



EVALUATION OF THE FINANCIAL BURDEN ON WAGES IN TERMS OF JUSTICE PRINCIPLE IN TURKEY

Şaban ERTEKİN¹

Abstract

Taxes are undoubtedly the most important source of financing for public expenditures in today's modern societies. The balanced and fair distribution of taxes regulated according to the financial power of taxpayers has been attributed to the state as a constitutional duty. However, when examining the financial burden on wages in Turkey, it is observed that tax justice is distorted in terms of taxation method and discounts, exemptions and rates. It is thought that different taxation procedures lie at the root of the injustice inflicted against wages. When the wages are not only compared with other income elements, but they are also evaluated within themselves, it is seen that tax justice is abandoned. Although wages are an important cost for employers and taxable resources for the public sector, they are a source of status and motivation for employees constituting a very important segment of the society and, beyond that, an important source of income to sustain their lives with their families. For this reason, a fair and balanced distribution of the financial burden on wages is of great importance for work peace, social peace, feelings of trust and belonging to the state, and the fight against informal economy. In this study, the concept of wage and the financial burden on wages in the Turkish Tax System are analysed in terms of tax justice in comparison with other income elements.

Article History:

Date submitted:

4 April 2021

Date accepted:

20 April 2021

Jel Codes:

H21, H24, K34

Keywords:

Taxation Principles,
Tax Burden, Wage

Suggested Citation: Ertekin, Ş. (2021). Evaluation of The Financial Burden on Wages in Terms of Justice Principle in Turkey. *Sivas Cumhuriyet University Journal of Economics and Administrative Sciences*, 22(1), 281-308.

¹ Dr. Öğr. Üyesi., Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, Aydın İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, saban.ertekin@adu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0003-3438-3196.



TÜRKİYE'DE ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ MALİ YÜKÜN ADALET İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Şaban ERTEKİN¹

Öz

Günümüz modern toplumlarında kamu harcamalarının en önemli finansman kaynağı şüphesiz vergilerdir. Vergilerin mükelleflerin mali güçlerine göre dengeli ve adil dağılımı ise anayasal bir görev olarak devlete atfedilmiştir. Vergi yükünün dengeli ve adil dağılımı ile aynı mali ve hukuki statüye sahip olanların aynı, farklı mali ve hukuki statüye sahip olanların ise farklı şekillerde vergilendirilmesi kastedilmektedir. Ancak Türkiye'de ücretler üzerindeki mali yük incelendiğinde, gerek vergilendirme yöntemi gerekse indirim, istisna ve oranlar açısından vergi adaletinin zedelendiği görülmektedir. Yani ücretler aleyhine oluşan adaletsizliğin temelinde farklı vergilendirme usullerinin yattığı düşünülmektedir. Bu adaletsizlik ücretlerin sadece diğer gelir unsurları ile karşılaştırıldığında değil, kendi içerisinde değerlendirildiğinde bile vergi adaletinden uzaklaşıldığı görülmektedir. Ücret işverenler için maliyet, kamu kesimi için vergilendirilecek önemli bir kaynak olmakla birlikte toplumun çok önemli bir kesimini oluşturan çalışanlar için bir statü, bir motivasyon kaynağı ve daha ötesinde ailesiyle birlikte yaşamını sürdüreceği önemli bir gelir kaynağıdır. Vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı ise iş barışı, toplumsal huzur, devlete olan güven ve aidiyet, kayıt dışı ekonomi için son derece önem arz etmektedir. Bu sebeple bu çalışmada ücret kavramı ve Türk Vergi Sisteminde ücretler üzerindeki mali yük diğer gelir unsurları ile karşılaştırmalı olarak vergi adaleti açısından incelenmiştir.

Makale Geçmişi:

İletilen Tarih:

04 Nisan 2021

Kabul Tarihi:

20 Nisan 2021

Jel Kodları:

H21, H24, K34

Anahtar Kelimeler:

Vergileme İlkeleri,

Vergi Yükü, Ücret

Önerilen Alıntı: Ertekin, Ş. (2021). Türkiye'de Ücretler Üzerindeki Mali Yükün Adalet İlkesi Açısından Değerlendirilmesi. *Sivas Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 22(1), 281-308.

¹ Dr. Öğr. Üyesi., Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, Aydın İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, saban.ertekin@adu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0003-3438-3196.

1. GİRİŞ

Antik kent devletlerinden günümüz modern devletlerine kadar ki geçen dönemde kamusal mal ve hizmetler nicelik ve nitelik olarak önemli bir değişim göstermiştir. Kamusal mal ve hizmetlerdeki bu değişim genelde kamusal gelire, özelde ise vergi gelirlerine olan ihtiyacı artırmıştır. Zihinsel ve bedensel emeğin karşılığında elde edilen ve gelir unsurlarından birisi olan ücret gelirleri kamu hizmetlerinin finansmanında önemli bir vergisel kaynaktır. Ancak ücretler sadece vergisel açıdan değil, gerek milli gelir içerisindeki payı ve gerekse ücretli kesimin toplam nüfus içerisindeki ağırlığı nedeniyle önemli bir ekonomik ve sosyal değişken olarak karşımıza çıkmaktadır (Çiçek, 2015:116). Bu sebeple ücret gelirleri, yaşamlarını sürdürülebilmeleri açısından bireyler ve aileleri için önemli bir motivasyon kaynağı iken, devlet için de önemli bir gelir kaynağıdır.

Demokratik yönetim anlayışına sahip ülkelerde kamu hizmetlerinin en önemli finansman kaynağı olan vergilerin kimlerden, hangi kaynaklardan ve hangi oranda alınması gerektiği yani vergilemede adalet konusu normatif alanda bilim insanlarının en çok üzerinde durdukları konulardan birisi olmaktadır. Türkiye’de verginin kaynağı ve vergilendirmeye ilişkin temel usul ve esaslar ekonomik ve sosyal koşullar doğrultusunda Anayasa ve ilgili vergi kanunlarıyla düzenlenmiştir. Anayasa’nın ‘*Vergi Ödevi*’ başlıklı 73. maddesinde herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu ve vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu belirtilmiştir. Adalet ilkesi gereği mali güce göre vergilendirme için mükelleflerin ailesi ile birlikte bugünden yarına insan onuruna yaraşır bir yaşam sürdürebilmesi için asgari gelirin vergi kapsamının dışında tutulması gerekmektedir. Ancak Türkiye’de ücretler ile diğer gelir unsurları karşılaştırıldığında, ücretlilerin vergilendirme yöntemi, muafiyet, indirim ve istisna konularında dezavantajlı oldukları görülmektedir.

Vergilendirmede mali gücün referans alınması adalet ilkesinin gereğidir. Gelir Vergisi Kanununda mükellefin mali gücünü ise bir takvim yılı içerisinde elde etmiş olduğu safi gelir temsil etmekte ve mali gücüne göre vergilendirmeyi sağlamak adına ayırma ilkesi, en az geçim indirimi ve artan oranlılık gibi farklı araçlar kullanılmaktadır. Ancak uygulamada ücret gelirinin elde edilmesi için yapılan giderler (ulaşım, eğitim, sağlık gibi) ile onurlu bir yaşam sürülmesine imkan sağlayacak gelir tutarının indirimine konu edilemediği görülmektedir. Mali açıdan daha fazla korunmaya muhtaç durumdaki ücretliler üzerindeki vergi yükünün, diğer mükelleflerin vergi yükünden çok daha yüksek olduğu bilinmektedir.

Gelir Vergisi ayırma ilkesi, artan oranlılık ve en az geçim indirimi gibi araçları aracılığıyla mükelleflerin mali güçlerine göre vergilendirmeye imkan tanıyan en önemli vergidir. Ancak vergi yükünün tüm mükellefler arasında dengeli ve adil dağıldığını söylemek güçtür. Safi ücret gelirinin tespitinde sınırlı sayıdaki giderlerin indirimine konu edilebilmesi, ağırlıklı olarak tevkifat yolu ile vergilendirilmesi, aynı gelir unsuru içerisinde yer almasına rağmen işçi, memur, sporcuların farklı şekillerde vergilendirilmesi gibi birçok uygulama vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımını olumsuz etkilemektedir. İki bölümden oluşan bu çalışmada önce ücret kavramı ile ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar adalet ilkesi açısından ayrıntılı olarak incelenecektir. Daha sonra vergilemede adalet ilkesinin teorik temelleri ve ücretliler açısından vergi yükünün adil ve dengeli dağılımına engel teşkil eden uygulamalar ortaya konulmaya çalışılacaktır.

TÜRKİYE’DE ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ MALİ YÜKÜN ADALET İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

2.ÜCRET KAVRAMI

Ücret iktisadi, hukuki veya mali açıdan farklı şekillerde tanımlansa da genel olarak bir işçi, memur veya bir işverene bağımlı olarak çalışan kişinin emek ya da hizmet arzı karşılığında almış olduğu ekonomik değeri ifade etmek için kullanılmaktadır. Arapça e-c-r kökünden türemiş olan ücret, bir emek sonucunda elde edilen iktisadi değerler veya para ile ifade edilebilen menfaatler olarak kabul edilmektedir (Sarılı, 2019:62). Ancak ücret bir işverene bağlı olarak hizmet arzı karşılığında alınan değerlerin yanında işverenler açısından önemli bir maliyet unsuru olarak kabul görmektedir. Ayrıca toplam nüfus içerisinde ücretlilerin sayısı göz önünde bulundurulduğunda kamu kesimi için önemli bir vergisel kaynaktır. Ancak bu çalışmanın kısıtları altında ücretler iktisadi ve hukuki açıdan kısaca tanımlanırken, vergisel açıdan daha ayrıntılı olarak incelenecektir.

2.1. İktisadi Açıdan Ücret Kavramı

İktisadi anlamda ücret kavramı üretim faktörlerinden emeğin üretim sonucunda almış olduğu pay olarak kabul edilmektedir. Buna göre ücret üretime bedeni veya fikri emeği ile katılan hizmet erbabının, üretimde almış olduğu pay veya kısaca üretime katılan emeğin fiyatı olarak tanımlanmaktadır (Dinler, 2014:27). Ancak ücret emeğin karşılığı olarak kabul edilmekle birlikte, içeriği ve hangi düzeyde olması gerektiği konusu yıllardan beri tartışılan konulardan birisidir. Örneğin klasik iktisatçılar ücret için işçilerin yaşamlarını sürdürebilmeleri ve nesillerini devam ettirebilmeleri için gerekli olan ve ülkeler ve dönemler arasındaki gelişmişlik ve kültür düzeyine göre farklılık arz eden geçimlik ücret kavramını ortaya atmışlardır (Doğruyol ve Aydınlar, 2015:273). Makroekonomik bir değişken olarak ücret kavramı konusunda tam bir uzlaşa sağlanamamış olsa da, çalışanlar için bir gelir, işverenler için ise bir maliyet unsuru olduğu açıktır. Bu sebeple ücretler gelir yönüyle makroekonomik açıdan toplam talep düzeyinin, maliyet yönüyle arz düzeyinin önemli belirleyicilerinden birisi olarak kabul edilmektedir (Çiçek, 2012:9).

2.2. Hukuki Açıdan Ücret Kavramı

Ücret kavramı hukuki açıdan bir hizmet sözleşmesine dayanılarak işçi veya hizmet erbabının sunmuş olduğu hizmet karşılığında işveren tarafından kendisine sağlanan menfaatlerin bütünü olarak tanımlanabilir (Yeniçeri, 2014:78). Toplumun çok büyük bir kesimini ilgilendiren ücretin düzenlenmesi ve korunması sadece maddi bir olay değil, aynı zamanda işçinin kişiliği ve ailesinin geleceğini, toplumsal huzuru, çalışma barışını etkileyen önemli bir unsurdur. Bu sebeple ücret kavramının hukuk içerisindeki karşılığının ve yerinin ne olduğu ve olması gerektiği önem arz etmektedir (Terzioğlu, 2019:1935). Ücret hakkının kapsamı ve korunması konusunda ulusal ve uluslararası ölçekte önemli hukuki düzenlemeler bulunmaktadır.

28.10.1960 tarih ve 10641 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak Türkiye’de yürürlüğe giren 95 sayılı Ücretlerin Korunmasına Dair imzalanan ILO sözleşmesinde ücret kavramı; *“yapılan veya yapılacak olan bir iş veyahut görülen veya görülecek olan bir hizmet için yazılı veya sözlü bir iş akdi gereğince bir işveren tarafından bir işçiye, her ne nam altında ve hangi hesaplama şekli ile olursa olsun ödenmesi gereken ve nakden değerlendirilmesi kabil olup karşılıklı anlaşma veya millî mevzuatla tespit edilen bedel veya kazançlar”* şeklinde tanımlanmıştır (Resmi Gazete, 1960:2422). Benzer şekilde aileleri ile birlikte tüm bireylerin insan onuruna yaraşır bir yaşam için adil ve elverişli bir ücrete hakkına sahip olduğu İnsan Hakları Evrensel Beyannamesinin 23/3 maddesiyle uluslararası düzeyde güvence altına alınmıştır. Ayrıca 1982 Anayasasında hiç kimsenin zorla çalıştırılmayacağı ve angaryanın yasak olduğu belirtilmiş olup, “Ücrette Adalet Sağlanması” başlıklı 55. maddesinde ise ücreti “emeğin karşılığı” olarak tanımlamıştır. Çalışanların yaptıkları

iş uygun olarak ücret elde etmeleri ve diğer gerekli tedbirlerin alınması konusunda ve sosyal ve ekonomik haklar kapsamında devlete anayasal bir rol biçilmiştir.

4857 sayılı İş Kanununda da ücret kavramına yer verilmiş ve kanunun 32. maddesinde ücret kavramı; “bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutarlar” olarak tanımlanmıştır. 6098 sayılı Borçlar Kanununda ise herhangi bir ücret tanımı yapılmamış, ancak 393/1 maddesinde Genel Hizmet Sözleşmesinin tanımı yapılmış ve ücret; “işçinin bir işverene bağımlı olarak belirli veya belirli olmayan süreyle görmüş olduğu işin karşılığında işveren tarafından yapılması gereken ödeme” olarak belirtilmiştir. Buna göre hukuki manada ücret kavramından emeğin ön plana çıkarıldığı ve parasal ödemelere vurgu yapıldığı görülmektedir. Ücret işveren ile işçi arasında yapılan ve iki tarafa borç yükleyen iş sözleşmesinin doğal bir sonucu ve iş sözleşmenin önemli kurucu unsurlarından birisi olarak kabul edilmektedir. İş sözleşmesi ile çalışan işverene bağlı olarak hizmet ifa etmeyi, işveren ise bu hizmetin karşılığında belirli bir ücret ödemeyi taahhüt etmektedir.

İş Sözleşmelerine bağlı olarak sunulan hizmetlerin sonucunda işverenler için bir borç, işçiler için bir alacak ya da ücret hakkı doğmaktadır. İş kanununda tanımlanan ücret kavramı sadece özel hukuktaki iş sözleşmelerinde yer alan işçi ücretlerini kapsamaktadır. Kamu hukuku kapsamında yer alan devlet memurları veya diğer kamu görevlilerinin almış oldukları maaş ve diğer ödemeler ise farklı mevzuata tabidir (Sarılı, 2019:62). Bu noktada belirtilmesi gereken husus, vergisel anlamda ücret ile hem özel hukuk hem de kamu hukuku kapsamında yapılan maaş gibi parasal ödemelerin tamamının (para ve para ile temsil edilen değerlerin) ücret olarak kabul edilmesidir.

2.3. Vergisel Açıdan Ücret Kavramı

Gelir Vergisi Kanununda gelirin unsurlarından birisi olarak kabul edilen ücret, “bir işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler” olarak tanımlanmıştır. Buna göre gerçek kişilerin bedensel veya zihinsel emekleri karşılığında bir takvim yılı içerisinde elde etmiş oldukları kazançlar ücret olarak gelir vergisine tabi tutulmuştur. İş Kanununda genel olarak ücret emeğin karşılığında para ile yapılan ödemeler olarak belirtilmiştir. Ancak vergisel anlamda kazancın aynı ya da nakdi olmasının bir önemi bulunmamakta, emeğin karşılığı olarak sağlanan ve para ile temsil edilebilen tüm menfaatlerde vergisel anlamda ücret kapsamında değerlendirilmektedir. Buna göre bedensel veya zihinsel emek arzı karşılığında bireylere sunulan konut yardımı, ulaşım yardımı, giyecek, yiyecek, içecek, yakacak gibi muhtelif menfaatler ücret olarak kabul edilmektedir. Aynı şekilde ücretin ödenek, tazminat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye veya başka isimlerle ödenmiş olması veya bir ortaklık ilişkisi niteliğinde olmaması şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tespit edilmiş olması da ücretin niteliğini değiştirmemektedir (Öztürk ve Ozansoy, 2011:200). Ayrıca hizmet sözleşmesi kapsamında yapılan ödemelerin özel veya kamu kesimince farklı isimlerle ifade edilmesi gelir vergisi açısından sonucu değiştirmemektedir. Ücret kavramının bu kadar geniş tutulmasının önemli sebeplerinden birisini, ücretin farklı başlıklar altında gösterilerek daha az vergi ödenmesine engel olunmasında aranmalıdır.

2.3.1. Vergisel Açıdan Ücretin Unsurları

Ücret geliri elde edenler diğer mükellefler ile kıyaslandığında, mali güç açısından daha fazla korunmaya muhtaç oldukları söylenebilir (Yeniçeri, 2014:79). Bu sebeple hizmet erbabına hangi ödemelerin ücret olarak kabul edileceği ve ücretin özelliklerinin tespit edilmesi vergisel

TÜRKİYE'DE ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ MALİ YÜKÜN ADALET İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

açıdan önem arz etmektedir. GVK'nun Ücretin Tarifi başlıklı 61. maddesinde yer alan hükümler doğrultusunda hizmet erbabına yapılan bir ödemenin ücret olarak değerlendirilebilmesi için aşağıdaki özelliklere sahip olması gerekmektedir (Sarılı, 2019:63);

- Çalışmanın bir işverene tabi olarak yapılması,
- Çalışmanın bir belli bir işyerine bağlı olarak yapılması,
- Ödemelerin belirli bir hizmet karşılığında olması,
- Yapılan ödemenin para, ayın veya para ile temsil edilebilen menfaatler şeklinde olması gerekmektedir.

Kanunda ücret tanımı ve özelliklerine açık olarak yer verilmesine rağmen uygulamada bazı ödemelerin ücret olarak kabul edilip edilemeyeceği hususundaki tereddütlere karşı kanun koyucu tarafından bazı ödemeler özel olarak ücret kabul edilmiştir (Bay ve İnneci, 2017:40). Buna göre aşağıdaki ödemeler GVK'nun ücret tarifindeki özelliklere sahip olmamakla birlikte Gelir Vergisi açısından özel olarak ücret kabul edilmektedir.

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

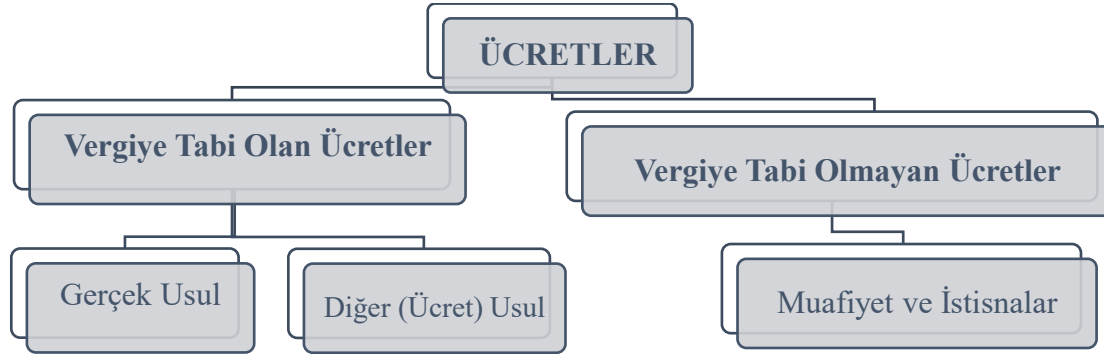
2.3.2. Ücretin Diğer Gelir Unsurlarından Farkı

Bedensel ve zihinsel emeğin karşılığı olarak kabul edilen ücretin, GVK' da yer alan diğer gelir unsurlarından belirgin farklılıkları vardır. Bu farklılıkların ortaya konulması emek geliri elde edenlerin daha fazla mali anlamda korunmaya muhtaç olmaları nedeniyle önem arz etmektedir. Uygulamada ücretlerin kar payı, kira, faiz gibi getirilerden oluşan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile örtüşen bir yanı bulunmamaktadır. Ücretlerin ticari ve zirai kazançlarla da belirgin farklılığı vardır. Ticari kazançlarda emek yerine sermaye ve girişimcilik unsurunun ön planda olduğu, faaliyetlerin kendi nam ve hesabına yapıldığı ve sonuçta oluşan kar veya zararın girişimciye ait olduğu ve belirli bir riske katlanıldığı görülmektedir. Oysa ücret geliri elde edenlerin katkısı, sadece emeğini ortaya koymaları şeklinde tezahür etmektedir. Ücretli ortak olmaması nedeniyle faaliyet sonucunda oluşabilecek kar veya zarara da ortak olmayıp, hiçbir risk

üstlenmemektedir. Ancak hem ücretin hem de serbest meslek kazançlarının emeğin karşılığı olması nedeniyle uygulamada bazı hizmetlerden elde edilen gelirin ücret mi yoksa serbest meslek kazancı mı olduğu konusunda tereddütler oluşabilmektedir (Sarılı, 2019:65). Her iki gelir unsuru da emeğin karşılığı olması nedeniyle birbirlerine benzese bile, aralarında belirgin farklılıklar bulunmaktadır. GVK'na göre serbest meslek faaliyetleri sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari niteliği olmayan işlerin işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması olarak tanımlanmış ve serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen kazançlar serbest meslek kazancı olarak belirlenmiştir (GİB, 2020:1). Tanımdan da anlaşılacağı üzere serbest meslek faaliyetlerinin bir işverene tabi veya bir işyerine bağlı olarak değil de kendi nam ve hesabına bağımsız olarak yapılması, ayrıca emeğin yanı sıra sermaye de gerektirmesi, onu ücretlerden ayıran özellikler olarak karşımıza çıkmaktadır.

3. ÜCRET GELİRLERİNİN TESPİTİ VE VERGİLENDİRME USULLERİ

Gelir Vergisi gerçek kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde etmiş oldukları kazanç ve iratlarının safi tutarları üzerinden hesaplanmaktadır. Buna göre gelirin vergilendirilebilmesi için elde edilmiş olması gerekmektedir. Gelirin elde edilmesi ile geliri meydana getiren kazanç ve iratların fiilen veya hukuken tasarruf edilebilir hale getirilmesi yani bir değer kişinin mal varlığına katılması anlamına gelmektedir (Bay ve İnneci, 2018:42). Ücretlerde gelirin elde edilmesi tahsil esasına bağlanmıştır. Yani ücretin vergilendirilebilmesi için mutlaka para, ayın veya para ile menfaat şeklinde kişinin mal varlığına geçmesi gerekmektedir. Ücret gelirlerinin tespit edilmesi ve vergilendirilmesinde şekil 1'de görüleceği üzere gerçek ve diğer (ücretler) olmak üzere iki usul benimsenmiştir. Ücretlerin gerçek usulde vergilendirilmesi ilke olarak benimsenmekle birlikte, diğer usul çok sınırlı şekilde uygulanmaktadır.



Şekil 1: Ücret Gelirlerinin Vergilendirilme Usulleri

3.1. Gerçek Usul

Ücret gelirlerinin gerçek usulde tespit edilmesi, ücretin gerçek ve safi tutarı üzerinden vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. Yani işveren tarafından ödenen para ve aylarla sağlanan menfaat toplamından oluşan gayrisafi ücretten kanunda belirtilen bazı indirimler düşüldükten sonra kalan safi ücret üzerinden vergi hesaplanmasıdır (Armağan, 2006:327). Emekli aidatı ve sosyal sigorta primleri, sosyal güvenlik destekleme primi, işsizlik sigortası primi, hayat/shahıs sigorta primleri, OYAK ve benzeri kamu kurumlarınca yapılan yasal kesintiler, sendikalara ödenen

TÜRKİYE'DE ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ MALİ YÜKÜN ADALET İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

aidatlar (işçi ve memur sendikaları), engellilik indirimi gayrisafi ücretten veya brüt ücretten kanunun öngördüğü başlıca indirimlerdir (GİB, 2020: 10).

Ücret gelirlerinin gerçek usulde vergilendirilmesinde kaynakta kesinti (tevkifat) ve yıllık beyanname ile beyan edilerek ödenmesi şeklinde iki yöntem uygulanmaktadır. Kesinti (Tevkifat) yoluyla vergilendirme, ücretlerin ödenmesi aşamasında kanunun 94. maddesinde belirtilen vergi sorumluları tarafından verginin kaynağından kesilerek vergi dairelerine yatırılmasını ifade etmektedir (Organ ve Yavuz, 2017:5). Ücret gelirlerinin tevkifat yolu ile vergilendirilmesi asıl olarak uygulanan bir yöntem olmakla birlikte, bazı koşullarda ücret gelirlerinin yıllık beyanname ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

3.2. Diğer (Ücretler) Usul

Ücret geliri elde eden bazı hizmet erbabının özellikle hesap tutamayan ya da tutmak zorunda olmayan kişilerce verilen ücretlerin gerçek tutarının tespiti oldukça güçtür (Bay ve İneci, 2018:45). Bu sebeple özellikle işin niteliği veya işverenin yükümlülükleri açısından vergiye tabi kazancının gerçek usulde tespit edilmesinin güçlüğü hatta imkansızlığı nedeniyle diğer (ücretler) usulü benimsenmiştir. Bu usulün uygulama esasları GVK'nun 64. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı, özel hizmetlerde çalışan şoförler, özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri, gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar ile gerçek ücretlerin tespitine imkan olmaması sebebiyle, Danıştay'ın olumlu görüşü ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca bu kapsama alınanlara ödenen ücretlerin safi tutarları, takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'i olarak kabul edilmiştir. 2020 yılında brüt asgari ücret aylık 2.943 TL ve yıllık 35.316 TL olduğuna göre, diğer ücretin safi tutarı ise $35.316 * \%25 = 8.829$ TL, ödenecek gelir vergisi ise $8.829 * \%15 = 1.324,35$ TL olarak hesaplanacaktır. Bu usulle vergilendirilen mükelleflerin beyanname verme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Ayrıca diğer gelir unsurlarından elde etmiş oldukları kazançları nedeniyle beyanname vermek zorunda olsalar da, diğer ücretleri beyannameye dahil edilmeyecektir. Ancak vergi karnesi almak zorundadırlar. Vergi karnesinin zamanında alınmadığı ve bu sebeple vergi tarh ve tahsilatı zamanında yapılamadığı durumda vergi ve buna bağlı olarak hesaplanan gecikme cezalarından işveren sorumlu olacaktır.

3.3. Ücret Gelirleri Üzerindeki Mali Yük

Gelir Vergisi gerçek kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde etmiş oldukları gelirin (kazanç ve iratların) gerçek ve safi tutarı üzerinden ve ilke olarak gerçek usulle vergilendirilmektedir. Vergiye tabi ücret gelirlerinin safi tutarını tespit için bir takım indirimler yapılmaktadır. Bu indirimlerin başında sosyal güvenlik kesintileri, işsizlik ödenekleri, kanunla kurulan OYAK gibi kamu kurumlarına yapılan kesintiler, şahıs sigortası primleri ve sendika aidatları gibi kesintiler gelmektedir. Ancak bunlar içerisinde en önemli payı işçi ve işveren tarafından ödenen sosyal güvenlik kesintileri oluşturmaktadır. Ancak ücretlilerin mali yükleri sadece brüt ücretleri üzerinden yapılan kesintilerden oluşmamaktadır. Gelir elde edildikten sonra harcanması veya servete dönüştürülmesi sürecinde de vergi ve benzeri mali yükümlülükler söz konusu olabilmektedir. Ancak gelirin harcanması veya servete dönüştürülmesi sürecindeki mali yüke bu çalışmada yer verilmemiştir.

3.3.1. Sosyal Güvenlik Primleri

5510 sayılı Kanunun 4/a kapsamında bir hizmet sözleşmesi ile bir veya birden fazla işverene bağlı olarak çalışanların brüt ücretleri üzerinden %5'i Genel Sağlık Sigortası Primi ve %9'u Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortalıları primi olmak üzere %14 sosyal güvenlik primi

kesilmektedir. Tablo 1’de görüleceği üzere işçiden kesilen sosyal güvenlik primi dışında işverenlerden ise %11 Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortalıları primi, %2 Kısa Vadeli Sigorta Kolları Primi, %7,5 Genel Sağlık Sigortası Primi ve %1 İşsizlik Sigortası Primi olmak üzere %22,5 oranında prim kesilmektedir. Ancak 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun 81. maddesinin (1) bendi gereğince, işverenler kanunda belirtilen koşulları sağlamaları halinde malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primi işveren hissesinden %5 indirim yapılarak bu tutar Hazine tarafından karşılanmaktadır. Yani kanunda belirtilen koşullara sahip işverenler için %17,5 olarak uygulanmaktadır. Aynı kanunun 4/c kapsamında kamu idarelerinde 4/c kapsamı dışında çalışanların ücretleri üzerinde ise %16 oranında Emekli Sandığı aidatı kesilmektedir.

Tablo 1: Ücretler Üzerindeki SGK Prim Oranları

Sigorta Kolları	Sigortalı Payı (%)	İşveren Payı (%)	Toplam (%)
Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortalıları Primi	9	11	20
Kısa Vadeli Sigorta Kolları Primi		2	2
Genel Sağlık Sigortası Primi	5	7,5	12,5
İşsizlik Sigortası Primi	1	2	3
Toplam	15	22,5	37,5

Kaynak: 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu.

3.3.2. İşsizlik Sigortası Primi

4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu İşsizlik Sigorta primlerini düzenleyen 49. maddesinde işsizlik sigortasının gerektirdiği ödemeleri, hizmet ve yönetim giderlerini karşılamak üzere, 46. madde kapsamındaki tüm sigortalıların, işverenlerin ve devletin işsizlik sigortası primi ödemesi gerektiği belirtilmiştir. Buna göre sigortalının prime esas kazancının gayrisafi tutarı üzerinden %1 sigortalı, %2 işveren ve %1 devlet payı olarak işsizlik sigortası primi kesilmesi gerekmektedir. Sigortalı tarafından ödenen işsizlik sigortası primi vergiye tabi ücretin tespitinde gayrisafi ücretten indirilecektir (Sarılı, 2019:72). Sosyal Güvenlik Primi ve İşsizlik Primi dışında kanun ile kurulan OYAK gibi kurumlara, şahıs sigortaları, ücretliler tarafından sendikalara ödenmiş olan aidatlarda matrahın tespitinde indirilebilecek gider olarak kabul edilmektedir. Ayrıca ücretlinin kendisi, eşi veya çocuklarının engelli olması, engellilik oranı doğrultusunda indirim yapılmaktadır.

3.3.3. Ödenecek Gelir Vergisi

Ücretler üzerinde en önemli mali yüklerden birisi de gelir vergisidir. Gayrisafi ücret geliri üzerinden sigortalıya ait sosyal güvenlik primi ve kanunun öngördüğü diğer giderler düşüldükten sonra kalan safi tutar üzerinden artan oranlı tarifeye uygun olarak gelir vergisi hesaplanmaktadır. Hesaplanan gelir vergisi üzerinden ücretlinin şahsi ve ailevi durumuna göre hesaplanan asgari

TÜRKİYE'DE ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ MALİ YÜKÜN ADALET İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

geçim indirimi düşüldükten sonra kalan tutar ödenecek gelir vergisi olarak tespit edilmektedir. Buna göre gelir vergisinin mükellefin şahsi ve ailevi durumunu göz önünde bulundurması nedeniyle subjektif ve dolaysız nitelikli bir vergi olduğu söylenebilir. Dilim usulü artan oranlı tarifenin uygulanması da mali güç ilkesinin bu vergi açısından uygulanabilirliğini sağlamaktadır.

3.3.4. Damga Vergisi

Ücret üzerinden tahsil edilen diğer bir mali yük ise Damga Vergisidir. Damga Vergisi Kanununda belirtildiği üzere ücretlerin brüt tutarı üzerinden %0,759 oranında Damga Vergisi kesintisi yapılmaktadır. Tablo 2'de asgari ücret ile birlikte örnek olması açısından 5000 TL ve 10.000 TL aylık ücret geliri üzerindeki mali yük ayrıntılı olarak hesaplanmıştır. Örnek hesaplamadan görüldüğü üzere asgari ücret üzerindeki gelir vergisi ve damga vergisinin ücretin işveren maliyetine oranı %5,11 ve toplam prim tutarının oranı ise %27,65 olarak hesaplanmıştır. Yani toplam mali yük %32,77 olarak, artan oranlı tarife nedeniyle yıllık %34 olarak hesaplanmıştır.

Tablo 2: 2021 Yılı Örnek Ücret Hesaplaması (TL)

	<i>Aylık Ücret</i>	<i>Asgari</i>	<i>Yıllık Ücret</i>	<i>Asgari</i>	<i>Brüt 5000</i>	<i>Brüt 10000</i>
Brüt Ücret	3.577,50		42.930,00		5.000,00	10000
SSK Primi İşçi Payı (% 14)	500,85		6.010,20		700	1400
İşsizlik Sigortası Primi İşçi Payı (% 1)	35,78		429,36		50	100
Gelir Vergisi Stopaj Matrahı	3.040,87		36.490,44		4.250,00	8500
Hesaplanan Gelir Vergisi	456,13		6.098,11		637,50	1275
Asgari Geçim İndirimi	268,31		3.219,72		268,31	268,31
Ödenecek Gelir Vergisi	187,82		2.878,39		369,19	1006,69
Damga Vergisi (% 0,759)	27,15		325,80		37,95	75,90
Toplam Vergi Tutarı	214,97		3.204,19		407,14	1082,60
Toplam Prim Tutarı (İşçi Payı)	536,63		6.439,56		750	1500
Net Ücret	2.825,90		33.286,27		3.842,86	7417,20
SSK Primi İşveren Hissesi (% 15,5)	554,51		6.654,12		775	1550
İşsizlik Sigortası İşveren Hissesi (%2)	71,56		858,60		100	200
Asgari Ücretin İşverene Maliyeti	4.203,57		50.442,72		5.875,00	11750
Toplam Vergi Tutarı	214,97		3.204,19		407,14	1082,60

Toplam Prim Tutarı	1.162,70	13.952,28	1.625,00	3250
Toplam Vergi + Prim Yükü	1377,40	17.156,47	2.032,14	4332,60
Toplam Yük İçindeki Vergi Payı (%)	5,11	6,35	6,93	9,21
Toplam Yük İçindeki SGD Payı (%)	27,65	27,65	27,65	27,65
Toplam Yük İçindeki Vergi ve Prim Payı (%)	32,77	34	34,58	36,86

Kaynak: TÜRMOB <https://www.turmob.org.tr/hesaplamalar/UcretHesabi> (ET:14.02.2021) yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

Tablo 2’de örnek olması açısından aylık 5.000 TL ve 10.000 TL ücret geliri için toplam mali yük aylık bazda %34,58 ve %36,86 olarak hesaplanmıştır. Yani gelir arttıkça vergi tarifesindeki artan oranlılık nedeniyle mali yükün arttığı görülmektedir. Gelirin yıllık olması ilkesi göz önünde bulundurularak yapılan hesaplamada ise aylık 5.000 TL ücret geliri için yıllık %36,49 ve aylık 10.000 TL ücret geliri için yıllık %42 oranında mali yük hesaplanmıştır. Yani gelir arttıkça ücretin işverene maliyeti artan oranlı tarife nedeniyle artmaktadır.

Bu kapsamda en çok tartışılan konulardan birisi de, gelir üzerindeki mali yükün gerçekte kimin yüklendiği ile ilgilidir. Bir görüşe göre brüt ücretin tamamı göz önünde bulundurulduğunda yapılan kesintiler olmasaydı emek sahibinin gelirinin o kadar yüksek olacağı düşüncesiyle, yapılan kesintiler arttıkça emek sahibinin yükünün artacağı yönündedir. Diğer bir görüşe göre ise brüt ücret, net ücret ve kesintiler her ne kadar emek sahibi için hesaplanmış olsa da, sonuçta işveren payı da dahil edildiğinde ortaya çıkan toplam tutarın işletmenin giderleri arasında yer alacak olmasıdır. Sonuçta emek gelirlerine ilişkin ödemeler arttıkça işletmenin de giderlerinin artacağı ve sonuçta bunun işletmenin mali yükünü artırıcı bir etki yapacağı tartışılmaktadır. Bu anlamda düşünüldüğünde asgari ücret gelirlerinin vergilendirilmemesi durumunda ücretlilerin gelirlerindeki artışın yanı sıra, işverenin işçilik ve genel yönetim maliyetlerinde de azalışın olacağından bahsedilebilir.

Türkiye’de ücretler üzerindeki mali yük OECD ile karşılaştırıldığında, OECD ortalamasının üzerinde olduğu görülmektedir. Bu sonucun iktisadi ve mali yaşam üzerinde özellikle iş barışı, istihdam ve kayıt dışılık konusunda etkilerinin olacağı kuşkusuzdur. Ancak mali yük ne kadar yüksek olsa da, kesinti sonrasında ücretlinin eline geçen net tutar çalışanın kendisi ve ailesini refah içinde geçindirmeye yetecek düzeyde ise tepki çekmeyebilecektir (Çiçek, 2013: 149). Tablo 3’de görüldüğü üzere 2019 yılına ait ortalama ücretler üzerindeki mali yük Türkiye’de % 39,12 gerçekleşirken, OECD ortalamasının %35,59 gerçekleştiği görülmektedir.

TÜRKİYE'DE ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ MALİ YÜKÜN ADALET İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Tablo 3: 2019 Yılı Seçilmiş Bazı OECD Ülkelerinde Ücretler Üzerindeki Mali Yük (%)



Kaynak: OECD Data, <https://data.oecd.org/tax/tax-wedge.htm>, (ET: 02.11.2020).

3.4. Türkiye’de Ücretlerin Gelir Vergisi İçerisindeki Yeri ve Önemi

Ücret kavramı sosyal, ekonomik ve mali açıdan değerlendirildiğinde bir işverene bağlı şekilde emek veya hizmet arzı karşılığında alınan parasal değerlerden çok fazla şeyi ifade etmektedir. Ücretler genel olarak işverenler açısından önemli bir maliyet unsuru olarak kabul edilse bile, işçi ve ailesinin bugünden yarına geçimini sağlaması ve sağlıklı bir yaşam sürmesi aynı zamanda toplumda güven ve saygınlık gibi kazanımlar sağlaması bakımından önem arz etmektedir. Ücretlilerin toplumun çok büyük bir kesimini oluşturması nedeniyle de toplam talep açısından önem arz etmektedir. Ücretler sadece işçi ve işveren açısından değil aynı zamanda kamu kesimi için önemli bir gelir kaynağı olma özelliğini korumaktadır. Türkiye’de toplam gelirin içerisinde ücretlerin payı azalma eğilimi gösterse de, en büyük payın yine ücretlerde olduğu görülmektedir. Tablo 4’de görüleceği üzere milli gelirin türlerine göre dağılımında önemli bir kısmının maaş ve ücretlerden oluştuğu görülmektedir. Ayrıca yevmiyeler ile birlikte sosyal transferlerin önemli bir payının emekli, dul ve yetim aylıklarından oluştuğu da göz önünde bulundurulduğunda ücretli kesimin nüfus ve gelir açısından toplumda önemli bir kesimi temsil ettiği, bu sebeple hükümetlerin maliye politikası açısından önemli bir araç olduğu söylenebilir (Çiçek, 2012:18).

Tablo 4: Yıllık Gelirin Türlerine Göre Dağılımı

	2018	2019	Değişim
Maaş ve Ücret	48.5	46.7	-1.8
Yevmiye	2.7	2.6	-0.1
Sosyal Transferler	20.1	21.9	1.8
Müteşebbis	18.8	17.7	-1.1
Gayrimenkul	3.4	3.6	0.2
Menkul	3.6	4.3	0.7
Diğer	2.9	3.2	0.9

Kaynak: TÜİK, <https://tuikweb.tuik.gov.tr/UstMenu.do?> (05.10.2020).

Ücretlerin milli gelir içerisindeki nispi büyüklüğü nedeniyle vergisel açıdan büyük önem arz etmektedir. GVK 83. maddesinde aksine bir hüküm olmadıkça, gelir vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunacağı belirtilmiştir. Ancak Tablo 5’de görüldüğü gibi vergi gelirlerine ilişkin istatistikler bunu doğrulamamaktadır. 2019 yılında toplam gelir vergisinin %93.29’luk kısmı kaynakta kesilen vergilerden oluşmaktadır. Kaynakta kesilen vergilerin toplam gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerin %62.84’ünü ve genel bütçe toplam vergi gelirlerinin %22.52’sini oluşturması dikkat çekicidir. Aynı dönemde beyana dayalı olarak tahsil edilen vergilerin gelir vergisi içerisindeki payı ancak %4.89 olarak gerçekleşmiştir. Kaynakta kesilen gelir vergisinin kendi içerisindeki dağılımı incelendiğinde ise ücret veya ücret sayılan ödemelerin çok büyük bir paya sahip oldukları görülecektir. Kaynakta kesilen gelir çeşitleri içerisinde mevduat faizi ve repo geliri elde edenlerden alınan vergi söz konusu dönemde ücretlerden hiçbir zaman fazla olamamıştır (Akkoyunlu, 2003: 82). Sonuç olarak artan kamu harcamaları ile birlikte, yurtiçi tasarrufların yetersizliği, işgücü piyasalarındaki katılık, AB’ne uyum süreci ve mükelleflerin dolaysız vergiler konusundaki güçlü dirençleri ve yöntemim maliyetlerinden dolayı Türk Vergi Sisteminin dolaylı vergiler ve ücretliler üzerindeki gelir vergisi yönünde yoğunlaştığı görülmektedir (Güler, 2017:167).

Tablo 5: Merkezi Yönetim Vergi Gelirleri (Bin TL)

	2017	2018	2019
Merkezi Yönetim Gelirleri	630 489 857	757 996 435	875 279 586
Genel Bütçe Gelirleri	607 137 658	729 062 720	847 692 224
I-Vergi Gelirleri	536 617 206	621 536 356	673 859 718
1. Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	165 306 426	217 665 709	241 533 001
a) Gelir Vergisi	112 400 679	138 992 395	162 704 018
Beyana Dayanan Gelir Vergisi	5 038 328	7 114 750	7 962 122
Basit Usulde Gelir Vergisi	226 016	205 979	200 724
<i>Gelir Vergisi Tevkifatı</i>	<i>104 847 073</i>	<i>129 102 588</i>	<i>151 789 270</i>
Gelir Geçici Vergisi	2 289 262	2 569 078	2 751 902
b) Kurumlar Vergisi	52 905 747	78 673 314	78 828 983
Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi	2 279 721	4 238 227	3 210 600
Kurumlar Vergisi Tevkifatı	238 927	259 299	158 996

TÜRKİYE’DE ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ MALİ YÜKÜN ADALET İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Kurumlar Geçici Vergisi	50 387 099	74 175 788	75 459 387
2. Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	11 542 537	13 765 622	15 606 727
3. Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	212 001 287	213 037 884	230 954 622
4. Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler	112 932 462	138 220 671	142 731 633
5. Damga Vergisi	15 596 133	16 961 385	18 852 587

Kaynak: <https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-butce-istatistikleri> (ET:2.07.2020).

4. ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ADALET İLKESİ

4.1. Vergilemede Adalet ve Adaleti Sağlamaya Yönelik Temel İlkeler

Vergilerin klasik amacı (fiscal amaç) kamu hizmetlerinin finansmanı olup, müdahaleci devlet anlayışı ile birlikte vergilere ekstra fiskal diye ifade edilen iktisadi, siyasi ve sosyal fonksiyonlar yüklenmiştir. Bir vergiden beklenen fonksiyonların gerçekleşmesi için vergi sistemi içerisinde yer alan vergilerin seçimi ve uygulamasında göz önünde bulundurulması gereken hususlar vergileme ilkeleri olarak ifade edilir (Pehlivan, 2007:151). Vergileme ilkeleri ile bir vergi sisteminin mevcut yapısının ötesinde normatif yani vergi sisteminin olması gereken ideal özellikleri ifade edilmektedir. Bu ilkeler toplumun siyasi, kültürel ve iktisadi koşullarından, halkın dünya görüşü, hukuk bilincinin oluşum seviyesi ile yakından ilişkilidir (Turan, 1977:291). Türk Vergi Sistemine ait vergileme ilkelerinin temeli Anayasa’nın Cumhuriyetin Nitelikleri (madde 2), Kanun Önünde Eşitlik (madde 10) ve Vergi Ödevi başlıklı 73. maddesine dayanmaktadır. Anayasanın 73. maddesinde herkesten mali gücü nispetinde vergi alınması, vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması, vergilerin kanuniliği ve vergi adaleti ilkesi başlıca vergileme ilkeleri olarak ön plana çıkmaktadır (Yılmaz, 2017:276). Söz konusu ilkelerin çağdaş ve hukukun egemen olduğu ülkelerin anayasalarında ortak ilke olduğu dikkat çekmektedir. Ancak Anayasa bir bütün olarak ele alındığında sosyal devlet ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi, ölçülülük ilkesi, ödeme gücü ilkesi, eşitlik ilkesi gibi ilkelerinde vergileme ilkelerine kaynaklık ettiği görülmektedir. Toplum için en ideal vergi sisteminin oluşturulmasına dönük, zamana ve ideolojik tercihlere göre değişen vergileme ilkelerinin temelinde adalet ilkesi yatmaktadır (Altay, 2017:153). Bu sebeple vergiye gönüllü uyum konusundaki çoğu çalışmanın vergi adaleti üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Adil olmadığı düşünülen bir vergi sisteminin başarılı olması ve beklenen amaçları gerçekleştirmesi oldukça zordur (Yereli ve Ata, 2011:24).

Adalet, Arapça ‘*adl*’ sözcüğünden dilimize geçen ve hak, hukuk ve haklılıkla iç içe geçmiş bir kavramdır (Çakar, 2013: 263). Literatürde adalet kavramı üzerinde mutabakat sağlanmış genel bir tanım bulunmamakla birlikte Sokrates’den günümüze denkleştirici ve dağıtıcı adalet olmak üzere iki gruba ayrılarak incelenmektedir (Karakoç, 2013:1285). Denkleştirici adalet ile matematiksel bir eşitlik düşüncesine dayalı olarak hiçbir ayırıcı özelliğe bakılmaksızın herkese eşit olanın verilmesi ifade edilirken, dağıtıcı adalet kavramı ile orantılı eşitlik temeline dayanan ve bireylerin ayırıcı özellikleri yani ihtiyaç, yetenek ve imkanları benzer olanların aynı işleme tabi olması ifade edilmektedir (Tekbaş, 2010:148). Adalet kavramı gibi vergi adaleti konusunda da üzerinde uzlaşmış bir tanım bulunmamaktadır. Ancak geçmişten bugüne vergi adaleti konusunda

farklı tanımlar yapılsa bile iyi bir vergi sisteminin olmazsa olmaz koşullarından birisidir (Şen ve Sağbaş, 2016:229). Vergilemede adaletin nasıl sağlanacağı yani kimlerden hangi oranda, hangi usulle ve hangi dönemde vergi alındığında adaletin sağlanmış olacağı yıllardan beri tartışılan konuların başında gelmektedir. Yani “*vergi yükü mükellefler arasında nasıl dağıtılmalıdır ki hakkaniyete uygun olsun*” sorusu yıllardır tartışılmaktadır. Çünkü adil olmayan veya adil olduğuna inanılmayan bir vergi sisteminin başarılı olması ve kendinden beklenen amaçları gerçekleştirme olasılığı oldukça düşüktür (Yereli ve Ata, 2011:24). Tarihsel süreç içerisinde yere ve zamana göre farklı şekilde tanımlansa da, vergilemede adaletin tesisi konusunda faydalanma ve ödeme gücü esas olmak üzere iki temel yaklaşım bulunmaktadır.

4.1.1. Faydalanma İlkesi

Faydalanma ilkesi ile herkesin kamusal hizmetlerden sağlamış olduğu marjinal fayda oranında vergilendirilmesi gerektiği savunulmaktadır. Bu yaklaşımda mükelleflerin ödeyecekleri vergi miktarı ile faydalanılan kamusal hizmetler arasında fonksiyonel ve doğru orantılı bir ilişki kurulmaktadır. Geçmiş A. Smith, J. Locke, D. Hume gibi bilim insanlarına dayanan faydalanma yaklaşımına göre vergi mükellefleri, kamusal mal ve hizmetlerden elde etmiş oldukları fayda nispetinde vergi ödemelilerdir (Yereli ve Ata, 2011:25). Bu ilkenin doğal bir sonucu olarak kamusal mal ve hizmetlerden yararlanmayanlardan ise vergi alınmayacaktır. Federal yapılı bazı ülke örneklerinde görüldüğü üzere federe devletler arasında ve bunlara bağlı yerel yönetimlerde birbirinden farklı mali uygulamaların olması, söz konusu federe devlet ve yerel yönetimler arasında geçişlere ve yer değişikliklerine sebep olabilmekte ve özellikle burada faydalanma vergileri önemli etkiler yapabilmektedir. Ancak Türkiye gibi üniter yapılı ülkelerde faydalanma vergilerinin uygulanması daha güç görünmekte, bunun yerine mali güce göre vergilendirme ilkesi ön plana çıkmaktadır.

4.1.2. Mali Güce Göre Vergileme İlkesi

Türkiye’de mali güce göre vergileme ilkesi benimsenmiştir. Anayasanın 73. maddesinde herkesin mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiş, ancak mali gücün tanımı yapılmamıştır. Mükelleflerin gelir, servet ve harcamaları mali gücün göstergeleri olarak kabul edilmiştir (Aydoğan, 2017:41). Buna göre ödenecek vergi miktarı ile faydalanılan kamusal hizmetler arasındaki fonksiyonel ilişki yerine, bireyin gelir, harcama ve sahip olduğu servet ile ödeyeceği vergi arasında fonksiyonel bir ilişki kurulmasının gereği üzerinde durulmaktadır (Edizdoğan, vd. 2017:241). Bu ilke ile toplam vergi yükünün mükelleflerin mali güçlerine göre dengeli ve eşit şekilde dağılımı öngörülmektedir. Yani verginin mali güçle orantılı olması ilkesi hangi mükellefin nereden, hangi yolla gelir elde ettiğinin ötesinde mükelleflerin mali güçlerinin düzeyi ile ilgilenilmektedir. Bu ilke ile ne şekilde, ne tür ve kim tarafından elde edilmiş olursa olsun eşit mali güçlerin eşit bir şekilde vergilendirilmesi öngörülmektedir (Başaran, 2012:6). Bu sebeple mükelleflerin mali güçlerinin somut olarak tespit edilmesi önem arz etmektedir. Mükelleflerin mali güçlerine ulaşmak ve vergi adaletini sağlamak adına asgari geçim indirimi, ayırma kuramı, artan oranlılık ile bazı muafiyet, indirim ve istisnalar maliye politikası aracı olarak kullanılmaktadır. Kısaca vergi adaletinin tesisinde mükelleflerin mali güçlerine göre herkesten eşit olarak vergi alınmasına vurgu yapılmaktadır. Vergi adaleti ilkesi ile vergilerin genelliği (yatay adalet) ve mükelleflerin eşitliği (dikey adalet) diye iki alt ilkeye ayrılarak incelenebilir (Karakoç, 2013:1285). Buna göre vergi adaleti ile hem dikey hem de yatay vergi adaletine vurgu yapılmaktadır.

TÜRKİYE'DE ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ MALİ YÜKÜN ADALET İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1.3. Vergilemede Genellik İlkesi

Genellik ilkesi ile toplumda ödeme gücüne sahip tüm bireylerden ayırt edilmeksizin vergi alınması ifade edilmektedir. Yani toplumdaki tüm gerçek ve tüzel kişilerin hukuki, siyasi, etnik, dini, cinsiyet, bölgesel veya diğer hiçbir özelliğine bakılmaksızın mali gücüne vergilendirilmesidir. Anayasa'nın 10. maddesinde herkesin dil, din, ırk, cinsiyet ve siyasi düşünce, felsefi inanç gibi sebeplerle ayırım yapılmaksızın kanun önünde eşit olduğu ve devletin tüm organları ve İdarenin eylem ve işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uymak zorunda oldukları; yine anayasanın 73. maddesinde herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu ifade edilmiştir. Buradaki herkes kavramı ile vergilemede genellik ilkesine vurgu yapılmaktadır (Demir ve Gülten, 2013:273). Vergilemede genellik ilkesinin gereği sadece belirli kişilere vergi konulmaz veya vergi oranları, muafiyet, indirim ve istisnaların anayasal normlara ve evrensel hukuka aykırı olarak sadece belirli kişileri koruyacak şekilde düzenlenemez. Yani yasama organı tarafından vergi kanunlarının düzenlenmesinde ve idarenin uygulamalarında sadece bazı kişilere mükellefiyet yüklenilmesi veya ayrıcalık tanınması söz konusu olamaz. Genellik ilkesi vergi gelirlerinin artırılmasında önemli olmakla birlikte, uygulamada ekonomik veya sosyal sebeplerle herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi yerine zayıf olanların vergilendirilmemesi şeklinde ortaya konmaktadır (Tekir, 1993:43).

4.1.4. Vergilemede Eşitlik İlkesi

Mali güce vergilendirmeyi esas alan Türk Vergi Sisteminde, mali gücün tespitinde mükelleflerin sadece gelirleri değil, harcama ve sahip oldukları servetleri de önemli bir gösterge olarak kabul edilmiştir. Eşitlik ilkesi ile Anayasa'nın kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak eşit düzeyde mali güce sahip olan mükelleflerin aynı (yatay eşitlik), farklı mali güce sahip olan mükelleflerin ise farklı oranlarda vergi ödemeleri ifade edilmektedir (Buyrukoğlu ve Buzkıran, 2016: 2089). Ancak Anayasa ile kimlerin eşit kimlerin farklı olacağına takdiri yasama organına bırakılmış, yani vergilendirmede eşitliği sağlama işlevi yasama organına bırakılmıştır (Erkin, 2012:244). Yasama organı sosyoekonomik, kültürel ve sağlık politikaları ile vergi tekniğine dair kolaylaştırıcı nedenlerle eşitlik ilkesine istisnalar getirebilir. Söz konusu istisnalar Anayasanın diğer kurallarına dayanıyorsa eşitlik ilkesinden sapmalar geçerli sayılabilir (Öncel, vd. 2010:40). Sonuç olarak vergi adaleti konusunda üzerinde uzlaşa sağlanmış bir tanım bulunmamaktadır. Ancak gelir dağılımında adaletin sağlanması, mükelleflerin mali güçlerine göre vergi alınması, eşit durumda olanlara aynı işlem yapılması için vergilerin bir maliye politikası aracı olarak kullanılması, vergi adaletinin sağlanması için başvuru uygulamalarıdır (İhsan cemil, 2013:271).

4.2. Ücretler Üzerindeki Mali Yükün Adalet İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Aynı gelir düzeyine sahip bireyler, kişisel ve ailevi özelliklerindeki farklılıklar nedeniyle aynı mali güce sahip olmayabilirler. Özellikle günlük yaşamda ücret geliri elde edenlerin diğer gelir unsurlarından gelir elde edenler ile karşılaştırıldığında mali anlamda daha güçsüz ve korunmaya muhtaç oldukları açıktır. Bu sebeple adalet ilkesi gereği emek gelirleri ve sermaye gelirlerinin farklı şekillerde vergilendirilmesi benimsenmiştir. Yani herkesin mali gücü oranında hakkaniyete uygun vergilendirildiğinde vergilemede adalet sağlanmış olacaktır (Gerçek, vd. 2014:94). Ücret ile diğer gelir unsurları arasında bir farkın olduğu, ücret geliri elde edenlerin müteşebbislerde olduğu gibi teşebbüs riski taşımamalarına rağmen mali anlamda müteşebbislere göre daha güçsüz olduğu ileri sürülerek, vergi eşitliğinin sağlanması ve korunması açısından vergi oranlarında, gelirin kaynak ve niteliğine göre farklılaştırma yapılması gerektiği kabul edilmektedir (Akdoğan, 2014:255). Bu sebeple modern vergi sistemlerinde ayırma kuramı gereği gelir

kaynakları sınıflandırılarak, ücretler lehine farklı vergi oranlarının uygulanması, sermaye gelirlerinden ek vergi alınması, emek gelirlerine çeşitli indirimlerin uygulanması ve tarifelere emek gelirleri lehine sınırlama konulması şeklinde vergi adaleti adına uygulamalara rastlamak mümkündür (Gök ve Yalçın, 2015:226). Vergi adaleti sadece tarifeye ilişkin düzenlemeleri değil, verginin konulmasından vergi dairesinin uygulamalarına ve vergi yargısına kadar tüm aşamaları içermektedir (Edizdoğan, 2017:242). Türkiye'deki vergi uygulamaları incelendiğinde ücretliler aleyhine adalet ilkesinin zedelendiği dikkat çekmektedir. Özellikle vergilendirme yöntemi ile birlikte tarife yapısının, vergilendirme usullerinin, indirim ve istisna uygulamalarının etkili olduğu söylenebilir.

4.2.1. Vergilendirme Yöntemi Açısından

Gelir Vergisi mükelleflerin beyanı üzerine tarh ve tahakkuk edilmektedir. Mükelleflerin takvim yılı içerisinde elde etmiş oldukları kazanç ve iratları izleyen yılın Mart ayının başından son günü akşamına kadar beyan edilmekte ve mart ve temmuz ayı içerisinde iki eşit taksit halinde ödenmektedir. Yani vergi tahsilatı vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yılda değil, izleyen yılda iki taksit halinde tahsil edilmektedir. Ancak ücretlerin vergilendirilmesinde ağırlıklı olarak tevkifat usulü, istisnai olarak beyan usulü uygulanmaktadır. Tevkifat usulü ile vergilendirme vergi kayıp ve kaçaklarının minimize edilmesi, vergi dairelerinin iş yükünün azaltılması ve devletin vergi alacağını daha erken tahsil etmesi bakımından önemli avantajlara sahiptir (Başaran, 2012:10). Ancak ücretliler açısından bu yöntem farklı sonuçlar doğurmaktadır. Adalet ilkesi gereği mali gücü eşit olanların eşit şekilde vergilendirilmeleri gerekirken, ücret geliri elde edenler ile aynı mali güce sahip diğer mükelleflerin farklı usullerle vergilendirilmeleri mükellefler arasında eşitsizliğe sebep olabilmekte ve beyan usulü ile vergilendirilen mükelleflere bazı avantajlar sağlayabilmektedir.

Bu avantajlardan ilkinin ödeme sürelerinden kaynaklandığı söylenebilir. Bilindiği üzere tevkifat usulünde ücretliler bedensel veya zihinsel emekleri karşılığında hak etmiş oldukları ücretlerin vergisini henüz kendilerine ödeme yapılmadan kaynağında kesilerek ödenmektedirler. Bu usulde gayrisafi ücretler üzerinden, işverenler tarafından GVK 63. maddesinde öngörülen yasal kesintiler indirilerek safi kazançta ulaşılmakta ve safi kazanç üzerinden tarifeye göre gelir vergisi hesaplanmaktadır. Tablo 2'de görüldüğü gibi hesaplanan gelir vergisinden ücretlinin şahsi ve medeni durumuna göre hesaplanan asgari geçim indirimi ve damga vergisi indirilerek ödenecek net ücrete ulaşılmaktadır. Ödenecek olan gelir vergisi ve damga vergisi izleyen ayda işveren tarafından muhtasar beyanname ile beyan edilerek ödenmektedir. Yani ücretler üzerindeki vergi, ücretlinin henüz eline geçmeden tevkif yolu ile önceden ödenirken, beyan usulüne tabi olan mükellefler izleyen yılda ve iki taksit halinde vergilerini ödeyerek, ödenecek vergi kadarlık bir kaynağı yaklaşık bir yıl gibi kullanma hakkı elde etmektedirler (Başaran, 2012:12). Ücretlilerin böyle bir tercih hakkı bulunmamaktadır. Gerçek usulde vergilendirilen ticari ve mesleki kazanç sahiplerinin ödemiş oldukları geçici vergi, ücretliler aleyhine olan dezavantajı minimize etse de ortadan kaldırmamaktadır. Bu yönüyle ücret üzerinden ödenen vergi kesintileri aylık hesaplamaya dayanmakta iken, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin geçici vergi hesaplamaları üçer aylık 4 döneme ayrılmış olmakla en azından belirli ölçüde birbirine yaklaşmış hale getirilmiş bulunmaktadır.

Tevkifat yöntemi ile vergilendirilmede ücretlilerin aleyhine diğer bir eşitsizlik ise mali aflar konusunda kendini göstermektedir. Anayasada herkesin kanun önünde eşit olduğu ifade edilse de, Türkiye'de sıklıkla başvuru mali af veya vergi borçlarının yapılandırılmasında ücretliler tevkif yolu ile vergilendirildikleri için bu haktan yararlanamamaktadırlar. Aynı mali güce sahip diğer kazanç sahiplerinin vergi borçlarının yapılandırılmasına izin verilirken, ücretlilerin bundan

TÜRKİYE'DE ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ MALİ YÜKÜN ADALET İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

yararlanamıyor olmaları, vergi bilinci ile birlikte toplumsal huzur ve barışı da olumsuz etkileyebilmektedir. Sonuç olarak ücretlilerin ağırlıklı tevkifat usulü ile vergilendirilmesi, vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesi açısından ücretliler aleyhine bir sonuç doğurduğu söylenebilir.

Tevkif yolu ile vergilendirilen mükelleflerin defter ve belge düzenleme, beyanname verme şeklindeki şekli mükellefiyetlerinin olmaması ücretliler açısından bir avantaj olarak görülmektedir. Oysa uygulamada diğer kazanç sahiplerinin defter ve belge düzenleme gibi şekli mükellefiyetleri meslek mensupları tarafından yerine getirilmekte ve bunun için meslek mensuplarına yapılan ödemelerde gider olarak indirilebilmektedir (Başaran, 2012:12). Bu sebeple ücretliler lehine önemli bir avantaj olarak kabul edilmemelidir. Ancak ücretlerin vergilendirilmesinde sadece tevkifat usulü uygulanmamaktadır. Tevkifata tabi olmayan yabancı bir memleketteki işverenden alınan ücret ile istisnadan yararlanamayan yabancı elçilik ve konsolosluk çalışanlarının almış oldukları ücretler beyan esasına tabidir. Ayrıca birden fazla işverenden ücret alan ve birinci işverenden aldığı ücretin dışındaki ücretlerin brüt toplamı GVK 103. maddesindeki tarifenin ikinci dilimini (2021 yılı için 53.000 TL) aşması halinde ücretlerin tamamı beyan edilmek zorundadır. Ancak Türkiye'de ortalama ücret düzeyleri göz önünde bulundurulduğunda, son derece sınırlı sayıda ücretlinin bundan yararlanabileceği açıktır.

4.2.2. Safi Kazancın Tespiti Açısından

Mükelleflerin mali güçlerine göre vergilendirilmesi ve vergiler yolu ile gelir eşitsizliğinin giderilmesi için asgari geçim indirim, ayırma kuramı ve sosyal amaçlı çeşitli muafiyet, indirim ve istisnalar araç olarak kullanılmaktadır (Gök, vd. 2013: 272). Yani gayrisafi gelirin mükellefin mali gücünü temsil etmemesi nedeniyle objektif safilik ilkesi gereği gelirin elde edilmesi ile ilgili bazı giderlerin gayrisafi gelirden indirilmesi gerekmektedir (Başaran, 2012:7). Ancak GVK'da safi kazancın tespiti için indirilebilecek giderlerin ücretlilerde son derece kısıtlı iken, diğer gelir unsurlarında çok daha geniş ve kapsamlı düzenlendiği görülmektedir. Bu durum eşit statüde olanların aynı farklı statüde olanların farklı şekilde vergilendirilmesini ifade eden eşitlik ilkesine aykırı bir görünüm arz etmektedir.

Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, indirim ve istisnalar kamu gelirlerinde azalmaya neden olmasına rağmen iktisadi ve sosyal amaçlarla yaygın olarak uygulanmaktadır. Ücretler ile serbest meslek kazançları bir işverene bağlı olma ve bağımsız çalışma özelliklerinin dışında özellikle emeğe dayalı olmaları bakımından benzerlik göstermektedirler. Bu sebeple benzer faaliyetlerin eşitlik ilkesi gereği benzer şekilde vergilendirilmeleri beklenirken, kanunda indirim ve istisnalar konusunda ücretliler aleyhine düzenlemelere yer verilmiştir. GVK' nun 68. maddesinde serbest meslek kazançlarında safi kazancın tespiti için mesleki kazancı ile ilgili kira, ısıtma, aydınlatma gibi genel giderlerin, mesleki faaliyeti ile ilgili seyahat ve ikamet giderlerinin, mesleki faaliyeti ilgili tesisat demirbaş ve amortismanların, işte kullanılan taşıtların yakıt, bakım, onarım ve diğer giderlerinin, mesleki yayınlar için ödenen bedellerin, önceki dönem zararları, bağış ve yardımlar, emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları gibi faaliyetle ilgili giderlerin indirilebileceği belirtilmiştir. Eşitlik ve mali güce göre vergileme ilkesi gereği ücretlilerinden kişisel ve mesleki gelişimi kapsamında yapılan giderler ile, ücretlilerin yapmış olduğu bağış ve yardımların indirime konu edilmesi beklenirken, sadece sosyal sigortalar primi, işsizlik sigortası primi, emeklilik aidatı, varsa engellilik indirim gibi sınırlı sayıda gider indirime konu edilmektedir. Bu durum ücretliler aleyhine bir sonuç doğurmaktadır. Bu konuda en azından yol, haberleşme gibi temel giderlerin saptanacak ölçütler üzerinden indirimi eşitlik ilkesine olumlu katkı yapabilecektir.

Ücretliler aleyhine diğer bir uygulama ise Vergiye Uyumlu Mükellef İndiriminde görülmektedir. GVK' nun mükerrer 121. maddesinde Ticari, Zirai ve Mesleki Kazanç sahiplerinin kanunda belirtilen şartları taşımaları halinde vergi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin %5'inin indirileceği belirtilmiştir. Ücret gelirlerinin tamamının kaynağından kesilerek vergilendirilen ücretlilerin uyumlu mükellef indiriminde yararlanmıyor olması eşitlik ilkesine ve aynı zaman da ayırma kuramı gereği emek geliri elde eden ve daha çok mali anlamda korunması gereken ücretlilerin aleyhine bir uygulamadır. Diğer bir örnek olarak vergiye uyumlu mükelleflerin 6183 sayılı kanunun 48/A maddesinde belirli koşulları taşımak kaydıyla kamu borçlarının tecile tabi tutulabilmesi de önemli bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun Genç Girişimci Kazanç İstisnasını düzenleyen mükerrer 20. maddesinde de benzer bir uygulama söz konusudur. Madde hükmüne göre ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis eden ve bu tarihte yirmidokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin faaliyete başladıkları yıldan itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri kazancın 75.000 TL'lik kısmı gelir vergisinden istisna edilmiştir. Buna göre 29 yaşından küçük bir avukat, doktor, mühendis veya dış hekimi bir klinik açarak kendi nam ve hesabına faaliyette bulunduğu takdirde 75.000 istisnadan yararlanabilmektedir. Oysa aynı düzeyde eğitime sahip, aynı yaşta ve aynı işi hizmet sözleşmesi ile bir işverene bağlı olarak yapıldığı takdirde istisnadan yararlanılamaması eşitlik ilkesine aykırı görünüm arz etmektedir.

Eşitsizlik sadece diğer gelir unsurları ile karşılaştırıldığında değil, ücretlerin kendi içerisinde de bulunmaktadır. Örneğin memur ve işçinin aynı ücreti almalarına rağmen indirim ve istisnalardan dolayı işçilerin daha çok vergi ödemeleri dikkat çekicidir. İşçi ücretlerinden % 14 SSK Primi ve %1 İşsizlik Primi kesildikten sonra işçinin safi kazancına ulaşılmaktadır. İşçi için hesaplanan asgari geçim indirimi düşüldükten sonra ödenecek gelir vergisi tutarına ulaşılmaktadır. Oysa memurlarda %16 oranında Emekli Sandığı kesintisi yapıldıktan sonra memur ücretlerinin önemli bileşenlerinden olan makam tazminatı, özel hizmet tazminatı, mali sorumluluk tazminatı, askeri tazminat, dil tazminatı, üniversite ödeneği, yargı ödeneği, temsil ve görev tazminatı, aile yardımı gibi birçok ödeme vergi kapsamı dışında bırakılmaktadır (Kızılot, 2013). Bu durum memurlar karşısında işçileri mali açıdan dezavantajlı konuma sokmaktadır.

Verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin bir alt unsuru olan sübjektif safilik ilkesi gereği mükellefin kendi ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin insan onuruna yaraşır bir yaşam için gerekli olan asgari gelirin vergi dışı bırakılması gerektiği genel kabul görmektedir (Bıyan ve Yılmaz, 2012:195). Bu bağlamda 5615 sayılı kanunla uygulamaya konulan asgari geçim indirimi uygulamasının ücretliler lehine sembolik katkı sağladığı söylenebilir.

4.2.3. Vergi Oranları Açısından

Mali güce göre vergilendirme veya vergi adaletinin tesisinde kullanılan en önemli araçlardan birisi de vergi oranı ve vergi tarifeleridir. Tablo 6'da görüldüğü üzere Gelir Vergisi tarifesi mükellefin geliri arttıkça %15'den başlayarak %40'a kadar kademeli şekilde artan bir tarife yapısına sahiptir. Ayrıca ayırma kuramı gereği ücretlilerin diğer gelir unsurlarından farklı oranlarda vergilendirilmesi amacıyla tarifinin üçüncü diliminden itibaren ücretlilerin vergi diliminin artırıldığı görülmektedir. Artan oranlılıktaki temel amaç ise ödeme gücünün yüksekliği ile ödenen vergi arasında fonksiyonel bir ilişki kurmaktır (Gök, vd. 2013:272). Yani bir anlamda çok kazandıktan daha fazla vergi tahsil edilerek gelir eşitsizliğini azaltma amacına hizmet etmektedir. Ancak tarifedeki ücretliler lehine yapılan bu düzenlemenin uygulamadaki karşılığının sembolik olduğu açıktır. 2021 yılı tarifesine göre 130.000 TL'ye kadarki vergi diliminde ücretler ile diğer

TÜRKİYE'DE ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ MALİ YÜKÜN ADALET İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

gelir unsurları aynı oranda vergilendirilmekte, ancak bu tutarı aşan kısımlarda ücretliler lehine fark ortaya çıkmaktadır. Ancak Türkiye'de bu düzeyde ücret geliri elde eden mükellef sayısı son derece sınırlıdır. Asgari ücretin 3.577,80 TL ve ortalama ücretin gelişmiş ülkelerde bile yaklaşık 20.000 Dolar seviyelerinde olduğu göz önünde bulundurulduğunda, vergi tarifesinin düşük gelirli çalışanlar yerine daha çok yüksek gelir düzeyine sahip ücretlilere mali anlamda avantaj sağladığı görülecektir. Bu uygulama şekliyle ücretlerin vergilendirilmesinde tarifeden kaynaklı anayasal vergileme ilkelerine aykırılık teşkil ettiği söylenebilir.

Tablo 6: 2021 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

Ücretler Gelirleri için Matrah	Oran	Diğer Gelir Unsurları İçin Matrah	Oran
24.000 TL'ye Kadar	15	24.000 TL'ye Kadar	15
53.000 TL'nin 24.000 TL'si için 3.600 TL, fazlası için	20	53.000 TL'nin 24.000 TL'si için 3.600 TL, fazlası için	20
190.000 TL'nin 53.000 TL'si için 9.400 TL fazlası için	27	130.000 TL'nin 53.000 TL'si için 9.400 TL fazlası için	27
650.000 TL'nin 190.000 TL'si için 46.390 TL fazlası için	35	650.000 TL'nin 130.000 TL'si için 30.190 TL fazlası için	35
650.000 TL'den fazlasının 650.000 TL'si için 207.390 TL fazlası için	40	650.000 TL'den fazlasının 650.000 TL'si için 212.190 TL fazlası için	40

Mali güce vergilendirme ilkesini zedeleyen diğer önemli bir uygulama örneği ise sporcuların vergilendirilmesinde ortaya çıkmaktadır. GVK 61. maddesinde sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ücret olarak kabul edilmiş ve geçici 72. maddesine yapılacak ödemelerdeki tevkifat oranları düzenlenmiştir. Buna göre 31.12.2023 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerde tevkifat oranı, lig usulüne tabi olup en üst ligdekiler için %20, en üst altı liglerdeki için %10, diğer liglerdeki için %5 olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden ise tevkifat oranı %5 olarak belirlenmiştir. Benzer şekilde 31.12.2025 tarihine kadar 10.07.1972 tarih ve 6132 sayılı At Yarışları Hakkında Kanuna göre lisans sahibi olan veya lisans sahibince yetkilendirilen kişi tarafından organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine ücret olarak yapılan ödemeler üzerinden ise %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir. Jokey veya Jokey Yamakları ile sporculara yapılan ödemelerdeki tevkifat nihai vergiler olup, ülkemizde sporun ve sporcunun teşvik edilmesi açısından önem arz etmektedir. Ancak mali güce vergilendirme ilkesini zedelediği ve vergi adaletsizliğine örnek teşkil ettiği açıktır.

Tüm gelir sahipleri gibi sporcularında vergilendirilmesi anayasanın genellik ilkesine uygun bir uygulamadır. Ancak çok yüksek transfer bedelleri ve sair şekilde ücret geliri elde eden sporcuların diğer ücret gelirli elde eden çalışanlarla karşılaştırıldığında son derece düşük oranda

vergilendirilmeleri vergilemede adalet, eşitlik ve mali güce vergilendirme ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir. Ücretliler içerisinde sporculara uygulanan düz oranlı tarife ile sporcuların ücret geliri elde eden diğer çalışanlara göre üstün kılındığı açıktır (Öz ve Akçay, 2013: 48). Bu sebeple sporcu, jokey veya jokey yamaklarının da diğer ücret geliri sahipleri gibi artan oranda vergilendirilmesi eşitlik ve vergi adaleti konusunda önem arz etmektedir.

Türkiye'deki vergi tarifesi incelendiğinde ilk vergi dilimine uygulanan oran ücretliler açısından oldukça yüksektir. Tarifeye göre 24.000 TL'ye kadar olan safi gelirden %15 oranında vergi tahsil edilmektedir. Oysa ilk vergi dilimine uygulanan bu oran Avusturya, Fransa ve Almanya'da %0, Japonya'da %5, İngiltere'de %10 ve Kanada ve ABD'de %15 olarak uygulanmaktadır. Sosyal adaletin gereği düşük gelirlilerin korunması için, artan oranlı tarifedeki dilim sayısı artırılmalı ve ücretlileri korumak adına ilk dilimlerdeki oranlar çok düşük seviyelere düşürülmeli veya Avusturya, Almanya ve Fransa gibi ilk dilime isabet eden tutarda vergi alınmamalıdır (Organ ve Yavuz, 2017: 12).

4.2.4. Vergi Mükellefleri Açısından

Anayasada vergi adaletinin tesisinde herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemesi ilkesi benimsenmiştir. AYM'nin 1991/43 sayılı kararında ise asıl olanın mali güç olduğu, göre kavramı ile farklı mali güce sahip olan mükelleflerden farklı vergi alınması kısaca mali gücü az olandan az, çok olandan da çok vergi alınması gerektiği ifade edilmiştir (AYM, 1993: 646). Bu ilke ile toplam vergi yükünün mükelleflerin mali güçleri göz önünde bulundurularak dengeli ve eşit şekilde dağılımı öngörülmektedir. Ancak mükelleflerin mali güçlerinin dengeli ve adalet ilkesine uygun olarak tespit edilememesi vergi sisteminin en önemli eksikliklerden birisidir. Söz konusu eksiklik gelir vergisinde mükellefler arasında adaletsizliklere yol açmaktadır. Özellikle ücretler üzerinde yapılan farklı uygulamalar, vergi yükünün büyük oranda ücret geliri elde edenlerin üzerinde kalmasına neden olduğu görülmektedir (Yeniçeri, 2014: 84). Örneğin ülkemizde sporun ve sporcunun teşviki amacıyla sporculara sağlanan vergisel teşviklerin amacını aştığı ve mali güce göre vergileme ilkesini zedelediği açıktır (Öz ve Akçay, 2013:23).

Ayrıca Anayasanın 128. maddesinde kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevlerin memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görüleceği ve bunların hak ve yükümlülükleri, aylık ve ödenekleri ile diğer özlük işlerinin kanunla düzenleneceği belirtilmiştir. Ancak çeşitli kanunlarla kamu personeline yapılan bazı ödemelerin muafiyet ve istisna kapsamına alınması, aynı ücreti alan kamu personeli ile özel kesimde çalışan işçilerin elde ettikleri ücretler üzerindeki mali yük arasında önemli farklılıklara yol açmaktadır (Öztürk ve Ozansoy, 2011:206). Adalet ilkesinin gereği aynı durumda olanların aynı işlemlere tabi tutulması ve kanunlar karşısında hiç kimseye ayrıcalık tanınmaması gerekirken iktisadi, sosyal veya siyasal amaçlı getirilen muafiyet, indirim veya istisnaların vergilemede adalet ilkesini zedelediği, mükellefler arasından farklılıklar ortaya çıkardığı görülmektedir. Bu durum vergiye gönüllü uyum, devlete güven, toplumsal huzur ve iş barışı gibi konular üzerinde olumsuz etki yaratabilmektedir.

TÜRKİYE'DE ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ MALİ YÜKÜN ADALET İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

5. SONUÇ

Ücret kavramı bir hizmet sözleşmesine bağlı olarak hizmet karşılığında ödenen ekonomik değer olarak kabul edilmektedir. İşçi, memur, emekli ve diğer ücret geliri elde edenler aileleri ile birlikte değerlendirildiğinde toplumun nicelik olarak çok önemli bir kesimini oluşturduğu ve bu sebeple toplam talep üzerinde önemli etkiye sahip olduğu açıktır. Ancak sadece toplam talep üzerinde değil, önemli bir maliyet bileşeni olarak toplam arz üzerinde ve önemli bir vergisel kaynak olması bakımından ise kamu ekonomisi üzerinde etkileri olan çok yönlü sosyal ve aynı zamanda makroekonomik bir değişkendir. Aileleri ile birlikte toplumun çok büyük bir kesimini ilgilendirmesi, çalışanların toplum içerisindeki statüsü ve motivasyonu üzerindeki etkileri, toplumsal huzur ve iş barışı açısından önemi göz önünde bulundurulduğunda ücretler üzerindeki mali yükün adalet ilkesi açısından yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir.

Devletin temel fonksiyonlarından birisi de adalet olup, mükellefler üzerindeki mali yükünde adil dağılımı devletin asli görevlerinden kabul edilmelidir. Geçmişten günümüze vergi adaleti konusu en çok tartışılan konulardan birisi olmasına rağmen vergi adaletinin nasıl tesis edileceği konusunda tam bir uzlaşa sağlanabilmiş değildir. Türkiye'deki vergi uygulamalarında vergi adaletinin tesisinde mükelleflerin mali güçlerine göre vergilendirilmeleri esas alınmıştır. Ancak ücretlerin vergilendirilmesi kendi içerisinde ve diğer gelir unsurları ile karşılaştırıldığında vergi yöntemi, mükellefiyet ve tarife yapısı açısından adalet ilkesinin zedelendiği görülmektedir. Gelirin vergilendirilmesinde beyan esaslı geçerli olmasına rağmen ücretler genel olarak tevfiyat usulü ile vergilendirilmektedir. Bu yöntem defter ve belge düzenleme, beyanname verme gibi şekli mükellefiyetleri kaldırdığı için ücretliler için bir avantaj olsa bile, söz konusu adaletsizliğin en önemli sebeplerindedir. Benzer şekilde vergi kayıp ve kaçığı ile vergi harcamalarını minimize etmesi bakımından avantajlı olmakla birlikte, ücretlilerin vergi bilinci ve ahlakının gelişimini engellemesi bakımından olumsuz bir uygulamadır. Beyan esaslı geçerli olmasına rağmen ücretlerin üzerindeki mali yükün önceden peşin olarak tahsil edilmesi ücretlileri dezavantajlı konuma sokmaktadır. Aynı şekilde vergilerin tevkif yolu ile ödemesinden dolayı sıklıkla uygulamaya konulan borçların yeniden yapılandırılması veya mali aflardan faydalanma imkanını ortadan kaldırması da yine ücretliler için bir kayıp olarak değerlendirilebilir.

GVK'na göre gelirin elde edilmesi için yapılan giderler indirilerek safi kazanç üzerinden ödenecek vergi hesaplanmaktadır. Ancak ticari, zirai ve mesleki kazancın safi tutarının tespitinde indirim konusu edilen genel veya mesleki çoğu giderlerin ücretler için uygulanmaması vergi adaleti ilkesini zedelemektedir. Örneğin aynı yaşta serbest meslek erbabı bir avukatın genç girişimci kazanç istisnasından yararlanırken, aynı hizmeti ifa eden ücretli bir avukatın bundan yararlanamaması, yine benzer şekilde vergiye uyumlu mükellef indiriminden ücretlilerin yararlanamıyor olması kanun önünde eşitlik ilkesine aykırı görünüm arz etmektedir. Benzer şekilde mesleki faaliyetin sürdürülebilmesi için yapılan ulaşım, eğitim ve sağlık gibi giderlerin ücretlerden indirilememesi de adalet ilkesini aykırı görünüm sergilemektedir. Ayırma kuramı gereği ücretliler lehine uygulanmakta olan asgari geçim indirimi ise, ücretlilerin asgari yaşam için ihtiyaç duyulan gelirin kapsamı dışında bırakılmasının ötesinde sembolik bir görünüm arz etmektedir.

Ücretlerin üzerindeki mali yükün adalet ilkesi açısından değerlendirildiğinde ücretlerin kendi içerisinde de adaleti zedeleyen bir dizi uygulamaya rastlamak mümkündür. Mali güce vergileme ilkesine aykırılık sporcuların, jokey ve jokey yamaklarının vergilendirilmelerinde de kendini göstermektedir. Ücretlerin artan oranlı şekilde vergilendirilmelerine rağmen sporcu ve jokeylerin daha düşük ve düz oranlı olarak vergilendirilmeleri önemli adaletsizlik örneğidir. Aynı

şekilde işçi ve memurlarında indirim ve istisnalar nedeniyle farklı şekilde vergilendirilmeleri de yine adalet ilkesini erozyona uğrattığı söylenebilir.

İyi bir vergi sisteminden beklenen en önemli özellik mali yükün mükellefler arasında eşit ve adil dağıtılması yani adil olmasıdır. Ancak iktisadi, sosyal veya siyasal sebeplerle vergi uygulamalarındaki farklılıklar vergi adaletinin zedelenmesine sebep olmaktadır. Bu durum toplumsal huzur, iş barışı ile vergi ahlakı üzerinde olumsuz etkilere sebep olmaktadır. Buna yönelik olarak mevzuatta yapılacak çeşitli düzenlemeler vergiden beklenen amaçların yerine gelmesinde belirleyici rol oynayabilecektir.

TÜRKİYE'DE ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ MALİ YÜKÜN ADALET İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

KAYNAKÇA

- Akdoğan (A). *Kamu maliyesi* (16. Baskı). Gazi Kitabevi.
- Akkoyunlu, P. (2003). Türkiye'de Ücretlilerden Alınan Verginin Gelir Vergisi İçindeki Yeri ve Önemi. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (43-44).
- Altay, A. (2017). *Kamu maliyesi* (3. Baskı). Seçkin Kitabevi.
- Armağan, Y. (2006). Gelir Vergisi'nde Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve Sosyo-Ekonomik Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(2).
- Aydoğan, S. D. (2017). Türkiye'de ve Seçilmiş OECD Ülkelerinde Vergilemede Adaleti Sağlamaya Yönelik Uygulamaların Değerlendirilmesi. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 3, 37-50.
- Başaran Yavaşlar, F. (2012). Bir Adaletsizlik Örneği: Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi. *Fasikül Dergisi*, (30), 6-12.
- Bay, H., & İnneci, A. (2018). Vergi Adaleti Açısından Türkiye'de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi. *International Journal of Public Finance*, 2(2), 196-219.
- Buyrukoğlu, S., & Buzkıran, D. (2016). Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi. *Itobiad: Journal of the Human & Social Science Researches*, 5(7).
- Çakar, A. S. (2013). Adalet Mülkün Temeli Midir?. *TBB Dergisi*, 106, 261-275.
- Çiçek, S. (2012). Ücretler Üzerindeki Kamusal Yüklerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (*Türkiye ve Avrupa Birliği Ülkeler Karşılaştırması*) (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Ankara.
- Çiçek, S. (2013). Asgari ve Ortalama Ücret Üzerindeki Kamusal Yüklerin İncelenmesi: Türkiye ve Bazı Avrupa Birliği Ülkeleri. *Hak İş Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi*, 2(3), 146-170.
- Çiçek, S. (2015). Ücret Üzerindeki Mali Yükümlülüklerin İncelenmesi: İngiltere, Almanya, İspanya, Romanya. *Hak İş Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi*, 4(10), 114-133.
- Demir, İ.C. & Gülten, Y. (2013). Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması, *CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1), 269-286.
- Dinler, Z. (2014). *İktisada giriş* (20. Basım). Ekin Yayıncılık.
- Doğruyol, A. & Aydınlar, K. (2015). Emek Üretkenliği ve Ücret Teorisi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 24(2), 263-278.
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö. & Gümüüş; (2017). *Kamu Maliyesi* (8. Baskı). Ekin Kitabevi.
- Erkin, G. (2012). Vergilendirme Yetkisinin Tabii Olduğu Anayasal İlkeler. *Ankara Barosu Dergisi*, (3). 235-250.
- Gerçek, A., Bakar, F., Mercimek, F., Çakır, E. U. & Asa, S. (2014). Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar. *Ankara Üni. Hukuk Fakültesi Dertgisi*, 63(1). 81-130.

- GİB, (2020). *Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi*, Gelir İdaresi Başkanlığı (Yayın No:41).
- Gök, M., Biyan, Ö. & Akar, S. (2013). Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz. *Marmara Üniversitesi İİB Dergisi* 34(1), 269-292.
- Gök, M. & Yalçın, A.Z. (2015). Türkiye'de Asgari Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün Diğer Yükümlü Grupları ile Karşılaştırılması. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 13(1), 219-255.
- Güler, H. (2017). Ücretlilerden Kesilen Gelir Vergisinin Türk Vergi Sistemi Üzerindeki İstikrar Etkisi. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(4), 161-168.
- ILO, (2020, 14 Haziran). 95. No'lu Ücretlerin Korunması Sözleşmesi. https://www.ilo.org/ankara/conventions-ratified-by-turkey/WCMS_377265/lang--tr/index.htm.
- Karakoç, Y. (2013). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15, 1259-1308.
- Kızılot, Ş. (2013), *İşçinin Vergisi ile Memurun Vergisi Arasında Uçurum Var*. <http://www.vergi.tc/makaleDetay/SukruKizilot/Iscinin-vergisi-ile-memurun-vergisi-arasinda-ucurum-var/f7875eea-bce3-4225-b711-0e2381c0b208>.
- OECD Data Awerage Wages (2020, 2 Kasım). <https://data.oecd.org/earnwage/average-wages.htm>.
- Organ, İ. & Yavuz, E. (2017). Emek ve Sermayenin Vergilendirilmesine Yönelik Uygulamaların Analizi. *Pamukkale Journal of Eurasian Socioeconomic Studies*, 4(1), 1-17.
- Öncel, M., Kumrulu, A. & Çağan, N. (2010). *Vergi Hukuku* (18. Baskı). Turhan Kitabevi.
- Öz, E. & Akçay, F. (2013). Futbolcular Özelinde Sporcuların Vergilendirilmesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, 300, 35-54.
- Öztürk, İ. & Ozansoy, A. (2011). Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi. *Maliye Dergisi*, 161(2), 197-214.
- Pehlivan, O. (2007). *Kamu Maliyesi*, Derya Kitabevi.
- Sarılı, M.A. (2019). *Türk Vergi Sistemi* (7. Baskı). Hermes Yayıncılık.
- Şen, H. & Sağbaş, İ. (2016). *Vergi Teorisi ve Politikası*. Kalkan Matbaacılık.
- Tekbaş, A. (2010). Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Dokuz Eylül Üni. Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12(Özel sayı), 123-191.
- Tekir, S. (1993). *Vergi Teorisi*, Anadolu Matbaacılık.
- Terzioğlu, A. (2019). İş Hukukunda İşverenin Borcu Olarak Ücret. *Electronic Journal of Social Sciences*, 18(72).
- Turan, S. (1977). *Vergi Teorisi* (1. Baskı). Fakülteler Matbaası.
- TÜİK (2020, 5 Ekim). <https://tuikweb.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=kategorist>.
- TÜRMOB (2021, 14 Şubat). <https://www.turmob.org.tr/hesaplamalar/UcretHesabi>

TÜRKİYE'DE ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ MALİ YÜKÜN ADALET İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

- Ulusoy, A. (1995). Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Analizi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (12), 89-101.
- Yereli, A. B. & Ata, A. Y. (2011). Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 161, 21-32.
- Yeniçeri, H. (2014). Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usulleri ve Vergi Adaleti. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), 77-85.
- Yılmaz, S. (2017). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı. *Ankara Üni. Hukuk Fak. Dergisi*, 66 (1), 263-301.
- 1991/43 sayılı AYM Kararı, (1993). Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, 27/2, Ankara Üniversitesi Basımevi. Ankara.
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu.

EXTENDED ABSTRACT

The concept of “wage” refers to the economic value that employees receive in exchange for presenting their labour or service provisions to an employer even though it is defined differently in legal and financial terms. However, there are some differences in the definition of wage specified in tax laws and the other laws. Some variations also show up in financial sense. The employees are a significant tax resource considering their number within the total population as well as wages being an important expenditure for employers. For employees, it is an important resource, a status in society and a source of motivation to ensure their living. As with all income elements, the balanced and fair distribution of the financial burden on wages is a responsibility of the state as a constitutional duty. This present study aims to evaluate the financial burden on wages in terms of the principle of justice by comparing it with other income elements.

In the study, first of all, the concept of wage in legal and financial terms was defined, and the basic elements of wages and wages in the Turkish tax system were included. In the following section, taxation procedures and financial burden on wages in Turkey are discussed in detail. In the continuation of the study, the principle of fairness in taxation and the evaluation of the taxation of wages in terms of justice and possible problems encountered in practice are included. As a result of the study, it was concluded that the principle of justice was abandoned, and the principle of justice was damaged in the taxation of wages. Tax laws, scientific studies and reports on the subject, and statistical data published by the Revenue Administration were used in the study.

When compared with other income elements, it is concluded that taxation of wages in the Turkish Tax System leads to a departure from the principle of justice. In addition to the fact that average wage levels are far behind the member countries of The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), high financial burden on wages are important factors affecting work peace and motivation of employees. The fact that average wage level was 13839 Euros in 2019 when it was about 45000 TL in Turkey is a significant loss of motivation. Since wages are based on labour and are a gain, they should be taxed at a lower rate and financially protected due to the separation theory, but it has been determined that wages encounters problems in many aspects. It can be said that the problems in question arise from the methods of taxation of wages. For example, although the principle of declaration is valid in the taxation of income in the Turkish Tax System, the taxation of wages through withholding method creates negative consequences against wage earners. Even if the withholding method is an advantage for wage earners since it removes formal obligations such as preparing books and documents and submitting declarations, it is one of the most important causes of the injustice in question. While other taxpayers pay in March and July of the following year, wage earners pay the same tax in advance, which puts wage earners at a disadvantaged position. Likewise, the restructuring of debts that are frequently implemented due to the payment of taxes by withholding or eliminating the opportunity to benefit from financial amnesties can also be considered as a loss for wage earners.

Similarly, according to the Income Tax Law, the tax to be paid on the net income is calculated by deducting the expenses incurred to generate the income. However, the fact that most of the general or professional expenses, which are subject to deduction in determining the net amount of commercial, agricultural and professional earnings, are not applied for wages distorts the principle of tax justice. For example, the fact that a self-employed lawyer of the same age benefits from the young entrepreneur earning exception, while a paid lawyer cannot benefit from

TÜRKİYE'DE ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ MALİ YÜKÜN ADALET İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

it contradicts the principle of justice. Similarly, the fact that the wage earners cannot benefit from the tax-compliant taxpayer discount appears to be in contrast with the principle of equality before the law. Failure to deduct expenses such as transportation, education and health, expenses made in order to maintain professional activity also appears to be in contrast with the principle of justice. The minimum subsistence allowance applied in favor of wage earners according to the separation theory, on the other hand, presents a symbolic appearance beyond the exclusion of the income needed for the minimum living.

When the financial burden on wages is evaluated in terms of the principle of justice, it is possible to come across a series of practices that distort justice within the wages itself. Violation of the taxation principle of financial power also manifests itself in the taxation of athletes and jockeys. The fact that athletes and jockeys are taxed at a lower and flat rate, despite the progressive taxation of wages, is an important example of injustice. Likewise, it seems against the principle of justice that workers and civil servants are taxed differently due to discounts and exceptions.

As a result, when the financial burden on wages is analyzed in terms of the principle of justice, it is clear that the financial burden is not balanced and fairly distributed among the taxpayers. Statistics on tax revenues confirm this. However, the most important feature of a good tax system is the equal and fair distribution of the financial burden among the taxpayers. Exemptions, discounts and exceptions applied for different economic, social or political reasons distort tax justice. This situation has a negative effect on social peace, work peace and tax awareness. For this reason, as in other income elements, expenses incurred in order to obtain and maintain wage income should be reduced, the amount at the minimum wage level should be excluded, and the tax schedule should be reduced in favor of wage earners in accordance with the separation theory.