              | 2.5         |         | 0.68                                                                             | 0.66 |      |
| 1989   | 2.03                                                                             | 2.4         |         | 0.65                                                                             | 0.62 |      |
| 1990   | 1.8                                                                              | 2.5         |         | 0.63                                                                             | 0.57 |      |
| 1991   | 1.5                                                                              | 2.3         |         | 0.69                                                                             | 0.65 |      |
| 1992   | 1.4                                                                              |             |         | 0.70                                                                             |      |      |

Kaynak: Gelir Dağılımı Araştırmaları, Vergi İstatistik Yıllığı, TÜRMOB 1993 Çalışma Raporu.

Görüldüğü gibi ücretliler sahip oldukları gelir payının 1.5 ile, 2.5 katı arasında gelir vergisi payı ödemektedirler. Ücret dışı kesimin gelir vergisi payı ise sahip olduğu milli gelir payının, yarısından biraz fazladır. Aynı incelemeyi gelir üzerinden alınan toplam vergiler açısından yaptığımızda da sonuç fazla değişmemekte

yine ücretlilerin vergi payları gelir paylarından fazla çıkmaktadır(36).

Son olarak ücretler üzerindeki vergi yükünün diğer gelir unsurlarına göre daha ağır olmasında etkili olan başka unsurlar da olduğunu belirtmek gerekir. Bunların başında verginin yansıması gelmektedir. Diğer mükelleflerin vergilerini yansıtabilme olanakları olmasına karşın ücretlilerin vergiyi yansıtabilme olanaklarının olmaması üstelik yansıtılan vergilerin önemli bir kısmının ücretliler üzerine yerleştiği gözden uzak tutulmamalıdır. Ayrıca ücretlilerin vergi kaçırabilmeleri de olanaksız olduğu gibi vergiden kaçınmaları da pratikte oldukça zordur (Toprak 1979:43-44).



## İKİNCİ BÖLÜM

### NOTLARI

- (1) Asgari ücret, farklı içeriklerle uygulamaya koyulabilmektedir. Ülkemizdeki uygulamada, asgari ücret, sadece çalışanın yaşamını sürdürecektir gelirini kapsar (Bkz. 12 Aralık 1972 tarih ve 14097 sayılı R.G. de yayınlanan asgari ücret yönetmeliği md. 1). Ancak asgari ücretin, sadece kişinin hayatını sürdürmesi için gerekli geliri değil; buna ek olarak ailesinin hayatını sürdürecektir geliri de içermesi gerektiği belirtilmektedir (Dirimtekin 1966: 64). İLO'nun 135 sayılı tavsiye kararında ve 131 sayılı sözleşmesinde de asgari ücretin çalışanın kendisi ve ailesini geçindirecek geliri kapsamaması gerektiği belirtilmiştir (Kuzgun 1991:145).
- (2) Serbest meslek faaliyetinde işin organizasyonu bakımından bağımsız bir çalışma söz konusu olduğu halde ücretin elde edilmesi için bir işverenin bulunması ve emek arzedenin ona tabi olması gerekir (Özbalcı 1988: 561). İşveren hizmet erbabını işe alan, emir ve talimat dahilinde çalıştıran kimsedir (GVK. md. 62). Serbest meslek kazancı ile ücret arasındaki ayırım bazan güçlülkle yapılmaktadır. Örneğin yazıhane açmak veya bir işyerine sahip olmaksızın birçok firmanın muhasebesini tutan bir serbest muhasebecinin, defterlerini tuttukları firmaların bordrolarına dahil olmaları ücretli sayılmaları için yeterli değildir...Bu gibi hallerde çalışmanın işverene tabi olarak, onun emir ve talimatı ve kontrolü altında yapıp yapılmadığına bakmak gerekir. Serbest muhasebeci defterini tuttuğu işyerinin sahibine işin ne konusu, ne de yapılış zamanı ve tarzı bakımından tabidir. Muhasebeyi bizzat tutmak zorunda da değildir. İşinde yardımcı kullanabilir. Zamanını kendisi tayin eder. Dolayısıyla bu tarz çalışmalarda işyerinin kadrosuna dahil olursa bile serbest meslek faaliyeti yapıldığı kabul edilir. Ses ,söz ve sahne sanatçıları bir işverene tabi ve bir işyerine bağlı olarak çalışıyorsa ücretli, aksi halde serbest meslek erbabı sayılırlar. Film sanatçıları, rejisörler ve bu sahada çalışan teknik elemanlar serbest meslek erbabı olarak kabul edilir (Özbalcı 1988:565-567). (Film sanatçıları, mankenler, konsomatrisler, orta dereceli okullarda öğreticilik yapanlar hakkında bkz. Özbalcı 1988: 567-568)
- (3)Nitekim 1950-60 döneminde bazı gelirlerin ücret olup olmadığı meselesi yargıyı uğraştırmıştır (Bulutoğlu 1978: 137). Açıkça belirtilmediği takdirde GVK nun 61. maddesinde tanımlanan ücret kapsamına girmeyebilecek bazı ödemelerin, nitelikleri gereği en yakın gelir unsuru içinde vergilendirilmeleri çerçevesinde kanun ile ücret kabul edileceklerinin ifade edilmesi, vergi dışı kalmalarını önleyecek bir yaklaşım olarak görülebilir (Öncel, Kumrulu, Çağan 1992: 301).
- (4)Ücretlileri konu olarak alan vergilerde uygulandıkları yıllarda bazı indirimler de söz konusu olmuştur. Kazanç vergisinde "vergide adalet temin etmek amacıyla" çeşitli indirimler uygulanmıştır. 20 liraya kadar ücret alan resmi dairelerde çalışan müstahdem ücretleri ile, 100 liraya kadar olan maaşlardan 20 lirası ve 120 kuruşa kadar olan işçi gündeliklerinden 80 kuruşu vergi dışı bırakılmıştır. İktisadi Buhran vergisinde, bir ay süresinde alınan maaş ücret, yevmiyeler, kazanç vergisi çıktıktan sonra 30 lirayı geçmediği takdirde tamamı ve toplamı 150 lirayı aşmadıkça da 30 lirası vergiden müstesna idi (Dikmen 1956:85). Hava Kuvvetlerine yardım vergisinde ise her hangi bir indirim söz konusu değildi.
- (5)Burada vergi, mal ve hizmet satılırken fiyat üzerinden hesaplanarak satıcı tarafından müşteriden alınmakta ve sonra satıcı bunu kendi adına vergi olarak ödemektedir. Yansımanın söz konusu olması için verginin satıcı tarafından ödenmesi ve sonra aktarılması gerekir.Yukarıda belirtildiği gibi burada vergi için nihai tüketici hedef alınmakta ve nihai tüketici harcama yaparken vergiyi doğuran olay gerçekleşmekte, satıcı ise vergiyi tahsil ederek idareye ödemektedir (Herekmen 1976:196).
- (6) Aslında harcama sebebiyle vergi ödeme tüm mükellefler için geçerlidir. Fakat, lüks tüketim gibi özel tüketim vergileri dışında KDV gibi vergiler özellikle gelir düzeyi düşük olan ücretliler için önem taşıdığından, söz konusu kesimin vergi yükünü belirgin bir biçimde etkilemektedir. Gelir düzeyi yüksek olan bir kişi için ödediği KDV'nin vergi yükü üzerindeki etkisi, ücretlilerdeki damga vergisine benzer.

- (7) Vergi yansımaları belirleyen faktörler genel hatlarıyla verginin konusu, ekonominin ve piyasanın yapısı, arz ve talebin esnekliği, yürürlükteki ticaret kanunları, olarak da belirtilebilir (Büyükerşen t.y:78; Herekmen 1976:197). Vergi Yansıması, vergi kanunlarının öngörmesi çerçevesinde de söz konusu olabilir. Yasal yansıma da denen bu duruma örnek olarak gümrük vergilerinde, malı ithal edenin ödediği vergiyi malı satarken yasal olarak malın fiyatına -ekleme hakkı yasal olarak tanınmışsa-eklemesi gösterilmektedir. (Herekmen 1976:195)
- (8) Enflasyon Vergisi Konusunda ayrıca bkz. Şişik 1982:52-54
- (9) Ücret gelirleri için ekonomik denge vergisinin ödenmesi de farklı bir şekilde düzenlenmiştir. Buna göre; i) TBMM veya Bakanlar kurulu üyesi mükellefler için, hesaplanan ekonomik denge vergisi bu vergiyi ihdas eden kanunun yayımı tarihinden sonra yapılan birinci ve ikinci ücret ödemelerinden tevkif edilmek suretiyle iki eşit taksitte ödenir. ii) 1993 takvim yılı vergi matrahı 600 milyon lirayı aşan ücretliler için, hesaplanan ekonomik denge vergisi, ücretlilerin bu vergiyi ihdas eden kanunun yayımı tarihinde kendilerine ücret ödemesinde bulunan işverene söz konusu yıla ait gelir vergisi matrahlarını bildirmeleri üzerine bu işverenlerce bu konunun yayımı tarihinden sonra yapılan ücret ödemelerinden birincisi ilk aya, ikincisi üçüncü aya ait ücretten üçüncüsü de beşinci aya ait ücretten tevkif edilmek suretiyle üç eşit taksitte ödenir.
- (10) Erkek ücretli sayısı/ bayan ücretli sayısı;  $(6.105.000/7.381.000 = \% 82.7)$  [DİE, Nisan 1993 HİA, yevmiyeli ve geçici işçiler dahil ]
- (11) Ticari ve zirai kazançlar için "doğma", "tahsil edilen veya tahakkuk eden hasılat", serbest meslek kazançları için "doğma" ücretler için "ödeme", "nakden veya hesaben ödeme" gibi kavramlardan söz edilmektedir.
- (12) Gelirin elde edilmesi ile ilgili olarak başka yaklaşımlarda bulunmaktadır. Buna göre, elde etmede, tahakkuk ve tahsil (edim) den bahsedilmektedir. Gelirin elde edilmesi tahakkuk esasına bağlandığı takdirde, alacak hakkının doğması ile mal varlığında artış sağlanır. Gelirin elde edilmesi edim (ya da tahsil) esasına bağlanırsa, gelir hukukun veya fiilen edimin gerçekleşmesiyle elde edilmiş olur. Edim hukukun, kayden veya hesaben ödeme ile gerçekleştirilebilir. Edimin fiilen gerçekleşmesi ise nakden veya aynen ödeme ile ortaya çıkar. Bu ikili ayrımın gelir vergisi kapsamında vergilendirilen gelir türleri bakımından yetersiz kalması karşısında üçlü bir ayrımdan söz edilmektedir. Buna göre, "alacak olarak doğma", "talep edilebilir hale gelme" ve "edimin gerçekleşmesi" ayrımı içinde gelirin elde edilmesi açıklanmaktadır. Ücretlerin "talep edilebilir hale gelme"lerinin "elde edilme"leri bakımından yeterli olduğu belirtilmektedir (Çağan, Kumrulu, Öncel 1992:253-259 ).
- (13) Bunların yanında ücretlerde elde etmede "tahakkuk" esasının geçerli olduğu da belirtilmektedir (Örmeci 1994:19). Gelir Vergisi Kanunundaki, "..verilen para ve ayınlar..." (md. 61/1) ile ".. ödenen ücretler..." ifadelerine dayanılarak, kanunun biçimsel yorumuyla, ücretlerin vergilendirilmesinde tahsil esasının geçerli olduğu görüşü de savunulmaktadır. Son görüşe katılmadığını ifade eden Örmeci (1994:19), Danıştay'ın, talep hakkı ve hukuki tasarruf imkanının ortaya çıkmış olmasına dayanarak " ücretlerin elde edilmesinde tahakkuk esasının geçerli olduğuna dair karar verdiğini belirtmektedir.
- (14) Bu harcamaların Türkiye'de yapılması, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi ve bu belgelerin işverene verilmesi şarttır. Bu indirim dikkate alınmak suretiyle hesaplanan vergi ile mükellefin o yıl içinde tevkif suretiyle ödediği vergi tutarı arasındaki fark ücretlinin ertesi yılda ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edilir veya işverenler aracılığı ile kendisine nakden iade edilir.
- (15) Kaynakta kesme yöntemine göre vergilendirmede, işverenler, ücret ve ücret sayılan ödemelere ilişkin bilgiler ve bunlardan söz konusu olan kesintileri VUK'nun 238. maddesine göre düzenlemek zorunda oldukları bordroda gösterirler. Kaynakta kesilen, vergilere ilişkin işveren tarafından muhtasar beyanname hazırlanarak vergi dairesine bildirilir. Kaynakta kesilen vergiler beyanname verme süresi içinde bağlı bulunulan vergi dairesine ödenir. Gelir vergisi kanunu 98. maddesine göre,

kaynakta kesilen vergiler ertesi ayın 20. günü akşamına kadar ödeme ve tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine verilir (Akdoğan 1991:144).

- (16) Bu tür durumlarda hem vergi idaresini hem de işvereni gereksiz zorluklara maruz bırakmamak bakımından bazı ücretlerin safi miktarları götürü olarak (VUK' nun hükümlerine göre takdir komisyonlarıyla) belirlenmekteydi. VUK' nun 40.maddesine göre götürü usulde vergilendirme her iş ve hizmet çeşidi itibarıyla belirlenmiş 5 ayrı derece üzerinden ilçelere göre yıllık ve safi olarak takdir komisyonlarınca tesbit edilmekteydi. 3946 sayılı kanunun 38/1-a maddesiyle, VUK'nun 40.maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Bununla ilgili olarak, GVK'nun 64. maddesinin, birinci fıkrasında yapılan değişiklikle, söz konusu hizmet erbabının götürü ücretlerinin Maliye Bakanlığınca tanzim edilen cetvellerde belirtilen iş nevelerine göre tesbit edileceği belirtilmektedir. 64. md. sonuna eklenen fıkra ile her bir dereceye ait götürü ücretlerin 46. maddede yer alan götürü ticari kazançla ilişkin derecelerin karşılığı gösterilen safi kazancın % 50 si olduğu belirtilmiştir.
- (17) İlk vergi tarifi 9.6.1949 tarih ve 5421 sayılı GVK nuna göre belirlenmiş ve 1 ocak 1950 itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Bu tarife ücretler için 1.3.1951 de uygulamaya başlamış, ve 28.2.1958 e kadar devam etmiştir (Kalyoncu 1977:179). Diğer gelir unsurları için, 31.12.1957 ye kadar uygulanmıştır. Bundan sonraki tarife yapısı 14.2.1957 gün ve 6908 sayılı kanuna dayanmaktadır. Söz konusu kanun ücretler için 1.3.1958-28.2.1962 arası uygulandığı halde diğer kazanç ve iratlar için 1.1.1958-31.12.1960 döneminde uygulanmıştır. 1963-1980 dönemi tarife yapısı 28.2.1963 gün ve 202 sayılı kanuna dayanmaktadır. Söz konusu kanun ücretler için 1.3.1963'ten itibaren uygulamaya başladığı halde diğer kazanç ve iratlar için 1.1.1963 ten itibaren uygulamaya başlamıştır. Gelir vergisi tarife yapısının tarihi seyri ile ilgili olarak bkz Kızılot 1994b:2088-2091; TOBB 1992b:77-81; Gelir vergisinin 1950 de yürürlüğe girmeden önceki vergi sistemi hakkında geniş bilgi için bkz. Bulutoğlu 1978 46-64 .
- (18) Böylece söz konusu yerlere yönelik bir teşvik sağlandığı gibi bu teşvikte belli alanlar için sınırlandırılmıştır. Ekonomik amaçlı bir istisna olarak nitelendirilebilecek olan (Akdoğan 1991:129-130) bu uygulama, sadece köylerde veya belediye içi nüfusu 5000 i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren işletmelerdeki çalışanlar için söz konusudur. İstisnadan yararlanılması için, bu işletmelerin el ile dokunan halı ve kilim imal etmesi gerekmektedir. Eğer aynı işletmede makina ile halı ve kilim dokunuyorsa, bu işletmede el ile halı ve kilim dokuyanlar dahil işçilerin istisnadan yararlanmayacaktır.
- (19) Bu istisna sadece toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde yeraltında çalıştıkları zamanlara ait ücretlere uygulanır. Eğer maden işletmesi toprakaltı işletmesi olarak değil de açık işletme şeklindeyse bu işletmelerdekiler zaman zaman yeraltında çalışsalar bile istisnadan yararlanamazlar (Yereli 1992:20).
- (20) Hizmetçiler, özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde apartmanlarda ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık, gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır. Mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamında değildir.
- (21) Konut tahsis edilmeyip söz konusu işçilere kira bedeli verilirse, bu şekildeki ücret ödemesi gelir vergisine tabi tutulur. Çünkü kanundaki istisna konut sağlanmasına ilişkindir. Konut kirası ödemesi istisna değildir (Işık 1988:43).
- (22) Bu hükme harcırah kanununa tabi olsun olmasın hertürlü sözleşmeli personel dahildir. Ancak verilen gündelikler, aynı aylık seviyesindeki devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur. Böylece harcırah kanununa giren ve girmeyen kamu ve özel kuruluşlarda çalışan hizmet erbabının harcırah unsurları vergiden istisna tutulmuştur.
- (23) Bu ödemelerin hizmet karşılığı olmaktan çok işleri yapanların karşılaştıkları maddi külfet ve ihtiyar edecekleri masrafin karşılığı bulunduğu bu giderlerin istisna edildiği 21. seri nolu, gelir

vergi genel tebliğinde belirtilmiştir (Işık 1988:156). GVK'nun 24/3 maddesiyle bilirkişi, tanık ve resmi arabuluculara bu sıfatları dolayısıyla ödenen ve yıllık tutarı (1993 yılı gelirleri için) 1000000 TL yi aşmayan ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu istisna 3946 sayılı kanunun 2/b bendi ile 1 Ocak 1994 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kaldırılmıştır. Bu durumda söz konusu ücretler kaynaktan kesme suretiyle GVK md. 103 ve 104'e göre vergilendirileceklerdir.

(24) Bununla birlikte ölüm, hastalık ve işsizlik nedeniyle ödenecek olan tazminat ve yardımlar ile muhtaç olanlara, asker ailelerine yapılan yardımlar, özellikle hayır derneklerinin ve yardım sandıklarının yardımları, gelir vergisinin konusuna girmeyeceği (Işık 1988:157; Yereli 1992:34) istisna olarak sayılmalarının gereksiz olduğu belirtilmektedir. Özbalcıya göre, vergiden istisna edilen yardımlarla (tazminatlarla), vergiye tabi bir gelire bağlı olarak, o gelirin bir unsuru niteliğinde mütaalası mümkün ödenekler kastedilmiş olmalıdır (Özbalcı 1988:224).

(25) Kamu idare ve müesseseleri ile kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumları dışında kalan tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları tarafından ödenen tazminat ve yardımlar, hizmet süresi ve aylık seviyesi aynı olan devlet memurlarına verilen miktardan fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur. Bu karşılaştırmada, gerek çeşitli emekli sandıklarından, gerek aynı emekli sandığından çeşitli zamanlarda alınan ikramiye ve tazminatlar topluca dikkate alınır.

(26) Vergi hukuku açısından kıdem tazminatı, mahiyeti itibarıyla işten çıkma dolayısıyla ödenen tazminattır. Kıdem tazminatı bir yönüyle ücret geliri sağlayan kaynağın, kısmen veya tamamen yıpranmasının karşılığı olarak bir nevi amartisman şeklinde düşünülse de, ücretlerin gelir vergisine tabi tutulmasında istisna olarak düzenlenmedikçe vergiye tabi olacaktır (Özbalcı 1988:239-240).

(27) Tüzel kişiliği haiz yardım sandıklarının (kurumlar vergisine tabi olsun veya olmasınlar) üyelerine yaptığı ödemeler gelir vergisinden müstesnadır. İstisna için, ödemenin karşılıksız yardım şeklinde olması, yardımın sandık statüsü gereğince ve ölüm, sakatlık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılması gerekir (Özbalcı 1988:252). Vergi idaresinin musamaha kararı nitelendirilebilecek yaklaşımında tüzel kişiliği olmayan yardım sandıklarının üyelerine sağladığı kazançlar gelir vergisinden müstesnadır (Özbalcı 1988:254).

(28) Gelir vergisi kanununun bu maddesinden istisna olarak sayılan ödemelerin, gelir vergisi kanununda belirtilen gelir unsurlarından sayılmasının mümkün olmadığı bu sebeple, bu madde ile söz konusu olan düzenlemenin, muhtemel tereddütlerle ilgili, açıklık getirici bir düzenleme olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bu istisnalarla ilgili geniş bilgi için bkz. Yereli 1992:41-43; Özbalcı 1988:254

(29) Söz konusu istisna hükmü, öğrenciler açısından değerlendirildiğinde öğrencilere, öğrenim gideri olarak yapılan ödeme hizmet bedeli olmadığından ücret sayılmayacağı ve dolayısıyla vergilendirilmeyeceği açıktır. İstisna ile ilgili maddenin son kısmındaki özel kuruluşların devletçe, öğrencilere verileden fazla verdikleri öğrenim giderlerinin ücret sayılacağı belirtilmesi, "ilgili hükmün, bir istisna hükmü olmaktan çok, kanuni haddi aşan ödemelerin vergileneceğini öngörmesi bakımından bir mükellefiyet hükmü olduğunu" göstermektedir (Özbalcı 1988:257). Çeşitli ücret ödemelerinin gelir vergisinden istisna olup olmadığına ilişkin Danıştay Kararları ve özetler için bkz. Kızılot 1994b :97-158, 647-698

(30) "Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun" 2.2.1984 tarih ve 18306 sayılı R.G.' de yayımlanarak 1.1.1984 Tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu konuyla ilgili geniş bilgi için bkz. Selçuk 1984:44-56. (Söz konusu kanunla ilgili 1,2,3 ve 4 no'lu Genel Tebliğler 7.3.1984 tarih ve 18334 sayılı R.G.'de yayınlanmıştır.)

(31) Söz konusu karara göre, emekli, malül, dul ve yetim maaşı alanlar, emekli aylığı hakedenlerin ölmeleri halinde, ölenlerin aylık bağlanan ana ve babaları, vatani hizmet tertibinden aylık alanlar, şehit dul ve yetim sıfatıyla dul ve yetim aylığı alanlar, 2913 sayılı Dünya olimpiyat ve Avrupa şampiyonluğu kazanmış sporculara ve bunların ailelerine aylık bağlanması hakkında kanun

hükümlerine göre aylık alanlar, 2022 sayılı kanun hükümleri uyarınca aylık alan 65 yaşını doldurmuş, muhtaç, güçsüz, kimsesiz ve sakat Türk vatandaşları, 1005 sayılı kanuna göre İstiklal madalyası aylığı alanlar için vergi iadesi uygulaması devam etmektedir.

- (32) Bu kesinti 31.7.1970 tarihi ile 28.2.1982 tarihleri arasında uygulanmıştır. 31.7.1970 tarih ve 1327 sayılı kanunun 67. maddesiyle 657 sayılı kanunun 190. maddesinde yapılan değişiklikle uygulamaya konulan meyak kesintisinin oranı % 5 tir. 28.2.1982 tarihine kadar uygulanan MEYAK kesintisi, TSK personeli, hakimler, savcılar ve bu meslekten sayılanlar dışında bütün kamu personeli için söz konusu olmuştur.
- (33) Söz konusu kanuna göre işçi ve işverenden yapılan kesintiler T.C. Ziraat Bankasında açılan bir hesaba yatırılmaktadır. Ülkemizde, Tasarrufu Teşvik Primi kesintisi dışında bırakılan hizmet erbabı da bulunmaktadır. 10 ve daha az işçi çalıştıran işyerlerindeki işçilerden; 5434 sayılı T.C. emekli sandığı kanunu ile 506 sayılı sosyal sigortalar kanunu hükümlerine göre kendilerine emekli veya yaşlılık aylığı bağlandıktan sonra çalışanlar, 3308 sayılı kanuna göre çalışan cıracılar, 1475 sayılı İş Kanununun 8. maddesine göre en çok 30 gün süren süresiz işlerde çalışan işçiler, ve yabancı uyruklu işçilere tasarrufu teşvik kesintisi uygulanmaz. Ücretler Tasarrufu teşvik kesintisinden çok daha önce tasarruf bonusu kesintisi ile karşı karşıyaydı. 5.1.1961 gün ve 223 sayılı kanunla 1.3.1961 tarih itibarıyla yürürlüğe konulan tasarruf bonusu kesintisine esas alınacak tutar, gelir vergisine tabi gelirlerin gayri safi tutarıdır. Bu kesinti 30.6.1972 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır. Tasarruf Bonusu Kesinti oranını % 3 ü geçmemek üzere belirlemeye yetkili kılınan maliye bakanlığı 3.3.1966 tarihli R.G. de yayınlanan tebliğiyle söz konusu oranı % 3 olarak belirlemiş ve bu oran kanunun yürürlükten kalktığı 30.6.1972 tarihine kadar değişmemiştir. Tasarruf bonusu kesintisi yapılırken kesintiye esas olacak tutarın belirlenmesinde söz konusu olan indirim miktarları konunun yürürlük süresince bazı değişiklikler geçirmiştir. İlk olarak, ücretliler için aylık 300 TL. olan indirim 24.4.1962 tarih ve 47 sayılı kanunla, 1.3.1962 den itibaren geçerli olmak üzere aylık 458 TL. ye çıkarılmış, 1.3.1969 dan itibaren 27.7.1967 tarih ve 930 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle indirim miktarı tutarı aylık 1200 TL. ye çıkmıştır. Bu konuda bkz. (İlhan 1990:32).
- (34) Çalışanların tasarrufa teşvik edilmesi ve bu tasarrufların değerlendirilmesine dair kanun hakkında ayrıca bkz. 94/1 seri nolu tebliğ, 18.04.1994 tarih ve 21909 sayılı Resmi gazete
- (35) Bu konuda bkz. Alpay 1991:118; Bayrak 1991:46; Çakman 1991:85; Çapoğlu 1992:9,19, 21,31,32; Kalyoncu 1977:176; Şener 1990a:4; Oyan ty:22; Karabacak ty:63; Kafaoğlu ty:62-63; Palamut 1985:61; Saybaşı 1986:123; Toçoğlu 1992:35; Usta 1993:14; Gümüşdere 1980:145; Şenatalar ve diğ. t.y. :111-113; Öngeoğlu 1990:51; Feyzioğlu 1990:14; Toprak 1979:37; Kazgan ve diğ.1992:121; Karaduman 1983:6; Akalın 1990c:6).
- (36) 1987,1988, 1989, 1990 yılları için vergi baskısı, Özmucur'a göre, 1.3, 1.8, 1.7, 1.9, çıkarken Temel ve diğerlerine göre,1.1, 1.5, 1.4, 1.4 çıkmaktadır. Bu konuda Oyan'ın, 1973 ve 1987 yılına ilişkin hesaplamasına göre ücret gelirlerinin vergi baskısı, sırasıyla, 2.26 ve 2.67 çıkarken ücret dışı gelirlerin, 0.50 ve 0.67 çıkmaktadır. Ancak Oyan'ın bu araştırmasında, 1987 için ücretlerin milli gelirden % 16.3 pay aldığı varsayılmıştır (Oyan 1989a:176 Tablo 6). Ücretin 1987 yılına ilişkin % 16.3 pay aldığını ortaya koyan bir araştırmaya rastlanamamıştır. Bununla birlikte Oyan'ın söz konusu verileri yaygın bir şekilde kullanılmıştır. (Örneğin,Keleş 1991:15; Akgüç 1994:15; Hacıoğlu 1992 :10) Aynı konuda, 7. Beş Yıllık Kalkınma Planı, yeniden dağılım alt Komisyonu Çalışma Raporunda, 1987-1990 dönemi için, ücret gelirlerinin vergi baskısı sırasıyla, 1.67, 1.93, 1.60, 1.46 bulunmuştur. Araştırmada A. Temel'in gelir dağılımı verileri kullanılmış, ancak ücretlerin ödediği gelir vergisine ilişkin verilerin düşük olduğu görülmüştür. Söz konusu yıllar için ücretlilerin Gelir Vergisinden payları, % 22.54, % 21.76, % 27.92, % 32.81 olarak alınmıştır. (7.Beş Yıllık Kalkınma planı... DPT. 1993: 21 Tablo 10). 1987-1990 dönemi için, bir başka araştırmada vergi baskısı ; 2.1, 2.4, 2.3, 2.3 olarak bulunmuştur (Alpay 1992:82). 1964-1974 dönemini kapsayacak şekilde yapılan bir araştırmada, regresyon analizi sonuçlarına göre "ücret ve maaşlar üzerindeki" vergi yükünün, "kârlar" üzerindeki vergi yükünden üç kat fazla olduğu bulunmuştur (Kocatürk 1978 :62)

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN ANALİZİ, SORUNLAR VE ÖNERİLER

Devletin küçültülmesinin tartışıldığı bir dönemde bile, devletin vazgeçilmez ve devredilmez bir görevi olarak önemini koruyan adalet, aynı zamanda devletin en önemli varlık nedenidir. Devlet hangi alanda olursa olsun adaletsizliğe göz yumamaz. Aksi halde devletin en önemli varlık nedeni ortadan kalkacaktır.

Ancak ilginç olan, bazen devletin "adaletsizliğin kaynağı" haline gelmesi ve bu durumun savunulabilmesi adına gerekçeler ileri sürülebilmesidir. Devletin diğer varlık nedenlerini oluşturan saf sosyal malları sağlayabilme olgusunun gerçekleşmesi, devletin temel varlık nedenlerinden "adaleti sağlama esasına" aykırı davranmadan vergi toplamasına bağlıdır.

Bu çalışmada, Türkiye'de, vergilendirmenin bir kısmını oluşturan ücretlerle ilgili uygulamada, devletin, adaleti sağlama fonksiyonunu ihlal edip etmediği, ihlal etmeden nasıl bir düzenleme yapması gerektiği araştırılmıştır.

Ülkemizdeki vergi sisteminin adaletsiz olduğu, vergi yükü dağılımında adaletin sağlanmadığı genel olarak kabul edilmektedir (Selçik 1993:8; Batırel ve Uçkun 1991:7; Çapoğlu 1992 :9,39,51,95; Şener 1990a:12; Seviğ 1994:60; Yaraşlı 1993:47; Nadaroğlu 1990b:41). Bu bakımdan ülkemizin AB ve OECD ülkeleri arasında son sırada yer aldığı belirtilmektedir (Şener 1990b:77). Ancak ücretliler açısından vergi adaletsizliğinin boyutları daha belirgin olarak ifade edilmektedir(1). Ülkemizdeki asıl sorunun vergi gelirlerini artırmaktan önce, vergi yükü dağılımındaki adaletsizlikleri gidermek olduğu (Usta 1993:29) düşüncesi konunun önemini ortaya koyucu niteliktedir.

Adalet ve vergi adaletinin belirsiz kavramlar olması adaletsiz bir vergilemenin kabul edilebilir bir gerekçesi olamaz. Bununla birlikte söz konusu belirsizlik ücretlerin vergilendirilmesinin vergi adaleti açısından değerlendirilmesini güçleştirmektedir.

Ücretler üzerindeki vergilendirmenin vergi adaleti açısından analizi yapılırken genel olarak iki yaklaşım izlenebilir. Birincisi vergi adaletinin gerçekleşmesi bakımından, gelirin kaynağına göre farklılık yapılması gerektiği ve bu farklılığın emek gelirleri lehine olması gerektiğini esas alan ayırma kuramı çerçevesindeki yaklaşımdır. Bu yaklaşıma göre ücret gelirleri kaynağı emek olmayan gelir unsurlarına göre daha hafif vergilendirilmelidir. Eğer hafif vergilendirme söz konusu değilse vergi adaletsizliği var demektir.

İkinci yaklaşım, kaynağı ne olursa olsun tüm gelirler için vergilendirmede farklılık yapılmamasıdır. Daha belirgin bir ifadeyle, aynı durumda olanlara aynı vergilendirmenin söz konusu olması, eşdeyişle vergilendirmede yatay (ve dikey) adaletin esas alınmasıdır. Buna göre ücret gelirleri diğer gelirlere göre hafif değil fakat ağır da olmayan bir vergilendirmeye tabi tutulmalıdır.

Bu çalışmada ücretlerin vergilendirilmesi vergi adaleti yaklaşımları içerisinde, günümüzde önemli ölçüde ağırlık kazanan yatay (ve dikey) adalet açısından değerlendirilecektir. Bununla birlikte vergi adaleti yaklaşımları içerisinde önemli bir yeri olan ödeme gücü yaklaşımı da, değişik açılardan değerlendirmede yer almıştır.

Ücretlerin vergilendirilmesinin yatay adalet açısından değerlendirmesi yapılırken, ücret gelirlerinin vergilendirilmesi, diğer tüm gelir unsurlarının vergilendirilmesiyle olayın tüm boyutları dikkate alınarak karşılaştırılmayacaktır. Burada esas alınan nokta, ücret gelirlerinin vergi adaleti açısından emek geliri dışında gelir elde edenlere göre değil hafif vergilendirilmesi, en azından aynı ölçüde vergilendirilmesinin nasıl sağlanabileceğidir. Bununla birlikte yukarıda da belirtildiği gibi yer yer ayırma kuramı çerçevesinde değerlendirmeler de yapılacaktır.

Bu çalışmada ücretlerin vergilendirilmesinde adaletin sağlanması açısından getirilecek öneriler daha çok yatay adaletin sağlanması çerçevesinde yapılacaktır. Yoksa ayırma kuramını esas alan bir yaklaşım çerçevesinde söz konusu olabilecek öneriler vergi sistemine yönelik oldukça köklü değişiklik önerilerini içerebilecektir. Çünkü "tersine ayırma kuramı" uygulamasını içerir hale getirilmiş bulunan bir vergi sistemini (Palamut 1985:63; Tatlıoğlu 1986:70-71; Tuncer 1975:361; Usta 1993:19; Selçuk 1981:75; Taş 1991:52), "ayırma kuramı"nı içerir hale çevirmek gerekecektir.

Ücretlerin vergilendirilmesinin vergide adalet açısından analizi yapılırken önce ülkemizdeki uygulamanın vergi adaleti bakımından olumlu ve olumsuz yönleri sonra da, vergi adaleti açısından ücretlerin nasıl vergilendirilmesi gerektiği ortaya koyulacaktır. Bu amaçla, ülkemizde ücretlerin vergilendirilmesinde söz konusu olan adaletsizliklerin giderilmesine yönelik öneriler belirtilecek ve ayrıca genel olarak ücretlerin vergilendirilmesinde uygulanması gereken tekniklere yer verilecektir.

## **I.ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN İNCELENMESİ**

### **A) Ücret Kavramının Değerlendirilmesi**

Ülkemizde ücretlerin yapısı "ücretlerin vergilendirme tekniklerinin" de rolüyle oldukça büyük dengesizlikler içermektedir. Ücretlerin yapısına ilişkin dengesizlik sorunu, aslında ücret politikasının alanına girmektedir. Ancak vergilendirmenin de katkısı olan ücretlerin yapısındaki bozukluk ve karmaşıklık, yine sonuçta vergilendirmeyi etkilemektedir.

Ücret-maaşların yapıları incelendiğinde belirgin bir dengesizlik ve karmaşıklık olduğu görülmektedir. Kamu hizmetlerinde hemen hemen aynı eğitim düzeyindeki çalışanlar dokuz farklı maaş alabilmekte,

maaşları bilgi ve liyakat değil kişinin "çalıştığı yer" tayin etmektedir (2). Genel olarak sendikasıız olmaları sebebiyle düşük gelir elde eden kamu çalışanları arasında gelir elde etme bakımından önemli farklılıklar bulunmaktadır.

Özellikle sendikalı işçilerle devlet memurları arasında söz konusu olan dengesizlik büyük ölçüde, toplu iş sözleşmelerinde tarafların ücretlerin esas yapısını bozacak mahiyette taleplerle görüşmeye oturmalarından kaynaklanmaktadır. Verimlilikle ilişkilendirilmeden yapılan toplu iş sözleşmeleri ve ücret zamları, hem iş barışını tehdit etmekte hem de çalışanların gelir paylarında adaletsiz yapılanmaya yol açmaktadır (3).

Ücretler arasında değişik şekillerde ortaya çıkan dengesizlikler bir tarafa, oldukça düşük olan asgari ücretli gelirlerinin, ağır bir vergi yüküne maruz kalması ve yüksek ücretlilerle aynı vergilere tabi olmaları vergi adaleti açısından önemli bir sorundur. Vergi adaletinin sağlanması açısından önemli görülen ayırma kuramı, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre hafif vergilendirilmesini gerektirirken, yine aynı açıdan önemli olduğu belirtilen artan oranlılık düşük gelirlerin hafif vergilendirilmesini gerektirmekte ancak ülkemizde her iki teknik de tersine uygulanmaktadır.

Ücretliler arasındaki dengesizlik ve adaletsizliğin giderilmesi bakımından ücret politikalarının gözden geçirilmesi bir tarafa aynı amacı sağlamada vergi adaleti bakımından önem taşıdığı belirtilen artan oranlılığın dikkate alınması yararlı olacaktır. Yine bu çerçevede eğer vergilendirilecekse asgari ücret tutarlarının, vergi adaleti açısından negatif bir vergiye tabi olması önem taşımaktadır.

Ülkemizde yürürlükteki asgari ücret tutarlarının en az geçim miktarına ilişkin araştırmalar çerçevesinde değerlendirilmesi sonucu oldukça düşük oldukları görülmektedir. 1994 yılı Ağustos ayına kadar uygulanacak olan 2.497500 tutarındaki asgari ücret tutarı 1.8.1993 itibarıyla tesbit edilmiştir. 30 Temmuz 1993 tarih ve 21653 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan bu karar 1 Ağustos itibarıyla yürürlüğe girmiştir. 10 Ağustos 1994 tarih ve 22017 sayılı Resmi

Gazete'de yayınlanan kararla da 1994 ikinci dönem asgari ücreti (bir ay gecikmeyle) 1 eylül 1994 tarihi itibarıyla, 16 yaşından büyükler için 4.173.750, küçükler için 3.487.500 TL olarak yürürlüğe girmiştir.

1993 yılı Temmuz ayında, DİSK-Ar'ın yaptığı araştırmaya göre, dört kişilik bir ailenin asgari geçim sınırı 6.848.322 TL.dir (DİSK-Ar 1993:6). Bu tutar aynı tarihte, asgari ücret tesbit komisyonun tesbit ettiği asgari ücretin iki katından fazladır. 2.497.500 TL olarak tesbit edilen brüt asgari ücretten vergi ve kesintiler yapıldıktan sonra işçinin eline geçen net ücret (1.563.473 TL) ise bu tutarın yaklaşık 1/3 üdür.

Asgari Ücret Tesbit Komisyonu'nun 23.7.1993 tarihinde aldığı kararın gerekçesinde belirtildiğine göre, bir işçinin aylık besin içi ve besin dışı harcama tutarı 2.108.805 TL.dir. Oysa tesbit edilen asgari ücret tutarından yapılan kesintiler sonucu işçinin eline 1.563.473 geçecektir. Buna göre, resmen, işçinin besin içi ve besin dışı harcamasından kesinti yapılacağı ilan edilmektedir (4).

1994 yılında tesbit edilen asgari ücret ise çok daha ilgi çekicidir. İlgili Asgari Ücret Tesbit Komisyonu Kararına göre bir işçinin aylık besin içi ve besin dışı harcama tutarı 4.488.326 dır. Önceki yıllarda olduğu gibi fiyat artışları gözönünde tutularak asgari ücretin bu tutardan belirli ölçüde yüksek tesbit edilmesi gerekirken bu tutarın % 7 eksiği asgari ücret olarak tesbit edilmiştir. Böylece Asgari Ücret Tesbit Komisyonu kararına göre belirlenen "işçinin besin içi ve besin dışı harcamasının" ancak %61'inin (net 2.758.000) işçiye verileceği resmi olarak ilan edilmektedir. İşçinin ailesi de dikkate alındığında sorunun çok daha ciddi boyutları olduğu görülecektir.

Vergi adaleti yukarıda ifade edilen seviyede gelir elde edenlerin, hiçbir vergiye tabi tutulmamalarını gerektirmektedir. Oysa söz konusu düzeyde gelir elde edenler gelir düzeyi oldukça yüksek olan birçok mükelleften daha ağır bir vergi yükü ile karşı karşıyadır. Mükelleflerin mali zulüm olarak algılayabilecekleri bu durum vergi ahlakı ve vergi zihniyetinin gelişmesini olumsuz yönde etkileyecektir.

Burada belirtilmek istenen ücretlerin vergilendirilmesinde vergi adaleti açısından ücretlerin seviyesinin de önem taşıdığıdır. Yaşamını sürdürecekt düzeyde emek geliri elde ettiğı tartışmalı olanlar ile yüksek düzeyde gelir elde edenler aynı ölçüde vergilendirilemez. Ancak ülkemizde bazen tam tersine düşük gelirliler yüksek gelirlilere göre daha ağır vergilendirilebilmektedir. Konunun bu yönü ücret gelirlerinin artan oranlılık açısından değerlendirilmesi çerçevesinde açıklanacaktır.

### **B) Vergi Konusu Olarak Ücretlerin Değerlendirilmesi**

Vergi adaletinin sağlanması açısından vergi konusunun tesbitinde, belirlenecek konunun vergi ödeme gücünün göstergesi olabilmesi dikkate alınmalıdır. Vergi ödeme gücüne gösterge sayılabilecek mali ve ekonomik kaynakların vergi konusu olarak tesbit edilmesi açısından daha önce ifade edildiğı üzere gelir, servet, harcama, lüks harcama ve tüketim potansiyeli esas alınmaktadır.

Ücretler de gelir unsurları içerisinde yer almaktadır. Bu çerçevede bir gelir türü olarak ücret gelirlerinin vergi konusu olması doğal karşılanır. Vergi konusu olarak emek gelirlerinin ele alınmasında yatay adalet belirleyici olarak alınırsa emek gelirlerinin diğer gelir unsurları gibi vergilendirilmesi savunulur. Buna göre emek gelirleri daha ağır veya daha hafif vergilendirilemez. Vergi konusu olarak emek gelirlerinin ele alınmasında ayırma kuramı belirleyici olarak alınırsa emek gelirleri "elde edilmelerindeki zorluktan" dolayı veya "devletin gelir dağılımındaki eşitsizlikleri giderme görevinin" bir sonucu olarak hafif vergilendirilmelidir.

Ancak tüm bunlardan önce herhangi bir gelirin vergi konusu olabilmesinin ön koşulu gözden uzak tutulmamalıdır. Bu koşul, söz konusu gelirin vergi ödeme gücünün göstergesi olmasıdır. Daha açık bir ifadeyle ancak vergi ödeme gücünün göstergesi olan bir gelir verginin konusu olabilir. Eğer bir gelir, vergi ödeme gücüne gösterge sayılamıyorsa vergi konusu olarak belirlenemez. Söz konusu gelir,

vergi konusu olarak belirlenirse vergi adaletsizliğinin bir örneğinin verilmesi kaçınılmaz olacaktır.

Vergi ödeme gücü, mükellefin kendisini ve ailesini geçindirebilecek gelirinden fazla geliri olması durumunda söz konusudur. Geliri ancak yaşamını sürdürecektir düzeyde olanların gerçek bir ödeme gücü yoktur (Dikmen 1969:273; Erginay 1990:51,52). Buna göre ücretlerin vergi konusu olarak alınmasında vergi adaleti bakımından uyulması gereken bir esas ortaya çıkmaktadır.

Söz konusu esasa göre, diğer gelir unsurlarını elde edenlerde olduğu gibi ücret geliri elde edenlerin, kendisinin ve ailesinin yaşamını sürdürecektir düzeydeki gelirleri vergi ödeme gücünün göstergesi değildir. Bu düzeyde gelir elde edenlerin gelirleri vergi adaleti bakımından vergi konusu olarak tesbit edilemez.

Ülkemizde ücretlerin vergilendirilmesi, tarihi gelişimiyle birlikte bu çerçevede değerlendirildiğinde, ücret gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik uygulamaların vergi adaletini ihlal ettiği görülecektir. Kişinin sadece kendi yaşamını sürdürebilmesi için yetecek ücret olarak resmen tesbit edilen asgari ücretin vergi konusu olması vergi adaleti yönünden açıklanamamaktadır. Halbuki vergi adaleti açısından kişinin, değil kendisini geçindirebilecek gelirini vergilendirmek, ailesini de geçindirebilecek gelirini vergilendirmek doğru değildir.

Vergi adaletinin sağlanması bakımından, kişinin ve ailesinin geçimini temin edecek düzeydeki, bütün gelir unsurları vergi konusu olarak belirlenmemeli, veya bu düzeydeki vergi konuları vergiden istisna edilmelidir. Bu çerçevede ülkemizde söz konusu olan asgari ücret tutarının tamamının vergi dışı kalması gerektiği gibi bunun üzerinde en azından aynı tutarın da aile bakımından vergi dışı bırakılması gerekecektir.

Ücret gelirlerinin vergi konusu olarak belirlenmesinde bir takım farklı uygulamalar söz konusudur. Bu uygulamalar, ücretlerin vergilendirilmesinde artan oranlılık açısından önem taşımaktadır. Ülkemizde, ücretlerin gelir vergisine tabi olması konusu

incelendiğinde ücreti oluşturan ödemelerin tamamının, ücret kavramı içinde yer alarak vergilendirilmediği görülecektir

Ücreti oluşturan çeşitli ödemeler, Gelir Vergisi Kanunu'na göre genel olarak gelir vergisine tabi olmakla birlikte çeşitli kanunlarla bir kısmı gelir vergisi dışı bırakılmıştır. Herhangi bir emek sahibinin, ücretini oluşturan çeşitli adlardaki ödemelerin ne kadarının gelir vergisine tabi olduğu, ücret üzerindeki vergi yükünün düzeyini tesbit etme açısından önem taşımaktadır. Gelir vergisine tabi olmayan ödemelerin yoğunlukla, hangi düzeydeki ücretler içinde yer aldığı da, vergi adaletinin önemli araçlarından sayılan artan oranlılık açısından önemlidir.

Şüphesiz ücret unsurları üzerindeki tek vergi, gelir vergisi değildir. Bununla birlikte ücret üzerinde gelir vergisinin yükü önemli bir ağırlığa sahiptir. Ücreti oluşturan ödemelerin gelir vergisine tabi olması, devlet memurları ve işçiler yönünden farklılık göstermektedir. Farklılık devlet memurlarına yapılan ödemeler ile işçilere yapılan ödemelerin değişik olmasından kaynaklandığı gibi aynı olsalar bile gelir vergisine tabi olma yönünden farklı düzenlemeler söz konusu olabilmektedir. Devlet memurlarının gelir vergisine tabi olmayan ödemeleri brüt maaş içerisinde önemli seviyelere çıkarken işçi ücretleri için bu durum fazla bir önem taşımamaktadır(5). Memur maaşları ile işçi ücretleri arasındaki söz konusu farklılığı vergi adaleti açısından açıklamak olanaksızdır.

Devlet memurlarının ücretini oluşturan ödemeleri, gelir vergisine tabi olup olmama açısından değerlendirdiğimizde, belirgin bir kısmının vergi dışı olduğu görülmektedir. Ancak burada konumuz açısından önem taşıyan vergi dışı kalan ödemelerin hangi seviyedeki ücretliler için söz konusu olduğudur.

Devlet memurları için gelir vergisine tabi olmayan ödemeler(6); Aile yardımı (657 s. K. md. 203 ), çocuk yardımı (657 s. K. md. 203,193 s. K. md. 25 / 4),doğum yardımı (657 s. K. md. 207 / 4), ölüm yardımı (657 s. K. md. 208 / 3, 193 s. K. md. 25 /1), giyecek yardımı (Demirbaş olarak ve ayın şeklinde verilirse, 193 s.K. md. 27/2), yiyecek yardımı (193 s. K.23/8 iş yerinde yemek yemek suretiyle), yakacak yardımı (193

s. K.md. 24/4; devlet memurlarına yakacak yardımı uygulaması, 276 / 32 KHK ,le yürürlükten kaldırılmıştır).

Buraya kadar sayılan yardımlar maaş içinde önemli bir yer tutmamaktadır. Düşük düzeyde ücret geliri elde edenler içinsadece bu ödemeler söz konusudur.

Makam tazminatı (265 s.KHK md.1), lojman tazminatı(133 s. KHK md.11), yüksek hakimlik tazminatı (270.s. KHK. md. 1), MİT personeline verilen tazminat (2425 s. K.), askeri personele verilen tazminat (2301 s. K.md. 13), yargı ödeneği (3418 s. K. md. 28), mahrumiyet yeri ödeneği (657 s.K.md.108;2.12.1993 tarih ve 3920/2 s.lı kanun md. 2 ile 15.1.1994 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.), üniversite ödenekleri (193 s.lı kanun geçici 30 md./b), üniversiteleri geliştirme güçlüğü ödeneği (418 s. KHK. md. 30), üniversite net fark tazminatı (2809 s.K g.md.3), özel hizmet tazminatları, eğitim öğretim tazminatı, din hizmetleri tazminatı, mülkî idare Amirliği özel hizmet tazminatı, denetim tazminatı, adalet hizmetleri tazminatı (657 s./DMK md. 213'ten sonra gelen ek madde), devlet memurları için gelir vergisine tabi olmayan ödemelerdir.

Artan oranlılık açısından devlet memurlarının maaşları içinde vergiden istisna edilen ücret ödeneklerinin payından çok, bunların hangi düzey ücretler için söz konusu olduğu önemlidir. Yukarıda belirtilenlerden ilk yedisi aile, doğum, ölüm, yiyecek, giyecek, vb. yardımları, bir tarafa bırakıldığında -ki bunların ücret içindeki payları da oldukça düşüktür- daha çok vergi dışı bırakılan ödemelerin yüksek düzeyde ücretliler için söz konusu olduğu görülecektir.

Tüm personel için söz konusu olmakla birlikte, genel olarak yüksek ücretlilerin yararlanabileceği yabancı dil tazminatları da gelir vergisi dışıdır. Düşük ücret elde edenler, oldukça yüksek tutarlarda olan kurs ücretine katlanarak yabancı dil öğrenemeyeceğinden söz konusu tazminatlar da genelde yüksek ücretliler için geçerli olmaktadır. Nisan 1994 itibarıyla A sınıfı için 825 bin TL, B sınıfı için 550 bin TL, ve C sınıfı için 275 bin TL olan yabancı dil tazminatları yoluyla, söz konusu

düzeylerden tazminat alanların ücretleri asgari ücretin % 33'ü ile % 11'i arasında gelir vergisi dışı bırakılmış olmaktadır.

Gelir vergisine tabi olmayan ödemelerden biri olan kira tazminatı da, yine gelir düzeyi yüksek olanlardan düşük olanlara doğru azalan tutarlarda (600 000 ile 100 000 TL. arasında) değişmektedir. Bu yolla da ücretten, asgari ücretin % 2,4'ü ile % 0,4'ü arasındaki kısmı vergi dışı bırakılmış olmaktadır.

Devlet memurları maaşlarının, gelir vergisine tabi olma oranını belirleme açısından yapılacak araştırmalar önemli zorluklar içermektedir. Söz konusu zorlukların temelinde, maaş yapısının oldukça karmaşık olması yatmaktadır. Ancak, yukarıda belirtilen görüşün pratikteki durum ile sınanması açısından bir araştırma yapılmıştır. Aşağıda, belirtilen araştırmanın sonuçları verilecektir. Ancak söz konusu sonuçlara geçmeden önce genel bir değerlendirmeye esas olabilecek bazı verilere de değinilecektir.

Akademik personelin aylık brüt maaşı içerisindeki ödeme unsurlarından gelir vergisine tabi olanlar, aylık maaş, taban aylık, ek gösterge aylığı, kıdem aylığı ve idari görev aylığıdır. Bunların dışındaki, özel hizmet tazminatı, üniversite ödeneği, kuruluş ve gelişme güçlüğü, yabancı dil tazminatı, kira yardımı gibi ödemeler gelir vergisine tabi değildir.

Yukarıda belirtilen gelir vergisine tabi olan ve olmayan ödemelerin tutarlarına kısaca gözetildiğinde şöyle bir durumla karşılaşılacaktır. Üniversite ödeneği, 1994 Nisan itibarıyla 3.740 bin ile 8.415 bin TL. arasında değişmektedir. Bu tutarlardan birincisi, göreve yeni başlayan araştırma görevlisi için sonuncusu da bir profesör için söz konusudur. Görüldüğü gibi sadece üniversite ödeneği yoluyla, akademik personele asgari ücretin 1.49 ile 3.36 katı kadar indirim tanınmaktadır. Üstelik burada da düşük ücret geliri elde eden akademik personele daha az, yüksek gelir elde eden akademik personele daha fazla indirim tanınmaktadır. Üniversite ödeneğinin vergi dışı bırakılması, vergi adaletine uymayan bir duruma yolaçtığı gibi uygulama şekli de vergi adaletine terstir. Söz konusu ödenek yoluyla akademik personel içinde

en yüksek ücreti alan profesörlere daha fazla miktarda indirim tanınmış olmaktadır. Burada belirtilmek istenen profesörlere yüksek ücret verilmesi değil elde edilen ücretin ücret yükseldikçe daha büyük kısmının vergiye tabi olmamasıdır. Elbette en yüksek akademik seviyedekilere yeterli ücret verilmelidir. Ancak bu ücretin büyük kısmı vergi dışı bırakılmadan ücretin net olarak yeterli düzeye çıkarılmasıyla sağlanabilir.

Aynı şekilde diğer kamu personeli için, özellikle yüksek gelir elde edenlere yönelik olarak büyük miktarlara ulaşan vergi dışı bırakılmış ödeme, özel hizmet tazminatlarıdır. Özel hizmet tazminatları, değişik hizmetlerdeki kadro, ünvan ve derecelerine göre değişmektedir. Nisan-Temmuz 1994 için özel hizmet tazminatı olarak devlet memurlarına yapılan ödemeler, 11.687.500 TL'ye kadar çıkabilmektedir (93 / 5152 sayılı Bakanlar kurulu kararı). Böylece "özel" indirim yoluyla vergi dışı kalan ücret miktarı asgari ücretin 4.6 katına kadar çıkabilmektedir .

Akademik personel için, vergiye tabi olmayan ödemelerden biri de üniversite gelişme güclüğü ödeneğidir. Bu ödenek aynı tarihler için 592.000 TL ile 1.757.000 TL arasında değişmektedir. Bu yolla akademik personele asgari ücretin % 73'ü ile % 71 i kadar indirim tanınmış olmaktadır. Aile yardımı yoluyla ise, asgari ücretin % 13 lük kısmı kadar ücret vergi dışı bırakılmış olmaktadır.

Belirtilen ödeneklerin tutarları, söz konusu personelin derecesi ve statüsüne göre artmakta veya azalmaktadır. Buna göre KTÜ'deki bir fakülte için 15 Mayıs 1994 tarihi itibarıyla yaptığımız incelemeye göre aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır (hesaplama ders ücretleri hariç tutulmuştur).

i) Elde edilen ücret geliri artarken, gelir vergisine tabi olmayan ödemelerin miktarı da artmaktadır. Ücretliler için 1994 yılında uygulanmak üzere özel indirim miktarı 600 bin TL'dir. Her ücretli için aynı tutarda uygulanır. Ayrıca sosyal güvenlik ödemeleri ve tasarrufu teşvik kesintisi de gelir vergisi matrahına dahil değildir. Ancak belirtilen araştırmanın gösterdiği sonuçlara göre ücret gelirleri arttıkça, gelir

vergisine tabi olmayan ödemeler artmakta yani bir çeşit artan miktarlı özel indirim uygulaması söz konusu olmaktadır.

Söz konusu araştırmada alınan en yüksek maaş olan brüt 30.367.000 TL'nin 18.854.000 TL'lik kısmı vergiye tabi değildir. Araştırmada diğer üniversite personeli içinde incelenen ve brüt 6.055.000 TL alan bir memurun maaşının 2.006.000 TL'lik kısmı gelir vergisine tabi olmayan ödemelerdendir. Görüldüğü gibi araştırma kapsamında en yüksek maaşı alan kamu çalışanının brüt ücreti içerisinde, gelir vergisine tabi olmayan ödemeler % 72.2'lik bir kısım oluşturmakta, en düşük maaşı alan kişi için aynı oran % 33.4 olarak gerçekleşmektedir. (Bu hesaplamalara sosyal güvenlik ödemeleri, tasarrufu teşvik kesintisi ve özel indirim de dahil edilmiştir.)

ii) Elde edilen ücret geliri arttıkça gelir vergisi yükü azalmaktadır. Brüt maaşı 30 milyon olan memurun gelir vergisi yükü % 6 iken, brüt maaşı 6 milyon olan devlet memurunun gelir vergisi yükü % 8.5'tir.

iii) Genel olarak ücretlilere, aylık olarak asgari ücretin % 24'ünü karşılayan 600 bin TL. özel indirim tanınmışken devlet memurlarına diğer indirimlere ek olarak gelir vergisine tabi olmayan ücret ödemeleri yoluyla tanınan indirim çok yüksek boyutlara çıkmaktadır. Söz konusu araştırma sonuçlarına göre brüt ücretin vergi dışı kalan kısmı, asgari ücretin 8.7 katına kadar çıkabilmektedir. Asgari ücretin vergi dışı bırakılmasının getireceği çok büyük yüklerden bahsedildiği bir dönemde bu durum oldukça dikkat çekicidir.

Vergi adaleti açısından düşük gelir elde edenlerin daha az, yüksek düzeyde gelir elde edenlerin daha çok vergilendirilmesi savunulduğu halde bu durum tersine bir artan oranlılığa yol açacak ve yüksek düzeyde gelir elde eden ücretliler daha düşük oranda vergilendirilmiş olacaktır. Vergi adaleti bakımından önem taşıdığı ifade edilen artan oranlılık belirtilen durumda vergi adaletsizliğinin aracı haline gelmektedir. Kamu çalışanlarının gerçekte vergilendirilmediğine ilişkin görüş tamamen doğru sayılsa bile kağıt üzerinde de olsa vergi adaletsizliği yapmaya kabuledilebilir bir gerekçe sayılamaz. Bu durum dikkate alındığında ücretlerin vergilendirilmesinde ilk bölümde ortaya

koyulan vergi adaletini gerçekleştirme tekniklerinden artan oranlılığın tersine uygulanmasından vazgeçilmelidir. Bu bakımdan kamu çalışanlarının fiktif gibi görünen vergilendirilmesinin, kağıt üzerinde de vergi adaletsizliğine gerekçe gösterilemeyecek bir biçimde düzenlenmesi yararlı olacaktır.

Vergi adaleti açısından kabul edilemez nitelikteki bu durum, işin niteliği bakımından bir kısım istihdam edilenlere net olarak fazla ücret verme amacına dayalı olabilir. Söz konusu amacı gerçekleştirmek için bu tür bir yol izlenmesi, diğer mükelleflerin özellikle düşük düzeyde ücret gelirene sahip olanların vergi adaletine ilişkin düşüncelerini olumsuz yönde etkiler. Toplumda vergi adaletinin gerçekleşmediğine ilişkin kanıların yaygınlaşması vergi ahlakı ve vergi zihniyetinin gelişmesine engel olur. Benzer şekilde karşılıklı etkileşimler, daha fazla vergi adaletsizliklerinin uygulamaya konmasında, mevcut adaletsizliklerin ortadan kaldırılmamasında etkili olacaktır.

Şüphesiz bazı hizmetleri görenlerin, sundukları emeğin niteliği gereği fazla ücret almaları doğru bir uygulamadır. Bu hizmetleri görenlere emeklerinin karşılığı ödeme yapılmaması, nitelikli hizmet erbabının kaybedilmesi sonucunu doğurabilir. Fakat söz konusu hizmet erbabına yüksek ücret verilmesi, vergi adaletsizliğine yolaçmadan da mümkün olabilir. Bunun için net ücretin belirlenmesinde bilgi, liyakat, verimlilik ve kıdemin esas alınması yeterli olacaktır. Nitelikli hizmet erbabına hakettiği ücreti verdikten sonra ayrıca katkı sağlamaya ve bunun için vergi adaletsizliği yoluna başvurmaya gerek kalmayacaktır.

### **C)İstisna ve Muafiyetlerin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi**

Ücretlerin vergilendirilmesinde istisna ve muafiyetlerin getirilmesinin çeşitli sebepleri bulunmaktadır. Bir kısım istisna ve muafiyetler, vergi adaletini sağlamak için, bir kısmı bazı faaliyetleri teşvik için, bir kısmı vergilemenin idari güçlüklerinden sakınmak için,

bir kısmı da baskı gruplarının isteklerini yerine getirmek için konulmaktadır.

İstisna ve muafiyetlerin bolluğu gelir grupları arası vergi eşitliğini bozduğu gibi vergi gelirlerinde azalışa da yol açmaktadır. Vergi sisteminde karmaşıklığa ve uygulama güçlüklerine de yol açabilen bol sayıdaki istisna ve muafiyetlerin vergi adaletinin gerektirdiği durumlara indirgenmesi yararlı olacaktır (Bulutoğlu 1978:144).

Belirtilmesi gereken bir diğer husus da, istisnalar içinde yer alan bazı ödemelerdir. İkinci bölümde istisnalar açıklanırken belirtildiği gibi bu ödemeler aslında vergiye tabi değildir. Bunların istisna olarak sayılması ancak, vergiye tabi olmaları ile ilgili olabilecek kuşku ve tartışmaları gidermek bakımından anlamlı olabilir. Konunun bu yönü daha önce açıklandığından burada sadece, söz konusu istisnaların vergi adaletine uygun olup olmadığı belirtilmekle yetinilecektir.

Burada, Gelir Vergisi Kanunu'nun ücretlerle ilgili istisnalarını içeren 23-29. maddeleri (bu maddeler müteferrik istisnalar ana başlığı altında ve "ücretlerde, gider karşılıklarında tazminat ve yardımlarda, vatani hizmet yardımlarında, techizat tayin bedellerinde, tahsil ve tatbikat ödemelerinde, teşvik ikramiye ve mükafatlarında," alt başlıkları altında belirtilmiş olmakla beraber söz konusu istisnalar genel olarak ücretlerle ilgilidir.) ile 15., 16. ve 17. maddelerinde sayılan tüm istisna ve muafiyetler belirtilmeyecek fakat vergi adaleti bakımından yürürlükte kalması veya yürürlükten kalkması faydalı olanlar belirtilecektir.

Ücretlerin, kişilerin kendilerinin ve ailelerinin yaşamlarını sürdürecektir kısmının vergiden istisna edilmesi gerekir. Ülkemizde ise ancak bazı ücretler için istisna ve bazı ücretliler için muafiyet söz konusudur. Gelir Vergisi Kanunu'nda 11 madde ile düzenlenen (GVK.15,16,17,23-30) istisna ve muafiyetlerin sayısı 40'tan fazladır.

da olsa hiçbir şekilde gelir vergisine tabi olmaması vergi adaletine aykırıdır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin 14. ve 15. bendlerinde belirtilen döviz üzerinden ödenen ücretlere ilişkin istisnalar da vergi adaleti bakımından olumsuz sayılabilecek niteliktedirler.

## **2. Vergi Adaletini Sağlayıcı Nitelikteki İstisna ve Muafiyetler**

İstisnanın kapsamına aldığı ve almadığı ücretler arasında bir fark ortaya çıkarması, özellikle aynı durumda bulunanlara farklı vergi uygulaması sonucunu doğuracağından vergi adaletine aykırıdır. Vergi adaleti, geliri elde eden kişi ile elde edilen gelirin kaynağının dikkate alınmasını ve bir takım kişi ve/veya vergi konularının vergi dışı bırakılmasını gerektirir (Fidancı 1988a:28). Çalışanın kendisini ve ailesini geçindirecek gelirin vergi dışı bırakılması buna bir örnektir.

Ülkemizde yukarıda sözedilen en az geçim indiriminin olmaması sebebiyle bu içerikte sayılabilecek istisna ve muafiyetler kısmen de olsa adalete uygun görülebilir. Ancak istisna kapsamına alınması gerekenlerin bir kısmını istisna etmemek de vergi adaletine aykırıdır.

Gelir vergisinden muaf veya götürü gider usulünde vergiye tabi çiftçilerin ziraat işlerinde bilfiil çalışan işçilerin ücretleri GVK'nın 23/2 maddesiyle gelir vergisinden istisna edilmiştir. İdari güçlüklerle izah edilebilecek olan bu istisna, aynı zamanda bu işçilerin nakdi gelirlerinin düşüklüğü ve ücrette mal olarak sağlanan kısmın daha önemli oluşu dikkate alındığında adalete uygun görülebilir (Bulutoğlu 1978:147).

Toprak altı maden işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yeraltında çalıştıkları zamanlara ait ücretlerin gelir vergisinden istisna tutulması, ücretlerinin seviyesiyle ilgili olarak adalete uygun veya aykırı olarak nitelendirilebilir. Bu istisna söz konusu kişilerin kendilerini ve ailelerini geçindirebilecek düzeyden fazla ücret elde etmeleri halinde

## 1. Vergi Adaletini Bozucu Nitelikteki İstisna ve Muafiyetler

Genel olarak istisna ve muafiyet uygulaması vergi adaletine aykırıdır(Saygılıoğlu 1991:88). Özellikle teşvik gayesiyle konulan istisna ve muafiyetler ise vergi adaletine tamamen aykırı uygulamalardır. Bunlar, aynı zamanda vergi gelirlerini azaltıcı etki yaparak söz konusu yükün başkalarına yüklenmesi sonucunu doğurmakla adaletsizliğe sebep olmaktadır. Ancak en az gaçım indirimi gibi bazı istisna ve muafiyetler de vergi adaletini sağlamanın bir aracıdır. Bu konudaki tartışmaların temelinde vergi adaleti yaklaşımlarındaki farklılıklar yatmaktadır.

Gelişmekte olan ülkeler bakımından, ekonomik kalkınmaya yönelik istisna ve muafiyetlerin vergi adaletine ters olmakla birlikte uygulanmaları bir ölçüde savunulabilir. Fakat ekonomik kalkınma ile ilgisi olmayan vergi adaletini olumsuz yönde etkileyici bir takım istisnaları izah etmek zordur. Vergi adaletini sağlama dışında çeşitli nedenlerle vergi adaleti ilkesine sınırlama getirilebileceği belirtilmektedir. Bunlar ekonomik, sosyal, kültürel ve sağlık politikalarıyla vergi tekniğine ilişkin kolaylaştırıcı nedenlerdir (Öncel, Kumrulu, Çağan 1992:42) Bu nedenlere dayalı olarak yapılan sınırlamaların en aza indirilmesi gerekmektedir.

GVK'nun 29. maddesinde getirilen istisnalardan, spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler ile spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretlere ilişkin istisnalar vergi adaletini gerçekleştirmek gayesine ilişkin değildir.

Köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/1 maddesiyle istisna tutulmuştur. Bu istisnada asıl amacın el halıcılığını özendirme olduğu anlaşılmaktadır (Tuncer 1984:126). Söz konusu köy ve beldelerde aynı ücreti alan başka bir ücretli gelir vergisi matrahı üzerinden % 25 vergi ödediği halde, bir kısım ücretlilerin el ile dokunan halı ve kilimciliği özendirme amacıyla

vergi adaletine aykırı, az ücret elde etmeleri halinde de vergi adaletine uygun görülebilecektir (Akdoğan 1980:99). Yüksek işsizliğin olduğu bir ülkede çalışma şartlarının güçlüğünün ücretlere yansıtılabileceği varsayımıyla bu tür ağır işlerden vergi alınmamasını hakkaniyete uygun görenler bulunmaktadır (Bulutoğlu 1978:145).

Hizmetçilerin ücretleri GVK md. 23/6 ile vergiden istisna edilmiştir. İdari sebeplere bağlı olabilecek olan bu istisnanın vergi adaletine uygun olduğunu belirtenler bulunmaktadır (Bulutoğlu 1978:146). En az geçim düzeyi ve altında ücret aldıkları varsayımıyla bu görüşe katılmak mümkündür.

Hizmet erbabına işyerinde veya müstemilatında yemek vermek suretiyle sağlanan menfaatler, (GVK 23/8) hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri, adalete uygun olarak nitelendirilebilecek istisnalardır. Bunlar işin yapılmasıyla ilgili giderler olduklarından gelirin safılığı ilkesine göre zaten vergi matrahından indirilmeleri gerekirdi.

Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz bulunan emekli sandıkları ve yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli maluliyet dul ve yetim aylıklarının vergi dışı bırakılması da vergi adaletine uygundur. Çünkü bunların elde ettikleri gelir zaten genel olarak düşüktür ve vergi ödeme güçleri yoktur.

2089 sayılı Çırak Kalfa ve Ustalık Kanunu hükümlerine tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretlerinin de vergiden istisna edilmesi vergi adaletine uygundur. Vergi adaleti bakımından bu hüküm tüm ücretlilerin asgari ücreti aşmayan ücretleri için geçerli olacak şekilde genişletilmelidir.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergilendirmede gelirin safi tutarı dikkate alınır. Giderler vergi matrahından indirilir. Ücret gelirlerinde ise durum böyle değildir. Ücretliye yapılan birtakım ödemeler işin görülmesinin gerektirdiği giderlerin karşılığıdır. Vergilendirmede matrahın tesbitinde, gelirin safi olması esasına göre bu ödemelerin vergi

dışı olması gerekir. Oysa diğer gelirlerdeki durumun aksine, ücretlerde gelirin elde edilmesi için söz konusu olan giderler vergi matrahından indirilmemektedir. İstisna ve muafiyetler yoluyla bir takım gider karşılıklarının vergi dışı bırakılması yoluna gidilmektedir. Böylece ücretler aleyhine bir farklı vergilendirme belli ölçüde giderilmiş olacaktır.

Vergi adaleti bakımından belirtilen öneriler çerçevesinde daha geniş olarak belirtileceği üzere, ücretten bir takım giderlerin indirilmesi gerekmektedir. Bu bakımdan gider karşılıklarındaki istisnalar daha genişletilerek korunmalıdır. Kısaca belirtmek gerekirse gider karşılıklarındaki istisnalar, ücretlerde gelirin safi olarak tesbitine yaklaşmak bakımından yararlıdır.

Gider karşılığı ödemeler çerçevesindeki istisnalar, GVK'nun 24,27 ve 28. maddelerinde belirtilmiştir. Bunlar, harcırah ve yolluk ödemeleri, yakacak yardımı ve zaruri gider karşılıkları, verilen yemek ve giyim eşyası tahsilde bulunanların giyim giderleri, resmi ve özel müesseseler hesabına yurt içinde ve yurt dışında bulunan memurlara ve öğrencilere verilen tahsil giderleridir.

#### **D) Ücretlere Uygulanan Vergi Tarifesinin Değerlendirilmesi**

Vergi tarifesinin yapısı, bir vergi sisteminin adalet açısından değerlendirilmesinde önem taşımaktadır (Eyüpgiller 1993:73). Dilimlerin tesbiti, oranlar ve özellikle ilk dilime uygulanan oranın belirlenmesi vergi adaleti açısından oldukça önemlidir. 1950 sonrası Türk Vergi Sistemi bu bakımdan incelendiğinde, uygulamalardaki gelişmelerin geriye gittiği izlenimi edinilebilmektedir.

1950'de getirilen ilk tarife yapısında ilk dilime uygulanan oran % 15'tir. Bu tarife yapısındaki ilk oran, günümüzdeki ilk orana göre, vergi adaletine daha uygun olarak nitelendirilebilir. 1963 - 1980 arası ilk dilime uygulanan oran % 10'a indirilmiştir. İlk orandaki bu indirim, vergi adaletinin gerçekleşmesi açısından olumlu bulunmaktadır.

Ancak bu tarife yapısının uzun süre özellikle dilimlerinin değiştirilmeden yürürlükte kalması önemli adaletsizliklere yol açmıştır(7). Bu durum gelir vergisinin hazine için verimsiz,mükellef için adaletsiz,vergi yükü dağılımında ücretliler aleyhine taraf tutan bir şekle girmesi sonucunu doğurmuştur(Nadaroğlu 1981:145). Hatta 1963 -1980 arası gelir vergisi tarife yapısının fiyat değişmelerine duyarsız bırakılması ve bunun sonucunda ortaya çıkan dengesizlik ilk dilimi % 40 olan 1980 sonrası tarife yapısını bir takım bilim adamlarının olumlu bulmasında etkili olmuştur.

1981'de ilk dilime uygulanan oranın % 40'a çıkması vergi sisteminin vergi adaleti açısından olumsuz bir yönüdür. Böylece gelir vergisi tarifesi düz veya sabit oranlı bir yapıya dönüşmüştür (Oyan 1989a:60). 1980 yılında gelir vergisi mükelleflerinin % 99.5'inin 1milyonun altında gelir elde etmeleri bu görüşü destekler mahiyettedir (Oyan 1989a:61). 1980 öncesi uygulanan oran yapısı bu bakımdan çok daha anlamlıdır. 1963 ile 1981 arası gelir vergisi tarife yapısında enflasyona rağmen bir düzenleme yapılmaması, ilk dilimlerin anlamını yitirmesine sebep olmuştur.

1980-1985 arası ilk dilime uygulanan oran giderek düşürülmüş ve 1985 te % 25 te kalmıştır. 1985'ten günümüze kadar ilk dilime uygulanan % 25'lik oranda bir değişiklik olmamıştır. Oysa ilk dilime uygulanan bu oran çok yüksektir. Bu oran, hiçbir gelişmiş ülke vergi sisteminde, bu kadar yüksek değildir. Bu nedenle, ilk dilime uygulanan oranı % 10 ve gelir dilimi sayısı fazla olan 1963 yılı vergi tarifelerini günümüze kadar uygulanan tarifeler içinde "en adil ve en gelişmiş" tarife olarak gösterenler bulunmaktadır (Oyan 1989a:153 ).

Büyük bir bölümü genellikle ilk dilime, buna karşılık küçük bir kısmının ikinci dilime girdiklerini dikkate aldığımızda, 1950 yılından günümüze kadarki seyir içerisinde ücretlilerin, gelir vergisi yükünün giderek arttığı söylenebilir. Diğer taraftan 1963 tarifesinde 1980'e kadar hiçbir ayarlama olmadığından, düşük gelirliilerin girdikleri vergi dilimleri giderek yükselmiş ve bu durum büyük adaletsizliklere yol açmıştır.

Ücret geliri elde edenler diğer gelir unsurlarıyla aynı tarife üzerinden vergilendirilmektedir. Vergi tarifesinin yapısı incelendiğinde, genel olarak düşük gelir düzeyinde sayılabilecek ücretliler için söz konusu olan ilk olumsuzluk ilk gelir dilimine uygulanacak oranın yüksek olmasıdır.

Gelişmiş ülkelerde, en az geçim indirimi veya özel indirim tutarları oldukça yüksek olduğu halde genel olarak ilk gelir dilimine uygulanan vergi oranı, ülkemizdeki orandan daha düşüktür. Ülkemizde en az geçim indirimi uygulaması yürürlükte olmadığı ve özel indirim tutarları da oldukça düşük olduğu halde ilk gelir dilimine uygulanan oranın % 25 olmasını vergi adaletini önemseyen hiçbir bakış açısı içinde izah etmek mümkün değildir.

Gelir vergisinin tarife yapısına ilişkin belirtilebilecek diğer bir özellik, ilk gelir diliminin genişliğidir. Yukarıda belirtildiği üzere en az geçim indirimi ve özel indirim bakımından olumsuzlukları olan bir ülkede ilk gelir diliminin önemli ölçüde geniş tutulması vergi adaleti bakımından önem taşır.

İlk dilim, en az geçim düzeyinin üzerindeki dilimi ifade eder. Oysa ülkemizde, yıllık 75 milyon (aylık 6.250000) olarak belirlenen ilk dilim söz konusu düzeyi karşılamaktan hayli uzaktır. 1994 yılı için tesbit edilen bu gelir dilimi yapısına göre belki de kendisini insanlık onuruna yaraşır bir şekilde geçindirebileceği tartışılacak düzeyde gelir elde edenler de (ikinci dilimin oranından) % 30 düzeyinden vergilendirilmiş olacaktır.

Tarife bakımından ayırma kuramını gerçekleştirme çerçevesinde farklı bir uygulama söz konusu değildir. Ücret ve diğer gelir unsurlarının aynı tarifeye tabi tutulması, sadece statik olarak ayırma kuramının uygulanmasının sakıncalarını ortaya çıkarmamakta, dinamik süreç içerisinde vergi yükünün ücretliler üzerinde yoğunlaşmasına sebep olmaktadır (Önder 1985:144).

Vergilemede adaleti sağlama bakımından, vergi adaletini gerçekleştirdikleri veya daha yakın oldukları varsayımıyla gelişmiş

ülke tarife yapılarının özellikle ilk dilimlerine uygulanan oranların gözden geçirilmesi yararlı olacaktır.

Gelişmiş ülkelerde tarife yapıları genel olarak en az geçim düzeyinin üzerinden başlamaktadır. Bazılarında ise en az geçim düzeyi belirtilecek şekilde ilk oran sıfır olarak belirlenmiştir. ABD'de en az geçim indiriminden sonra vergi tarife yapısı evli ve bekarlara göre ayrı olarak belirlenmiştir. Vergi dilimleri enflasyona endekslidir. ABD'de ilk dilime uygulanan oran % 15'tir. İlk dilim evliler için daha geniş tutulmuştur. Vergi tarifesinde üç dilim vardır (Rosen 1992:394).

Kanada'da, herkes için geçerli olan en az geçim indiriminden sonra 1991 yılı için vergi tarife yapısına göre, ilk dilime uygulanan oran % 17'dir (OECD 1992:126). Almanya'da 5616 DM ye kadar sıfır oranı uygulanırken, 5616 dan yukarıdaki ilk dilim için vergi oranı % 19'dur (OECD 1992:146). İrlanda'da bekar her mükellef için söz konusu olan yılda 2100 İr sterlini indirimden sonra, vergi tarife yapısı bekar ve evliye göre ayrı dilimler içinde belirlenmiştir. 1991 yılı için ilk dilime uygulanan oran % 29'dur.

Tablo :35 OECD Ülkelerinde Gelir Vergisinin İlk Dilimi ve Oranı

|             | İlk dilim |         | Oran |
|-------------|-----------|---------|------|
|             | Bekarlar  | Evliler |      |
| ABD         | 0-20350   | 0-34000 | % 15 |
| İrlanda     | 0-6900    | 0-13400 | % 29 |
| İngiltere   | 0-        | 23700   | % 25 |
| Belçika     | 0-        | 245000  | % 25 |
| Kanada      | 0-        | 28784   | % 17 |
| İtalya      | 0-        | 6800000 | % 10 |
| Avusturya   | 0-        | 50000   | % 10 |
| Japonya     | 0-        | 3000000 | % 10 |
| Fransa      | 0-        | 18690   | % 0  |
| Avusturalya | 0-        | 5400    | % 0  |
| Almanya     | 0-        | 5616    | % 0  |

Kaynak: OECD, The Tax/ Benefit Position of Production Workers, Paris, 1992

İtalya ve Japonya'da 1991 yılı için indirimlerden sonra ilk dilime uygulanan oran % 10'dur. Avustralya'da 1991-1992 gelir yılı için vergi tarife yapısına göre, indirimlerden sonra ilk dilimin vergi oranı % sıfırdır. İngiltere'de, 1991 için her birey için geçerli olan en az

geçim indiriminden sonra ilk dilime uygulanan vergi oranı % 25'tir. Tablo 35'te de görüldüğü gibi Ülkemizde uygulanan tarifedeki ilk oran OECD geneline göre oldukça yüksektir.

### E) Ücretlerde "Verginin Ödenmesi"nin Değerlendirilmesi

Ücretler genel olarak kaynakta kesme yöntemiyle vergilendirilmektedir. Ülkemizde ücretlilerin tam sayısı hakkında kesin bilgilere ulaşmak oldukça güç olmakla birlikte 1993 yılı Hanehalkı İşgücü Anket sonuçlarına göre ücretli olarak çalışanların toplamı 6.059.000 dir.

Tablo :36 İstihdam Edilenler(Çalışanlar) ve İşteki Durumları

|                                        | Toplam<br>(000) | ücretli veya<br>maaşlı |      | İşveren       |     | Kendi<br>hesabına<br>çalışanlar |      | ücretsiz aile<br>işçisi |      | Yevmiyeli<br>(Mevsimlik,<br>arazi) çalışanlar |     |
|----------------------------------------|-----------------|------------------------|------|---------------|-----|---------------------------------|------|-------------------------|------|-----------------------------------------------|-----|
|                                        |                 | Sayı<br>(000)          | %    | Sayı<br>(000) | %   | Sayı<br>(000)                   | %    | Sayı<br>(000)           | %    | Sayı<br>(000)                                 | %   |
| 1990 Genel Nüfus<br>sayımına göre      | 22.000          | 8.135                  | 36.9 | 313           | 1.4 | 5.174                           | 23.5 | 7879                    | 35.8 |                                               |     |
| 1993 Hanehalkı<br>İşgücü Anketine göre | 19.298          | 6.059                  | 32   | 1.081         | 5.6 | 4.727                           | 24.4 | 6.107                   | 31.6 | 1.322                                         | 6.8 |

Kaynak: DİE; Genel nüfus sayımı, 15 yaş ve daha yukarı nüfus hesaplanarak dikkate alınmıştır. Hanehalkı işgücü anketine göre, 12 yaş ve daha yukarı nüfus dikkate alınmıştır. Genel nüfus sayımına göre yevmiyeli ve mevsimlik çalışanlar şeklinde ayrıca bir ayırım bulunmamaktadır. DPT 1994a; 1994b; 1994c

Ülkemizde götürü yöntemle vergilendirilen ücretli sayısı 1990 yılında 37.414, 1991 yılında ise 41.764'tür (Vergi İstatistikleri 1992:70). Buna göre ücretlilerin hemen hemen tamamına yakını (binde 5'i hariç) kaynakta kesme yöntemiyle vergilendirilmektedir. 1988'den itibaren incelendiğinde, ücretler üzerinden kaynakta kesme yöntemiyle alınan vergilerin toplam gelir vergisi içindeki payının oldukça yüksek olduğu görülmektedir.

Ücretlilerin gerek gelir vergisi gerekse toplam vergi gelirleri içindeki payının hesaplanmasında dikkate alınan tutarlar ücret ve ücret sayılan ödemelerden tevkif suretiyle alınan vergilerdir.

Tablo 37 Ücretlilerin Gelir Vergisi ve Toplam Vergilerdeki Payı

| Yıllar | Ücretlilerin toplam gelir vergisi içindeki payı. |                     | Ücretlilerin toplam vergiler içindeki payı |                   |
|--------|--------------------------------------------------|---------------------|--------------------------------------------|-------------------|
|        | (GGM)                                            | Merzi ( GGM + % 15) | (GGM)                                      | Merzi ( GGM+ % 4) |
| 1988   | % 45.2                                           | % 49.2              | % 14.5                                     | % 18.5            |
| 1989   | % 55.0                                           | % 59                | % 18.1                                     | % 22.1            |
| 1990   | % 50.7                                           | % 54.7              | % 20.3                                     | % 24.3            |
| 1991   | % 56.3                                           | % 60.3              | % 23.1                                     | % 27.1            |
| 1992   | % 55.6                                           | % 59.6              | % 22.8                                     | % 26.8            |

Kaynak: Vergi istatistikleri yılı 1982-1991, 1982-1993, GGM; TÜRMOB 1993 yılı Çalışma Raporu; Türkan 1994:8; Merzi 1993:10-11. (Ancak GGM, Vergi İstatistiklerinde "farklı türde rakamların" kullanılmış olması, "ücretlilerin payının daha düşük çıkmasına" neden olmuştur. Böylece Gelirler Genel Müdürlüğünün belirtilen yayınlarında; ücretlilerin toplam vergiler içindeki payının "% 4-6" az gösterildiği, ücretlilerin Gelir Vergisi içindeki payının da "% 10-15" daha az gösterildiği belirtilmektedir (Merzi 1993:10-11). Yukarıdaki ikinci sütunlarda bu düzeltmeler dikkate alınmıştır.

Vergisini genel olarak kaynakta kesme yöntemiyle ödeyen ücretlilerle bu usulün dışında kendisi beyanname vererek bir yıl sonra verenler arasında açık bir adaletsizlik bulunmaktadır (Doğu 1981:434). Vergisi kaynakta kesilen kişi o aya ait vergi tutarının faizinden yoksun kaldığı gibi, vergiyi paranın değerinin yüksek olduğu dönemde ödemektedir. Diğer mükellef vergiyi geciktirerek gerçek (fiyat artışlarından arındırılmış) değeri düşük olarak ödemektedir (Tanzi 1980:322; Özmucur 1986:64; Toprak 1979:44; Akdoğan 1980:119; Doğan 1978:31) Söz konusu mükellefler, vergi ödemeyi ne kadar uzun bir gecikme ile yapıyorlarsa ve/veya ne kadar yüksek bir enflasyon varsa o ölçüde avantaj sağlarlar (Tanzi 1980:324).

Tablo 38'de görüleceği üzere 1993 yılında asgari ücret alan bir ücretli, bir yılda toplam 4.189.110 TL. vergi ödemektedir. Söz konusu ücretlinin bir yıl sonra vergisini ödeyecek olan kendisiyle aynı tutarda gelir elde eden bir beyannamali mükellefe göre mahrum kaldığı faiz miktarı 1.233.023'dir.

Tablo:38 Asgari Ücretli Üzerindeki Faiz Maliyeti (1993)

|               | ödenen<br>G.V    | Ödenen G.V nin bir yıl sonra<br>ödenmesi halinde elde edilecek faiz | verginin<br>toplam maliyeti |
|---------------|------------------|---------------------------------------------------------------------|-----------------------------|
| 1993/1        | 259.525          | 195.995                                                             | 455.520                     |
| 2             | "                | 161.645                                                             | 421.170                     |
| 3             | "                | 135.861                                                             | 395.386                     |
| 4             | "                | 122.844                                                             | 382.369                     |
| 5             | "                | 106.729                                                             | 366.254                     |
| 6             | "                | 91.293                                                              | 350.818                     |
| 7             | "                | 76.508                                                              | 336.033                     |
| 8             | 474.487          | 113.986                                                             | 588.473                     |
| 9             | "                | 89.184                                                              | 563.671                     |
| 10            | "                | 65.428                                                              | 539.915                     |
| 11            | "                | 42.673                                                              | 517.160                     |
| 12            | "                | 20.877                                                              | 495.364                     |
| <b>Toplam</b> | <b>4.189.110</b> | <b>1.233.023</b>                                                    | <b>5.422.133</b>            |

Tablo tarafımızdan, TCMB 1994:33'teki aylık vadeli faiz oranları kullanılarak hesaplanmıştır.

Aynı geliri elde eden beyannameli mükellef, tablo 39'da görüleceği üzere ücretlinin ödediği değerde vergi ödemesi için 1994 fiyatları ile 4.189.110 TL değil 5.434.064 TL ödemelidir. Oysa fiyat artışlarına rağmen nominal olarak 4.189.110 TL ödemekte ve böylece reel olarak 3.270.543 TL. vergi ödemiş olmaktadır. Diğer bir ifadeyle vergisini belli bir gecikmeyle ödeyen mükellef gerçekte yürürlükteki vergi oranından düşük bir oranla vergilendirilmektedir.

TABLO :39 Her Ay Ödenen Gelir Vergisinin Bir Yıl Sonraki Değeri

| Yıl ve<br>Ay  | her ay<br>ödenen GV | Ocak 1994'te verginin<br>ödenmesi halinde gerçek değeri | Ödenen Verginin 1.1.1994'te aynı<br>değere sahip olması için gereken tutar |
|---------------|---------------------|---------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|
| 1993/1        | 259.525             | 153.021                                                 | 482.302                                                                    |
| 2             | "                   | 158.989                                                 | 399.526                                                                    |
| 3             | "                   | 166.640                                                 | 414.755                                                                    |
| 4             | "                   | 173.832                                                 | 382.369                                                                    |
| 5             | "                   | 182.095                                                 | 374.759                                                                    |
| 6             | "                   | 185.462                                                 | 294.044                                                                    |
| 7             | "                   | 194.490                                                 | 542.096                                                                    |
| 8             | 474.487             | 365.097                                                 | 345.805                                                                    |
| 9             | "                   | 385.520                                                 | 590.038                                                                    |
| 10            | "                   | 412.090                                                 | 579.638                                                                    |
| 11            | "                   | 438.676                                                 | 537.164                                                                    |
| 12            | "                   | 454.623                                                 | 491.568                                                                    |
| <b>Toplam</b> | <b>4.189.110</b>    | <b>3.270.543</b>                                        | <b>5.434.064</b>                                                           |

Kaynak:DİE,Tüketici Fiyatları Endeksi esas alınarak hesaplanmıştır.

(Tablo 39'da geçici verginin etkisi ihmal edilmiştir. Söz konusu vergi, kazancın elde edilmesi ile vergilendirilmesi arasındaki süreyi

en aza indirebildiği ölçüde yukarıda hesaplanan fark ortadan kalkacaktır.) Örneğin, geliri üzerinden vergiyi 8 ay gecikmeyle ödeyen bir mükellefe uygulanan oran eğer % 40 ve yıllık enflasyon % 20 ise mükellef gerçekte % 35.4 oranında vergi ödeyecek, eğer enflasyon %50 ise % 30.5 oranında vergi ödeyecektir (Tanzi 1980:324).

#### **F) En Az Geçim İndiriminin Değerlendirilmesi**

Vergi adaleti açısından önemli bir vergileme tekniği olan en az geçim indirimi gelir vergisinin temel müesseselerinden biri olarak görülmektedir(8). En az geçim indirimi sadece ücretliler için geçerli bir indirim olmamakla beraber, ücret geliri elde edenlerin kendilerinin ve ailelerinin yaşamlarını sürdürecektir gelirlerini vergi dışı bırakmak bakımından önem taşır(9). En az geçim indirimi sıfır oranlı ilk dilim anlamına da gelir. Böylece belli bir düzeyde gelir elde edenlere sıfır oran uygulanmış olur (James, Nobes 1988:161).

Ülkemizde en az geçim indirimi 3.6.1949 tarih ve 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesiyle uygulamaya konulmuştur. Uygulamaya konulan en az geçim indirimi ile tüm gelir elde edenlerin, tesbit edilen en az geçim miktarındaki geliri vergi dışı bırakılmıştır. İndirimin yüksek düzeyde gelir elde edenler için geçerli olmaması konusunda gelir vergisi tasarısının mecliste müzakeresi sırasında, verilen teklif, "gelir vergisinin en az geçim indirimindeki genellik prensibine uymadığı" gerekçesiyle kabul edilmemiştir (Dikmen 1956:96).

1950 yılında yürürlüğe giren gelir vergisinde en az geçim indiriminin yeralmasında rol oynayan ilk sebep, "mükellefe yaşama ve geçinme hakkı tanınması" düşüncesidir (10).

En az geçim indirimi, başlıca iki şekilde uygulanabilmektedir (11). Birisi, tesbit edilen en az geçim miktarının gelir vergisi matrahından düşülmesidir. Ülkemizde 1968 yılına kadar bu yöntem

uygulanmıştır. Diğer yöntem yüksek gelirliilerin artan oranlılıktan kurtulmalarını önlemeyi sağlayan bir yöntemdir. Buna göre kişinin gelir vergisi hesaplanır ve en az geçim indirimine karşılık gelen miktarı, kişinin ilk hesaplanan vergi miktarından düşölür. "Decote sistemi" denilen söz konusu uygulama farklı gelir elde eden mükelleflere eşit miktarda vergi avantajı sağlar. Bir başka ifadeyle "artan oranlılık sebebiyle ilk sistemde indirimden fazla miktarda sağlanan vergi avantajı bu sistemde söz konusu değildir".

Vergi adaletinin gerçekleşmesi bakımından önemli bir vergileme tekniğı olarak savunulan artan oranlılık bakımından ücretlerin vergilendirilmesinde indiriminlerin decote yöntemiyle uygulanmasının uygun olduğı söylenebilir (Önder 1978:12). Bu yöntem düşük gelirliilere göre yüksek gelirliilerin avantajlı olmasını önleyici bir içeriktedir.

Ölkemizde uygulanan ilk en az geçim indirimi miktarı, kişinin kendisi için günde 1.50 TL, ayda 45 TL, yılda 540 TL, olarak belirlenmiştir. Günümüze kadar birçok değışiklik geçiren en az geçim indirimi miktarlarının gelişimi şöyledir.

Tablo: 40 En Az Geçim İndirimi Miktarları

| miktar (ayda)       |         |     |                |     |      |         |      |
|---------------------|---------|-----|----------------|-----|------|---------|------|
| Tarihler            | kendisi | eşi | (çocuklar)     | 1-2 | 3-4  | fazlası |      |
| 1.1.1950-31.12.1957 | 45      | 30  |                |     | 15   | 30      | 45   |
| 1.1.1988-31.12.1964 | 67.5    | 45  |                |     | 22.5 | 45      | 67.5 |
|                     |         |     | (çocuk sayısı) |     |      |         |      |
|                     |         |     | 1              | 2   | 3    | 4       | 5    |
| 1.1.1965-31.12.1967 | 90      | 60  | 30             | 60  | 90   | 120     | 150  |
| 1.1.1968-31.12.1980 | 150     | 90  | 60             | 120 | 180  | 240     | 300  |
| 1.1.1981-31.12.1985 | 600     | 450 | 150            | 300 | 450  | 450     | 450  |

Kaynak: Bütçe gerekçeleri ve İlhan 1990' daki verilere dayalı olarak düzenlenmiştir.

En az geçim indirimi, ölkemizde uygulandığı süre içinde, diğer gelir unsurlarında olduğı gibi ücret geliri elde eden ancak geliri sadece kendi yaşamını sürdürebilecek kadar olanların belirli ölçüde vergi dışı kalmasını sağlamıştır. Ülkenin ekonomik ve mali yapısı ile ekonomik kalkınmanın elverdiği ölçüde giderek amacına uygun tutarlara çekilebilecek olan en az geçim indirimi, özellikle ağır bir

vergi yükü altında kalan düşük gelir elde edenler açısından önem taşımaktadır.

Ülkemizde "en az geçim indirimi" veya 1981 den sonra "genel indirim" olarak tesbit edilen miktarlar oldukça düşük olmaları ve yaşama asgarisinin % 25 ini bile kapsamadığı" (Musaballı 1974:8) yönünden eleştirilmiştir.

En az geçim indiriminin uygulamadan kaldırılması ise oldukça yoğun eleştirilere neden olmuştur (Nadaroğlu 1987:27). İndirim tutarlarının, anlamına uygun bir düzeye çekilecekleri yerde, en az geçim indirimi uygulaması, 4.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun'la kaldırılmıştır(12). Vergi adaletinin sağlanması açısından önem taşıyan en az geçim indiriminin kaldırılması gelir vergisi açısından belirgin bir eksikliğin ortaya çıkmasına yol açmıştır. Ülkemizde en az geçim indiriminin 1985 yılında uygulamadan kaldırılmasına rağmen gelişmiş ülkelerde söz konusu indirim içeriğine uygun bir düzeye yaklaştırılarak uygulanmaya devam etmiştir.

En az geçim indiriminin tatbikatının ilk olarak İngiliz gelir vergisinde başlatıldığı belirtilmektedir. 1790 senesinde ilk uygulanmaya başladığı ifade edilen en az geçim indirimi 1799 yılı için 60 sterlin olarak tesbit edilmiştir (13). En az geçim indirimi, günümüzde bir çok gelişmiş ülkede uygulama alanı bulmuştur.

İngiltere'de 1991-1992 için, bekar mükelleflerin yıllık en az geçim indirimi miktarı 3295 sterlin olarak belirlenmiştir(14). Evliler için bu tutar 5015 sterlindir (OECD 1992: 233). ABD'de 1991 de bekar mükellefler için yıllık en az geçim indirimi tutarı 3400 \$ dır. Evliler için bu tutar 5000 \$ dır. Eğer evli çift birlikte vergilendiriliyorsa indirim miktarı 5700 \$ dır. Bu indirim miktarları enflasyona endekslenmiştir (Rosen 1992:390).

Almanya'da en az geçim indirimi, 1991 yılı için bekarlara yıllık 5616 DM'dir. Evlilere iki katı uygulanmaktadır (OECD 1992:145-146). Fransa'da 1989 yılı için yıllık en az geçim indirimi tutarı 31.300 Frank olarak belirlenmiştir. Evlilerde bu miktar daha

yüksektir (Kızılot 1994b: 460-462). Japonya'da yıllık en az geçim indirimi tutarı 1991 yılı için 350.000 yendir. Eş ve çocuklar içinde aynı tutarda indirim söz konusudur (OECD 1992: 172).

Avusturalya'da en az geçim indirimi yıllık olarak 1991-1992 gelir yılında 5400 Avusturalya sterlini olarak belirlenmiştir (OECD 1992: 110-112). İrlanda'da en az geçim indirimi 1991 yılında (yıllık) bekarlar için 2100 sterlin, evliler için 4200 sterlin olarak belirlenmiştir (OECD 1992:162).

### **G) Özel İndirimin Değerlendirilmesi**

Özel indirim sadece gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde söz konusu olan bir indirimdir. Bu indirim ilk olarak "götürü gider indirimi" adıyla uygulanmış daha sonra 1968 yılında 980 sayılı kanunla özel indirim şekline çevrilmiştir(15). Aynı tarihte uygulanmaya devam eden ve tüm gelir unsurları için geçerli olan genel indirimin yanında ücretlilere ayrıca bir indirimin özel olarak tanınması değişik şekillerde yorumlanmaktadır. Özel indirim daha çok, ücretlilerin diğer gelirlere göre daha hafif vergilendirilmesini ifade eden ayırma kuramının bir uygulaması olarak yorumlanmaktadır. Buna göre özel indirim, ülkemizde ayırma ilkesinin uygulanma biçimlerinden biridir. (Akdoğan 1980:100; Kızılot 1989:16).

Diğer gelir unsurlarına göre ücretlilerin daha hafif vergilendirilmesini sağlayıcı bir teknik olan özel indirim, bu bakımdan ayırma ilkesini gerçekleştirebilecek bir uygulamadır. Fakat ücretlerin vergilendirilmesinde uygulanan teknikler zaten ücretlerin diğer gelir unsurlarına göre daha ağır vergilendirilmesini sağlamışsa, özel indirim ancak ortadaki adaletsizliği giderme fonksiyonunu görecek, ücretlerin daha hafif vergilendirilmesi fonksiyonunu göremeyecektir(16).

Özel indirimle genel olarak ücretlinin yaptığı varsayılan özel indirim tutarındaki giderleri ücretinden indirilmektedir. Böylece diğer gelir unsurları için söz konusu olan gerçek indirim ücretliler için

götürü olarak uygulanmaktadır. Dolayısıyla özel indirim daha hafif vergilendirme için bir görev yapamamaktadır.

Günümüze kadar söz konusu olan özel indirim tutarlarının gelişim süreci incelendiğinde özel indirimin reel değerinde sürekli bir düşüş olduğu görülmektedir. Aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi 1968 yılında uygulanan özel indirimin 1993 yılında aynı değeri korumak için olması gereken tutar 1993 ile 1994 yılları için geçerli olan özel indirim tutarının 5 ile 2.8 katı fazladır.

Tablo:41 Genel ve Özel İndirimlerin Nominal ve Reel değerleri

| Yıllar | Genel indirim | Özel indirim | Toplam | 1968=100 fiy.end. * | 1968 özel ind.in reel değerleri 1968=100 | 1968 top.ind.in reel değerleri 1968=100 |
|--------|---------------|--------------|--------|---------------------|------------------------------------------|-----------------------------------------|
| 1968   | 150           | 150          | 300    | 100.0               | 150                                      | 300                                     |
| 1969   | 150           | 150          | 300    | 104.6               | 156                                      | 313.8                                   |
| 1970   | 150           | 150          | 300    | 114.6               | 171.90                                   | 343.8                                   |
| 1971   | 150           | 150          | 300    | 134.6               | 203.24                                   | 403.8                                   |
| 1972   | 150           | 150          | 300    | 152.0               | 228.00                                   | 456                                     |
| 1973   | 150           | 150          | 300    | 172.9               | 259.35                                   | 518.7                                   |
| 1974   | 150           | 150          | 300    | 213.4               | 320.10                                   | 640.2                                   |
| 1975   | 150           | 150          | 300    | 259.2               | 388.80                                   | 777.6                                   |
| 1976   | 150           | 150          | 300    | 302.2               | 453.30                                   | 906.6                                   |
| 1977   | 150           | 150          | 300    | 396.1               | 594.15                                   | 1188.3                                  |
| 1978   | 150           | 150          | 300    | 6665.6              | 998.40                                   | 1996.8                                  |
| 1979   | 150           | 150          | 300    | 1179.0              | 1.768.50                                 | 3591                                    |
| 1980   | 150           | 4500         | 4650   | 2073.3              | 3.109.95                                 | 6219.9                                  |
| 1981   | 600           | 4500         | 5100   | 2804.8              | 4.207.2                                  | 8414.4                                  |
| 1982   | 600           | 4500         | 5100   | 3777.2              | 5.665.8                                  | 11.311.6                                |
| 1983   | 600           | 4500         | 5100   | 4834.5              | 7.251.75                                 | 14.503.5                                |
| 1984   | 600           | 4500         | 5100   | 6945.4              | 10.418.1                                 | 20.836.2                                |
| 1985   | 600           | 4500         | 5100   | 9972.1              | 14.958.15                                | 29.916.3                                |
| 1986   | -             | 6000         | 6000   | 13.559.4            | 20.339.1                                 | 40.678.2                                |
| 1987   | -             | 6000         | 6000   | 19.544.6            | 29.316.9                                 | 58.633.8                                |
| 1988   | -             | 12000        | 12000  | 34.495.4            | 51.743.1                                 | 103.486.2                               |
| 1989   | -             | 18000        | 18000  | 59.338.1            | 89.007.15                                | 178.014.3                               |
| 1990   | -             | 36000        | 36000  | 98.443.7            | 147.665.55                               | 295.331.1                               |
| 1991   | -             | 54000        | 54000  | 165.197.1           | 247.795.65                               | 495.591.3                               |
| 1992   | -             | 90000        | 90000  | 286.665             | 429.997.5                                | 859.995                                 |
| 1993   | -             | 150000       | 150000 | 506.678             | 760.017                                  | 1.520.034                               |
| 1994   | -             | 600000       | 600000 | 1.124.213           | 1.686.319                                | 3.372.639                               |

\*İst.Ücretliler Geçinme Endeksi,1994 yılı endeksi Mayıs ayına kadarki gelişmeyi göstermektedir.

1968'de özel indirimin yanında genel indirim de uygulanmaktaydı. 1986 yılında genel indirim kaldırılarak özel indirim tutarları yükseltildi. Buna göre 1968 yılı özel ve genel indirim toplamı ile günümüzde

ikisinin yerine uygulanan özel indirim tutarları karşılaştırıldığında fark çok daha büyüktür. 1968'deki indirimlerin reel değerini karşılamak için, 1993'te olması gereken özel indirim tutarı, 1993'te uygulamada olan özel indirimin 10 katından fazladır. 1994'te olması gereken özel indirim tutarı ise olandan 4 kat fazladır ve bu tutar 1994 birinci dönem asgari ücretinin tamamına yakınının vergi dışı kalmasını sağlayabilecek düzeydedir.

Yukarıdaki hesaplamalarda çocuklar için söz konusu olan indirimler dikkate alındığında 1968 indirimleriyle günümüzdeki arasındaki farkın çok daha büyük olduğu görülecektir. Ülkemizde önceki uygulamanın ve gelişmiş ülke uygulamalarının aksine indirim uygulamasında aile ve çocuk durumu dikkate alınmamıştır.

Tablo:42. Özel İndirim Tutarlarının Asgari Ücret İçindeki Payları

| Yıllar  | Özel indirim tutarı | Asgari ücretin tutarı | İndirimin asgari ücrete oranı |
|---------|---------------------|-----------------------|-------------------------------|
| 1970    | 150                 | 450                   | % 33,3                        |
| 1975    | 150                 | 1200                  | % 12,5                        |
| 1981    | 600                 | 5400                  | % 11,1                        |
| 1982    | 600                 | 10000                 | % 6                           |
| 1983    | 600                 | 16200                 | % 3,7                         |
| 1984    | 4500                | 16200                 | % 27                          |
| 1985    | 4500                | 24.525                | % 18                          |
| 1986    | 6000                | 41.400                | % 14,4                        |
| 1987    | 16000               | 41.400                | % 14,4                        |
| 1988    | 12000               | 126000                | % 9,5                         |
| 1989    | 18000               | 225000                | % 8                           |
| 1990    | 36000               | 414.000               | % 8,6                         |
| 1991    | 54000               | 801.000               | % 6,7                         |
| 1992    | 90.000              | 1449000               | % 6,2                         |
| 1993    | 150.000             | 2.497.500             | % 6                           |
| 1994/I  | 600.000             | 2.497.500             | % 24                          |
| 1994/II | 600.000             | 4.173.750             | % 14,7                        |

Özel indirim tutarları, asgari ücreti vergi dışı bırakma açısından da değerlendirildiğinde benzer sonuçlar görülmektedir. Özel indirim tutarları, başlangıçta asgari ücretin önemli bir kısmının vergi dışı kalmasını sağlayarak aslında belirli ölçüde ayırma kuramının gerçekleşmesi bakımından bir işlev yerine getiriyorken sonraları bu işlevini önemli ölçüde yitirmiştir.

Tablo 42'de görüldüğü gibi özel indirim tutarları ilk belirlendiği yıllarda, asgari ücretin % 33 ünü vergi dışı bırakırken devamlı düşüş göstererek 1988-1994 arası % 6'lık kısmını vergi dışı bırakmıştır. 1994 yılında özel indirim tutarında % 300 lük bir artış olduğu halde, özel indirimin asgari ücretten vergi dışı bıraktığı miktarın 1970 yılına göre düşük olduğu görülmektedir.

Özel indirim 1968 yılında "decote" sistemi ile uygulanmaya başlamıştır. Buna göre önce ücretin vergisi bulunmakta ve sonra özel indirim miktarına karşılık gelen vergi bulunarak bu tutardan düşürülmektedir. Yüksek ücretlilerin artan oranlı vergilemeye tabi olmaktan kaçınmasını engelleyen bu yöntem 1980 yılı sonuna kadar uygulamada kalmıştır. 1981 yılı itibarıyla uygulamadan kalkan vergiden indirim yöntemi çeşitli yönlerden eleştirilmiştir (17).

Özel indirimin matrahtan indirim yöntemiyle uygulanması daha önce belirtildiği gibi yüksek ücretlilerin üst dilimlerden kurtulmalarına yol açabilecektir. Ancak ülkemizde ilk gelir diliminin oldukça düşük olması nedeniyle matrahtan indirim yöntemi gelir düzeyi yüksek sayılmayacak ücretlileri de ikinci dilime girmekten kurtarmaktadır. Bu açıdan matrahtan indirim yöntemi bugünkü tarife yapısıyla artan oranlılık açısından da vergi adaletine uygun olarak değerlendirilebilir.

Ücretlilerin vergi yükünü hafifletmeye yönelik özel indirim uygulaması özel indirim tutarlarının oldukça düşük olması sebebiyle önemini kaybetmiştir. Ücretlilerin diğer gelir unsurlarına göre hafif vergilendirilmesi değil, onlara biraz olsun yakın düzeyde vergilenmesi açısından özel indirim tutarlarının artırılması gerekmektedir.

## **H) Ücretlerde Özel Gider İndiriminin Değerlendirilmesi**

31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 63. maddesinin birinci fıkrasına 26.12.1993 ve 3946 sayılı Kanun'la eklenen 5 numaralı bentle , ücret geliri elde eden mükellefin kendisi eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira

harcamalarının yıllık toplam tutarının 1/3 ünün, gelir vergisi matrahından indirileceği öngörülmüştür (18). Buna göre söz konusu indirim dikkate alınmak suretiyle hesaplanan vergi ile, mükellefin o yıl içinde tevkif suretiyle ödediği vergi tutarı arasındaki fark ücretlinin ertesi yılda ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edilir veya işverenler aracılığıyla kendisine nakden iade edilir.

Ücretlerde yapılacak özel gider indiriminin miktarı, harcamanın yapıldığı yıla ait ücretin yıllık vergi matrahının % 35 ini (26.12.1993 tarih ve 3946 sayılı Kanun'a göre) geçemez (19). Ancak indirim tutarının, gelir vergisi matrahının % 35'ini geçemeyeceği hükmü, 1994 yılına uygulanmak üzere, "% 23'ünü geçemez." şeklinde değiştirilmiştir.

Burada, söz konusu indirimin miktarını asıl sınırlayıcı olan "ücretlerin o yıla ait indirilecek harcama tutarının, o yıla ait gelir vergisi matrahının % 23'ünü geçemeyeceği" hükmü, somut olarak incelenecektir. Bu çerçevede durumu ortaya koymak bakımından bir asgari ücretlinin gelir vergisinden indirebileceği tutar ile orta seviyede ücret geliri elde ettiği varsayılan bir ücretlinin indirebileceği tutarlar hesaplanacaktır.

1994 yılı için asgari ücretin yıllık toplam gelir vergisi matrahı 23.346.760 olmaktadır. Asgari ücretliler 23.346.760 TL. olan gelir vergisi matrahlarının % 23'ünü (5.369.754 TL.) bir önceki yıl gelir vergisi matrahından indirebileceklerdir. Bunun için ücretlilerin yaptıkları harcamanın 16.109.264 TL olması gerekmektedir. Diğer bir deyişle asgari ücretli özel gider indirimine konu olan harcama belgelerinden, 16.109.264 TL tutarında belge toplayacaktır. Bu tutardaki belgelerin 1/3'ü (5.369.754TL) gelir vergisi matrahından indirilecektir. Söz konusu tutardaki özel gider indirimi sonucu 1.342.438 TL. tutarı ertesi yıl ödeyeceği vergisinden indirilecek (veya kendisine iade edilecek)tir.

Mayıs 1994 itibarıyla aylık net 7.5 milyon TL maaşı olan bir memur (7/3'ten maaş alan bir Arş. Gör.) da yıllık olarak yaklaşık 41.000.000 TL'lik GV. matrahına sahip olabileceğinden söz konusu matrahın %

23'ü olan 9.430.000 TL lik harcamayı gelir vergisi matrahından indirebilecektir. Buna göre söz konusu çalışanın 28.290.000 TL tutarında belge toplaması gerekmektedir. Böylece ertesi yıl vergisinden 2.357.500 TL indirebilecek (veya kendisine iade edilecek)tir.

Gerek asgari ücretli gerekse diğer ücret gelirleri elde edenler için, indirilen vergi miktarı, belgeledikleri harcamalarının % 8.3'ü gelir vergisi matrahının % 5.7'si kadardır. Çalışanın elde edeceği iade tutarı, vergi iadesi uygulamasında daha yüksektir. Vergi iadesi uygulamasında, ilk dilimler hariç bırakılırsa, net ücretin % 5'i iade ediliyordu. Net ücret gelir vergisi matrahından yüksek olduğundan, ücretliler teorik olarak daha çok iade alabilirdi. Diğer taraftan, önceki uygulamada iade her ay yapıldığı halde, yeni uygulamada bir yıl sonra yapılmaktadır. Böylece yapılan iade enflasyon yoluyla anlamını büyük ölçüde yitirmekte, reel olarak "yarısı" düzeylerine inebilmektedir. Dikkati çeken bir husus da, vergilendirme her ay yapılırken iadenin bir yıl sonra yapılmasıdır.

#### **I) "Ücretlerin Ağır Bir Vergilemeye Tabi Tutulması"nın Etkileri ve Değerlendirilmesi**

Ülkemizde ücretler üzerindeki vergi yükü % 50 yi aşmaktadır. Diğer gelir unsurlarına göre ücretler oldukça ağır bir vergilemeyle karşı karşıyadır. Hiç bir açıdan kabuledilemez nitelikteki bu vergi yükünün birçok yöden olumsuz etkileri bulunmaktadır. İlk olarak ücret üzerindeki vergiler işgücü maliyetini ve dolayısıyla üretimin maliyetini artırmaktadır. Ücretler üzerindeki ağır vergi yükü işgücü maliyetini artırırken verimliliği olumsuz yönde etkilemektedir (TÜSİAD 1992:3.127; Elmacı 1991:58).

Ağır vergi yükü emeğin göreceli fiyatını çarpıtarak emek sermaye bileşim katsayısını emek aleyhine bozmakta, emeğe olan talebin düşüşü istihdamı ve emeğin fiyatını olumsuz yönde etkilemektedir (Kazgan ve diğ. 1992:121; Özfirat 1994:8; Elmacı 1991:58). Yüksek ücret vergileri nedeniyle girişimci sermaye yoğun teknoloji seçmekte ve bunun doğal bir sonucu olarak işsizlik önemli bir sorun olmaya devam etmektedir

(Bird, Oldman 1975:353-354; Elmacı 1991:58). Bu durum nihai ürün fiyatına yansiyarak enflasyonist etki de yaratmaktadır.

"Artan emek maliyeti karşısında sermaye maliyeti işverene daha cazip gelmektedir. Bir yandan artan enflasyon karşısında tüm nominal faiz tutarının gider olarak yazılabilmesi, buna karşın faiz gelirlerinin çok düşük oranda stopaja tabi tutulması diğer yandan da yatırım indiriminin sermaye üzerine yapılan yatırımlara tanınması emek sermaye nisbi fiyat yapısının ikincisi lehine oluşmasına neden olmakta ve böylece emek talebinin baskı altına alınmasına yolaçmaktadır (Kazgan ve diğ. 1992:128)."

Ücretler üzerindeki ağır vergi yükü çalışanların kayıtlara hiç veya doğru olarak girmemesine neden olmakta, bu da çalışanların sosyal haklardan hiç veya yeterince yararlanamamasına yolaçmaktadır (Kazgan ve diğ. 1992:122). Küçük ve denetimi zor olan işletmelerde ücretler üzerindeki ağır vergi yükü önemli ölçüde vergi kaybına yolaçmaktadır. Söz konusu işletmeler ya sigortasız işçi çalıştırmakta veya ücretlilerin büyük bir kısmını asgari ücretten göstererek farkların açıktan ödenmesi yoluna gitmektedirler. Açıktan ödenen ücretler ve farklar faturasız satışlarla karşılanmakta ve böylece iki yönlü vergi kaybına neden olunmaktadır (Elmacı 1991:58; Yereli 1992:108). Ücretliler üzerindeki vergi yükünün ağır olması, siyasi hayatta işçileri radikalize etmekte, devlete ve demokrasiye karşı güveni sarsmaktadır (Akalin 1990c:6).

Ücretler üzerindeki ağır vergi yükü, işgücü arzını olumsuz etkilemekten kayıt dışı ekonominin boyutlarının büyümesine, işsizlikten vergi gelirleri azalışına, sosyal barışın bozulmasından ekonominin yapısının bozulmasına kadar geniş ve çok yönlü bir etki alanına sahiptir. Özellikle ülkemiz açısından olumsuz etkilerinin giderilmesi çok büyük bir önem taşımaktadır. Bu çerçevede ücretliler bakımından vergi adaletine uygun düzenlemelerin vakit geçirmeden uygulamaya geçirilmesi gerekmektedir (TÜSİAD 1992:3.127, 1994:12; Türkan1994: 41).

## II. ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ADALETİN SAĞLANMASINA İLİŞKİN ÖNERİLER

Vergide adaletin teorik temelleri açıklanırken geniş olarak belirtildiği üzere, en az geçim düzeyinde veya en az geçim düzeyine

yakın seviyede elde edilen "gelir" den, % 50 lere ulaşan kesintilerin yapılması olağan karşılanamaz. Ülkemizde 1980 sonrası, ücretlerin sözü edilen boyutlara ulaşan yükü hafifletilerek vergi adaletine uygun bir düzeye çekilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde söz konusu mali zulmün devam etmesi birçok sosyal huzursuzluklara ve karışıklıklara yol açabilecektir.

Ücretlerin vergilendirilmesinde adaletin sağlanması çok yönlü düzenlemeler içeren bir çözümü gerektirmektedir. Sadece vergilendirme ile ilgili düzenlemelerle sorunun çözümü sağlanamayacağı gibi sorunun diğer yönüyle ilgili düzenlemelerin yapılmaması vergilendirmeye ilgili düzenlemelerin yapılmasını da olumsuz yönde etkileyecektir. Sorunun çözümünde siyasî, sosyal ve ekonomik yapının büyük rolü bulunmaktadır. Konunun bu yönüne "ücretlerin vergilendirilmesinde adaletin gerçekleştirilmesinin önündeki engellerle" ilişkin açıklamalarda değinilecektir.

Buraya kadar ki, açıklamalar ile ortaya çıkan sonuçlardan birisi de ücretlerin hem kendi içinde hem de diğer gelir unsurlarıyla karşılaştırmalı olarak vergi adaletsizliklerini içerecek şekilde vergilendirildikleridir. Belirtilecek öneriler, sorunun bu yönlerini de dikkate alacak bir içerikte olacaktır. Burada ilk olarak, ücretlerin vergilendirilmesinde gelir vergisinin düzenlemesine ilişkin öneriler ortaya koyulacak daha sonra kısaca, ücretler üzerindeki diğer vergilerin düzenlenmesine ilişkin öneriler açıklanacaktır. Ancak vergi adaletinin tartışmalı olması ve belirsizliği burada da kendini hissettirmektedir. Bu bakımdan buradaki önerilerle, ücretlerin adaletli vergilendirilmesinin nasıl gerçekleştirilebileceği tam olarak belirlenemese de, en azından vergilendirilmesindeki adaletsizliğin nasıl azaltılacağı ortaya koyulacaktır. Böylece ücretlerin vergilendirilmesinde vergi adaletine yaklaşmak bakımından neler yapılabileceği bir ölçüde açıklanmış olacaktır.

## **A) Ücret Ödemeleri ve Gelir Vergisinin Konusu.**

Ülkemizde bir işverene tabi ve bir işyerine bağlı olarak sunulan emek karşılığı elde edilen ücretlerin gelir vergisinin konusu olması bakımından oldukça karmaşık düzenlemeler bulunmaktadır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun, ücret gelirlerinin vergi konusu olmasına ilişkin getirdiği istisnaların yanında, çeşitli düzenlemelerle ücretlilere sundukları emek karşılığı yapılan değişik ödemeler gelir vergisine tabi tutulmamıştır. Sözü edilen ödemelerin ücret gelirleri içindeki payları oldukça büyük boyutlara ulaşmaktadır. Özellikle kamu sektöründe söz konusu olan durumun en kısa zamanda düzenlenmesi ve vergi adaleti bakımından ücret gelirlerinde, işin önemi ve emeğin niteliği (nitelikli işgücü) bakımından tanınan ayrıcalıkların kaldırılması gerekmektedir.

Söz konusu düzenleme vergi adaleti bakımından hiç bir şekilde kabul edilemez. Belirtilen uygulamanın, yatay ve dikey adalet bakımından açıklanması mümkün olmadığı gibi, uygulamadaki şekli ile, mali güce göre vergileme açısından da izahı mümkün değildir. Çünkü ilgili bölümde açıklandığı üzere, yüksek gelirler için daha fazla avantajları içeren, bir diğer ifadeyle tersine artan oranlılığı içeren bir uygulama söz konusudur.

Yapılması gereken, ücret politikasında bir değişiklikle vergi sonrası gelirleri aynı seviyeyi koruyacak şekilde tüm ücret unsurlarının birleştirilmesi ve tamamının vergiye tabi tutulmasıdır. Aşağıda ücretlerin vergilendirilmesinde adaletin sağlanması bakımından söz konusu olan öneriler verilmiştir. Belirtilen önerilerin bir kısmı diğer gelir unsurları için de vergi adaletinin gerçekleşmesini sağlayıcı niteliktedir.

## **B) Ücret Gelirlerine Uygulanacak Vergi Tarifesine İlişkin Öneriler**

### **1. İlk Dilim Miktarının Düzenlenmesi**

Birçok gelişmiş ülkenin vergi tarife yapısında da görüldüğü gibi ilk dilim, en az geçim düzeyinden sonra belli bir düzeyi içerecek

genişliktedir. Bu ülkelerde en az geçim indirimi olarak oldukça önemli miktarlar vergi dışı bırakıldıktan sonra ilk gelir dilimi olarak önemli bir gelir miktarı belirlenmektedir. Örneğin ABD'de ilk gelir dilimi 2150\$ en az geçim indiriminden sonra, 20.350 \$ dir(20).

Gelişmiş ülke uygulamaları ve vergi adaleti yaklaşımları çerçevesinde Türkiye'deki ilk diliminin yeterli genişlikte olmadığı söylenebilir. Türkiye'de 1993 temmuz rakamlarıyla 4 kişilik bir ailenin asgari geçim sınırı yıllık 82.176 bin(DİSK-Ar 1993:6) iken 1994 yılı için ilk dilim 75 milyondur. Bu durum vergi tarifesi yoluyla geçim sıkıntısı çekenlerin daha fazla vergilendirilmesinin sağlanması demektir. Vergi tarifesindeki artan oranlılığın amacı bu değildir. Bu durumu açıklayabilecek bir vergi adaleti yaklaşımı henüz geliştirilememiştir.

1963 yılı tarife yapısının ilk diliminin düzeltilmiş şekli günümüzdeki dilimden çok daha anlamlıdır. Ancak burada önemli olan ilk dilimin en az geçim düzeyinin önemli ölçüde üzerinde olmasıdır. Yukarıda verilen en az geçim miktarı (DİSK-Ar 1993:6) günümüze göre tüketici fiyat endeksiyle düzeltildiğinde 153.260 bin olmaktadır. Bu durumda nisan 1994 rakamlarıyla ve söz konusu araştırmaya göre, ilk dilim 1994 yılı için 150 milyonun üzerinde olmalıdır.

İlk dilime ilişkin olarak söylenebilecek son söz şu olabilir; ilk dilim, yürürlük süresi içindeki ekonomik değişimler de dikkate alınarak, ortalama bir ailenin en az geçiminin "belirli bir miktar" üzerinde olmalıdır. En az geçim miktarından zaten vergi alınmaması gerektiğinden "belirli bir miktara" gerek vardır.

## **2. Gelir Vergisi Tarifesindeki Oranların ve Özellikle İlk Dilime Uygulanan Oranın Düşürülmesi**

Ülkemizde uygulanan gelir vergisi tarifesi ilk dilim oranı hemen herkes tarafından yüksek bulunmakta ve düşürülmesi savunulmaktadır (Selçik 1993:10; Şahinoğlu t.y.:52; Çapoğlu 1992:11,21,118;

Saygılıoğlu t.y.:46; Kızılot 1993:40; TÜSİAD 1992: 3.194). Hatta söz konusu % 25 oranının uygulanması sonucu vergide ne yatay ve ne de dikey adaletin kalmayacağı belirtilmektedir (Doğan 1991:49).

Ancak ilk dilime uygulanacak oranın ne olması gerektiği konusunda tam bir görüş birliği yoktur. Bu bakımdan dikkate alınabilecek diğer ülkelerdeki ilk dilim oranları söz konusu ülkelerde en az geçim indirimi olmasına rağmen ülkemize göre oldukça düşüktür. Özellikle gelişmiş OECD blokunu ele aldığımızda tarifesi % 0'dan, % 5'ten başlayan ülkeler varken % 25 oranını savunabilmek oldukça zordur(21).

Gelir vergisi tarifesindeki ilk dilime uygulanan oran, ücret gelirlerinin daha çok sözü edilen dilime girmesi açısından önem taşımaktadır. Günümüze kadar ülkemizde uygulanmış olan tarife yapıları içinde, ilk dilim için en düşük oran % 10 dur. % 10 oranı, vergi adaletine uygun bir oran olarak belirtilmektedir (Oyan 1989a:153).

Günümüzde de uygulanan % 25 oranının 1980 öncesi uygulanan oranlara çekilmesini savunanlar bulunmaktadır. gelir vergisi tarifesindeki ilk dilim oranının % 20'ye çekilmesi gerektiğini savunanların (Şenatalar ve diğ. ty.:167) yanında, % 15 olması gerektiğini önerenler (Çapoğlu 1992:86; Karabacak t.y: 67) de vardır. Ancak çoğunlukla % 10 olması gerektiği savunulmakta (Özgen, Yılmaz 1994:10; Çapoğlu 1992:33, 61, 124 ; Karabacak t.y: 67; Akgüç 1994:23; Usta 1993:25; Kızıldağı 1977:43; Kazgan ve diğ. 1992:124; Kalyoncu 1977:179; Taş 1991:53) Bunun yanında % 5 olmasını önerenler (Doğan 1991:49; Özbalcı 1988:263) ve hatta % 0 olması gerektiğini savunanlar (Şener 1991a:182) bulunmaktadır.

Gelişmiş ülkelerde son yıllardaki vergi reformlarının ortak özelliklerinden birisi vergi oranlarının düşürülmesidir (Tufan 1992:159). Buna karşın ülkemizde 1980 sonrası özellikle ilk dilim oranı %10'dan % 40'a çıkmış ve sonra ancak % 25'e kadar düşürülmüştür. Fakat bilindiği gibi günümüzde geçerli oran, 1980 öncesinin 1.5 katı düzeyindedir.

Vergi adaletine uygun olan oranı belirlemede, en az geçim indirimi uygulamasının olup olmadığı ve ücretlere ilişkin özel indirim uygulamasının düzeyi etkili olacaktır. Söz konusu indirimler fiilen ilk gelir diliminin düşük olması sonucunu doğurabilecek ya da en azından önemli ölçüde etkileyebilecek şekilde düzenlenebilir. Sonuç olarak ülkemizde özellikle ilk dilim oranının düzeyi konusunda tartışmalar olmakla birlikte düşürülmesi gerektiği konusunda görüş birliği vardır. Ayrıca ilk oranın % 10 olması gerektiği görüşü de belirgin bir ağırlık kazanmıştır. Ancak % 25'in altına düşürülmesi konusunda herhangi bir gelişme sağlanamamıştır. Bu konuda GVK mükerrer 123/4 ile Bakanlar Kuruluna verilen "gelir vergisi tarifesindeki oranların ayrı ayrı veya topluca artırılmasına ilişkin" yetki, azaltılma yönünde kullanılmalıdır.

### 3. Ücretlere Farklı Bir Tarife Yapısının Uygulanması

Ücret ve ücret dışı ödemelerin aynı tarifeye tabi olması vergi yükünün ücretliler üzerinde yoğunlaşmasına neden olmaktadır . Bu durum emek fiyatının işverenler açısından yüksek, emekçi açısından düşük olmasına ve üretimde optimum miktarın altında emek kullanılmasına yolaçtığı gibi vergi sonrası net gelirin düşük olması emek verimliliğini düşürmektedir(Önder 1985:144). Aynı nedenle işverenler emek yoğun tekniklerden kaçınmaktadırlar. Ücret gelirleri üzerindeki yüksek vergi yükünü azaltmak açısından ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde farklı bir tarife yapısının uygulanması üzerinde durulmaktadır (Çapoğlu 1992:71,116; İl 1988:83,88; Seviğ 1994:65; Usta 1993:25; Kızıldağı 1977:42; Şenatalar ve Diğ. ty.:152: Türk-İş 1992:34; ESİAD 1992:26; Taş 1991:53). Ücret gelirlerinin ağır boyutlarda vergilendirilmesi ücretler üzerindeki vergi yükünü azaltmanın gereğini ortaya koymaktadır.

Ücret gelirleri vergi sisteminden ve ekonomik yapıdan kaynaklanan nedenlerden dolayı aynı tarife karşısında daha ağır bir vergi yükü altında kalacaktır. Bu durumda yatay adaletin gereği olarak ücretlere daha hafif bir vergi tarifi uygulanması

gerekmektedir. Bu tarife az dilimli, çok düşük orandan başlayan ve azalan artan oranlı olabilir (İl 1988: 83-84).

Ücret geliri dışında gelir elde edenler vergilerini, gelirlerini elde ettikleri takvim yılını izleyen yılda üç eşit taksitte öderler. Buna göre ücretlerini her ay ödeyen ücretlilere göre her ay için ortalama 13.75 ay sonra ödeme yapmaktadırlar.

1993 yılında asgari ücret alan bir mükellef yıl boyunca toplam olarak 4.189.110 lira vergi ödemektedir. Ancak aynı mükellefin, vergisini kaynakta kesinti yöntemiyle ödemeyenlere göre katlandığı toplam faiz maliyeti dikkate alındığında % 32.3 oranına tabi olmuş gibi vergi ödediği anlaşılmaktadır. Söz konusu ücretlinin kaynakta kesinti yöntemiyle vergi ödemeyenlere göre faiz maliyeti dikkate alınarak aynı vergiyi ödemesi için 1993 yılı rakamlarıyla % 14.3 gelir vergisi oranına tabi tutulması gerekmektedir (22).

Ücret gelirleri gerek verginin ödenmesi açısından, enflasyon ve faiz nedeniyle ağır vergilendirilmekte, gerekse vergi sisteminin içerdiği teknikler nedeniyle adaletsiz uygulamalardan zararlı çıkmaktadır. Örneğin, ücretliler için hiçbir zaman vergi uzlaşması, vergi affı, diğer vergisel teşvikler, vergi kaçırma veya vergiyi yansıtmaya olasılığı söz konusu olamayacaktır. Özellikle ülkemizde ücretlerin diğer gelir unsurlarına göre çok fazla vergi ödemesi yukarıda belirtilen görüşü haklı çıkarmaktadır. Bu bakımdan ücretlere farklı ve düşük oranlı bir tarifenin uygulanması gerekmektedir. Uygulama açısından bir takım güçlükler taşıyan bu öneri (Pamak 1978b:21; İl 1988:88) yatay adaletin bir gereğidir.

#### **4. Gelir Vergisi Tarifesindeki Dilimlerin ve İndirimlerin Enflasyona Endekslenmesi**

Enflasyonun sürekli bir unsur olarak ekonomilerde bulunması vergilemede adaletsizliklere yol açabilmektedir. Enflasyon, ilk olarak reel gelirleri değişmese de nominal gelirleri artan vergi mükelleflerinin

daha yüksek vergi dilimlerinden vergilendirilmelerine yol açar. İkinci olarak enflasyon ellerinde para tutanların satınalma güçlerinde bir azalışa yol açarak bir çeşit vergilendirilmelerini sağlar. Üçüncü olarak vergi adaletini sağlamak amacıyla getirilen indirimlerin yıpranmasına neden olur. Son olarak vergi ödeme sürelerindeki farklılıkların daha büyük adaletsizlikler oluşturmalarına yol açar (Petrei 1975: 71; Eyüpgiller 1993:74). Bir başka açıdan enflasyon bir takım vergi mükelleflerinin fiili vergi oranlarını yükseltirken bazılarınınkini de -geliri kazandıktan bir müddet sonra ödeyenlerin fiili vergi oranlarını sürenin uzunluğu ölçüsünde- azaltır.

Enflasyonun vergilemede yol açtığı adaletsizlikleri önlemek amacıyla iki yöntem uygulanmaktadır. Birincisi parasal olarak tanımlanan -muafiyet indirim ve vergi dilimleri gibi- vergi maddelerinin zaman zaman düzeltilmesidir. İkincisi ise söz konusu unsurların fiyat seviyesinde meydana gelen değişikliklere endekslenmesidir.

Gelir dilimi ve indirimlerin değişen fiyat seviyelerine endekslenmesinde başlıca etken adalet ilkesidir (Petrei 1975:75). Ancak vergi adaletinin gerçekleşmesi açısından vergi sistemindeki söz konusu parasal unsurların da vergi adaletini sağlayacak şekilde düzenlenmiş olması önem taşımaktadır. Aksi takdirde adaletin gereklerine aykırı olarak düzenlenen bir vergi sisteminin endeksleme yoluyla sürdürülmesi ancak adaletsizliğin ilk düzenlendiği şekilde sürmesini sağlayacaktır.

Enflasyona karşı endeksleme yöntemlerinde değişik yaklaşımlar bulunmaktadır. En iyi yaklaşım belkide bir çok endeksler kullanmaktır. Her endeks belli düzeyde reel geliri olan bir sınıf mükellef için uygulanır. Ancak bunun gerçekleşme zorluğu bir başka yaklaşımı seçmeyi zorunlu kılmaktadır. Buna göre vergi mükelleflerinin çoğunluğunun karşı karşıya olduğu mal ve hizmet fiyatlarındaki değişikliği yansıtan bir endeks- tüketici fiyatları endeksi veya ücretliler geçinme endeksi- kullanılabilir.

Ülkemizde, enflasyonun oldukça yüksek olması ve yüksek olma eğilimini sürdürmesi, belirlenen dilimlerin ve indirimlerin, anlamını yitirmesine ve bu nedenle vergi adaletsizliklerine yol açmaktadır.

Günümüzde enflasyon oranının oldukça düşük olduğu çeşitli ülkelerde dilim ve indirimlerin enflasyona endekslenmiş olduğu (Kazıcı 1990:32; Saygılıoğlu 1993b:33-34) dikkate alındığında ülkemizde bu konuda geç kalındığı ortaya çıkmaktadır.

Gelir dilimleri ve indirimlerin endekslenmemiş olması 1980 öncesi ülkemizde, düşük gelirliilerin üst dilimlere girmesine sebep olmakla kalmamış neredeyse gelir vergisi tarifesinin düz oranlı bir duruma gelmesine yol açmıştır. Hatta söz konusu durum, 1981'de getirilen % 40 oranının bile savunulabilmesine (Doğu 1981:424) gerekçe gösterilebilmiştir.

Vergi adaletinin sağlanması bakımından ülkemizde gelir dilimi ve indirimlerin fiyat değişmelerine endekslenmeleri büyük önem taşımaktadır (Türker 1991:188; Oyan t.y:25; Akgüç 1994:24; Önder 1978:12; Kazıcı 1990:21,32; Şener 1990b:81). GVK mükerrer 123/4 ile getirilen vergi tarifesindeki gelir dilimlerinin VUK uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmasına ilişkin hüküm olumlu bir gelişmedir. Bununla beraber gelir dilimi ve indirimlerde diğer gerekli düzenlemeler de yapılmalıdır. Bu açıdan gelir vergisi tarifesinde 1994 yılı için öngörülen ilk dilimin de yükseltilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, gelir düzeyi orta seviyenin altında sayılabilecek, gelirin hemen hemen tamamını tüketen ücretlilerin artan oranlı olarak daha yüksek bir vergiye tabi tutulması söz konusu olabilecektir.

##### **5. Ücret ve Maaşların Diğer Gelirlerle Birleştirilmeden Vergilendirilmesi**

Ücret gelirlerine uygulamadaki vergi sistemi içersinde genel olarak ve diğer gelirlere göre oldukça ağır vergilendirildiğinden ücretlinin elde ettiği diğer ücret veya başka gelirlerinin birleştirilmeden vergilendirilmesi olumlu olacaktır (Önder 1978:11-12,27; Nadaroğlu 1978:16; Kızıldağı 1977:43). Böylelikle ücretlilerin vergilendirilmesinde diğer gelir unsurlarını elde edenlere göre yapılan adaletsizlik bir ölçüde azaltılmış olacaktır.

### **C) Ücret Gelirlerinin Kesinti Yöntemiyle Fakat Elde Edildikten Bir Yıl Sonra Vergilendirilmesi**

Kamu harcamalarını finanse etmek uğruna vergi adaletinin bir tarafa bırakılması oldukça tehlikeli sonuçlara yol açabilecektir. Ülkemizde özellikle ücret gelirleri, elde edildiği anda vergilendirilmektedir. Bu şekilde (kaynakta kesme yöntemiyle) vergilendirilen ücret gelirlerine karşılık, elde edilen diğer gelir unsurları genel olarak, elde edildikten bir yıl sonra vergilendirilmektedir (Tufan 1990b:164-165). Böylece ortaya çıkan adaletsizlik, enflasyon sebebiyle daha büyük boyutlara ulaşmaktadır.

Ücretlerin kaynakta kesme yöntemiyle vergilendirilmesi, aynı düzeyde ücret geliri elde edenlerle diğer kaynaklardan gelir elde edenler arasında farklı bir vergilendirmeye yol açacaktır. Bu ise vergide yatay adalete aykırıdır. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde verginin ödenmesi yönünden ortaya çıkan adaletsizliğin giderilmesi gerekmektedir.

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde adaletin sağlanması açısından diğer gelir unsurlarının da elde edildiği yıl içerisinde vergilendirilmesi önem taşımaktadır. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde gelişmiş ülkelerde genel olarak kaynakta kesme veya stopaj yöntemi uygulanmaktadır. Ancak gelişmiş ülkelerdeki söz konusu uygulama sadece ücretliler için geçerli değildir (23). Aynı zamanda diğer gelirlere de uygulanmaktadır (Aliefendioğlu 1975:18-23; Şen t.y.114-116; Şener 1990a:17-18; 1990b:77; Özel 1989:13).

Dilimizde "kazandıkça öde" şeklinde kullanılan "PAYE", "pay as you earn" cümlesindeki kelimelerin baş harflerinden adını almakta ve "Kazandıkça öde ama ne olursa olsun öde" anlamına gelmektedir (Zaloğlu 1988:67; Yereli 1992:68). ABD'de "pay as you go" adı altında uygulanan vergiyi peşin ödeme sistemine göre mükellefler her yıl biri tahmini diğeri kesin iki beyanname verirler. Tahmini beyanname ile bildirilen gelir üzerinden hesaplanan tahmini vergi yıl içinde dört eşit taksitte ödenir. Bu uygulamayla peşin ödeme sistemi,

cret geliri elde edenler için, peşin ödeme sisteminin diğ r gelir unsurlarına uygulanması ölçüsünde, adaletsiz bir uygulama olmaktan çıkacaktır (Aliefendioğlu 1975:17; Akgüç 1994:29).

Ülkemizde (diğ r gelir unsurları açısından) uygulamaya konulan peşin vergi veya geçici vergi adıyla gerçekleştirilen uygulama vergi adaleti açısından olumlu olmakla birlikte ücretler için vergi ödeme yöntemi bakımından söz konusu olan adaletsizliği giderici bir içerik ve şekilden yoksundur. Bu uygulamanın vergi adaletsizliğini giderecek bir içerikle düzenlenmesi yararlı olacaktır. Ancak bu düzenlemenin yapılması oldukça büyük güçlükler içermektedir. Çünkü konunun ilgili olduğu vergi mükellefleri söz konusu uygulamanın daha dar içerikli biçimine karşı bile büyük tepkiler göstermekte ve kaldırılmasını istemektedirler.

Bu durum gözönünde tutulduğunda ücretlerin vergi ödeme yönteminin ortaya çıkardığı adaletsizliği gidermek ve ücretler üzerinde büyük boyutlara ulaşan vergi yükünü hafifletmek bakımından ücret gelirlerinin elde edildikten bir yıl sonra yine kesinti yoluyla vergilendirilmesi oldukça yararlı olacaktır. Bu durumda Ocak 1993'te elde edilen ücretin gelir vergisi Ocak 1994'te ödenecektir. Bu çerçevede ücretlerin kaynakta kesinti yöntemiyle vergilendirilmesine son verilmesi ve bunun yerine ücretlilerin beyanname vererek vergilerini izleyen yılda ödemeleri de önerilmiştir (Akgüç 1994:35).

Fransa ve İsviçre'de ücretler elde edildikleri yılda vergilendirilmemektedir. Fransa'da ücretliler, vergilerini izleyen yılda ödenmektedir. İsviçre'de ücret gelirlerinin vergileri son iki yılın ücretleri temel alınarak ödenmektedir (Bannock 1990:10; Saygılıoğlu 1993b:20).

Ücretlerin bir yıl sonra ve kesinti yöntemiyle vergilendirilmesi, vergi gelirlerinin enflasyon sebebiyle reel olarak azalması sonucunu doğurabilir. Ancak, diğ r gelir unsurları için genel olarak geçerli olan uygulamanın söz konusu gerekçeyle ücretliler için kabul edilmemesi vergi adaleti açısından açıklanabilir bir nitelikte değildir.  cret gelirlerinin bir yıl sonra ve kesinti yoluyla vergilendirilmesi

durumunda, ücretliler diğer gelir unsurlarını elde edenlere göre katlandıkları faiz maliyetinden kurtulacaklardır. Ayrıca ücretliler de diğer mükellefler gibi enflasyonun aşındırdığı vergiyi ödeyecekler böylece bir kısım mükelleflere düşük reel vergi bir kısmına yüksek reel vergi uygulaması sona erdirilecektir.

Diğer gelir unsurlarının da aynı yıl içerisinde vergilerinin alınmasının savunulduğu ve gerçekleştirilmeye çalışıldığı (geçici vergi veya peşin vergi uygulamalarıyla) bir dönemde yukarıda belirtilen önerinin getirilmesi anlamsız görülmeyeceği gibi vergi adaleti açısından söz konusu çabalara ters olarak da değerlendirilemez.

Sözedilen çabaların diğer gelir unsurları açısından tam olarak gerçekleştirilmesi mümkün değildir. Ayrıca belli ölçüde gerçekleştirilse bile bu, ücretlerin gelirlerini elde ettiği anda vergilendirilmeleri için yeterli bir gerekçe olamaz. Bu durum, yatay ve dikey adaletin gerçekleştirilmesi açısından, eğer diğer durumlar aynı ise, ücret gelirlerinin bir kısmının elde etme anında diğer kısmının bir yıl sonra kesintiye tabi tutulmasını gerektirir. Hatta ücret gelirleri diğer gelir unsurlarıyla aynı esaslara göre vergilendirilse bile yapıları gereği daha ağır bir vergi yükü altında kalacaklardır. Çünkü ücretlerde vergi kaçırmak, vergiden kaçınmak ve vergiyi yansıtmak hiçbir şekilde söz konusu değildir.

Ülkemizdeki ekonomik ve mali yapının bir sonucu olarak çok ağır bir şekilde vergilendirilen ücretlerin, bu öneriye uygun olarak bir yıl sonra vergilendirilmesi diğer gelir unsurlarına göre ücretliler lehinde bir uygulama olarak da nitelendirilemez. Belki diğer gelir unsurlarına göre, ücretlilerin ağır olan vergi yükünü hafifletici bir uygulama olarak nitelendirilebilir. Öyle nitelendirilse bile ayırma kuramı açısından bu durum vergi adaletine uygun görülecektir.

durumunda, ücretliler diğer gelir unsurlarını elde edenlere göre katlandıkları faiz maliyetinden kurtulacaklardır. Ayrıca ücretliler de diğer mükellefler gibi enflasyonun aşındırdığı vergiyi ödeyecekler böylece bir kısım mükelleflere düşük reel vergi bir kısmına yüksek reel vergi uygulaması sona erdirilecektir.

Diğer gelir unsurlarının da aynı yıl içerisinde vergilerinin alınmasının savunulduğu ve gerçekleştirilmeye çalışıldığı (geçici vergi veya peşin vergi uygulamalarıyla) bir dönemde yukarıda belirtilen önerinin getirilmesi anlamsız görülmeyeceği gibi vergi adaleti açısından söz konusu çabalara ters olarak da değerlendirilemez.

Sözedilen çabaların diğer gelir unsurları açısından tam olarak gerçekleştirilmesi mümkün değildir. Ayrıca belli ölçüde gerçekleştirilse bile bu, ücretlerin gelirlerini elde ettiği anda vergilendirilmeleri için yeterli bir gerekçe olamaz. Bu durum, yatay ve dikey adaletin gerçekleştirilmesi açısından, eğer diğer durumlar aynı ise, ücret gelirlerinin bir kısmının elde etme anında diğer kısmının bir yıl sonra kesintiye tabi tutulmasını gerektirir. Hatta ücret gelirleri diğer gelir unsurlarıyla aynı esaslara göre vergilendirilse bile yapıları gereği daha ağır bir vergi yükü altında kalacaklardır. Çünkü ücretlerde vergi kaçırmak, vergiden kaçınmak ve vergiyi yansıtmak hiçbir şekilde söz konusu değildir.

Ülkemizdeki ekonomik ve mali yapının bir sonucu olarak çok ağır bir şekilde vergilendirilen ücretlerin, bu öneriye uygun olarak bir yıl sonra vergilendirilmesi diğer gelir unsurlarına göre ücretliler lehinde bir uygulama olarak da nitelendirilemez. Belki diğer gelir unsurlarına göre, ücretlilerin ağır olan vergi yükünü hafifletici bir uygulama olarak nitelendirilebilir. Öyle nitelendirilse bile ayırma kuramı açısından bu durum vergi adaletine uygun görülecektir.

#### **D) Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinde Gelirin Safiliği İlkesinin Uygulanması**

Gelir vergisinde genel olarak vergilendirmede safi tutar esas alınır. Gayri safi gelirden, gelirin elde edilmesiyle ilgili giderler düşülerek safi tutar bulunmaktadır. Örneğin; ticari kazançlarda yatırımların amortismanı gibi işle ve işin sürdürülmesi ile ilgili giderler, bağımsız emek geliri elde eden bir serbest meslek erbabı için işyerine gidiş gelişle ilgili giderler, bağımsız çalışan bir doktor veya bir avukat için mesleğiyle ilgili yayınlara ait giderler, vergi matrahından indirilebileceği halde ücretlerde sosyal güvenlik kesintisi, tasarrufu teşvik kesintisi ve sendika aidatından başka hiçbir gider indirilemez (Şener 1979:482).

Ücretlerin vergilendirilmesinde ücretlilerin çalışma gücünde zamanla ortaya çıkan "işgücünün amortismanı" niteliğindeki azalışı gösteren, ücretin elde edilmesiyle ilgili giderlerin indirilerek, gelirin safiliği ilkesinin uygulanması vergi adaleti açısından önem taşımaktadır. Aralık 1965 Vergi Reform Komisyonu'nda da belirtildiği üzere (1970:321-322) diğer gelir unsurlarında, genel olarak gelirin elde edilmesi ve devam ettirilmesiyle ilgili giderler düşüldükten sonra vergi matrahına ulaşıldığı halde ücretlerde bu durum söz konusu değildir.

Ücretlilerin asgari geçinme giderleri, işin sürdürülmesiyle ilgili giderlerdir. Çalışanın, söz konusu giderleri karşılanamadığı takdirde çalışması da sona erecektir. Bu nedenle belirtilen harcamaların da ücretliler için vergi matrahından indirilmesi gerekir. Ülkemizde uygulanan özel indirim, bu bakımdan ücretler aleyhindeki söz konusu uygulamayı hafifletici bir nitelik taşımaktadır. 1994 yılında getirilen özel gider indirimi de bu yönde bir çabanın ürünüdür. Ancak indirilecek tutara ilişkin olarak, gelir vergisi matrahının % 33'ü ve daha sonra değiştirilerek % 23'ü şeklinde sınırlama koyulması, ücretlerin elde edilmesi ve sürdürülmesiyle ilgili giderlerin tam olarak gelir vergisi matrahından düşürülmemesi sonucunu doğuracaktır.

Vergi adaleti bakımından ücretlerin elde edilmesi ve sürdürülmesiyle ilgili giderlerin vergi matrahından indirilmesi önem taşımaktadır. Ücret gelirlerinin elde edilmesi ve sürdürülmesiyle ilgili olarak emek sahibinin üretim sürecinde kullanarak tükettiği çalışma gücünü yeniden tamamlayabilmesi için yapmak zorunda olduğu giderlerin vergi matrahından düşürülmesi gerekir (Tekeli 1961:73). İşgücünü devam ettirebilmek bakımından yapılan giderler işçi bakımından servet veya sermayenin devam ettirilebilmesi için yapılan giderlere benzetilerek bunların da, vergi matrahından düşülmesi gerektiği ifade edilmektedir. "Mükellefin amortismanı" şeklinde de ifade edilen bu uygulama, ücretlerin vergilendirilmesi açısından önem taşımaktadır. İşgücünün sürdürülmesi açısından, sadece mükellefin başarısı için gerekli gelirin değil, bu işgücü yerine ikame edilecek olanın yani çocukların yetiştirme ve eğitim giderlerinin de hesaba katılması gerektiği savunulabilir (Dikmen 1956:13,53).

Safi gelirin hesabında, gelirin kazanılma ve devam ettirilebilmesi için gerekli olan giderler vergi matrahından düşülür (Neumark 1945:25). Ücretlerde elde etme giderleri olarak, evden işyerine kadar olan ulaşım giderleri, mesleki bilgisini arttırmak için yaptığı giderler, mesleki faaliyetin yürütülmesi için gerekli olan kitap, dergi ve diğer yayınlar ile elbise giderleri ve bir dereceye kadar hayat sigortası primleri vb. sayılabilir (Neumark 1945: 26; İl 1988 86; İlkmen 1970:214).

Yukarıda belirtilen hususlar dikkate alındığında, vergi adaleti açısından, ücretlerin elde edilmesi ve devam ettirilebilmesiyle ilgili giderlerin vergi matrahından indirilmesi gerektiği ortaya çıkacaktır. Buna göre amacına uygun bir en az geçim indirimi ve ücretin elde edilmesiyle ilgili özel indirim ve özel gider indirimi uygulamalarına gerek olduğu söylenebilir (Seviğ 1994:65; Uluer 1979:489).

#### **E) İstisna, İndirim ve Muafiyetlerin Vergi Adaletine Uygun Olarak Düzenlenmesi**

Ücretlerin vergilendirilmesiyle ilgili istisna ve muafiyetlerden vergi adaleti dışında gayelerle tanınanların gözden geçirilerek en aza

indirilmesi gerekmektedir. Vergi sistemlerinde genel olarak muafiyet ve istisnaların kaldırılması yönünde bir eğilim bulunmaktadır. Verginin amacına ulaşması ve başarılı bir vergilemenin gerçekleşmesi açısından da bir vergi sisteminde istisna ve muafiyetler vergi adaleti dışında bir gerekçeyle getirilmemelidir.

Vergi adaletinin sağlanması açısından genel olarak gelişmiş ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de en az geçim düzeyindeki gelir, vergiden istisna edilmelidir.

### **1. Anlamına Uygun Bir En Az Geçim indirimi**

Vergi teorisinde, en az geçim indiriminin vergi adaleti açısından önem taşıdığı belirgin bir şekilde savunulmaktadır. Vergi adaletini yaklaşıma bakımından esas alınmaları söz konusu olan gelişmiş ülkelerde genel olarak varolan en az geçim indiriminin ülkemizde de uygulamaya konulması yararlı olacaktır.

Gelişmiş ülkelerde amacına oldukça uygun bir şekilde uygulanan en az geçim indirimi, gelir düzeyi düşük olanların vergilendirilmemesini sağlamaktadır. Ülkemizde gelir düzeyi genel olarak en az geçim seviyesinde veya bu seviyeye yakın olan ücretliler ağır bir vergi yükü altındadır. Uygulanacak en az geçim indirimi, ücretlilerin gelir vergisi yükünün önemli ölçüde hafiflemesini sağlayacaktır.

En az geçim indirimi gelişmiş ülkeler dikkate alındığında da vergi adaleti açısından önem taşıyan bir uygulama olarak belirtilecektir. Bu bakımdan en az geçim indiriminin uygulamaya tekrar konulması ısrarla savunulmakta, (Önder 1978:12; Pamak 1978b:20-21; Akalın 1990b:179; Kızılot 1993:40; Taş 1991:53; Coşkun 1990:14) hatta bunun ekonomik kalkınma açısından da gerekli olduğu belirtilmektedir (Şener 1990a:4-5). Ayrıca gerçek anlamda en az geçim indirimi uygulaması başlatılmadıkça vergi adaletinin sağlanamayacağı da ifade edilmektedir (Şener 1990a:28).

En az geçim indiriminin uygulanmasında, tutarların enflasyon karşısında erimemesi ve en az geçim indiriminin amacına ulaşabilmesi

açısından enflasyona endekslenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde uygulamaya konulan en az geçim indirimi bir müddet sonra anlamını yitirecektir. En az geçimindiriminin "decote sistemi"yle uygulanmasını önerenler olduğu (Önder 1978:12) gibi bu sistemi eleştirenler (Akdoğan 1980:76-81; Uçkun 1978:22) de bulunmaktadır.

En az geçim indirimi ve özel indirimde evliler ve bekarlar ile bakmakla yükümlü bulunan kişi sayısı dikkate alınabilir. Bu konuda bir çok ülkede olduğu gibi(Yereli 1992:69-72; Zaloğlu 1988:51; Öner 1985:40-45) kişi başına ve yakınlık derecesine göre indirim miktarları belirlenebilir.

En az geçim indiriminin uygulanması açısından önem taşıyan bir öneri de, en az geçim indiriminin götürü indirim uygulamasına ek olarak, gerçek kişisel giderlerin indirilmesi uygulamasını da içermesidir. Buna göre, belirli gider unsurları matrahtan indirilecek giderler olarak belirlenir. Bu giderlere, belgelenmesi şartıyla indirilebilme olanağı tanınır. Bu şekilde, sağlık, eğitim , evlilik, doğum, ölüm, taşınma, yakıt, taşıt gibi belirlenen giderlerin indirilebilmeleri sağlanabilir.

Böylece kişilerin kendilerinin ve ailelerinin yaşamlarını sürdürecekt gelirlerinin vergilendirilmesi önlenmiş olacaktır. Bu arada belge düzeninin yerleşmesi ve ekonominin kayıt altına alınmasına katkıda bulunulmuş olacaktır. Bu uygulamanın gerçekleştirilmesi ekonominin önemli ölçüde kayıt altına girmesini sağlayarak, vergi gelirlerinin artmasında rol oynayabilir. En az geçim indirimi yoluyla, ücretler ve diğer gelir unsurlarının da belirli bir düzeyi vergi dışı bırakılmış olacaktır. Bu önerinin uygulamaya geçirilmesi vergi adaleti açısından büyük önem taşımaktadır (Şener :1990a:5)

## **2. Özel İndirim Tutarlarının Artırılması**

Ücretlerin elde edilmesiyle ilgili giderler, ülkemizdeki uygulamada, diğer gelir unsurlarında söz konusu olan uygulamanın tersine, vergi matrahından indirilmemektedir. Ancak götürü gider

indirimi niteliğindeki bir özel indirim uygulaması söz konusudur. Söz konusu uygulama da ilgili bölümde belirtildiği üzere anlamlı düzeylerle ifade edilmemektedir.

Ücretler üzerindeki adaletsiz ve ağır vergi yükünü hafifletmek bakımından 1994 yılı için 600 bin TL. olan özel indirim artırılması ve tutarının asgari ücret düzeyine çekilmesi önem taşımaktadır (Akgüç 1994: 23; İl 1988:83,88; TİSK 1993:19; Türk-İş 1992:34; Şenatalar ve Diğ. ty.:167; Güngör 1990:13; Taş 1991:53).

Ücretlerin vergilendirilmesinde adaletin sağlanması bakımından ülkenin içinde bulunduğu ekonomik durum dikkate alınarak aşamalı bir program düşünülürse ilk olarak asgari ücretin vergi dışı bırakılması savunulabilir. Çünkü asgari ücretin vergi dışı bırakılması en az geçim indiriminin uygulamaya konulmasından daha az bir vergi kaybına neden olacaktır. Özellikle uygulamadaki asgari ücret sadece işçinin yaşamını sürdürmesi için gerekli olan geliri kapsadığı halde en az geçim indirimi işçinin ve ailesinin yaşamını sürdürecektir geliri kapsar. Zaten asgari ücretin vergi yükünü düşürmek ve hatta sıfıra indirmek konusunda ülkemizde hemen hemen görüş birliği oluşmuştur(24). Fakat bu görüş birliği söz konusu görüşün gerçekleştirilmesinin "vergi kaybına" yol açacağı , "asgari ücreti baskı altında tutacağı" gibi gerekçelerle uygulamaya geçirilme aşamasında bozulmaktadır. Ancak asgari ücretin vergi dışı bırakılması "vergi hasılat kaybı" dahil hiçbir gerekçe ile savunulamaz.

Özel indirim uygulamasının kayıt düzeninin yerleşmesine katkısı bakımından özel indirimin belli bir kısmına belgelendirme zorunluluğu getirilebilir. Ancak bu, özel indirimin fiilen belirlenen düzeyinin altında kalmasını sağlayacak bir içerikte düzenlenmemelidir. Örneğin özel gider indiriminde olduğu gibi indirim tutarının 3 katı belge istenirse veya asgari ücretli için indirimin tamamını belgelendirme şartı aranırsa indirim tutarı fiilen düşecektir.

1994 yılında uygulamaya konulan özel gider indiriminin bu çerçevede içinde, geliştirilerek ve aylık olarak uygulanması uygun olabilir. Belirtilen uygulama henüz belge düzeninin yerleşmediği

Ülkemizde büyük boyutlara ulaşan kayıt dışı ekonomiyi kayıt içine almak bakımından da yararlı olacaktır.

Özel indirim tutarları, vergileme teknikleri dolayısıyla ücretlerin maruz kaldığı ağır vergi yükünü hafifletebilecek bir düzeye getirilmeli, bu bakımdan, en azından ücretleri asgari ücret düzeyindeki gelir vergisi yükünden kurtarabilmelidir. Fakat zel indirim tutarlarının götürü gider gibi belge toplamadan değil en azından belli bir bölümünün belge karşılığı yapılması, kayıt düzeninin oturması açısından savunulabilecek bir öneridir. Özel indirimin vergide vergi indirimi şeklinde uygulanması artan oralılığın amaçlarına uygun olacaktır (Kazgan ve diğ. 1992:124)

#### **F) Dolaylı Vergilere İlişkin neriler.**

Gelirinin hemen hemen tamamını temel gereksinimlerine harcayan ücretliler için dolaylı vergilerin önemli bir yükümlülük teşkil ettiği bir gerçektir. Dolaylı vergiler içinde de önem taşıyan KDV'dir.

Ücretler zerinde KDV'nin önemli bir yük olmaktan çıkarılması açısından özellikle temel gıda maddeleri için söz konusu olan % 8 oranının düşürülmesi uygun olacaktır. OECD ve AB lkelerinde temel gereksinimlere ilişkin KDV oranları genel olarak daha düşüktür. Hatta bazılarında sıfır oran uygulanmaktadır. Bu çerçevede ülkemizde de sözedilen mal ve hizmet alımlarına ilişkin düşük oran uygulanması ücretler üzerindeki vergi yükünü, vergi adaletinin gereklerine uygun bir düzeye çekmek açısından faydalı olacaktır.

VII. Beş Yıllık Kalkınma Planı Yeniden Dağılım Alt Komisyonu'nda da belirtildiği gibi (1993:23) sağlık, eğitim, konut, taşımacılık, temel gıda ve diğer zorunlu tüketim mallarından KDV alınmamalı veya çok düşük oranlarda alınmalıdır. Bu uygulama nedeniyle ortaya çıkacak vergi kaybı lüks mallar üzerindeki vergi artışıyla karşılanabilir.

### **G) Yansıtılan Dolaylı ve Dolaysız Vergiler**

Akaryakıt tüketim vergisi akaryakıt fiyatı içinde tüketicilere aynen yansıtılmaktadır. Ücretlilere ulaşım giderleri içerisinde yansıtılan yüksek orandaki söz konusu vergi KDV ile birlikte oldukça ağır bir vergi yükü oluşturmaktadır. Maliyet enflasyonuna da yol açan söz konusu verginin oranının düşürülmesi, ücretliler açısından da vergi adaletinin gerçekleşmesine katkı sağlayacaktır.

Yansıtılan diğer vergilere ilişkin genel olarak vergi idaresinin ve yasaların, geçerli bir gerekçe olmadıkça yansımayı teşvik edici bir içerikte olmaması gerektiği belirtilebilir. Yansımanın çok değişik etkenler çerçevesinde ortaya çıkması bu yönde önceden bir önlem alınmasını zorlaştırmaktadır.

### **H) Askerlik Hizmeti Vergisinin Düşürülmesi**

Ücretlerin oldukça yüksek olan vergi yükünü daha da artıran askerlik hizmeti vergisi, ücretlilerin kamu hizmetlerinin finansmanına bedenleriyle de katılmaları anlamına gelmektedir.

Milli Savunma hizmetinin finansmanını sağlamak bakımından önem taşıyan askerlik hizmetinin süresinin azaltılması veya askerlik hizmeti vergisinin tamamen kaldırılması ve bu kamu hizmetinin genel vergi gelirleriyle finanse edilmesi ücretlerin vergi yükünü hafifletecektir. Böylece ücretlilerin parasal olarak finansmanına katıldıkları hizmetler için bir de aynı vergi ödememeleri veya daha düşük bir aynı vergi ödemeleri sağlanabilir.

### **I) Enflasyon Vergisine İlişkin Öneriler**

Ücretler üzerindeki vergi yükünü artıran unsurlardan birisi de enflasyon vergisidir. Ücretliler gelirlerini genel olarak harcama amacıyla ellerinde tuttuklarından enflasyon vergisini en çok taşıyan kesimdir.

Enflasyon vergisine ilişkin olarak uzun dönemde enflasyonun düşürülmesi önem taşımaktadır. Kısa dönemde alınabilecek önlemler içinde vergi iadesinin ücretliden alınan enflasyon vergisini kapsayacak şekilde düzenlenmesi veya ücretlerde yapılacak artışların enflasyon vergisini telafi edecek şekilde düzenlenmesi önerilebilir.

### **İ) Ücretler Üzerindeki Fon ve Kesintilerin Kaldırılması**

Ücretler üzerindeki vergi benzeri fon ve kesintilerin yükü oldukça fazladır. Brüt ücret-net ücret farkının açılmasına neden olan bu kesintiler işveren açısından ücret maliyetini yükseltmektedir. Ücretlinin eline işverenin ücret çerçevesindeki ödemelerinin ancak yarısı geçebilmektedir (25).

İşçi çalıştırmayı ve yatırımı caydırıcı nitelikte olan tasarrufu teşvik fonu, konut edindirme yardımı gibi fonlar çoğu zaman amaçları dışında kullanılmaktadırlar. Bu bakımdan söz konusu fonların kaldırılması gerekmektedir (Akgüç 1994:25; Çapoğlu 1992:21-22,31,88; TİSK 1993:19; Usta 1993:28). Ayrıca damga vergisi, kırtasiyeciliği artırdığı, maliyeti gelirinden fazla olduğu, sahteciliğe sebep olduğu ileri sürülerek eleştirilmekte ve kaldırılması önerilmektedir (Çapoğlu 1992:12,57). Ücretliler üzerindeki sosyal güvenlik kesintisi yüklerinin de azaltılması gelişmiş ülke uygulamaları paralelinde söz konusu olabilecek bir öneridir.

### **J) Vergi İadesi**

Vergi iadesi uygulaması 1984 yılında uygulamaya konulmuş, ortaya çıkan birtakım sakıncaları ve neden olduğu mali yükün etkisiyle 1994 yılında uygulamadan önemli ölçüde kaldırılmıştır. Ancak ücretler üzerindeki ağır vergi yükünün kısa dönemde azaltılabilmesi açısından vergi iadesi uygulamasının genişletilerek

yeniden yürürlüğe konması, ücretlerin vergilendirilmesiyle ilgili adaletsizlikleri gidermek bakımından önem taşımaktadır.

Ücretler üzerindeki gelir vergisi dışındaki ağır ve adaletsiz vergilerin etkisini giderebilecek şekilde düzenlenen vergi iadesi, ülkemizde yürürlükteki vergi mevzuatının ücretlilere ilişkin adaletsizliklerini önlemede belirgin bir rol oynayacaktır. Ücretler üzerindeki adaletsiz vergiler olarak, enflasyon vergisi, yüksek oranlı dolaylı vergiler ve yansıtılan vergiler belirtilebilir. Söz konusu vergilerin uzun dönemde ekonomik yapının düzelmesiyle bağlantılı olduğu açıktır. Ancak kısa dönemde gerçekleşen adaletsiz vergilemenin giderilmesinin yolu vergi iadesi veya negatif gelir vergisidir. Negatif gelir vergisi de gerçekleşen vergi adaletsizliğini gidermenin bir aracı anlamında olacağından burada sadece vergi iadesinden sözedilmiştir.

Ücretler üzerindeki enflasyon vergisi ve yansıtılan vergilerin etkilerini gidermek bakımından bir çeşit "enflasyon vergisi iadesi niteliğindeki ücret artışlarını" enflasyon oranının (ücretliler geçinme endeksi esas alınarak) altına düşürmemek ve vergi iadesini ücretlilerin karşı karşıya olduğu dolaylı ve yansıtılan vergilerin yükünü giderecek şekilde düzenlemek faydalı olabilir. Ancak vergi iadesinin aylık olarak verilmesi gerekecektir. Eğer yıllık olarak verilecekse belirtilen amacı gerçekleştirecek bir içerikte düzenlenmesi gerekir. Ayrıca vergi iadesine ilişkin olarak toplanacak belgelerin kapsamında yapılacak sınırlamalar uygulamanın amacına ulaşmasını önler.

Ücretler üzerindeki adaletsiz vergilendirmenin boyutlarını ortaya koymak bakımından ücretler üzerindeki hesaplanabilen vergi yükü içinde kabuledilebilir gelir vergisi yükü dışındaki yük önem taşımaktadır. Bu bakımdan yaklaşık olarak gelir vergisi kadar da diğer vergilerden sözedilebilir. Bu durumda, yüksek oranlı enflasyon vergisi, yüksek oranlı dolaylı vergiler ve yansıtılan vergilere ilişkin bir değişiklik olmadığı sürece, ücret geliri elde edenlerin gelirlerinin en azından belirli bölümü gelir vergisi dışı bırakılmalıdır. Bu kısım en az geçim indiriminden sonra ilk gelir dilimini kapsayacak şekilde belirlenmelidir.

### III. ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ADALETİN GERÇEKLEŞTİRİLMESİNİN ÖNÜNDEKİ ENGELLER

#### A) Kamu Harcama Politikasının Rasyonel Olmaması

Devletin asli fonksiyonlarının dışında ekonomik ve diğer alanlarda faaliyet göstermek amacıyla aşırı bir şekilde büyümesi kaçınılmaz olarak finansman ihtiyacını artırmaktadır. Yine aşırı büyümenin bir sonucu olarak daha çok artan irrasyonel harcama politikaları ile yolsuzluk ve israflar, devletin normal vergi gelirleriyle finansmanını karşılayamamasına yol açmaktadır. Bu durumun bir sonucu olarak yeni ve ek vergiler veya enflasyonist para politikaları, haksız ve adaletsiz vergilemenin gerçekleşmesinde önemli rol oynamaktadır.

Devletin, kamusal faaliyetlerde rasyonel karar alınabilecek etkin ve yönetilebilir bir ölçeğe ulaştırılması vergi adaletinin gerçekleşmesi açısından gereklidir. Devlet, yönetilemez boyutlarda genişletilerek her alanda etkinsizliğin kaynağı haline getirilirse, genel olarak adaletin ve buna paralel olarak da vergi yükü dağılımında adaletin sağlayamayacak tersine, gelir ve vergi yükü dağılımında adaletsizliğin nedeni haline gelecektir.

Vergide adaletin gerçekleşmesine yönelik girişimler, rasyonel olmayan harcama politikası nedeniyle artan finansman ihtiyacı karşısında, vergi gelirlerinde azalış olur endişesiyle geri çevrilecektir. Ücretlerin vergilendirilmesinde adaletin sağlanmasına yönelik önerilerin gerçekleştirilmesi, normal ve adil vergi gelirleriyle yetinen bir devlet anlayışıyla yakından ilgilidir. Kamu finansman açıklarını gidermede sadece vergi gelirlerini artırmak çözüm değildir. Bu amacı gerçekleştirmede devletin ekonomideki rolünün iyi belirlenmesi ve kamu harcamalarındaki israfın önlenmesine ilişkin önlemler de önem taşımaktadır(Usta 1993:30).

## **B) Devletin Ücret Dışı Kesimi Etkin Bir Şekilde Vergilendirememesi**

Ücretler üzerindeki dolaysız vergilerin yüksek olmasının ve ücretliler için söz konusu olan vergi yükü dağılımı adaletsizliklerinin giderilememesinin nedenlerinden birisi olarak, Aşarın kaldırılmasından itibaren ücret dışı kesimin hafif vergilendirilmesinin rolü olduğu belirtilmektedir. Gelir ve kurumlar vergilerinin dar tabanlı olması ve esas vergi vermesi gerekenlerin vermemesi sonucu devlet, ücretlileri ağır bir şekilde vergilendirmeye devam etmek zorunda kalmaktadır (Akgüç 1994:15).

Ücretlerin vergilendirilmesindeki bu engelin ortadan kaldırılmasının yolu verginin tabana yayılması, muafiyet ve istisnaların gözden geçirilerek azaltılmasıdır.

## **C) Vergi Gelirlerinde Büyük Azalışların Ortaya Çıkacağı Endişesi**

Ücretlerin adaletin gereklerine uygun olarak vergilendirilmesi halinde vergi gelirlerinin belirgin bir ölçüde azalacağı öngörülmektedir(26). Kısa dönem için doğru olan bu öngörü uzun dönemde geçerliliğini devreye giren diğer değişkenlerin etkisiyle büyük ölçüde kaybedecektir. Ancak belirtmek gerekir ki kısa dönem için söz konusu olan gerekçe veya başka bir gerekçe devletin "vergilemede" olsa bile adaletsizlik yapmasının kabuledilebilir bir nedeni olamaz.

Ülkemizde 1993 yılı itibarıyla kayıt dışı ekonomi nedeniyle kaybedilen verginin 150 - 240 trilyon arasında olduğu(27) dikkate alındığında, ücretlerin vergilendirilmesiyle ilgili önerilerin tamamının gerçekleştirilmesi halinde bile ortaya çıkacak gelir azalışını sadece kayıt dışı ekonominin 1/3'ünün önlenmesinin giderebileceği söylenebilecektir.

#### **D) Seçmen Çoğunluğunun Vergi Mükellefi Olmaması**

Seçmen kitlenin ağırlıklı kesiminin, vergi mükellefi olmaması, daha geniş bir ifadeyle talep ettiği sosyal malların fiyatını ödeyecek bir yükümlülüğe girmemesi, ortaya çıkan iktidarın, izlediği mali politikayı etkilemektedir.

Demokratik ülkelerde seçmen tercihleri, mali politikaları belirleyici rol oynar. Ortanca seçmenin (seçmen çoğunluğunun) bedavacı olması, belirtilen kesimin diğer kesimlere (genellikle ücretlilere) göre, düşük vergi ödemesi veya hiç vergi ödememesi ve kamu harcamalarının yüksek olması sonucunu doğurmaktadır (Akalın 1990b:172). Yüksek harcamalar, adaletsiz vergilerin konulmasının nedeni olmakta en azından vergi adaletine yönelik girişimlerin "vergi gelirleri harcamalara yetmez" endişesiyle reddedilmesini sağlamaktadır. Yasama organında işçi temsilcilerinin az olması ve etkin çalışmamaları buna karşın diğer kesimlerin temsilcilerinin fazla olması ücretlerin vergilendirilmesindeki adaletsizliklerin giderilmesi yönündeki önerilerin uygulamaya konulmasını olumsuz yönde etkilemektedir (Akgüç 1994:16).

Bu çerçevede, söz konusu sorunun çözümü açısından belirtilen istekleri, iktidarı kaybetmek uğruna karşılayan bir hükümetin gelmesi dışında, uzun dönemli bir çözüm olarak, vergi mükelleflerinin seçmen sayısı içindeki payının artması ve ücretliler açısından, ücretlilerin seçmen kitlesi içindeki oranının büyümesi önerilmektedir (Akalın 1994:2-3).

#### **E) Vergi İdaresinin Yapısı**

Ülkemizde bir çok yönden geliştirilmesi gerektiği konusunda, yaygın kanaat olan, vergi idaresinin etkin çalışmaması, var olan vergilerin uygulanmasında adaletsizliklerin ortaya çıkmasını ve kamu finansman ihtiyacını karşılamada yetersiz kalması sonucunu doğurmaktadır.

Gerçekte yeterli olabilecek vergi gelirlerinin mali idarenin etkin çalışmaması sonucu yetersiz kalması, vergi adaletini gerçekleştirmeye yönelik önerilerin önündeki önemli engellerdendir. Bu engelin ortadan kaldırılması açısından; vergileme ile ilgili bilgilerin yönetimden mükellefe mükelleften yönetime verimli ve sağlıklı bir biçimde aktarılması, vergi yönetim elemanlarına yeterli eğitimin verilmesi, vergi yönetim kuruluşları arasında eşgüdümün sağlanması, vergileme ile ilgili işlemlerde bilgisayarın kullanılması ve idarenin etkin çalışacak bir örgütlenme yapısına kavuşturulması gerekmektedir (Akdoğan 1980:120-135).

#### **F) Ücretlerin Vergilendirilmesindeki Adaletsizliğin Tüm Boyutlarıyla ve Yeterince Ortaya Konulmuş Olmaması**

Ücretlilerin vergilendirilmesinde adaletin sağlanması için söz konusu olan önerilerin gerçekleşmesi açısından gerçekte ücretler üzerindeki adaletsiz vergilendirmenin tüm boyutlarıyla ortaya konulması önem taşımaktadır. Konuyla ilgili araştırmaların çok sınırlı olması ve özellikle mali yönetimden kaynaklanan nedenlerle yeterli ve sağlıklı verinin bulunmaması sorunun çözümünü zorlaştırmaktadır. Bu aynı zamanda tüm vergi sisteminin bir sorunudur(Usta 1993:6).

Ücretler üzerindeki vergilerin sayılamayacak kadar arttığı ve vergi yükünün hesaplanabilen kesiminin inanılmaz boyutlara çıktığı, tersine artan oranlılıktan tersine ayırma kuramına kadar tüm tekniklerin uygulandığı, yatay ve dikey adaletsizliklerin önemli örneklerinin verildiği bir dönemde, yine de, ücretler üzerindeki verginin hafif olduğu (% 14 ve hatta % 7'lerde olduğu) söylenebiliyorsa (Tufan 1990b:164, Kılıçdaroğlu 1990b:162; Altuğ t.y:42, Feyzioğlu t.y:53) burada sözedilen engelin aşılamamış olduğu açıktır. Ücretlerin vergilendirilmesindeki adaletsizliğin ortaya konulması bakımından konuyla ilgili panel konferans ve benzeri çalışmalar yanında yapılan/yapılacak araştırma ve tezlerin yayınlanması önem taşımaktadır.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### NOTLARI

- (1) Akgüç 1991:43; Batırel ve Uçkun 1991:7; Çağan 1992:20; Doğrusöz 1993:27; Keleş 1991:24; Merzi 1993:23; Tuncer 1975:361; Kızılyalılı 1969:377-378; TÜSİAD 1992:127; Sönmez 1994:199; Kalyoncu 1977:176; Birler 1977:78; Türkan 1994:2,5; Arsan 1977: 44; Selçuk 1981:100-101; Yaraşlı 1993:47).
- (2) DPT 1990:10 İşçi sendikalarının da katıldığı bir komisyonda belirlenen ve ifade ettiği anlamı gerçekleştirdiği kuşkulu olan asgari ücret düzeyinde, veya bu düzeye yakın gelir elde edenlerin önemli sayılarda ulaştığı bir ülkede oldukça yüksek ücret elde edenlerin bulunması ücretlerde açık bir adaletsizliğin göstergesidir. Bağımlı emek gelirleri arasındaki dengesizlik, çoğu kez genel müdür ile şoförü, uzman doktor ile çöpçü, mühendis ile işçi, vb. arasında yapılan karşılaştırmalarda ikinciler lehine yüksek gelirlerin söz konusu olmasıyla ortaya koyulmaktadır. Memur maaşları ve işçi ücretlerinin belirlenmesinde, enflasyonu da dikkate alan, verimlilik , liyakat, kıdem değerlendirilmesi tekniklerini içeren bir yaklaşımın esas alınması yararlı olacaktır ( 7. Beş yıllık kalkınma planı, "Gelir dağılımı ve politikaları özel ihtisas komisyonu"Sosyal ve Ekonomik Gruplar Alt Komisyonu Taslak Raporu, DPT 1993: 60).
- (3) 7. beş yıllık kalkınma planı "Gelir Dağılımı ve Politikaları Özel İhtisas Komisyonu" Sosyal ve Ekonomik Gruplar Alt Komisyonu Taslak Raporu, DPT 1993:19
- (4) 1993 yılı Mayıs ayı için besin dışı harcamalar hariç olmak üzere Türk-İş'in 4 kişilik bir aile için sadece gıda harcaması olarak tesbit ettiği tutar 2.257000 TL. dir (Başkanlar Kuruluna Sunulan asgari ücret raporu, Türk-İş, 7 Temmuz 1993, Ank. s.24). Buna göre 1 Ağustos itibarıyla yürürlüğe giren asgari ücret miktarı, kesintiler yapıldıktan sonra mayıs ayına göre belirlenen gıda harcamasını bile karşılamaktan uzaktır. 1994 yılı Nisan ayı için aynı kuruluşun araştırmasına göre 4 kişilik bir aile için gıda harcaması 4.343.000 TL dir (Türk-İş dergisi Nisan 1993 sayı 288, s.21). Bu durumda asgari ücretle çalışan veya asgari ücrete yakın gelir elde edenler gıda harcamalarının yarısını bile zor karşılayabileceklerdir.
- (5) İşçi ücretlerini oluşturan ödemeler devlet memurlarına göre fazla çeşitlilik göstermemektedir. İşçi ücretlerini oluşturan ödemelerden, gelir vergisine tabi olmayanlar genel olarak şunlardır( Şahin, 1993:31-33); Çocuk yardımı (193 s. K. md. 25) (657 s.lı kanuna göre memurlar için olan aile yardımı gelir vergisine tabi değilken , işçilerde aile yardımı gelir vergisine tabidir.), Doğum yardımı (193 s. K. md. 25/4), Ölüm, sakatlık, işsizlik, hastalık tazminatı. (193 s. K.md. 25/1), Demirbaş olarak ayn şeklinde verilen giyecek yardımı(193 s.K. md.27/2), İşyeri içinde verilen yemek yardımı (193 s. K md. 23/8), Evlenme ikramiyesi (193 s.K. md. 25/5)
- (6) Bu konuda geniş bilgi için bkz. Şahin, 1993:33-35
- (7) 1963 yılı dilimleri 1978'e kadar artan fiyatlara göre deflate edildiğinde ortaya çıkan tarifenin 1963 yılı tarifesinden ne ölçüde uzaklaştığı hakkında bkz. Uluatam 1981:84-65
- (8) "Benzetme yerinde sayılırsa nasıl ki, kişi hukuku bakımından, tabii hukuktan gelen evrensel nitelikte tartışma dışı kurallar, haklar varsa,vergi hukukunda da mükellef hukuku yönünden aynı ölçüde temel nitelikte müesseseler vardır. En az geçim indirimi" bunlardan biridir (Özbalcı 1988:266).
- (9) 1950 den önce bazı indirimler olmakla birlikte en az geçim indirimi anlamında bir uygulamanın gerçekleşmediği ifade edilmektedir. (Dikmen 1956:83) 1934 tarih ve 2395 sayılı kazanç vergisinde, vergide adaletin sağlanması bakımından genel bir indirim olmasa da bir takım istisnalar getirilmiştir. Gelir düzeyi düşük bazı sınıfların kazançlarını kısmen veya tamamen vergi dışında bırakmak amacını güden bu istisnalar içinde, hizmet erbabına ilişkin olarak da bazı indirimler söz konusudur. ( Bu konuda daha geniş bilgi için bkz. Pelin 1942:357).

- (10) En az geçim indirimi ile ilgili hükümet gerekçesinde, mükellefin yaşamak için muhtaç olduğu geliri ifade eden, en az geçim indiriminin mali güce göre vergilendirme ilkesinin bir neticesi olduğu, bütün modern vergi sistemlerinde mükellefe yaşama ve geçinme hakkının tanındığı, oysa ülkemizde mükellefin yaşamak için ihtiyaç duyduğu gelirin vergiye tabi tutularak (Dikmen 1956:97) bir nevi yaşama ve geçinme hakkına müdahale edildiğinden sözedilmektedir. En az geçim indiriminin 1950 gelir vergisi kanununa girmesinde rol oynayan diğer bir gerekçe sosyal adalet düşüncesidir (Dikmen 1956:98).
- (11) Bu konuda ayrıca bkz. Erimez 1981:7.
- (12) Kaldırılmadan bir müddet önce 1981 yılında, 2361 sayılı Kanunla ismi "genel indirim" olarak değiştirilmiştir. En az geçim indiriminin kaldırıldığı tarihte uygulamada olan özel indirim tutarının miktarı yükseltilecek uygulanmasına devam edilmiştir. En az geçim indirimi konusunda ayrıca bkz. Vergi Reform Komisyonu, "En az geçim indirimi hakkında rapor" 1965, İstanbul, Vergi Reform Komisyon Raporları, C. IV içinde, İstanbul 1970 ss. 281-299.
- (13) Prusya'da 1891 de uygulamaya konulan en az geçim indiriminin tutarı 900 mark olarak tesbit edilmiştir. Avusturya da 600 gulden florin olarak tesbit edilen en az geçim indirimi, birbirinden farklı şekillerde olmakla birlikte, İsveç, Norveç, Danimarka, İtalya gibi bir çok ülkede kabul edilmiştir. (Dikmen 1956:11-12)
- (14) En az geçim indiriminin bekar mükellefler için yıllık tutarı 1989 yılı için 2605 sterlin, evli olanlar içinse yıllık tutar 4095 sterlin olarak belirlenmişti. Evli olanların eşinin de geliri olması durumunda 4095 sterlinlik indirim ek olarak eşi içinde ayrıca 2675 sterlin indirim uygulaması söz konusuydu (Kızılot 1994b: 460).
- (15) 1961 yılında uygulamaya konulan ve yalnız ücretlere yönelik olan götürü gider indirimi 193 sayılı GVK ile getirilmiş ve ayda 90 TL olarak kabul edilmiştir. Ancak bu indirim 1964'e kadar yarısı üzerinden uygulanmış tam indirim uygulaması vergi kaybını önlemek için iki kere ertelenmiştir. Ancak 1968'de özel indirimin yürürlüğe girmesiyle uygulamada 45 TL olan götürü gider indirimi 150 TL olarak uygulamaya devam edilmiştir. Özel indirim konusunda ayrıca bkz. Kesan 1970:311-315
- (16) Bu konuda Aykut Herekmen özel indirimin, ülkemizde ayırma ilkesinin uygulaması olarak görülemeyeceğini şu şekilde ifade etmektedir. "...Gelir vergisinde tüm kazanç ve iratların safi tutarları vergi matrahı olduğu halde, ücretin, gayri safi tutarı, vergi matrahı olarak kabul edilmiştir. Ücretlerin aleyhindeki bu farklı vergilemeyi bir yerde hafifletmek amacıyla özel indirim bir tür götürü gider olarak kabul edilmelidir" (Herekmen 1976:67).
- (17) Bu konuda ayrıca Akdoğan 1980:119.
- (18) *Eğitim giderleri*: Eğitim ve öğretim kurumları ile anaokulu kreş ve dershanelerde eğitim amacıyla yapılan ödemeler ile kurs ücretleri, kitap kırtasiye alımları için yapılan harcamalar. *Sağlık giderleri*: İlaç, sağlık malzemesi ve hastane giderleri ile muayene, tahlil ameliyat, fizik tedavi ve diş protez ücretleri, gözlük ve lens alımları gibi sağlık harcamaları. *Gıda giderleri*: Sigara, alkollü içkiler ve bira dışında, her türlü yiyecek ve içecek için yapılan harcamalar. *Giyim giderleri*: Giyimle ilgili her türlü malların satın alınması için yapılan harcamalar ile bunlara ilişkin dikim, tamir, onarım gibi harcamalar. *Kira giderleri*: İkamet edilen konut için yapılan kira ödemeleri. (21938 sayılı 176 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği). Bakanlar kurulu bu bentte yer alan % 35 nisbetini sifıra kadar indirmeye kanuni oranına kadar artırmaya veya harcama konuları, harcama ve ücret tutarları, itibarıyla farklı oranlar tesbit etmeye yetkilidir. Vergi adaletini sağlayabilecek yöndeki yetkilerini bir türlü kullanmayan Bakanlar Kurulu, vergi adaletsizliğine sebep olsa da vergi gelirlerindeki azalışı önleyecek yetkilerini acilen kullanma eğiliminin bir örneği olarak söz konusu indirimle ilgili yetkisini, 1.4.1994 tarihinde 94/5371 sayılı kararı alarak kullanmıştır.

- (19) 1994 yılındaki harcamalar için 1995 yılı başında söz konusu olacak fark nakden ödenmeyecek her ay mükellefin gelir vergisinden mahsup edilecektir (18.05.1994 tarih ve 21938 sayılı RG'de yayınlanan 176 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği). İndirim konusu harcamaların, Türkiye'de yapılmış olması, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi ve bu belgelerin işverene verilmesi, gerekmektedir.
- (20) ABD'de ilk gelir diliminin mayıs 1993 kuruyula TL. olarak ifadesi 712.250.000 TL dir. ABD de aynı yıla ait kişi başına GSMH 21.100 \$ (İTO, 1992:68) iken ilk gelir dilimi hemen hemen kişi başına GSMH'ları kadardır. Ülkemizde kişi başına GSMH 2622 \$ olarak belirtildiğine göre (İTO Mart 1994:2) ve ülkemizde en az geçim indiriminin olmadığı dikkate alınarak ilk dilim 3000 \$ olarak alınırsa Mayıs 1994 döviz kuruyula 3000 \$ yaklaşık 105 milyon TL'dir.
- (21) OECD ülkelerinin bir kısmında ilk dilim oranı sıfır olarak uygulanmaktadır (Fransa, Almanya, Avustralya). Diğerlerinde de en az geçim indirimi sebebiyle kısmi de olsa sıfır oranlı dilim bulunmaktadır. Bu ülkelerden Japonya, Avusturya ve İtalya'da ilk dilime uygulanan oran %10, ABD'de % 15'tir. Sadece bir kaç ülkenin ilk dilim oranı ülkemizdeki ilk dilim oranından yüksektir. Ancak söz konusu ülkelerde ilk dilimin yaklaşık 1/3'ü kadar en az geçim indirimi uygulaması vardır. Bu uygulama dikkate alınırsa söz konusu ülkelerin ilk dilim oranının da ülkemizdekinden düşük olduğu anlaşılabacaktır ( Bu konuda ayrıca bkz. Şener 1991b: 142).
- (22) Yukarıdaki hesaplamada 1993 yılı için ortalama yıllık faiz oranı % 74 olarak alınmıştır ( TCMB aylık bülten Ocak 1994:33). Buradaki hesaplamada Geçici vergi dikkate alınmamıştır. Ancak yürürlükteki şekliyle geçici vergi hesaplanan söz konusu farkı telafi edici bir nitelik taşımamaktadır. Çünkü vergilendirilmede bir önceki yılın matrahının bir kısmı dikkate alınmaktadır. Halbuki bir ülkede yıllık enflasyon % 70'lerden aşağı inmiyorsa bir önceki yılın kazancının tamamı matrah olarak alınsa bile gerçekte aynı yılda elde edilen gelir yarısı düzeyinde bile vergilendirilmiş olmayabilecektir.
- (23) İlk defa İngiltere'de ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde uygulanmaya başlayan "PAYE" sistemi günümüzde kapsamı genişletilerek başta Almanya, Fransa ve ABD gibi ülkeler olmak üzere sanayileşmiş Batı ülkelerinin pek çoğunda uygulanmaktadır (Şen t.y:114).
- (24) Saygılıoğlu 1993 :24; Kazgan ve diğ. 1992:128; ESIAD 1992:14,25-26; TUSIAD 1992:3.65; Akgüç 1994:32; TISK 1993:17; Türk-İş 1992:34; Hak-İş 1992:12; Usta 1993:25-26; Şenatalar ve Diğ. ty.:152,165; İrteş 1975:26; Kuzgun 1991:145; Bu konuda 25.11.1991 tarihli Hükümet Protokolünde de asgari ücretin vergi dışı bırakılacağı ifade edilmiştir.
- (25) İşgücü maliyeti istatistiklerine göre işverenin cebinden çıkan her 1000 TL'nin 450 TL'si işçiye net gelir olarak yansımaktadır (Çapoğlu 1992:32). Evli ve iki çocuklu bir işçinin eline kesintilerden sonra, ücretinin (işgücü maliyeti değil ) % 62'si net olarak geçmektedir (Toçoğlu 1992:35).
- (26) Asgari ücretin vergi dışı bırakılmasının neden olacağı vergi kaybı konusunda yapılan çeşitli araştırmalarda farklı sonuçlar bulunmuştur. Asgari ücretin vergi dışı bırakılmasının 1992 yılı için 10 trilyon (TOBB 1992:70), 12 trilyon (Gürdal 1993:23) ve 16 trilyon liralık kayba neden (Akgüç 1994:26) olacağı belirtilmektedir.
- (27) Veysi Seviğ'e göre 1993 yılı için kayıt dışı ekonomi nedeniyle kaybedilen vergi 150 trilyon iken Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına göre bu rakam 240 trilyondur (Türk-İş 1993:18), Ücretlilerin 1992'de brüt gelir vergisi tahakkukları toplamı 45.6 trilyondur (Gelirler Genel Müdürlüğü 1993).

## SONUÇ

Dünya'da ve Türkiye'deki gelişmeler, devletin fonksiyonları ve görevlerini yeniden gözden geçirme konusundaki tartışmaları bir süredir artırmıştır. Ancak bütün bu gelişmelerle birlikte hiçbir zaman devletin adaleti sağlama konusundaki temel fonksiyonu önemini kaybetmemiştir. Hangi anlamda olursa olsun devletin fonksiyonlarını yerine getirmede ihmal edemeyeceği ilke, aynı zamanda vazgeçilmez fonksiyonu olan adalettir. En temel fonksiyonu ve hatta en önemli varlık nedeni "adalet" olan devlet, görevlerini yerine getirmede ihtiyaç duyduğu finansmanı sağlarken adaletsizliğin kaynağı haline gelemez. Diğer bir ifadeyle vergilendirmede adaletsizlik yapan devlet en önemli varlık nedenini kaybeder. Vergilendirmede adalet ile sosyal barış ve düzen arasında varolan ilişkinin temelindeki asıl nedeni de burada aramak rasyonel bir yaklaşım olacaktır.

Vergi adaleti, günümüze kadar çok değişik şekillerde ortaya konulmaya çalışılmış ancak tıpkı adalet kavramında olduğu gibi üzerinde tam olarak anlaşmaya varılamamış, belirsizliği giderilememiştir. Ancak bu durum devletin ne "adaletsizlik" ve ne de vergi adaletsizliğinin kaynağı olmasına kabuledilebilir bir gerekçe olamaz. Adaletin veya vergi adaletinin gerçekleştirilmesi, "çok fazla bir finansman gereksinimi doğuruyor" diye veya "finansman kaybına neden oluyor" diye ne vazgeçilebilir ne de ertelenebilir bir konu değildir.

Vergi adaletinin gerçekleştirilmesinin vergi gelirlerini azalttığı görüşü mutlak olarak doğru değildir. Özellikle uzun dönemde, vergi ahlakı ve zihniyetinin gelişmesi ve toplumun vergiye karşı yaklaşımının değişmesi, vergi kayıp ve kaçaklarının azalmasını sağlaması ölçüsünde, vergi adaletinin gerçekleştirilmesi vergi gelirlerini artıracaktır. Vergi gelirlerinin artması her zaman vergi oranlarının artması anlamına gelmediği gibi vergi oranlarının veya bir takım kesimler üzerindeki adaletsiz vergi yükünün azaltılması da vergi gelirlerinin azalmasına neden olmaz.

Vergi adaleti açısından ücretlerin vergilendirilmesinin analizinin yapıldığı bu çalışmada, sanılanın ve çoğunlukla söylenenin çok ilerisinde bir adaletsizlik olduğu ve durumun oldukça acil bir çözüm gerektirdiği sonucuna ulaşılmıştır.

Ülkemizde ücretler hem diğer gelirlere göre ve hem de kendi içlerinde adaletsiz bir vergilemeye tabi tutulmaktadır. Ücretlerin kendi içlerinde var olan vergilemedeki adaletsizlik, özellikle devlet memurları içerisinde ve devlet memurları ile işçiler arasında belirginleşmekte ve daha çok artan oranlılığın tersine uygulaması şeklinde kendini göstermektedir. Bunun yanında ücretler genel olarak ve diğer gelirlere göre de adaletsiz bir vergilemeyle karşı karşıyadır. Bu durumu da "ayırma kuramı"nın tersine uygulaması olarak ifade edebiliriz.

Vergi adaletinin kuramsal çerçevesinin ortaya koyulduğu ilk bölümde de belirtildiği gibi "vergi adaletini gerçekleştiren bir teknik olarak ayırma kuramı ve artan oranlılık tartışılabilir, fakat hiçbir şekilde tartışılmayacak olan, ayırma kuramı ve artan oranlılığın tersine uygulamasıdır. Teorik düzeyde vergi adaleti açısından tartışmasız olarak reddedilen ayırma kuramı ve artan oranlılığın tersine uygulaması ülkemizde çok açık bir şekilde söz konusu olması oldukça düşündürücüdür. Bu durum sosyal, siyasal ve ekonomik açıdan bir hayli tehlikeli sonuçlar doğurabilir.

Çok yönlü olarak ve oldukça fazla vergiyle karşılaşan ücret gelirleri ilk olarak "elde edilmeleri" sırasında vergilendirilmektedir. "Elde edilme" sırasında % 25 oranında gelir ve % 04.8 oranında damga vergisiyle karşılaşan ücretler, % 14-15 oranında sosyal güvenlik ve % 2 oranında da tasarrufu teşvik kesintisi'yle karşılaşmaktadır. Arkasından "harcanma" sırasında önemli boyutlarda dolaylı vergiler ve yansıtılan vergilerle karşılaşan ücretler, ek olarak enflasyon vergisinin de önemli bir mükellefi olmaktadır. Bunlara ek olarak ücretliler milli savunma hizmetlerinin finansmanına aynı olarak da katılmaktadırlar. Ücretler üzerindeki gelir vergisi dışındaki vergiler, ücretlere, ücret gelirlerinin gelir vergisine tabi olmasından daha büyük yükler getirmektedir. Ücretlerin bu şekilde vergilendirilmesi, vergi adaleti açısından kabuledilemez bir nitelik taşımaktadır.

Ücretler üzerindeki ağır ve adaletsiz vergilemenin önemli bir nedeni de vergileme teknikleridir. Ücretler genel olarak kaynakta kesme yöntemiyle vergilendirildiklerinden uygulamada diğer gelir unsurlarına göre daha fazla vergilendirilmiş olmaktadır. Ayrıca ücretlerin eksik beyanı söz konusu olmadığı gibi ücretler üzerindeki vergilerden kaçınılamamakta ve bu vergiler yansıtılamamaktadır.

Ülkemizde asgari ücretler üzerindeki vergilerin (GV, DV, Sos. Gv. Kes., TTK) yükü 1992 yılı itibarıyla % 41'i geçmekte, ücretlilerin ödedikleri dolaylı vergi yükü, toplam dolaylı vergilerin % 40'ını geçmektedir. Genel vergi yükü (toplam vergilerin GSMH'daki payı) 1991 itibarıyla % 28 civarında olduğu halde, ücretlilerin ödedikleri vergiler GSMH'nın % 10'unu geçmektedir. Ücretlerin efektif vergi yükü 1990 itibarıyla diğer gelir unsurlarının efektif vergi yükünün 2 ile 15 katı arasında değişmektedir. Yine diğer gelir unsurlarının vergi baskısı 1991 yılı için 0.69 veya 0.65 iken ücretler üzerindeki vergi baskısı 1.5 veya 2.3'tür.

Ücretler üzerindeki bu derece ağır vergi yükünü normal gösterebilecek bir adalet yaklaşımı bulunmamaktadır. Vergi adaleti kavramlarıyla ifade edilmek istenirse ücret gelirlerinin aleyhine bir "ayırma kuramı uygulaması" söz konusudur. Vergide yatay ve dikey adalet tamamen ihlal edilmektedir.

OECD ülkeleri içerisinde en düşük asgari ücretin geçerli olduğu (TÜSİAD 1993:40) ülkemizde bir de inanılmaz oranlarda kesintilerin olmasını ve vergi gelirlerinde azalış olur endişesiyle asgari ücretin vergi dışı bırakılmasına karşı çıkılmasını açıklayabilmek oldukça zordur.

Vergide adaleti sağlamayı esas alan yaklaşımlar dikkate alınarak değerlendirilen ücretlerin vergilendirilmesi vergi yoluyla adaleti sağlamayı esas alan yaklaşımlar çerçevesinde gözden geçirildiğinde adaletsizliğin belirtilenden daha büyük boyutlarda olduğu rahatlıkla belirtilebilecektir. Çünkü ülkemizde ücretli kesim açısından gelir dağılımı oldukça adaletsizdir. Söz konusu vergileme yaklaşımları açısından "vergileme, adaletsizliği düzeltecek şekilde" yapılmalıdır; "vergide adaleti sağlayacak şekilde" değil. Ancak bu açıdan

Ülkemizde vergileme, değil adaletsizliği vergi yoluyla düzeltmek, vergide adaleti sağlayacak şekilde de yapılmamakta tam tersine vergi yoluyla adaletsizliği artıracak şekilde yapılmaktadır.

Ücretler zerindeki ağır ve adaletsiz vergilemenin çok yönlü olumsuz etkileri bulunmaktadır. Vergi hasılat azalışından sosyal barışın tehlikeye düşmesine, vergi ahlakının bozulmasından işsizliğe kadar bir çok sorunu ortaya çıkarabilecek olan söz konusu ağır ve adaletsiz vergilemenin düzeltilmesi ve ücretlerin vergi adaletine uygun olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Ücretlerin vergilendirilmesinde adaletin sağlanması bakımından anlamlı bir en az geçim indirimini ve özel indirim uygulanmasına başlanmalı, ücretlerin elde edilmesi ve sürdürülmesine ilişkin giderler vergi matrahından indirilebilmelidir.

Gelir vergisi tarifesindeki ilk dilim genişletilmeli ve ilk oran düşürülmelidir. Bu konuda % 10 oranı üzerinde ağırlıklı olarak durulmaktadır. Gelir dilimleri ve indirimlerde gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra dilim ve indirimler enflasyona endekslenmelidir.

Ücretlerin elde edildiği anda vergilendirilmesine son verilerek bir yıl sonra kaynakta kesme yöntemiyle vergilendirilmesi sağlanmalıdır. Ücretler zerindeki gelir vergisi dışındaki vergilerin azaltılması bakımından zorunlu tüketim maddeleri üzerindeki dolaylı vergilerin kaldırılması veya azaltılması yoluna gidilmeli, giderilemeyen dolaylı ve yansıtılan vergiler açısından telafi edici bir önlem olarak kapsamlı bir vergi iadesi uygulamaya konulmalıdır. Bu uygulama özel gider indirimini uygulamasının geliştirilmesiyle gerçekleştirilebilir. Yine uzun dönemde enflasyonu düşürmeye çalışmanın yanında, kısa dönemli bir önlem olarak ücret artışlarını, enflasyonun ücretler üzerindeki etkisini giderecek şekilde düzenlemek, oldukça yararlı sonuçlar verecektir.

Ancak tüm bu önerilerin gerçekleştirilmesinin önünde bir engel olarak, özellikle vergi gelirlerinin, artan kamu harcamalarının finansmanını karşılayamaması sorunu durmaktadır. Fakat bu durum

Ücretlerin vergilendirilmesinde adaletsizliğe devam edilmesinin kabul edilebilir bir gerekęesi olamaz.

İlginętir ki, ücretlerin vergilendirilmesinde adaletin sağlanması için ileri sürülen önerilerin çoğunun gerçekleştirilmesi halinde vergi gelirlerinde ortaya çıkacak azalıştan szedilirken, vergi idaresinin etkin çalışmaması, vergi sistemindeki çok sayıdaki istisna ve muafiyetler, kamu harcamalarındaki israflar ve kaynakların etkin olmayan kullanımı gözden kaçırılmaktadır. Kamu gelirlerinin yetersizliğinin çözümü için "adaletsizlik" yerine, rasyonel harcama politikası, mali idarenin sağlıklı ve etkin çalışacak bir yapıya kavuşturulması, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması, verginin tabana yayılması, istisna ve muafiyetlerin daraltılması, vergi ahlakı ve zihniyetinin geliştirilmesi yollarına başvurmak önemli zorluklar içerse de tercih edilmelidir.

## KAYNAKÇA

AKALIN, Güneri

1986 *Kamu Ekonomisi*  
Ankara: AÜ.Basımevi

1990a "Türkiyede Vergi Yüğü ve Mali Disiplin"  
*Ekonomide Ankara Dergisi*,31:15-17

1990b "Türkiye'de Gelir ve Vergi Yüğü Dağılımı"  
*Çeşitli Açılardan Vergileme Sorunları*:169-180  
VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu  
Ankara: HÜ.İİBF.,Şafak Mat.

1990c "Ücretliler Üzerindeki Aşırı Vergi Yüğü Piyasa Mekanizmasına Haksız  
Müdahaledir.  
*İşveren Dergisi*,XXVIII,9:5-9

1993 "Türkiye'de Mali Buhran ve Mali Sistemin Reformu"  
*Vergi Dünyası Dergisi*,147:13-30

1994a "Kamu Kesimi Finansman Açıkları ve Ekonomik Dengeler Üzerine  
Etkileri" tebliğı  
*X. Türkiye Maliye Sempozyumu* (14-18 Mayıs)  
Antalya

1994b "Maliye Bilimi Açısından Son Vergi Reformunun Değerlendirilmesi"  
*Vergi Dünyası Dergisi*,Mart,151:3-9

AKDENİZ, Gıyasettin

1969 "Az Gelişmiş Memleketler ve Vergi Adaleti,"  
*Maliye Enstitüsü Konferansları*  
İstanbul: İ.Ü.Yay No:1460, 19. Seri-Sene 1969, Fakülteler Mat,  
XIX:44-59

AKDOĞAN, Abdurrahman

1980 *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*  
Ankara: AİTİA Yay.Ongun Kardeşler Mat.

1989 *Kamu Maliyesi*  
Ankara: Gazi Üniversitesi yayın no, 135

1991 *Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*  
Ankara: Gazi Üniversitesi, Teknik Eğitim Fak. mat.

AKDOĞAN, A. Ş. KIZILOT ve S. EYÜPGİLLER,  
1987 *Türk Vergi Sistemi*  
Ankara: Gazi Üniversitesi yay no.104

AKGÜÇ, Öztin (hazırlayan)  
1991 "Ülkemizdeki Vergi Sistemi ve uygulamalarının Ekonomi Politikaları  
Açısından Değerlendirilmesi"  
İstanbul Mülkiyeliler Vakfı: *Türk Vergi Sistemi*:41-44  
Mayıs, Yılmaz ofset:

---

1994 *Ücretlerin Vergilendirilmesi*  
İstanbul: Friedrich Ebert Vakfı, (Ekonomi Forumu)

AKSOY, Şerafettin  
1991 *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*  
İstanbul: Filiz Kitabevi.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz  
1975 *Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj)*  
Ankara

ALPAY, Kazım  
1992 *Türkiye'de Ücretler ve Ücretler Üzerindeki Mali Yükler (1980-1990)*  
İstanbul (Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi)

ALPAY, Yurdakul  
1991 "Mevcut Vergilerin Yükümlüler Açısından Değerlendirilmesi"  
İstanbul Mülkiyeliler Vakfı: *Türk Vergi Sistemi*:116-124  
Mayıs, Yılmaz ofset:

ALTUĞ, Osman  
t.y. Vergi Yönetimi, Vergi Kaçağı ve Vergi Denetimi  
İFMC, *Vergi Reformu*.  
İstanbul: Gökhan mat.:110-134

---

t.y. İFMC, *Vergi Reformu*.  
İstanbul: Gökhan mat.:42-44

ANIL, Haluk  
1973 *Türkiye'de Vergi Yükü*  
Ankara: AİTİA Yay.

ARAL, Vecdi  
t.y. *Hukuk Felsefesinin Temel Sorunları*  
İstanbul: Filiz Kitabevi.

ARSAN, H.Üren

- 1977 "Vergi Yüğü ve Gelir Dağılımı"  
*Türkiye'de Vergi Yüğü*:37-47  
 Maliye Müfettişleri Derneğı Yay no:1,Sevinç Mat

BANNOCK, Graham

- 1990 *Taxation in The European Community*  
 The European S.M.S.E.Contact Group

BATIREL, Ömer Faruk

- 1985 "Türk Vergi Yönetimi."  
*Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*  
 Yirmidokuzuncu Seri-sene1983/1984 : 125-136  
 İstanbul: Gür-Ay mat.

- 1992 "Vergi Verilmez Alınır"  
*Görüş Dergisi*, Tüsiad, Mayıs:54-56

- 1994 "Vergi Reformu Niçini ve Nasılı."  
*Görüş Dergisi*, Tüsiad Ocak, 13: 56-58

BATIREL, Ö.F. ve A. TEZEL (Çev.)

- 1976 "Vergi Reform Teklifi, Kanada Vergi Reform Komisyon Raporu 1966"  
*Kamu Maliyesinde Seçme Yazılar* :145-169  
 İstanbul

BATIREL, Ö.F. ve İ. UÇKUN

- 1991 *Türkiye'de ve OECD ülkelerinde Vergi Yüğü*  
 İstanbul:İTO, Gren Ajans

BAYRAK, Ahmet

- 1991 "Ülkemizde Vergi Sistemi ve Uygulamalarının Ekonomi Politikaları  
 Açısından Değerlendirilmesi Oturumu"  
 İstanbul Mülkiyeliler Vakfı: *Türk Vergi Sistemi*:45-46  
 Mayıs, Yılmaz ofset:

BİRD, R. M. and O. OLDMAN (Ed.)

- 1975 *Readings on Taxation in Developing Countries*  
 London:The Johns H.Üniversty Pres.

BİRLER, Vecihi

- 1977 "Ücretliler Adına Yapılan konuşma"  
*Türkiye'de vergi Yüğü* :73-80  
 Maliye Müfettişleri Derneğı Yay no:1,Sevinç Mat

BORATAV, Korkut

1965 *Kamu Maliyesi ve Gelir Dağılımı*  
Ankara: AÜ: SBF. yay. Sevinç mat.

BROCHIER, H., P.LLAU, CH. A. MİCHALET

1975 Maliye Ekonomisi  
(1981) (Çev. Adnan Erdaş)  
AİTİA, Ankara

BROCHIER, H. and TABATONİ P.

1971 *Mali İktisat*  
(Çev. Adnan Erdaş)  
İstanbul: Fakülteler matbaası.

BUCHANAN, James M.

1950 "Federalizm ve Mali Eşitlik."  
(1966) (Çev. S.Yenal Öncel)  
*Maliye Teorisi ve Politik İktisat James M. Buchanan'dan Seçilmiş Makaleler* : 154-173  
İstanbul: İÜ. yay. no: 1167, Fakülteler mat.

BULUTOĞLU, Kenan

1962 *Vergi Politikası*  
İstanbul: Sermet mat.

---

1978 *Türk Vergi Sistemi*  
İstanbul: Fakülteler mat.

BÜYÜKERŞEN, Yılmaz

t.y. *Vergi Tesirlerinin Mikro İktisat Analizi*  
EİTİA yay. no. 71/73

BÜYÜKMİRZA, Kamil

1992 "Türk Vergi Politikasında Alternatifler Oturumu"  
İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi İİBF Mezunlar Derneği  
*Türkiye I. Vergi Kongresi.*  
İstanbul: Kuşak Ofset, 30-34.

CNOSSEN, S. and R. M. BIRD

1990 *The Personel Income Tax*  
Netherlands:Elsevier Science Publishers B.V.

COŞKUN, Gülay

1990 "Ücretlerin Vergilendirilmesi"  
*İşveren Dergisi*, XXVIII, 9:12-19

ÇAĞAN, Nami

- 1992 "Türk Vergi Politikasında Alternatifler Oturumu"  
İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi İİBF Mezunlar Derneği  
*Türkiye I. Vergi Kongresi* : 17-24.  
İstanbul: Kuşak Ofset,

ÇAKMAN, Kemal

- 1991 "Ülkemizdeki Vergi Kayıplarının Boyutları ve Ölçülebilirliği"  
İstanbul Mülkiyeliler Vakfı: *Türk Vergi Sistemi*:83-85  
Mayıs, Yılmaz ofset:

ÇAPOĞLU, Gökhan

- t.y. "Vergi Reformu"  
İFMC, *Vergi Reformu*.  
İstanbul: Gökhan mat. , 54-59.

(Ed.)

- 1992 *Vergi Uzlaşma Taslağı*  
Ankara: Sevinç Mat.

ÇEÇEN, Anıl

- 1981 *Adalet Kavramı*  
İstanbul: May Yay.

DERDİYOK, Türkmen

- 1993 "Türkiyenin laffer Eğrisi"  
*Maliye dergisi*, Mart-Nisan 112:26-27

DİE,

- 1990 "1987 Hanehalkı Gelir ve Tüketim Harcamaları" Anketi Sonuçları.

- 1993 *Türkiye İstatistik Yıllığı 1993*  
Ankara:DİE Mat.

- 1994a *Hanehalkı İşgücü Anketi Sonuçları Nisan 1993*  
Ankara: DİE Mat.Nisan

- 1994b *Çalışma İstatistikleri*  
Ankara:DİE Mat,Mayıs

- 1994c *Mayıs 1994'te Türkiye Ekonomisi İstatistik ve Yorumlar*  
Ankara:DİE Mat.,Mayıs

DİKMEN, M. Orhan

- 1956 *Asgari Geçim İndirimi*  
İstanbul

- 
- 1969 *Maliye Dersleri*,  
İstanbul: Fakülteler mat.
- DİRİMTEKİN, Halil  
1966 "Ücret ve Asgari Ücret  
İstanbul :Sulhi Garan Mat.
- DİSK-AR  
1993 *DİSK Araştırma Enstitüsü Aylık Bülteni*  
Aralık,12
- DOĞAN, Aykon  
1978 "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Sistemlerine İlişkin İlkeler"  
*Vergi Tedbirleri ve Meseleleri Semineri:29-55*  
İstanbul:17-18 Nisan
- 
- 1991 "Ülkemizde Vergi Sistemi ve Uygulamalarının Ekonomi  
Politikası Açısından Değerlendirilmesi"  
İstanbul Mülkiyeliler Vakfı ,*Türk Vergi Sisitemi:48-50*  
Yılmaz Ofset, Mayıs
- DOĞRUSÖZ, A. Bumin  
1993 "Gelir ve Kurumlar Vergisinde Karşılaşılan ve Çözümü Yasa Değişikliğine  
Bağlı Bazı Sorunlar."  
*Türk Vergi Sisteminde Öneriler :21-44*  
İstanbul: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler odası yayın no: 6
- 
- t.y. "Vergilemede Mali Güç ilkesi, Artan Oranlı Tarife ve Sapmalar"  
*Mülkiyeliler Birliği Dergisi, XII, 98:38-39*
- DOĞU, Ahmet Senvar  
1981 "Son Vergi Düzenlemelerinin Gerekçeleri ve Bu Düzenlemelerden  
Beklenenler"  
*Vergi Reformları, Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları :*  
407-444  
İstanbul: 21-23 Ocak ; İİTİA.
- DÖNMEZ, Recai  
1992 Teoride ve Uygulamada Vergi Afları  
Eskişehir Anadolu Üniversitesi Yayınları

- DPT,  
1973 *Gelir Dağılımı*  
Ankara
- 
- 1990a *Çalışma Hayatı ve Sosyal Güvenlik Konularında Veri Tabanının Oluşturulması*  
Ankara:SPB
- 
- 1990b *Beşeri Kaynakları ve İstihdamı Geliştirme Sistemleri Politika Dökümanı*  
Ankara:SPB
- 
- 1993a *VII.Beş Yıllık Kalkınma Planı Yeniden Dağılım Alt Komisyon Çalışma Raporu*
- 
- 1993b *VII.Beş Yıllık Kalkınma Planı "Gelir Dağılımı ve Politikaları Özel İhtisas Komisyonu" Sosyal ve Ekonomik Gruplar Alt Komisyonu Taslak Raporu*
- 
- 1994 *Temel Ekonomik Göstergeler*
- EDİZDOĞAN, Nihat  
1991 *Kamu Maliyesi 2*  
Bursa: Ekin Kit.
- EKER, A. ve K. TÜĞEN  
1993 *Kamu Maliyesine Giriş*  
İzmir: Takav matbaası.
- ELMACI, Orhan:  
1991 "Ücret Vergilerinin ve Sosyal Amaçlı Fonların Maliyet ve Finansman Etkileri"  
*Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, Yıl 28, Nisan , 4:58-61
- ER, İdemen  
1988 "Vergilemede Adalet ve Katma Değer Vergisi"  
*İktisat Dergisi*,Nisan,281:16-19
- ERDEM, Metin  
1987 "Türkiye'de Vergi Denetiminin Etkinliğini Sağlayabilecek Önlemler"  
*Uludağ Üni.İİBF Dergisi*,VIII,1-2:31-38
- ERDEM, M.Burhan  
1971 *Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi*  
Eskişehir: EİTİA yay.
- ERGİNAY, Akif  
1990 *Kamu Maliyesi*  
Ankara: Savaş Yay.

ERİMEZ, Rüştü

1981 Ücretin Vergi Düzeni  
*İSO Dergisi*, 15 Ocak, yıl 15. 179: 7-12

ERMEYDAN, İdris

1992 Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi  
İstanbul: (Yayınlanmamış Doktora Tezi) İstanbul Üniversitesi

ESİAD

1992 *Yeni Düzenlemeler Öncesinde Vergi Sistemine Bir Bakış*  
İzmir:

EYÜPGİLLER, S.Saygın

1993 "Türk Gelir Vergisi Tarifeleri:Zaman İçindeki Gelişimi ve Bazı Tesbitler"  
*Yaklaşım Dergisi*, Mart,3:73-79

FEYZİOĞLU, Bedi

t.y. İFMC, *Vergi Reformu*.  
İstanbul: Gökhan mat.:52-54

---

1990 "Enflasyon ve Vergileme Oturumu"  
*Çeşitli Açılardan Vergileme Sorunları*:14-16  
VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu  
Ankara: HÜ.İİBF.,Şafak Mat.

FİDANCI, Birol

1988a "Ücretin Vergi Karşısındaki Durumu"  
*Maliye Problemleri Dergisi*,23-24:28-29

---

1988b "Ücretlerde İstisnalar ve Vergi Konusundaki durumu"  
*Maliye Problemleri Dergisi*,23-24:28-29

GELİRLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ

1992 *Vergi İstatistikleri Yıllığı*  
Ankara: Haziran,Türk Tarih Kurumu Basımevi.

---

1993 *Vergi İstatistikleri Yıllığı*  
Ankara

GÖRGÜN, Sevim

1981 "B. Herberin Konuşmasına Yorum"  
*Vergi Reformları, Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları*:63-65  
İstanbul: 21-23 Ocak ; İİTİA.

GÜMÜŞDERE, Hatice

1980 "Vergi Yüğü"  
*Maliye Dergisi*,48:137-147

GÜNGÖR, Şükrü

1990 "Ücretlerin Vergilendirilmesinde Özel İndirim"  
*Ekonomide Ankara Dergisi*, 32:13-18

GÜRİZ, Adnan

1986 *Hukuk Başlangıcı*  
Ankara

1992 *Hukuk Felsefesi*  
Ankara: AÜ.Hukuk Fak. Yay. AÜ. Basımevi

HACALOĞLU, Algan

1992 "Türk Vergi Politikasında Alternatifler Oturumu"  
İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi  
İİBF Mezunlar Derneği, *Türkiye I. Vergi Kongresi*.  
İstanbul: Kuşak Ofset, 9-13.

HAK-İŞ

1992 *Asgari Ücret Raporu*  
Ankara:Nisan

HDTM

1994 *Türkiye Ekonomisinde Gelişmeler 1993*  
Ekonomik Araştırmalar ve Değerlendirmeler Genel  
Müdürlüğü

HEPER, Fethi

1981 *Tophumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler*  
Eskişehir: EİTİA yay no. 126/148

HERBER, Bernard

1981 "Gelişmekte Olan Ülkelerin Kalkınma Planlarında Vergilemenin Önemi ve  
Eşitlik Düşünceleri"  
*Vergi Reformları, Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları*:37-59  
İstanbul: 21-23 Ocak ; İİTİA.

HEREKMEN, Aykut

1976 *Genel Vergi Kuramı*  
Ankara: Kalite matbaası, EİTİA yay.

HILLS, John

1988 *Changing Tax*  
London,CPAG limited

HOCKLEY, C.Graham

1992 *Fiscal Policy*  
London:Routledge

HORSMAN, George

1992 "A New View of Equity in Taxation?"  
*Metu Studies in Development*, XIX. 4: 479-493.

IŞIK, Ekrem

1988 Vergi ve Sigorta Mevzuatında İşveren ve Çalışanların Ücret Harcırah ve  
Kıdem Tazminatı Hesaplanması ve Vergilendirilmesi  
İstanbul: Ermete Mat.

İL, İlhan

1988 "Gelir Vergisi Kanununda Vergi Adaleti ve Gelir  
Dağılımını Etkileyen Başlıca Müesseseler ve İşleyişleri"  
*Vergi Dünyası Dergisi*, Ocak 77: 68-89

İLHAN, Mehmet

1990 *Bazı Kamu Görevlilerine Yapılan Ödemeler*  
MGB. BMKGM. Ankara Üni. Basımevi.

İLKMEN, Şeref Nuri

1970 *Maliye*  
İstanbul: Kuruluş mat.

İRTEŞ, Atilla

1975 "Ücretlerde Vergi İndirimi ve Çocuk Zamları Hakkında  
İnceleme ve Öneriler"  
*İktisat ve Maliye Dergisi*, Mart-Nisan 14: 24-29.

İTO

1994 *Aylık Ekonomik Veriler* (Haziran 1994)  
İstanbul: Can Mat.

JAMES, S. , C. NOBES

1988 *The Economics of Taxation*  
New Jersey ,Philip Allen

JEZE, Gaston

1957 *Maliye İlmî*  
(Çev.Mehmet Ertuğruloğlu)  
Ankara: Yeni Mat.

KAFAOĞLU, A. Başer

t.y. "Vergi Reformu"  
İFMC, *Vergi Reformu*.  
İstanbul: Gökhan mat. , 59-63.

KAHVECİ, Adnan

1992 "Türk Vergi Politikasında Alternatifler Oturumu"  
İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi  
İİBF Mezunlar Derneği, *Türkiye I. Vergi Kongresi* :5-9  
İstanbul: Kuşak Ofset, .

KALYONCU, Yener

1977 "Gelir Vergisi tarifesinin Ücretliler lehine İyileştirilmesi Sorunu"  
İktisat ve Maliye Dergisi, XXIV, 5: 176-181

KARABACAK, Hasan

t.y. "Vergi Reformu"  
İFMC, *Vergi Reformu*.  
İstanbul: Gökhan mat. , 63-68.

KARABAĞ, Osman Nuri

1978 "Yabancı Ülkelerdeki Hukuki Durumu ile  
Mukayeseli Olarak Aile Reisi Beyanı"  
*İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler*: 60-141  
Ankara: Danıştay Başkanlığı

KARADUMAN, Mehmet

1983 "Yeni Vergi Düzenlemelerinin Amaçları"  
*Maliye Dergisi*, 62: 3-21

KAZGAN, G., İ. Önder, H. Kirmanoğlu ve N. Tuncer

1992 Türkiye'de Gelir Bölüşümü  
TOBB, *Ekonomik ve Sosyal Sorunlar Çözüm Önerileri Dizisi*: 3  
Ankara: Sevinç mat.

KAZICI, Sami

1990 "Vergi Sistemlerinin Enflasyona Endekslenmesi"  
*Vergi Dünyası Dergisi*, Temmuz, 107: 20-32

KELEŞ, Birgen

1991 "Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerine Etkileri"  
İstanbul Mülkiyeliler Vakfı: *Türk Vergi Sistemi*: 22-25  
Mayıs, Yılmaz ofset

KESAN, Nevzat

1970 "Ücretlerde Özel İndirim Esası ve Bununla ilgili Sorunlar"  
*İktisat ve Maliye Dergisi*, XVII, 7: 311-315

**KILIÇDAROĞLU, Kemal**

- 1990a "Gelir İdaresinin Denetim Fonksiyonu ile Denetimde Bilgisayar ve Diğer İletişim Araçlarının Kullanımı"  
1990 yılına Girerken Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu:191-209  
Ankara: MGB,APKK,Yay no:1990/308

- 
- 1990b "Enflasyon Muhasebesi"  
İstanbul Mülkiyeliler Birliği Vakfı  
Enflasyon Muhasebesi:160-163  
İstanbul

**KIRBAŞ, Sadık**

- 1992 Vergi Hukuku  
Ankara: Adım Yayıncılık

**KIZILDAĞLI, Adnan**

- 1977 Maaş ve Ücretlerin Vergilendirilmesi  
Mülkiyeliler Birliği Dergisi, VII,49:42-46

**KIZILOĞLU, Şükrü**

- 1989 "En Az Geçim İndirimi ve Özel İndirim"  
İşletme ve Finans Dergisi, 36-67:14-19

- 
- 1993 "KDV Oranlarında Yapılan Son Değişiklikler"  
Yaklaşım Dergisi, Yıl:1,11:35-40

- 
- 1994a Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması  
Ankara: Savaş yay. faryal mat. C.2

- 
- 1994b Danıştay Kararları ve Özelgeler  
Ankara, Yaklaşım Yay.

**KIZILYALLI, Hüsnü**

- 1969 Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi  
Ankara:Sevinç Mat.

**KOCATÜRK, Ali**

- 1978 "Ücretler, Karlar ve Vergiler"  
Maliye Dergisi,Ocak-Şubat 31:55-65

**KORKMAZ, Esfender**

- 1982 Vergi Yapısı ve Gelişimi  
İstanbul: Gür-Ay mat.

KUZGUN, İnci

1991 "Türkiye'de Asgari Ücret Uygulaması ,Sorunlar ,Öneriler"  
HÜ:İİBF.Dergisi,IX:139-147

LAUFENBURGER, Henry

1967 *Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi*,  
(Çev.İsmail Hakkı Ülkmen)  
Ankara:Sevinç Mat.

LAFFER,A.B. and J.P.SEYMOUR

1979 *The Economics of The Tax Revolt*  
Harcourt Brace Jovanovich, USA

MALİYE BAKANLIĞI

1993 *Yıllık Ekonomik Rapor 1993*  
Ankara:Başbakanlık Basımevi

---

1993 *1994 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi*  
Ankara:AÜ Basımevi

MERZİ, Behçet

1993 *Vergi Reformu Konusunda Öneriler*  
Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları  
Ankara

MUHASEBAT GENEL MÜDÜRLÜĞÜ

1993 *Kamu Hesapları Aylık Bülteni* (Aralık)

MUSGRAVE, Richard A.

1958 *Kamu Maliyesi Teorisi*  
(1987) (Çev. Orhan Şener)  
İstanbul: M.Ü. İİBF yay no. 379

MUSGRAVE, R. A and P.B. MUSGRAVE

1973 "Vergilemeye Giriş"  
(1976) (çev. Ömer Faruk Batırel, Adnan Tezel)  
*Kamu Maliyesinde Seçme Yazılar* :117-143.  
İstanbul: Met/Er mat., İİTİA yay. no.68

NADAROĞLU, Halil

1978 "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Sistemlerine İlişkin İlkeler Oturumu"  
*Vergi Tedbirleri Semineri*: 15-17  
İstanbul:17-18 Nisan

- 
- 1981 "Türkiye'de Vergi Reformlarının Genel Bir Değerlendirilmesi"  
*Vergi Reformları, Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları(21-23 Ocak):131-145*  
İİTİA,İstanbul:Met/er Mat.
- 
- 1987 "Vergi Sistemimizin Etkinliği"  
*Türkiye II. Maliye Eğitim Sempozyumu:1-34*  
Eskişehir:Anadolu Üniversitesi yay. no. 234
- 
- 1989 *Kamu Maliyesi Teorisi*  
İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş.
- 
- 1990a "Vergilemede Adalet"  
*Hukuk Araştırmaları Dergisi, V, 1-3:5-10*  
Marmara Üniversitesi Hukuk Fak. Yayını.
- 
- 1990b "Enflasyon ve Vergileme oturumu ile ilgili tartışmalar"  
*Çeşitli Açılardan Vergileme Sorunları:41-42*  
VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu  
Ankara: HÜ.İİBF.,Şafak Mat.
- NEUMARK, Fritz
- 1945 *Gelir Vergileri*  
(Çev. Orhan Dikmen)  
İstanbul: Milli Mecmua Basımevi
- 
- 1948 *Maliyeye Dair Tetkikler*  
İstanbul: İsmail Akgün matbaası.
- 
- 1975 *Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel bir Vergi Politikası*  
(Çev. İclal [Feyzioğlu] Cankorel)  
İstanbul: Filiz Kitabevi
- OCAKÇIOĞLU, Bora
- 1992 "Türk Vergi Sisteminde Reform ve Reform İhtiyacı"  
İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi  
İİBF Mezunlar Derneği, *Türkiye I. Vergi Kongresi: 131-142.*  
İstanbul: Kuşak Ofset
- OECD
- 1992 *The Tax/Benefit Position of Production Workers*  
(1988-1991)  
Paris
- 
- 1993 *Revenue Statistics of OECD Member Countries*  
(1965-1992)  
Paris

OKER, Nazif

1955 *Türkiye'de Vergi Yüğü*  
Ankara: Emel mat.

ORHAN, Osman Z.

1994 *Türkiye'de Bütçe ve Maliye Politikaları*  
İTO Yay.no:1994-1

OYAN, Oğuz

t.y. "Vergi Reformu"  
İFMC, *Vergi Reformu*.  
İstanbul: Gökhan mat. , 18-25.

---

1989a *Dışa Açılma ve Mali Politikalar*  
Ankara: Feryal Mat.

---

1989b "Vergi Politikasında Ana Yönelişler ve Değişim Çizgisinin Ana Çizgileri"  
*ASO Dergisi*, Yıl 13, 96:9

ÖKTEM, Niyazi

1983 *Hukuk Felsefesi*  
İstanbul:Der Yayınları

ÖNCEL, M., A. KUMRULU ve N. ÇAĞAN

1992 *Vergi Hukuku*  
Ankara: AÜ. Hukuk Fak. yay. no. 494

ÖNDER, İzzettin

1978 "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Sistemlerine İlişkin İlkeler"  
*Vergi Tedbirleri Semineri*: 9-27  
İstanbul:17-18 Nisan

---

1985 "Türk Vergi Sistemi Yapısının Ekonomik Analizi"  
*Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 29. Seri-  
Sene,1983-1984.:137-147  
İstanbul: Gür-Ay Mat.

---

1990 "Vergi Denetiminde Önemli Bir Araç, Vergi Adaleti"  
*Ekonomik Panorama Dergisi*,Nisan,7: 26

---

1992 "Vergiye Psikolojik Direniş"  
*Görüş*, Tüsiad, Mayıs 50-52.

ÖNER, Erdoğan

1985 "AET'de Ücret Gelirinin Vergilendirilmesinde Kadın  
ile Erkeğe Eşit İşlem Uygulanması"  
*Maliye Dergisi*,76:38-52

ÖNGEOĞLU, Mehmet

1990 *Türkiyede Vergi Adaleti ve Yeni Paket  
İşletme ve Finans Dergisi*, Mayıs, 5:50-53

ÖZBALCI, Yılmaz

1988 *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*  
Ankara: Faryal mat.

ÖZDEMİR, Ahmet

1991 "Götürü Ücretlinin Vergi Nisbeti"  
*Maliye Postası*, 252: 77-80

ÖZEL, H., D. ŞENYÜZ

1992 *Türk Vergi Sistemi*  
Bursa: Ezgi Kitabevi

ÖZEL, Salih

1989 "Geçici Vergi Yarar ve Sakıncaları"  
*İşletme ve finans Dergisi*:12-14

ÖZER, İlhan

1978 "Vergi Adaleti Üzerine Görüşler"  
*İstanbul Sanayi Odası Dergisi*, 15 Ağustos ,1978, yıl 13 :51

---

1992 "Vergilendirme ile İlgili İki Temel Sorun"  
*İstanbul Sanayi Odası Dergisi*, 22 Şubat, Yıl 27, 234:8-10

ÖZFIRAT, Necati

1994 "Fon Kesintileri ve Düşük Ücretlerden Alınan Vergiler  
İstihdamı Olumsuz Yönde Etkiliyor."  
*İşveren Dergisi*, XXXII,6:7-8

ÖZGEN, F. ve H.H. YILMAZ

1994 *VII.Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas  
Komisyonu Temel Hedefler ve Strateji Alt Komisyonu Raporu*  
Ankara

ÖZMUCUR, Süleyman

1986 "Vergi İadesi ve Vergi Adaleti"  
*Maliye Enstitüsü Konferansları*  
İstanbul:Gür Ay Mat:63-70

PALAMUT, Mehmet E.

1985 "Gelir Dağılımı ve Vergileme"  
*Mali Sorunlara Çözüm Dergisi*, Yıl 1:61-64

PAMAK, Mehmet

- 1978a "Sosyal Adalet Açısından Türk Gelir Vergisinde En Az Geçim İndirimi,Müterakkilik ve Ayırma Prensibi"  
*Maliye Enstitüsü Konferansları*, Yirmidördüncü seri-sene 1975 Y.  
İstanbul: Güryay mat.

- 1978b "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Sistemlerine İlişkin İlkeler Oturumu"  
*Vergi Tedbirleri Semineri*: 20-21  
İstanbul: 17-18 Nisan

PEKER, Alpaslan

- 1990 "Vergi Sistemlerinde Enflasyonun Olumsuz Etkilerine Karşı Tedbirler"  
İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, *Enflasyon Muhasebesi*: 89-91  
İstanbul

PELİN, İ. Fazıl

- 1942 *Finans İlmi ve Finansal Kanunlar*  
İstanbul: Güven Matbaası.

PETREİ, A.Humberto

- 1974 "Enflasyon ve Şahşi Gelir Vergisi"  
(1975) (Çev.Uygur Gülle)  
*Maliye Dergisi*  
Ankara:Mayıs-Haziran,15:71-77

PREST, A.R.

- 1975 *Public Finance in Theory and Practice*  
London:Wcidenfeld and Nicolson

ROSEN, S.Harvey

- 1992 *Public Finance*  
Third Edition, Richard D. Irwin ,Homewood

SANDFORD, C.T.

- 1978 *The Economics of Public Finance*,  
London, Pergamon Press

SAVAŞ, Vural

- 1986 *Keynezyen İktisat Yıkılırken*  
İstanbul: Beta basımevi

SAYBAŞLI, Kemali

- 1986 *Devletin Ekonomiye Müdahalesi*  
Ankara: Birey ve Toplum yay.

SAYGILIOĞLU, Nevzat

t.y. "Vergi Reformu"  
İFMC, *Vergi Reformu*.  
İstanbul: Gökhan mat. , 46-47.

---

1991 "Vergi Uygulamasında Yürütme ve Yargının Yetkilerinin Sınırları Konusunda Bir Değerlendirme Gündemi"  
*Vergi Hukukunda Gelişmeler*, Gelirler Genel Müd.

---

1992 "Vergi Sistemlerinde Reform"  
İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi  
İİBF Mezunlar Derneği, *Türkiye I. Vergi Kongresi* :142-146.  
İstanbul: Kuşak Ofset,

---

1993a "Bazı Vergi Manzaraları"  
*Yaklaşım Dergisi*, 2: 21-24

---

(Çev.)  
1993b *OECD Ülkelerinde Vergileme*  
(OECD 1993 Paris)  
Ankara:Feryal Mat.Yaklaşım Yay.

SAYGILIOĞLU, N. ve H. BİÇER

1982 *İşletmelerde Vergi ve Muhasebe*  
Ankara: Vergi Yayınları

SCHMÖLDERS, Günter

1976 *Genel Vergi Teorisi*  
(Çev.Salih Turhan)  
İstanbul: Fakülteler mat.

SELÇİK, Muhlis

1993 "Türk Vergi Sisteminin Uygulamasına İlişkin Görüşlerimiz"  
*Türk Vergi Sisteminde Öneriler* :7-11.  
İstanbul: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası yay. no .6

SELÇUK, M.Rıdvan

1981 *Ücretlerin Vergilendirilmesi ve Türkiye'de Ücretli Kesimdeki Vergi Yüğü*  
Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu no:LIV-8/88-1  
Ankara

---

1984 "Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun Neler Getiriyor"  
*Vergi Dünyası Dergisi*, Nisan, 32:44-56

SEVİĞ, Veysi

1994 Nasıl Bir Vergi Reformu  
*Görüş Tüsiad, Ocak, 13:60-67*

---

1991 "Ülkemizde Vergi Yapısının Kaynak Dağılımına Etkisi"  
İstanbul Mülkiyeliler Vakfı: *Türk Vergi Sistemi*:103-106  
Mayıs, Yılmaz ofset

SHULTZ, W. J. and C. L. HARRISS

1965 *American Public Finance*  
New Jersey, Prentice-Hall.

SÖNMEZ, Sinan

1994 "Bütçe Açıklarının Finansmanı ve Enflasyon"  
*IX. Türkiye Maliye Sempozyumu,*  
Adana: Çukurova Üni. Basımevi.

STİGLİTZ, Joseph E.

1986 *Economics of the Public Sector,*  
Newyork, NW. Norton Company.

ŞAHİN, Selahattin

1993 *Kamu Harcamaları 1993 Yılı Rehberi*  
T.C. MGB, BMKGM, AÜ. Basımevi

ŞAHİNOĞLU, Atalay

t.y. "Vergi Reformu"  
İFMC, *Vergi Reformu.*  
İstanbul: Gökhan mat. , 49-52.

ŞEN, Musyafa

1980 "Gelir Vergisinde Peşin Ödeme Usulü"  
Maliye Dergisi, 45:114-121

ŞENATALAR, B., İ. ÖNDER, O. OYAN ve V. SEVİĞ

t.y. *1980 Sonrasında Türk Kamu Gelirleri Sisteminin Gelişim ve Değişimi*  
TÜSES

ŞENER, Abdüllatif

1992 "Türk Vergi Politikasında Alternatifler Oturumu"  
İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi  
İİBF Mezunlar Derneği, *Türkiye I. Vergi Kongresi* :13-17.  
İstanbul: Kuşak Ofset,

ŞENER, Orhan

- 1979 "Vergileme Alanındaki Son Gelişmeler Yönünden  
Yeni Vergi Yasası Tasarısının Değerlendirilmesi"  
*İktisat ve Maliye Dergisi*, XXV, 11: 476-483

- 1980 *Kamu Ekonomisi*  
Erenler Matbaası.

(Haz.)

- 1990a *Türk Vergi Sistemi*  
İstanbul :Friedrich Eberth Vakfı

- 1990b "AET ve OECD Ülkelerindeki Reform Eğilimleri  
Yönünden Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi"  
*Çeşitli Açılardan Vergileme Sorunları*: 66-86  
VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu  
Ankara: HÜ.İİBF., Şafak Mat.

- 1991a "Türk Vergi Sistemini Değerlendirme ve Çözüm Yolları"  
İstanbul Mülkiyeliler Vakfı: *Türk Vergi Sistemi*: 180-183  
Mayıs, Yılmaz ofset

ŞİŞİK, Ülkü

- 1982 *Enflasyon Kuramında Gelişmeler ve Türkiye'de Enflasyon*  
Ankara: TODAİE, Sevinç Mat.

TANZI, Vito

- 1980 "Enflasyon, Tahsilattaki Gecikmeler ve Gelir Vergisi  
Varidatının Reel Değeri"  
(1984) (Çev. Mehmet Ali Özbudun)  
*Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimleri*  
*Fakültesi Dergisi*, İstanbul: yay.no.365, I.1: 315-329

TAŞ, Metin

- 1991 "Ödeme Gücü Açısından Türk Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi"  
*Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, Yıl 28, 6: 49-54

TATLIOĞLU, İsmail

- 1986 *Verginin Şahsileştirilmesinde Ayırma İlkesi ve Türkiye Uygulaması*  
(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi),  
Bursa: Uludağ Üniversitesi

TCMB

- 1994 *Aylık İstatistik Bülteni* (Ocak, Mart)

TEKELİ, Esat

1961 *Vergi Hukukuna Giriş*  
İstanbul: Sermet Matbaası

TEKİN, Fazıl

1978 *Artanoranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması*  
Eskişehir: EİTİA Yay. no:192/122

TEMEL, A., M. A. Akçay ve M. Gürmeriç

1994 *1980-1992 Dönemi Faktör Gelirlerindeki Gelişmeler*  
DPT,İPGM

TİSK,

1993 *VII.Beş Yıllık Kalkınma Planı Çerçevesinde Gelir Dağılımı ve Politikaları Özel İhtisas Komisyonu için TİSK'in Hazırladığı Görüş ve Öneriler*  
Ankara

TOBB,

1992a *Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu*  
Ankara: Aydoğdu Ofset, TOBB Yay No: Genel:244

1992b *1991 Yılı Ekonomik Raporu*  
Ankara

TOÇOĞLU, Enver

1992 "Türk Vergi Politikasında Alternatifler Oturumu"  
İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi  
İİBF Mezunlar Derneği, *Türkiye I. Vergi Kongresi*:34-38.  
İstanbul: Kuşak Ofset,

TONGUÇ, A.Merdan

1979 "Türkiye'de Gelir ve Vergi Yükünün Dağılımı, Ortaya Çıkan Sorunlar ve Öneriler"  
*Vergi Sorunları Dergisi*,2:131-146

TOPER, Çağlayan

1987 "Türkiye'de ödeme Sürelerinin Enflasyonist Vergi ile Normal Vergi Gelirlerine ve Bunların Yansımasına Olan Etkileri"  
*Maliye Dergisi*,86:28-32

TOPRAK, Türkan

1979 Ücretli Kesimde Vergi Yükü  
*Maliye Dergisi*, Ocak- Şubat 37: 31-441

TUFAN, Altan

- 1990a "Enflasyon ve Vergileme Oturumu ile İlgili Tartışmalar"  
*Çeşitli Açılardan Vergileme Sorunları*:43-47  
 VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu  
 Ankara: HÜ.İİBF.,Şafak Mat.

- 1990b "Enflasyon Muhasebesi 3. Oturum"  
 İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, *Enflasyon Muhasebesi* :163-164  
 İstanbul

- 1992 "Vergi Sistemlerinde Reform"  
 İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi  
 İİBF Mezunlar Derneği, *Türkiye I. Vergi Kongresi*:157-163  
 İstanbul: Kuşak Ofset,

TUNCAY, A.Can

- 1982 *İş Hukukunda Eşit Davranma İlkesi*  
 İstanbul:Fakülteler Mat.

TUNCER, Selahattin

- 1984 *Vergi Uygulamaları*  
 İstanbul: Okan yay.

- 1975 Kamu Maliyesi  
 İstanbul: EİTİA Yay.no:41, Yalkın Ofset Mat.

TURHAN, Salih

- 1982 Vergi Teorisi  
 İstanbul: İÜ.Yay. Elektronik Ofset Mat.

TÜRK, İsmail

- 1992 *Kamu Maliyesi*  
 Ankara:Turhan Kitabevi

TÜRKAN, Ercan

- 1994 *Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi Yapısının Değerlendirilmesi*  
 Ankara:Yıllık Programlar ve Konjoktür Değerlendirme  
 Genel Müdürlüğü, DPT Yayın ve Temsil Daire  
 Başkanlığı Yayın ve Basım Şube Müdürlüğü

TÜRKER, Masum

- 1991 "Türk Vergi Sistemini Değerlendirme ve Çözüm Yolları Paneli"  
 İstanbul Mülkiyeliler Vakfı: *Türk Vergi Sistemi*:186-189  
 Mayıs, Yılmaz ofset:

**TÜRK-İŞ**

1992 "Türkiyenin Vergi Sistemi"  
*Türk-İş Dergisi*, Eylül, 269:33-36

---

1993a *Türk-İş Dergisi*  
Eylül, 261:18

---

1993b *Başkanlar Kuruluna Sunulan Asgari Ücret Raporu*

---

1993c *Türk-İş Dergisi*  
Nisan 288:21

**TÜRMOB**

1993 *1993 Yılı Çalışma Raporu*

**TÜSİAD**

1992 *21. Yüzyıla Doğru Türkiye: Geleceğe Doğru Bir Atılım Stratejisi*  
Cilt 3

---

1993 "Asgari Ücret Ne Net, Ne Bürüt"  
*Görüş Dergisi*, 2:40-41

---

1994 *1994 yılına Girerken Türkiye Ekonomisi*  
İstanbul

**UÇKUN, İlhan**

1978 "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Sistemlerine İlişkin İlkeler"  
*Vergi Tedbirleri Semineri*: 21-22  
İstanbul: 17-18 Nisan

**ULUATAM, Özhan**

1971 *Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası*  
Ankara: Sevinç mat. A.Ü. SBF. yay no. 311.

---

1981 *Enflasyon ve Devlet Gelirleri*  
Ankara: AÜ.SBF Yay.

---

1990a "Enflasyon ve Vergileme"  
*Çeşitli Açılardan Vergileme Sorunları*: 17-40  
VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu  
Ankara: HÜ.İİBF., Şafak Mat.

---

1990b *Türk Vergi Hukuku*  
Ankara: Adım yayıncılık

- 
- 1991 *Kamu Maliyesi*  
Ankara: Savaş yayınları.
- ULUER, Aral  
1979 "Ücretler Nasıl Vergilendirilmeli"  
*İktisat ve Maliye Dergisi*, Şubat, XXV, 11:484-490
- USTA, A.Baki  
1993 *Türkiye'de Vergi Sisteminin Köklü Bir Değişikliğe İhtiyacı Var mı?*  
TC.MB.Hesap Uzm.Kur.Bilim Raporu, no:806/158-7
- VARCAN, Nezih  
1987 *Türkiye'de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi)*  
Eskişehir: Anadolu Üni. yay. no. 208
- VERGİ REFORM KOMİSYONU RAPORLARI
- 1969 *Genel Vergi Reformu Raporu, İkinci Kısım Gelir ve Kurumlar Vergileri 1961*  
İstanbul: Damga Mat.
- 
- 1970 *Genel Vergi Reformu Raporu 1965*  
İstanbul: Damga Mat.
- 
- 1971 "En Az Geçim İndiriminin Mükellef Tarafından Bakılan Akrabaya Teşmil Edilmes Hakkında Rapor"  
*Genel Vergi Reformu Raporu 1966*  
İst: Damga Mat
- YARAŞLI, G. Osman  
1993 "Vergi sistemimiz Yatay Eşitlik Prensibine Uygun mu?"  
*Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, Yıl 30, 3/4:47-54
- YAŞA, Memduh  
1962 *Vergi Yüğü Hesaplama Usulleri ve Mukayeseleri*  
İstanbul: Sermet mat.
- YERELİ, A.Burçin  
1992 *Türkiye'de Ücretli Kesimin Vergi Yüğü ve Ücretlerin Vergilendirilmesi*  
(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)  
İzmir: DEÜ
- ZALOĞLU, Nurullah  
1988 "İngiltere'de PAYE Sistemi (II)"  
*Vergi Dünyası Dergisi*, 8