

Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usulleri ve Vergi Adaleti

Harun YENİÇERİ^a
Aksaray Üniversitesi

Öz

Bir ülkenin vergi sistemi içinde gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı ne ölçüde yüksek ise o ölçüde adil bir vergi sisteminden söz edilir. Çünkü gelir vergisi en az geçim indirimi, artan oranlı tarife yapısı ve ayırma ilkesinin uygulanmasına elverişliliği nedeniyle kişisel ödeme gücüne en kolay uydurulabilen bir vergidir. Vergi sisteminin en adil vergisi olduğu söylenen gelir vergisinin kendi içinde adil olduğu söylenebilir mi? Yani her bir gelir unsuru adil bir vergilendirilmeye tabi tutuluyor mu? Toplam gelir vergisinin oluşumunda kanunda belirtilen gelir unsurlarının farklı oranda katkıları bulunmaktadır. Bazı ticaret ve serbest meslek erbabı vergi yükümlülerinin ödediği vergilerin asgari ücretlilerin yıllık ödediği verginin tutarına bile ulaşmadığı tartışılan ve gündemde olan bir konudur. Gelir vergisinde ücretliler aleyhine olan bu adaletsizliğin oluşmasında gelir unsurlarının farklı vergilendirme usulleri ile vergilendirilmesi etkili midir? Bu usuller ücretliler lehine değiştirilemez mi? Ücretlerin vergilendirme usullerinden kaynaklanan adaletsizlik çalışma hayatını olumsuz etkilediği gibi beyan esasına dayanan vergilendirme usulünü de olumsuz etkilemektedir. Oysa gelirin unsurlarının her birinden alınacak vergi, vergi yükümlüsünün ödeme gücüyle orantılı olmalıdır. Bu çalışmada ücret unsuru ele alınarak, ücretlerin vergilendirme usullerinden bahsedilecek ve ücretliler aleyhine olan bazı uygulamalara dikkat çekilecektir.

Anahtar Kelimeler

Ücret Gelirleri; Vergilendirme; Vergi Adaleti

Kamusal harcamaların en temel finansman kaynağı olan vergilerin kimlerden nasıl ne ölçüde toplanacağı başta Anayasa'nın 73. Maddesi olmak üzere vergi kanunlarında düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile amaçlanan kamu harcamalarının finansmanına herkesin mali gücü ile orantılı olarak katılımını sağlamaktır. Verginin mali güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır. Çünkü her bireyin gelir servet ve harcama düzeyleri birbirinden farklı olduğu için vergilendirmenin adil olabilmesi için her mükellefin mali gücü esas alınmalıdır. Mali güç kişinin kendisinin ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin yaşamını asgari düzeyde sürdürmeye yetecek gelirin üzerindeki kısmını ifade eder. Vergi sistemlerinde mali güce göre vergilendirmeyi sağlamak için çeşitli araçlar ve tedbirler geliştirilmiştir. Bunlar: en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha hafif vergilendirilmesi olarak

tanımlanan ayırma ilkesi, sosyal amaçlı vergi muafiyet ve istisnaları ve vergi indirimleri gibi müesseselerdir (Öztürk ve Ozansoy, 2011: 210). Bu müesseselerin konuluş amacı vergiyi şahsileştirerek mükelleflerin gerçek ödeme gücüne ulaşmak ve böylece vergilemeyi adil bir şekilde gerçekleştirmektir. (Durmuş, www.sendika.org/2013/02/vergilemede-adalet-nasil-mustafa-durmus/ 14/08/2014).

Mali güç göstergeleri gelir, servet ve harcamalar olmakla birlikte konumuz ücretler olduğu için gelir dışındaki diğer göstergelerden bahsedilmeyecektir. Ödeme gücünün bir göstergesi olan gelir; Gelir Vergisi Kanunu'nda "bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde etmiş olduğu kazanç ve iratların safi tutarıdır." şeklinde tanımlanmıştır. Burada açıkça ödeme gücünün bir göstergesi olan gelirin vergilendirilmesinde gelirin elde edilmesi için yapılan harcamalar gelirden düşülerek safi gelir belirlenir. Gelirin altı unsurunda

^a Harun YENİÇERİ, Yrd.Doç.Dr., Aksaray Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, harunyeneri@gmail.com

bunu net bir şekilde görmek mümkündür. Oysa ücret gelirlerinde gelirin safilik özelliğinin çok işlemediği görülmektedir. Yani ücret gelirlerinin elde edilmesi için yapılan giderlerin büyük çoğunluğunun gelirden düşülmediğini görmekteyiz. Bu durum ücret geliri elde edenlerin vergi yükünü artırmaktadır. Türkiye’de gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin yaklaşık üçte ikisi ücretliler tarafından ödenmektedir. Mal ve hizmetler üzerinden alınan objektif nitelikli dolaylı vergiler de hesaba katıldığında sabit gelirlilerin vergi yükünün bir hayli yüksek olduğu görülmektedir.

Maliye literatüründe ücretin nasıl vergilendirileceği hususu oldukça tartışmalı bir konudur. Vergilendirmenin türü ölçüsü ve vergi yükünün bireyler arasındaki dağılımı ülke iktidarının ekonomik ve siyasi yönünü yansıtır.(Neumark, 1975: 8) Ücretlerin vergilendirilmesinde bir ücretlinin subjektif yani kişisel durumunun göz önünde bulundurulması esas olarak o ülkenin gelişmişlik düzeyinin bir göstergesi olarak kabul edilir. Vergi gelirlerinin hangi gelir unsurlarından oluştuğu o ülkenin ekonomik sistemi, gelişmişlik düzeyi, vergi sisteminin yapısı, vergi yönetiminin etkinliği, yükümlülerin vergi bilinci, vergi adaleti ve yükümlülerin vergi algısıyla alakalıdır. Gelişmiş ülkelerin vergi gelirlerine baktığımızda toplam vergi gelirleri içinde gelir üzerinden alınan vergilerin payı %60’ın üzerinde iken harcama ve diğer vergilerin gelirleri %40’larda olduğu görülmektedir. (Bilici vd,2011:176) Gelişmekte olan ülkelerde ise bu durum tersine dönmektedir. Harcamalar üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı %70’ler de iken gelir üzerinden alınan vergilerin payı %30’larda kalmaktadır. Türk vergi sistemi içerisinde gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı ise %30 dolaylarında olmakla beraber, bu grup içinde ücretler üzerinden alınan vergilerin payı %60 civarındadır (Öz vd 2013, www.ersanoz.com/makaleler/2013/03-09-2013-futbolcularin)

Bu durumun temel nedeni gelir üzerinden alınan vergilerdeki uygulama güçlüklerine karşılık dolaylı vergilerin idari açıdan kolay uygulanabilen vergiler olmasıdır(Temiz:2008, 3, www.deu.edu.tr/useweb/iibf_kongre/dosyalar/temiz) Gelişmekte olan ülkelerde de gelir üzerinden alınan vergilerin payının özellikle de gelir vergisinin payının

büyük olması arzu edilir. Çünkü gelir vergisi şahsi ödeme gücüne göre vergilendirmeyi mümkün kılabilen ve dolayısıyla sosyal adaletin sağlanmasında en etkili vergi olduğu kabul edilmektedir (Schmölders, 1976: 291). Bu bakımdan gelir vergisinin vergi adaletini sağlamada ki rolünü gerçekleştirilebilmesi için teorik yapısından fazla uzaklaşılmalıdır (Mutluer vd. 2009, 203). Türk Vergi Sistemi açısından bakıldığında 2013 Yılı Gelir İdaresi Faaliyet Raporu’nda gelir vergimizin durumu ile ilgili rakamların vergide adalet açısından ne durumda olduğu anlamak mümkündür. Raporun 113. sayfasında vergi türleriyle ilgili 2013 yılında tahsil edilen toplam vergi gelirleri açıklanmıştır. 2013 yılında toplam vergi gelirleri 367 milyar 473 milyon 551 bin TL olarak gerçekleşmiştir. Bu miktarın 110 milyar 160 milyon 240 bin TL’lik kısmı gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerden meydana gelmektedir. Diğer deyişle %29.9’u dolaysız vergilerden oluşmaktadır. (Biyen <http://www.dunya.com/gelir-uzerinden-alinan-vergilerde-beyan-sistemi-calismiyor-229884h.htm>) Devletin her zaman kolay olan bu yöntemi kullanması ücretlerin vergilendirilmesini vergi adaleti bakımından oldukça tartışmalı bir konu haline getirmiştir.

Ücret Kavramı ve Ücretlerin Vergilendirilmesi

Ücret Kavramı

İşgörenin bir işyerinde ya da bir devlet örgütünde yasalar ve sözleşmeler uyarınca işverenin emir ve talimatları doğrultusunda bağımlı emek hizmeti sunarak kazandığı gelir devlette maaş, piyasada ücrettir (Bulutoğlu, 2004:45). Diğer bir ifade ile ücret, iş görme akitlerinden hizmet akdi çerçevesinde çalışma karşılığında elde edilen bir kazanç türüdür (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2008: 286). İktisadi anlamda ücret, üretim faktörlerinden biri olan emeğin fikren ya da bedenen üretim sürecine katılması sonucu edilen bir gelir unsurudur (Yüce,2004: 2). Hukuki açıdan ücret kavramı ise bir hizmet sözleşmesi çerçevesinde iş görenin yapmış olduğu iş karşılığında işveren tarafından kendisine sağlanan menfaatlerin tümü olarak tanımlanmaktadır.1982 Anayasası’nın Ücret Adaletinin Sağlanması başlıklı 55 Maddesi’nde “Ücret

emeğin karşılığıdır” şeklinde açıklamıştır. İş Kanunu’nun 32. Maddesi ise ücreti; “Genel anlamda ücret bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır” şeklinde tanımlamıştır. 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun 147/1. maddesinde ise ücret yerine aylık kavramı kullanılarak tanımı yapılmıştır. Aylık: “Bu Kanuna tabi kurumlarda görevlendirilen memurlara hizmetlerinin karşılığında, kadroya dayanılarak ay itibarıyla ödenen parayı ifade eder.” GVK’nın 61. maddesi ücreti “işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler şeklinde tanımlamıştır. Bu tanımda ücretin bağımlı emeğin kazancı olduğu, başka bir anlatımla hizmet akdinden doğduğu belirtilmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2008: 287). Yine devamında ise ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirileceği şeklinde bir açıklamaya yer vermektedir.

GVK hizmet akdinden doğan gelirleri ücret adı altında vergilendirdiği sırada özel sektör ya da kamu sektöründe değişik adlarla yapılan benzeri ödemelerin tümünü içerecek şekilde ücret kavramını esas almaktadır. Bu hizmet akdinin özel hukuk alanına giren bir ilişkiye tekabül etmesi ya da kamu hukuku kapsamında bir hizmet ilişkisini karşılması GVK açısından elde edilen gelirin işverene tabi olma, işyerine bağlı olma ve yapılan ödemenin bir hizmet karşılığı olarak tanımlanan ücret unsurları bakımından ücret olarak vergilendirilmesi anlamında bir farklılık yaratmayacaktır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2008:287). Ancak ücretlerin elde edilmesi zamanı bakımından devlet memurları işe başladıkları günden itibaren aylığa hak kazanırken özel sektör çalışanları aylık çalışma süresini doldurduktan sonra ücret almaya hak kazanırlar. Bu durum aynı konu içinde değerlendirilen ücretlerin vergilendirme zamanında farklılık yaratarak belli çalışan grupları için adil olmayan bir vergilendirmeye neden olacaktır. Bu durum vergilendirme zamanı açısından eşitlik ilkesine aykırı bir durum meydana getirmektedir (Biyay ve Güneş, 2012: 192).

Ücretin Diğer Gelir Unsurlarından Farkı

Ücreti gelirini diğer gelir unsurlarıyla kıyasladığımızda aralarında önemli farklılıklar bulunduğunu geliri iktisadi açıdan açıklayan kaynak teorisinde görmemiz mümkündür. Kaynak teorisine göre gelir; üretim faktörlerinden birinin veya birden fazlasının üretim sürecine sokulması suretiyle sürekli olarak elde edilen değer olarak tanımlanmaktadır. Gelir vergisi kanununda belirtilen gelir unsurlarının her birinin üretim faktörlerinin farklı bileşimlerinden oluştuğunun görmekteyiz. Örneğin ücret unsuru dışındaki kazanç ve iratlarda sermaye müteşebbis ve emek faktörünün bir araya geldiğini, ücretler ise sadece emek faktörünün gelirinden oluşmaktadır. Diğer bir ifade ile diğer gelir unsurlarının gelirini besleyen birden fazla üretim faktörü varken ücret gelirlerinde gelirin tek kaynağını emek faktörü oluşturmaktadır. Ücret geliri elde edenleri diğer gelir unsurlarından gelir elde edenlerle karşılaştırdığımızda gelirleri sadece ücret gelirlerinden oluşanların mali güç açısından korunmaya muhtaç oldukları söylenebilir. Bu nedenle ücret gelirlerini veya hiç olmazsa belirli miktarın altında ücret geliri elde edenlerin daha düşük oranda vergilendirilmesi benimsenmelidir. Çünkü elde edilen bu gelirin tamamı mali gücü oluşturmaz. Diğer bir deyişle bir kimsenin geliri yaşaması için gerekli asgariye ulaşıncaya kadar vergi ödeme gücüne sahip olmadığı ve bunun için bu asgari miktar üzerinden vergilendirilmemesi gerektiği iddia edilebilir (Due, 1967: 123). Bu iddia kabul edilirse mali güç ancak geliri elde eden kişinin eş ve çocukları ile bakmakla yükümlü olduğu kişilerin sayısı ve hatta yerel farklarını da dikkate almak suretiyle zorunlu yaşam giderlerini karşılayacak asgari geçim indirimi dışında kalan miktardır (Turhan, 1998: 125).

Bir başka fark ise gelirin devamlılığına dayandırılan gerekçedir. Emek gelirinin devamı kişinin çalışma gücünün devamına bağlıdır. Kişi çalışabildiği süre gelir elde edebilir. Emeğin stoklanarak sonra tekrar kullanılması sözkonusu olamaz. Oysa güvenli yatırımlar sahibinin kişiliğinde bağımsız olarak gelir sağlamaya devam eder. (Due, 1967: 146).

Ücretlerin Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu’nun 83 maddesinde “Hilafına hüküm olmadıkça, gelir vergisi mükellefin veya vergi

sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur” demektedir. Diğer bir ifade ile gelir vergisi uygulaması açısından beyan yöntemi “esas”, tevkifat ise “istisna” olarak değerlendirilmektedir. Ücretlerin vergilendirilmesinde ise bu ilkenin tam tersi bir uygulamanın söz konusu olduğu görülmektedir. Genel kural tüm gelirlerin yıllık beyannameyle bildirilmesi olmakla birlikte GVK’nın 86. Maddesi bazı hallerde elde edilen gelirlerin beyannameye sokulmaması esasını getirmektedir. Vergi mükelleflerinin diğer gelirleri nedeniyle beyanname vermesi halinde bile bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır (Edizdoğan vd. 2007: 143; Şenyüz vd., 2014: 114). Bunlardan biri de tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretlerdir. Bu nedenle gerçek usule tabi ücretlerin vergilendirilmesi ücretten işveren tarafından kaynakta vergi kesintisi yapılması yoluyla gerçekleştirilmesidir. İster işveren tarafından vergi kesintisi yapılması yoluyla isterse yıllık beyan yoluyla vergilendirilsin ücretin gerçek usulde vergilendirilmesi brüt ücretten kanunda belirtilen indirimlerin yapılarak gelir vergisi matrahına ulaşılması yoluyla gerçekleştirilir (Kızılot ve Taş, 2011: 238). Bunun yanında sınırlı sayıda ücretliyi ilgilendiren üç vergilendirme yöntemi daha uygulanmaktadır. Bunlar götürü usule benzer bir yöntemle vergi karnesi üzerinden alınan diğer ücretler, bir den fazla işverenden ücret geliri elde edenlerden bazı durumlarda beyanname verme zorunluluğu getirilmesi ve sporcu ve jokeylerin özel usulde vergilendirilen ücretlerinden oluşmaktadır. (Bilici, 2004: 173).

Ücretlerin Gerçek Usulde Vergilendirilmesi

Safi bir büyüklük olan gelirin saptanması işlemi bakımından ticari, sınai, tarım ve bağımsız emek faaliyetleri yoluyla elde edilen kazançlar için vergiye tabi matrah olarak kabul edilen miktar teşebbüsün bilançosunda görülen kardır. Gelirin diğer unsurlarından olan ücretler, maaşlar, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında ise matrah gelirin elde edilmesi ve sürekliliği için gerekli olan giderleri aşan fazladan ibarettir. (Turhan, 1998: 123-124) Vergi kanunları safi gelire ulaşmada hangi harcamaların gelirin elde edilmesi için yapılan harcamalar olduğunu belirtmektedir. Gelirin unsurlarından her birinin gelir maliyeti farklıdır. Yani gayri safi gelirden safi gelire

ulaşmak için farklı iktisap ve işletme giderleri söz konusudur. Vergilendirmenin usulüne göre safi gelire ulaşmada yapılacak indirimler değişmektedir. Beyan esasına göre alınan vergiler bu indirimler daha geniş kapsamlı iken kaynakta kesme yönteminin uygulandığı ücret gelirlerinde daha dar kapsamlı olduğunu söyleyebiliriz.

Gayrisafi gelirin mali gücü temsil etmemesi nedeniyle gelirin vergilendirilmesinde öncelikle objektif safilik ilkesi gereği safi gelirin tespiti yapılır (Başaran 2012, <http://bumindogruso.com/m.aspx?id=746>) Yani elde edilen brüt gelir tutarından GVK’nun 63. Maddesinde sayılan kamu kurumları için yapılan yasal kesintiler, emekli aidatı, sosyal sigorta primleri, sendika aidatları, mükellefin kendisine, eşine ve küçük çocuklarına ait şahıs sigorta prim giderlerinin düşülmesiyle safi gelire ulaşılmaktadır. Tespit edilen bu matrah üzerinden GVK’nun 103 maddesinde belirtilen orana göre vergi hesaplanır. Safi gelirin tespitinden sonra subjektif safilik ilkesi gereği zorunlu yaşam giderleri indirim konusu yapılır. Hesaplanan bu vergiden yükümlünün durumuna uygun asgari geçim indirimi yapılarak ödenecek vergi bulunur. Diğer bir ifadeyle vergiye matrah olacak değere ulaşırken vergi yükümlülerinin şahsi ve ailevi durumlarını dikkate alarak bazı indirimlerin yapılması yolu açıktır. Bu indirimler kişisel indirimler ve en az geçim indirimi olmak üzere iki gruba ayrılabilir. Kişisel indirimler gelirin elde edilmesiyle doğrudan ilgili olmayan ancak vergi yükümlüsünün ödeme gücünü etkileyen aile bireylerinin eğitim, tedavi sigorta primi gibi ödemeleri kapsayan giderlerdir. Kişinin yaşaması için zorunlu olan gelirin vergi dışı tutulması da asgari geçim indirimi olarak kabul edilmektedir (Yüce, 2004: 5).

Asgari geçim indirimi vergi sistemimizin ücretlilere tanıdığı vergisel kolaylıklardan biridir. Ülkemizde 2008 yılından itibaren yürürlüğe giren “Asgari Geçim İndirimi” bu kapsamdaki yasal düzenlemelerden biridir. (Aydın, 2013: 81-82). Adil bir vergilemenin gerçekleştirilebilmesi, mükelleflerin gerçek ödeme gücüne erişilmesine bağlıdır. (Aksoy, 2011: 240) Ödeme gücü kişinin varlığını sürdürebilmesi için ihtiyaç duyduğu geliri elde ettikten sonra başladığını kabul etmek gerekir (Kaplan :2012, 369). Bir kimsenin kendi varlığını devam ettirmeye yetecek asgari gelir düzeyine

eriştikten sonra ödeme gücüne sahip olacağından en az geçim indiriminin vergi dışı kalması doğal bir hak olarak kabul etmek gerekir(Nadaroğlu: 1976, 335). Diğer bir ifade ile Toplumdaki kişilerin yaşamlarını ve varlığını devam ettirmeye yeten kısmın üzerindeki gelirlerinden vergi alınmalıdır (Aksoy, 2011: 240). İlke olarak, gelir vergilerinde uygulanan en az geçim indirimi, genellikle halkın yaşayış biçimine, gıda maddelerinin fiyatına, işçi sınıflarının ortalama kazancına, kişinin evli olup olmadığına, evli ise çocukların sayısına, bakmakla yükümlü olduğu aile bireyleri gibi mali, iktisadi ve sosyal faktörlere göre saptanmaktadır En az geçim indiriminin uygulamada en çok rastlanan şekli, mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ve bakmakla yükümlü olduğu diğer kişiler için saptanacak belirli bir miktar gelirin vergi dışı bırakılmasıdır.

Ücretlerin Kesinti Yoluyla Vergilendirilmesi

Ücretler üzerinden alınan vergilere ilişkin usul ve esaslar ülkeden ülkeye farklılıklar göstermektedir. Modern vergi sistemlerinde gelirin beyan esası üzerinden kavranması kabul edilmekle beraber zaman zaman bunun istisnası olarak ücretlerde olduğu gibi kaynakta kesme usulünün de uygulandığı görülmektedir. (Turhan,1998: 124). Örneğin ülkemizde ücretlerin vergilendirilmesinde esas olarak kaynakta kesme usulü benimsenmiş olup, bazı durumlarda ise ücret gelirleri elde edenlerin beyanname vermek suretiyle vergilendirilmesi usulü benimsenmiştir (Aydın, 2013: 81-82). Gerçek usulde elde edilen ücretlerin vergilendirilmesinde benimsenen bu yöntem ücretin ödenmesi aşamasında vergi sorumlusu sıfatıyla işveren tarafından ödeme yapılmadan verginin kaynakta kesilerek vergi dairesine yatırılması esasına dayanır (Şenyüz vd. 2012: 75). Kaynakta kesme usulü vergi mükellefinin vergi verme iktidarını vergiden kurtulmayı imkânsız kılacak şekilde kavramaktadır (Schmölders, 1976: 268). Kesinti yoluyla vergilendirme usulü sayesinde vergi güvenliği sağlanmakta, vergilerin tahsil süresi kısaltılmakta ve vergisel işlemler işveren tarafından yerine getirildiği için hem vergi idaresi hem de vergi yükümlüsü bakımından uygulama kolaylığı sağlanmaktadır. Ayrıca vergi yükümlüsü gelirini vergisi kesilmiş olarak aldığı için verginin psikolojik baskısını çok fazla hissetmez(Bulutoğlu,

1978: 138). Kaynakta vergilendirme, vergi yükümlülüğünü doğuran olayın ortaya çıkmasıyla buna bağlı olan vergi borcu ve verginin ödeme zamanı arasındaki süreyi kısaltmaktadır. Bu yolla ekonomik anlamda zayıf ama sayı bakımında çok büyük bir kitleyi mali bakımdan büyük bir değer oluşturabilecek şekilde vergilendirme imkanı doğmaktadır. Bunun neticesinde de geliri meydana getiren diğer unsurlardan alınan vergiler ücret gelirlerinden alınan vergilere oranla daha düşük miktarda kalmaktadır (Neumark, 1975: 9). Kaynakta kesme usulü ücretler de artan oranlı vergi tarifesine göre vergilendirilirken diğerlerinin sabit oranlar üzerinden vergilendirilmesi vergi adaletinin sağlanması açısından artan oranlılık yapısının bozulmasına neden olmaktadır (Öz vd 2013, www.ersanoz.com/makaleler/2013/03-09-2013-futbolcularin)

Ücretlilerin beyana tabi olmaması nedeniyle giderlerinin bir kısmını indirememesi elbetteki çalışan için bir kayıptır ama ücretin elde edilmesi için yapılması zorunlu olan giderlerin büyük çoğunluğu işverence karşılanmaktadır. İşin yapılması için çalışanın farklı bir yere gönderilmesi halinde yol giderleri ve işin önemiyle orantılı ikamet giderleri kamuda yolluk ve yevmiye adı altında çalışana ödenirken özel sektörde ise bu giderler işverence karşılanır, bunu da işveren kendi gelirinden gider olarak düşer.

Bu faydalarına karşılık ücret ödemelerinden verginin kaynakta kesilmesi bazı sakıncaları da beraberinde getirmektedir. Vergilerin kaynakta kesilmesi, ücretlerin elde edilmesi için yapılan giderlerin gerçekçi bir şekilde indirilmesine imkân vermemektedir (Bulutoğlu, 1978: 138). Çalışanın kendi imkânlarıyla işyerine gidip gelme masrafları, çalışanın gibi görgü ve uzmanlığını artırmak için bedelini kendisi ödeyerek katıldığı sempozyumlar, seyahat ve ikamet giderlerini ücretinden indirememektedir (Bulutoğlu, 1978: 138). Ücretli çalışan kişilerin bir maliyet unsuru olarak kabul edilen ulaştırma, giyim, işle ilgili olarak çalışanın kendini geliştirmek için ödediği paralar, hatta işi yapabilmesi için işe başlamadan önce ödenen kurs paraları indirim konusu yapılmalıdır. (Due, 1967: 146). Yine işletmeler daha kurulmadan, işe başlamadan önce işe başlamak için yaptıkları fizibilite çalışma bedellerini, ilk tesis ve

örgütlenme giderlerini elde ettikleri kazançtan indirebiliyorsa ücretlilerinde çalıştıkları işle ilgili olarak işe başlamadan önce gittikleri kurslar, aldıkları özel eğitimler için yaptıkları harcamalarında ücret gelirlerinden gider olarak indirilmesine izin verilmelidir. Aynı harcamaları bağımsız çalışanlar yaptığı takdirde gelirin elde edilmesi için yapılan bir harcama olarak kabul edilmektedir.

Kaynata vergi kesintisi yapılmasının ücretliler açısından bir diğer olumsuz yönü beyan esasına göre vergilendirilenlere göre vergiyi aylık olarak ödemesidir. Diğer bir ifade ile ücret geliri elde edenler takip eden ayda stopaj yoluyla gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılır. Oysa beyana tabi diğer gelirler yıllık bazda vergilendirilirler. Geçici vergilerini 3 aylık dönemlerde beyan etseler de ücretlilere göre verginin ödeme zamanı bakımından avantajlı durumdadır. Beyana dayalı vergilerde işle ilgili birçok gider vergiye tabi gelirin hesaplanmasında indirilebilirken ücret gelirinden ihmal edilebilecek küçük bir takım indirimler hariç böyle bir imkân bulunmamakta, brüt ücret vergilendirilmektedir. Beyana tabi vergilendirmede vergi planlamasına imkân verecek birçok seçenek (vergi matrahından indirilebilecek harcamalar veya yatırımlar gibi) mevcutken ücretlilerin ödeyecekleri vergiyi etkileyebileceği hiçbir seçenek bulunmamaktadır. (Çoban:

<http://t24.com.tr/haber/sami-coban--ucretlinin-vergi-drami,89845>)

Beyan esasına göre vergilendirilen vergi yükümlüleri etkin bir denetimin olmadığı varsayımı altında kişisel vergi borçlarını yetenekleri ölçüsünde azaltabilmeleri de bir adaletsizlik örneğidir. Yurt içinde bulunan tek bir işverenden alınan ücretler sadece tevkif suretiyle vergilendirilmektedir. Birden fazla işverenden ücret almakla beraber birden sonraki işverenden aldıkları ücretler toplamı GVK'nın 103. Maddesinde yazılı tarifenin ikinci diliminde yazılı tutarı (2014 yılı için 27000 TL) aşmayan ücretlilerin tevkif suretiyle vergilendirilmiş gelirleri için ayrıca yıllık beyanname verme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Kaynakta yapılan bu kesinti nihai vergilendirme olarak kabul edilmektedir. (Biyar ve Yılmaz, 2012:196) İşveren yapmış olduğu ödemeler üzerinden hesapladığı gelir vergisini sorumlu sıfatıyla kesip muhtasar beyanname

ile ücretli adına ilgili vergi dairesine ödemekte veya işveren muhtasar beyanname verme yükümlülüğü bulunmayan bir kamu kurumu ise saymanlık hesaplarına aktarmaktadır

Beyan Edilmesi Gereken Ücretler

Gelir Vergisi Kanununun 86 nci maddesinin beyanname verilmeyecek hallere yer verilmiştir. 86. Maddenin birinci fıkrasının b bendi, tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler in tutarı ne olursa olsun beyana tabi olmayacağı, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hükme bağlanmıştır. Tam mükellef gerçek kişiler tarafından birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi durumunda birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamının gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2014 yılı gelirleri için 27.000 TL) aşması halinde beyana olacağı öngörülmüştür(Bilici, 2004, 176). 16 No.'lu Gelir Vergisi Sirküleri ile elde edilen ücretlerden hangisinin birinci ücret olarak değerlendirileceğinin tercihi ücretliye tanınmıştır. Dolayısıyla, birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı mükellef tarafından serbestçe belirlenebilecektir. Buna göre, birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmişse, ilk işverenden alınan ücret toplam dışında tutulmakta, birinci ve ikinci işverenden sonra alınan ücretler toplamı 27.000 TL'yi aşarsa ilk işverenden alınan ücret de dahil ücret gelirinin tamamı beyan edilmektedir. Beyan aşamasında Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif suretiyle kesilen vergiler mahsup edilerek, kalan vergi tutarı ödenmektedir.(Öncel vd, 2008:292).

Beyan usulüyle vergilendirilme Gelir Vergisi Kanununun 95'inci maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre,

- • Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı,
- • Gelir Vergisi Kanununun 16'ncı maddesinde yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elcilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri,

- Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler, tevkifata tabi olmayıp, bu ücretler için vergi tevkif usulü cari değildir. Tevkifata tabi tutulmamış söz konusu ücret gelirleri (Gelir Vergisi Kanununun 64 uncu maddesinde yer alan diğer ücretler hariç) için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilmektedir.

Kanunda sayılan durumlara bakıldığında ücret ödemelerini yapanların Türkiye'nin sınırları dışında olmaları nedeniyle devletin bu işverenlere tevkifat yaptırma imkanının bulunmadığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla maddede sayılan ücret gelirleri ancak beyan suretiyle vergilendirilebilecektir.

Karne Usulü

Gerçek usulde vergilendirilmesinde güçlük olan hizmet erbabının ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde işverenler tarafından gelir vergisi kesintisi yapılması veya hizmet erbabınca yıllık beyanname verilmesi her zaman mümkün değildir(Bulutoğlu, 2004: 49-50). Bu güçlükler dikkate alınarak bazı ücretliler için matrah olarak asgari ücret esas alınarak safi ücretin götürü olarak belirlendiği vergilenme rejimi kabul edilmiştir (Şenyüz vd, 2014: 76). Bunlar kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabının yanında çalışanlar, özel hizmetlerde çalışan şoförler, özel inşaatlarda çalışan işçiler, gayrimenkul sermeyi iradi sahibi yanında çalışanlar, gerçek ücretlerinin tespitine imkan olmaması sebebiyle, Danıştayın müspet mutaalesiyle, Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar diğer ücretli olarak değerlendirilmektedir. Öte yandan, diğer ücretler için yıllık beyanname verilmemektedir Diğer ücretler vergi karnelerine yazılmaktadır. GVK'nun 64. Maddesinde yer alan düzenlemeye göre; bu hizmet erbabının safi ücretleri sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'i olduğu belirtilmiştir

Özel Usulde Vergilendirilen Ücretler

Gelir vergisi uygulamasında iki grup ücretli, özel usule tabi olarak vergilendirilmektedir. Bunlardan ilki gelirleri GVK'nun 61/6 maddesi gereğince ücret geliri olarak kabul edilen sporcular (Öz vd 2013, www.ersanoz.com/makaleler/2013/03-09-2013-

[futbolcuların](#), diğeri ise Türkiye Jokey Kulübüncü organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörleridir. Her iki grupla ilgili düzenlemeler geçici maddelerde yapılmış olup, artan oranlı vergi tarifesine tabi olmadan sabit oranlı tevkif suretiyle alınan vergi ile vergilendirilmektedirler.(Yılmaz, http://www.mud.org.tr/uploads/yuklemeler/15_altanyi%20lmaz.pdf).

Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenlemelerle sporculara verilen ücretlerinin vergilendirilmesi dikey vergi adaleti açısından büyük bir adaletsizlik yaratmaktadır. Vergide eşitlik prensibi ile anlaşılması gereken ilk anlamda fertlerin, genel vergi yüküne kendi ödeme güçleri ile katılmalarıdır.(Kelecioğlu, <http://www.makelecioglu.com/sitebuilder/MAK/vi2.pdf>) Dikey eşitlik ilkesine göre vergilemede adaletin sağlanabilmesi için, farklı gelir düzeyindeki vergi mükelleflerinin farklı vergi ödemeleri gerekmektedir. Bundan dolayı, gelir düzeyi yüksek olan bir mükellef, düşük gelirli bir mükellefe göre daha fazla vergi ödemelidir. Çünkü, gerçek usulde ücret geliri elde edenlerle karşılaştırıldığında sporcuların ödeme güçlerinin oldukça fazla olduğu ortadadır. Oysa Sporcularda tam tersi bir uygulamanın olduğunu görmekteyiz.

Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde ücret tanımlandıktan sonra üçüncü fıkrasının 6) numaralı bendine göre, sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatlerin de ücret geliri olduğunu ifade etmektedir. Gelir vergisi Kanunu sporcuların ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde bir ayrıcalık getirdiği gibi profesyonel ve amatör olmalarına göre de bir farklılık getirmiştir. Gelir Vergisi Kanuna 04.12.1985 tarihinde 3239 sayılı Kanununun 42 nci maddesiyle eklenen 23 uncu maddenin birinci fıkrasının (15) numaralı bendi uyarınca amatör sporcuların elde ettiği kazançlara asgari ücretin iki katını aşmamak şartıyla istisna tanınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 29 uncu maddesine (3) numaralı bent uyarınca spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler de vergiden müstesna edilmiştir. Aşağıda görüldüğü gibi profesyonel sporculara düz oranlı bir tarife

uygulanmaktadır. Gelir Vergisi Kanununun geçici 72 nci maddesi uyarınca, 31/12/2017 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden

a) Lig usulüne tabi spor dallarında;

- 1) En üst ligdekiler için % 15,
- 2) En üst altı ligdekiler için % 10,
- 3) Diğer liglerdeki için % 5,

oranlarında gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır. Geçici 72. Maddenin diğer hükümlerine göre yapılan ödemeler üzerinden 94. Madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyana dahil edilmez (Öz vd 2013, www.ersanoz.com/makaleler/2013/03-09-2013-futbolcularin

Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden ise % 5 oranında tevkifat yapılmaktadır. Sporculara tanınan bu istisna uygulaması vergi yükünün adaletli ve dengeli olarak dağılımı, verginin genelliği ve mali güçle orantılı olması ilkelerini ihlal etme yönünden eleştirilmektedir. Ücretliler %35'e varan oranlarla vergilendirilirken yüksek transfer ücreti elde eden sporcuların gelirlerinin aynı rejime tabi tutulmaması verginin eşitliği ilkesini zedelemektedir(Yılmaz, http://www.mud.org.tr/uploads/yuklemeler/15_altanyilmaz.pdf).

Türkiye Jokey Kulübünce organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerinin elde ettikleri gelirler. Gelir Vergisi Kanuna eklenen geçici 68 inci madde ile 31/12/2015 tarihine kadar Türkiye Jokey Kulübünce organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine ücret olarak yapılan ödemeler üzerinden % 20 oranında Gelir Vergisi tevkifatı yapılmasına başlanmıştır."

Tartışma

Maliye literatüründe şimdiye kadar ortaya konulmuş teorik görüşler gelir vergisinin vergi sistemlerinin en adil vergisi olduğu yönündedir. Bu durum teorik

bakımdan kabul edilebilir. Ancak uygulamada gelirin unsurlarına farklı vergilendirme usullerinin uygulanması gelir vergisinde adaletsizliklere neden olmaktadır. Özellikle ücretler üzerinde yapılan farklı uygulamalar, vergi yükünün büyük oranda ücret geliri elde edenlerin üzerinde kalmasına neden olduğu görülmektedir. Ücretlerin vergilendirilmesinde vergi tekniği ve sosyal nedenlerle beyan esasından ayrılarak farklı vergilendirme usullerinin uygulanmaya konulması beyan sisteminin de aksamasına neden olmaktadır. Örneğin çalışma konumuz olan ücret gelirlerinin kaynaktan kesme usulüne göre vergilendirilmesi, sporcu ve jokeylere uygulanan sabit oranlı vergileme gelir vergisinde var olduğu kabul edilen adaletsizliğin kaynağı sayılabilir. Oysa iyi bir vergi sisteminin en temel özelliği adil olmasıdır. Tarih boyunca maliyecilerin en çok üzerinde düşündüğü konulardan biri adil bir vergi sistemini oluşturmak olmuştur. Toplam vergi yükü her vergi mükellefine mali gücü oranında dağıtılabilsen kamu giderlerinin karşılanmasında vatandaşların mali güçleri nispetinde katılmaları sağlanmış olur. Böylece gerçek anlamda vergi adaleti sağlanmış olur.

Kaynaktan kesme usulü uygulanması verginin ödeme zamanında, belge düzeninin yerleşmemesinde, kayıt dışı ekonominin büyümesinde ve dolayısıyla vergi adaletinin bozulmasında etkili olduğu görülmektedir. Bilindiği gibi kaynaktan kesme usulü vergi mükellefinin vergi verme iktidarını vergiden kurtulmayı imkansız kılacak şekilde kavramaktadır. Ücretlilerden alınan vergiler aylık olarak kaynaktan kesilmeye devam edecekse, ücret gelirleri üzerinden vergilerini yıllık olarak ödeyen beyannamelilere göre ayırma ilkesi kapsamında daha düşük oranda vergilendirilmeli ya da yıllık olarak beyanname vermeleri sağlanarak bazı giderlerini matrahtan indirme imkanı sağlanmalıdır. Ücretlilere giderlerini belgelemek şartıyla gelir vergisi matrahından indirilmesi imkânının verilmesi bir yandan ücretlilerin vergi yükünü hafifletecek, diğer yandan da belge düzenini oluşturularak beyan sisteminin de daha sağlıklı işlemesi sağlanacaktır. Bunun için ücretlilerin belirli giderler için topladığı fiş ve fatura gibi belgelerle aylık gelir vergisi iadesinin başlatılması gerekir. Bu yolla hem kayıt dışı istihdamı hem de kayıt dışı ekonomiyi azaltıcı yönde sonuçlar

alınabilir. Ayrıca beyan esasına dayanan vergi mükelleflerinin de gelirlerini gizlemelerini güçleştirecek düzenlemeler yapılması gerekir.

Kaynakça

Aksoy, Şerafettin, (2011) Kamu Maliyesi, Filiz Kitabevi, İstanbul

Aydın, S. (2013). OECD Ülkelerinde Çalışanların Sosyal Güvenlik Kesintileri ve Vergisel Yükümlülükleri, *ÇSGB Çalışma Dünyası Dergisi*, 1 (1), 80-93.

Bilici, N. (2004). *Vergi Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayınevi.

Bilici, Nurettin ve Bilici, Adem (2011); Kamu Maliyesi, Seçkin Yayınevi, Ankara.

Bıyan, Ö. „Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Beyan Sistemi çalışmıyor, <http://www.dunya.com/gelir-uzerinden-alinan-vergilerde-beyan-sistemi-calismiyor-229884h.htm>, Erişim Tarihi:31.08.2014.

Bıyan, Ö. ve Yılmaz, G. (2012). Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü, *Maliye Dergisi*, 162, 184-218.

Bulutoğlu, K. (1978). *Türk Vergi Sistemi*, Cilt 1, İstanbul: Fakülteler Matbaası.

Bulutoğlu, K. (2004). *Türk Vergi Sistemi*, İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık.

Çakar, E. (2006). OECD Ülkeleri ve Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu, *Mevzuat Dergisi*, 9(99), 1-9.

Çoban Sami, Ücretlinin Vergi Dramı, <http://t24.com.tr/haber/sami-coban--ucretlinin-vergi-drami,89845>, 08. 08.2014

Edizdoğan, N. Özker, N. Ferhatoğlu E. ve Bilge, S. (2007). *Türk Vergi Sistemi*, Bursa: Ekin Yayınevi.

Durmuş, M. www.sendika.org/2013/02/vergilemede-adalet-nasil-mustafa-durmus/14/8/2014.

Kaplan, Recep, (2012)En Az Geçim İndirimine İlişkin Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları Ve Türkiye Açısından Değerlendirmeler, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık Sayı:163, s: 367-388

Kelecioğlu ,M. A., Vergide Adalet ilkesi ve Bir Örnek Olay, <http://www.makelecioglu.com/sitebuilder/MAK/vi2.pdf>, Erişim Tarihi:31.08.2014.

Kızılot, Ş. ve Taş, M. (2011). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Mutluer, M. Kamil, Öner Erdoğan, Kesik Ahmet,(2009) Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, 2. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Nadaroğlu, Halil, (1976), Kamu Maliyesi Teorisi, Sermet Matbaası, İstanbul.

Neumark, F. (1975). *Vergi Politikası*, İstanbul.

Oyan, O. (1998). Vergi Tasarısının Emek Kesimi Açısından Genel Eleştirisi, *Ekonomide Durum, Kitap*:5 81-106.

Öncel, M. Kumrulu, A. Çağan, N. (2008). *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi.

Öz Ersan, Akçay Fatih(2013), Futbolcular Özelinde Sporcuların Vergilendirilmesi, www.ersanoz.com/makaleler/2013/03-09-2013-futbolcuların

Öztürk, İ. ve Ozansoy, A. (2011). Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi, *Maliye Dergisi*, 161, 197-214.

Pehlivan Osman,(2013) Kamu Maliyesi, Trabzon.

Schmölders, G. (1976). *Genel Vergi Teorisi* (çev. S. Turhan), İstanbul: Fakülteler Matbaası.

Şenyüz, D. Yüce, M. ve Gerçek, A. (2014). Türk Vergi Sistemi, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Temiz, Dilek, (2008) Türkiye’de Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi, 1960-2006 Dönemi, , 3,www.deu.edu.tr/useweb/iibf_kongre/dosyalar/temiz.pdf

Yavaşlar, Başaran,. Funda. (2012). Bir Adaletsizlik Örneği: Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi” 2012,<http://bumindogrusoz.com/m.aspx?id=746> .

Yılmaz A. Türk Vergi Sisteminde Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usullerinin Ücretliler Açısından Sonuçları, http://www.mud.org.tr/uploads/yuklemeler/15_altanyilmaz.pdf.30.08.2014.

Yüce, M. (2004) Kırgız Cumhuriyeti Vergi Kanunlarına Göre Ücret Matrahının Tespiti ve Vergilendirilmesi, *Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, 1, 1-16.