

Süleyman Demirel Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Y.2006, C.11, S.2 s.323-347.

GELİR VERGİSİ'NDE ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ VE SOSYO- EKONOMİK ETKİLERİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

ANALYSING TAXATION of INCOME TAX and SOCIO-ECONOMIC EFFECTS ON WAGE EARNERS

Yrd.Doç.Dr.Ramazan ARMAĞAN*

ÖZET

Devlet faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli gelirler değişik yollardan sağlanmaktadır. Kamu finansmanının en önemli kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Tarihsel süreç içinde vergi, önceleri mal ve hizmet olarak tahsil edilmekteydi. Paranın ekonomik alanda kullanımının yaygınlaşması, verginin de para ile tahsilini gerektirmiştir. Vergi mükellefleri gerçek ve tüzel kişilerden oluşmaktadır. Bu çalışmamızda, gerçek kişilerden alınan Gelir Vergisi kapsamında; ücretlilerin vergilendirilmesi ile bu verginin ücretliler üzerinde oluşturduğu sosyo-ekonomik ve mali etkileri karşılaştırmalı biçimde ele alınmaktadır.

ABSTRACT

Government collects revenues from different sources in order to provide services. The most important source of public finance is taxes. In historical perspective, taxes were collected as goods and services; however, collecting taxes as money rather than goods and services has become more common since money was used as an exchange tool in most of economic activities. Tax payers are consisting of individuals and corporations. In this study, taxation of income tax and socio-economics and fiscal effects of taxes on wage earners were analyzed comprehensively.

Vergi, Gelir Vergisi, Ücret, Vergi Yüğü, Ücretli, Gelir.
tax, income tax, wage, tax burden, wage earner, income.

GİRİŞ

Devlet faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli olan gelirler değişik kaynaklardan sağlanmaktadır. Tarihsel süreç içinde önceleri mal ve hizmet şeklinde "ayni" toplanan gelirlerin yerini zamanla "nakdi" olarak tahsil

* Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Maliye Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

edilen gelirler almıştır. Kamu gelirlerinin toplam hacmi ve bileşimi ile gelir türünün seçimi maliye politikasının amaçlarına göre değişmektedir. Genellikle ülkelerin mali sistem bileşimi siyasal, sosyal ve ekonomik koşullara göre değişmekle birlikte, piyasa ekonomisine dayanan kapitalist ve karma ekonomi düzenini benimseyen toplumlarda vergi gelirleri toplam devlet gelirlerinin %70-90 seviyelerine ulaşmaktadır¹.

Çağdaş devlet gelirlerinin en önemlisi olan vergiler, kaynağını milli gelir ve servetin oluşturduğu ve herkesin mali gücüne göre ödemekle yükümlü olduğu ekonomik değerlerdir. Vergilendirme süreci; kişilerle devlet arasında bir alacak-borç ilişkisi olup², devlet ya da devredilmiş yetkiye dayanarak bazı gerçek-tüzel kişiler tarafından gücünü anayasadan alan bir cebir ile toplumu oluşturan kişilerden karşılıksız ve nakdi ödemeler şeklinde toplanmaktadır³. Ülkemizde halen yürürlükte bulunan Gelir Vergisi Sistemi, Alman vergi sisteminden aynen aktarılan (31.12.41949 tarih ve 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu) ve 1950 yılı başından itibaren yürürlüğe konulmuş bir sisteme dayanmaktadır⁴.

Vergiler, bakış açısına göre çeşitli biçimlerde sınıflandırılmaktadır. Kişilerin gelir elde etmeleri, tüketim yapmaları ve servet sahibi olmaları gibi durumlar çeşitli vergilerin konusunu oluşturmaktadır⁵. Gelir Vergisi kapsamında yer alan ücretliler; vergi sistemimiz içinde gerek emeğin üretime katılmasına göre “gelir üzerinden alınan vergiler”, gerekse elde edilen gelirden tasarruf eğilimlerinin düşüklüğü nedeniyle “tüketim vergileri” kapsamında vergilendirilmekte ve sayıları, üretime kazandırdıkları katma değer ve vergi hasılatına katkıları ile milli ekonomi içinde büyük bir önem arz etmektedirler. Özellikle alım gücü, vergi yükü, üretkenlik-verimlilik ve milli gelirden aldıkları pay vb. konular, bu kesimin sorun ve talepleri ülkemiz gündeminde sürekli tartışma konusu olmaktadır.

Bu çalışma ile ülkemizdeki ücretlilerin; alım güçleri, gelir durumları, verimlilik ve ücret- maliyet ilişkileri gibi konulardaki bilimsel veriler yardımıyla yıllara göre ve örnek ülkeler bazında *karşılaştırmalı* biçimde vergilendirilmesi konusu incelenecektir.

1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ÜCRETLER VE VERGİLENDİRİLMESİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesi ile düzenlenen yedi gelir unsurundan biri olan ücretlerin vergilendirilmesi, sadece emek faktörünün

¹ Salih TURHAN, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 20.

² Mehmet ARSLAN, *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 53.

³ Halil NADAROĞLU, *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 8. Baskı İstanbul, 1992, s. 197.

⁴ Osman PEHLİVAN, *Vergi Hukuku*, Derya Kitabevi, Trabzon, 2005, s.163.

⁵ İlhan ÖZER, *Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi*, TODAİE Yayını, Yay. No: 163, Ankara, 1977, s.21.

üretim fikren veya bedenen katılması ile elde edilen gelire dayanmaktadır. "Ödeme gücü" ve "vergilendirme tekniği" açısından diğer gelir unsurlarından farklı yapıdaki ücretlerle ilgili hukuki düzenlemeler hem Borçlar Kanunu'nda hem de Gelir Vergisi Kanunu kapsamında düzenlenmiştir⁶. Aşağıda sözü edilen bu hukuki düzenlemeler ayrıntılı biçimde ele alınmaktadır.

1.1. Ücretin Tanımı

Hukuki ve iktisadi açıdan değişik tanımları yapılan ücret; teknik bilgi, yetenek, deneyim gibi fikri ve bedensel boyutlu emeğin arzi karşılığında elde edilen nakdi ve aynı ödemelerin tümünden oluşmaktadır⁷. Genel olarak **ödenek, tazminat, zam, avans, aidat, prim, ikramiye** gibi değişik adlar altında yapılan ödemelerin tümü ücreti ifade etmektedir⁸.

Ücretlerle ilgili olarak Borçlar Kanunu'nun hizmet akdi bölümünde; "hizmet akdi, bir mukaveledir ki onunla işçi belirli süreli veya süresiz bir zamanda hizmet görmeyi ve iş sahibi dahi ona bir ücret vermeyi taahhüt eder" hükmüne yer verilmiştir. GVK 61. maddesin 1. fıkrasında da ücret; "*işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı olarak verilen para ve ayın ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler*" olarak tanımlanmıştır.

Gelir vergisi kapsamında yapılan bir ödemenin ücret olup olmadığının tespitinde ücretin tanımına dayanan bazı önemli kıstaslar getirilmiştir. Bu kıstaslar ücretin unsurları ve özelliklerini oluşturmaktadır.

1.2. Ücretin Unsurları ve Özellikleri

Gelir Vergisi Kanunu 61. maddesinde ifade edildiği üzere ücretin unsurlarından birincisi, *hizmet erbabının işverene tabi olarak hizmet görmesidir*. Ücret geliri elde edenler kendisini işe alan ve ona emir talimat veren bir işverene bağlı olarak çalışmak zorundadırlar. Ücretlilerdeki bağımlılık özelliği, onları serbest meslek kazancı sahiplerinden ayırt eden önemli faktördür. İşveren ile hizmet erbabı arasında sözleşme olması zorunlu olmadığı gibi birden fazla işverene bağlı olarak çalışılması da mümkündür⁹. İkincisi, *belirli bir iş yerine bağlı olmaktır*. Söz konusu bağımlılık, belirli bir işyerinde devamlı şekilde bulunmak veya bulunmaksızın hukuken işyerinden alınan emir ve talimatlara uyarak işlerin sonucunu işyerine sunmak şeklinde de olabilmektedir. Örneğin, pazarlamacılar, temsilciler vb¹⁰. Üçüncüsü, *ödemenin mutlaka hizmet arzi karşılığında yapılmasıdır*. Ücret olarak yapılan ödeme, ifa edilmiş veya edilecek bir hizmet karşılığına dayanmaktadır.

⁶ Mehmet TOSUNER, ARIKAN Zeynep, YERELİ Ahmet Burçin (a), **Türk Vergi Sistemi**; DEÜ Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, 9. Baskı, İzmir, 2004, s. 89.

⁷ Hüseyin AKYILDIZ, **Ücret Yapısının Oluşumu**, Süleyman Demirel Üniversitesi Yayını, Yay. No: 11, SDÜ Basımevi, Isparta, 2001, s. 33.

⁸ Nurettin BİLİCİ, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s. 182.

⁹ Doğan ŞENYÜZ, **Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayınları, 12. Baskı, Ankara 2005, s.148.

¹¹ Mehmet TOSUNER (a), a.g.e. s. 90-91.

Yapılan ödemenin hizmet arzı karşılığında yapılıp yapılmadığının tespitinde ise, iş akdi ve iş kanunu geçerlidir. Ücretten söz edilebilmesi için mutlaka işverenle hizmet erbabı arasında yazılı veya sözlü bir hizmet akdi olmalıdır¹¹. Dördüncüsü ise, *ödemenin para, ayın veya para ile temsil edilebilen menfaatlerden oluşmasıdır*. Bu tür ödemelerde iktisadi kıymetlerin belli bir zaman içindeki milli para cinsinden değerlerinin takdir ve tespiti için VUK'nun 258. maddesince "değerleme" ye tabi tutulması gereklidir¹². VUK'un 261. md. göre değerlendirme; iktisadi kıymetlerin nev'i ve mahiyetine göre çeşitli ölçüler kullanılarak yapılmaktadır¹³. Örneğin; ödemenin döviz olması halinde borsa rayıcı, para dışındaki her türlü ayın ve para ile temsil edilen menfaatler için (mal, konut tahsisi, giyecek vb.) emsal bedel ve emsal kira, rayiç bedel vb. ölçütlerle Türk parasına çevrilmek zorundadır¹⁴. Hizmet erbabının verimini artırmak amacıyla işyerinde müzik çaldırmak, dinlenme yerleri tahsis etmek gibi sosyal tesislerden yararlanmaları para ile temsil edilebilecek menfaatlerden değildir. Ayrıca, ücretliye işle ilgili olmaksızın işveren tarafından yapılan bağışlar da ücret sayılmamaktadır¹⁵.

1.3. Mutlak Olarak Ücret Sayılan Ödemeler

GVK 61.maddesinde, genel olarak ücret tanımlandıktan sonra aşağıda sayılan unsurların da "mutlak olarak ücret sayılan ödemeler" kapsamında vergilendirilmesi öngörülmüştür. Bu ödemelerden ilki, kanunla kurulan veya tüzel kişiliğe sahip emekli sandıkları ile 10 yıl süre ile prim ve aidat ödenmiş olmak kaydıyla merkezi Türkiye'de bulunan sigorta şirketleri tarafından ödenen *emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları* ücret kabul edilmiş ve arkasından vergiden istisna tutulmuştur. Ancak bu ödemelerin tutarı, hizmet süresi ve yıllık seviyesi aynı olan devlet memurlarına ödenen tutardan fazla ise, bu fazlalık ücret sayılacak ve vergiye tabi tutulacaktır. İkincisi, *evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak olan hizmet karşılığında verilen para, ayın ve diğer menfaatler*; üçüncüsü, *TBMM, İl Genel Meclisi, Belediye Meclisi ile özel kanunlarla ve idari kararlarla kurulan, sürekli veya geçici tüm komisyonların üyelerine bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para ve ayın ve menfaatler*; dördüncüsü, *yönetim ve denetim kurulları başkan ve üyeleriyle, tasfiye memurlarına yapılan ödemeler*; beşincisi, *bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve jüri üyelerine ödenen para, ayın ve her türlü menfaatlerdir*. Ancak, spor yarışması hakemlerine yapılan ödemeler GVK'nun istisnaya ilişkin 29. maddesi ile vergi dışına çıkarılmıştır. Sonuncusu da, *sporculara yapılan transfer ödemeleri veya sair adlar altındaki ödemeler ve sağlanan menfaatlerdir*.

¹² ARSLAN, a.g.e. s.160.

¹³ PEHLİVAN, a.g.e.s 218.

¹⁴ Mehmet TOSUNER - Zeynep ARIKAN (b), **Vergi Usul Hukuku**, DEÜ Maliye Bölümü Masası Yayınları Birimi, İzmir, 2004, s. 190-193.

¹⁵ TOSUNER (a), a.g.e. s, 91.

¹⁶ Akif ERGİNAY, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 11. Baskı, Ankara, 1984, s. 175.

2. ÜCRETİN TESPİTİ VE VERGİLENDİRİLMESİ YÖNTEMLERİ

Gelir Vergisi Kanunu'na göre; bir gelirin vergilendirilebilmesi için öncelikle “gelirin elde edilmesi” gerekmektedir. Ücretlilerde gelir elde edilmesi “tahsil esasına” bağlanmıştır. Hizmet erbabının bir ücret geliri elde etmesi için önceden yapılan veya gelecekte yapılacak olan hizmet karşılığında olmasının bir önemi yoktur (GV Tb. No.128). Ayrıca yapılan ödemenin asgari ücretin altında olamayacağı, İş Kanunu'nun 33. maddesi ile güvence altına alınmıştır. Ücret gelirlerinde safi değer tespitinde değişik yöntemler kullanılmaktadır. Bu yöntemleri “gerçek ücretler” ve “diğer ücretler” gibi iki grupta¹⁶ veya “kaynakta kesinti”, “beyanname” ve “vergi karnesi yöntemi” olarak üç grupta¹⁷ saymak mümkündür. Bu çalışmada ikili ayrıma göre açıklamalara yer verilmektedir.

2.1. Gerçek Usul

GVK. 63/1. maddesinde düzenlenen bu usulde; işveren tarafından verilen para ve ayınlar ve sağlanan menfaatler toplamından oluşan *gayrisafi ücret* üzerinden kanunda sayılan indirimler düşüldükten sonra kalan *safi ücret* vergiye tabi tutulmaktadır. Gerçek usulde vergilendirmede başlıca iki yöntem kullanılmaktadır. Bunlar; *kaynakta tevkif (stopaj) yöntemi* ile *yıllık beyanname yöntemidir*¹⁸. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde çoğunlukla kaynakta tevkif yöntemi kullanılmaktadır. GVK'nun 94. maddesinde; “işverenlerin hizmet erbabına yaptığı ödemelerden vergi sorumlusu sıfatı ile vergi tevkifatı yaparak hizmet bordrosunda veya bordro yerine geçen kayıtlarda göstermek ve kestiği vergiyi de vergi dairesine muhtasar beyanname ile yatırmak zorunda olduğu” belirtilmiştir. Kaynakta kesilmeyen bazı ücretler için beyanname ile bildirme zorunluluğu getirilmiştir¹⁹. Gerçek usulde vergilendirme ile ilgili açıklamalar aşağıda ele alınmaktadır.

2.1.1. Gayrisafi (Brüt) Ücret

Gayrisafi ücret; hizmet erbabına verilen para, ayın ve para ile temsil edilen menfaatler toplamıdır. İşverenlerce hizmet erbabına yapılan ödemeler genellikle para olarak yapılmakla birlikte, YTL dışındaki nakit ödemeler ile ayın veya menfaatler için Vergi Usul Kanunu 258. maddesindeki değerlendirme ile ilgili hükümler uygulanmaktadır.

2.1.2. Gayrisafi Ücretten Yapılan İndirimler

GVK. 63. maddesine göre gayrisafi ücretten yapılan başlıca indirimler şunlardır:

¹⁶ TOSUNER (a), a.g.e.s. 94.

¹⁷ BİLİCİ, a.g.e.s 183.

¹⁸ TOSUNER (a), a.g.e.s. 98.

¹⁹ BİLİCİ, a.g.e.s 183.

- **Sosyal Güvenlik Kesintileri:** Ülkemizde zorunlu sosyal güvenlik sistemi içinde ücretliler, belirli bir katılım bedeli karşılığında sosyal güvence altına alınmaktadır. Ücretlilerden kesilen bu katılım primi tutarlarının da ücretin gayrisafı tutarından indirilmesi söz konusudur. Ayrıca, bazı bankalar ve sigorta şirketlerince kurulan sandıklara, personellerini üye yapmaları mümkündür. Bu tür sigorta kurumlarına yapılan ödemeler için SSK primine uygulanan miktarı aşmamak üzere gayrisafı ücretten indirim yapılması öngörülmüştür.

İhtiyari Şahıs Sigortaları: Ücretliler isteğe bağlı olarak kendisi veya yakınlarına (eşi ve küçük çocuklarına) ait *özel şahıs sigortaları* (hayat, ölüm, hastalık, sakatlık vb.) yaptırmaktadırlar. Bu türden ödemelerde indirimin yapılabilmesi için sigortanın ve emeklilik sözleşmesinin Türkiye’de kain ve merkezi Türkiye’de bulunan bir sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması gerekmektedir. İndirim konusu prim toplamı, ödenen ücretin %10’unu ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamalıdır. (Bireysel emeklilik dışındaki şahıs sigorta poliçelerinde ise ödenen ücretin %5’i üzerinden dikkate alınmaktadır.)

Sakatlık İndirimi: Gelir vergisinde *subjektiflik* ilkesine en uygun örnek uygulamadır. Sadece gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde, özürliülerin korunması amacıyla geliştirilmiş bir müessesedir. Sakatlık indirimi; ücretlinin çalışma gücündeki azalmaya göre belirlenen sakatlık derecesine göre yapılmaktadır. Sakatlık indirimi çalışma gücü kaybına göre üç derece üzerinden ve maktu aylık tutarlar olarak belirlenmektedir*. Kalkınmada öncelikli yörelerde çalışan ücretlilerde söz konusu değerlerin katları uygulanmaktadır. İndirimden yararlanma, ücretlinin Sağlık Kurul Raporu aldığı tarih itibarıyla başlatılmaktadır. GVK 36. maddesine göre; birden fazla işverenden alınan ücretlerde indirim sadece en yüksek ücretin vergisine uygulanır. Ücret ödemesi aylık ise aylık, günlük ise günlük sakatlık indirimi uygulanmaktadır. Dar mükellefiyete tabi kişiler için indirim uygulanmamaktadır.

İşsizlik Sigortası İndirimi: 1475 sayılı İş Kanunu’na tabi olan sigortalılarda sigorta primine tabi brüt ücretlerinden %1 tutarında işçi ile %2 işveren payı olarak işsizlik sigortası primi hesaplanarak ilgili kuruma yatırılmak üzere işveren tarafından kesilmektedir. Ayrıca, her bir sigortalı için sigorta primine tabi ücret üzerinden %1 oranında devletçe katkı sağlanmaktadır. İşçiye ait işsizlik sigortası prim payı tutarı, vergi hesaplanma esnasında gayrisafı ücretten indirilmektedir.

Sendika Aidatları: Bu aidatların indirime tabi tutulması için işçi tarafından ödenmesi ve belgelendirilmesi gereklidir. İşçi sendikasına yapılan aylık ödeme tutarı bir günlük çıplak ücretten fazla olmamalıdır (Sendikalar

* 2006 Yılı Sakatlık İndirim Uygulanmasına Ait Değerler : **İşgücü Kaybı** %80 ve fazlası olanlar **Birinci Derece** Sakatlık İndirimine tabi olup indirim tutarı 530 YTL, %60- 79 olanlar **İkinci Derece** Sakatlık İndirimine tabi olup indirim tutarı 265 YTL, %40- 59 olanlar ise **Üçüncü Derece** Sakatlık İndirimine tabi olup indirim tutarı 133 YTL olarak uygulanmaktadır.

Kanunu md.23). Eğer, işçiye ait sendika aidatı işveren tarafından ödeniyorsa, ödenen aidatın ücret bordrosunda gösterilmesi halinde makbuz aranmaksızın gayrisafi ücretten indirilmesi uygun görülmüştür. (GVK Tb. No: 147)

Bazı Kurumlar İçin Yapılan Kesintiler: 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu 190. maddesi gereğince Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kuruluşlarca yapılan kesintiler, safi ücretin tespitinde gayrisafi ücretten indirilmektedir. (OYAK için bu kesinti oranı her ay %5'dir.)

Vergi İadesi İndirimi: Gerçek ücretlilerin kendisi, eşi ve 18 yaşını aşmamış çocukları tarafından yapılan; eğitim, sağlık, gıda, giyim ve konut kirasına ait yıllık harcamaları için aldıkları fiş ve faturalar (harcamaların Türkiye'de yapılması ve GVK. veya KVK. mükelleflerinin düzenlemesi koşuluyla) üzerinden vergi indirimi yapılmaktadır²⁰. İndirim uygulaması, ücretlinin harcamalarının yapıldığı yılı takip eden yılda ödeyeceği Gelir Vergisinden mahsup edilmek veya işverenlerce ilgiliye nakden iade şeklinde gerçekleştirilmektedir. Mahsup hakkı kazanılan tutarın hesaplanmasında dikkate alınan harcama tutarı, vergi matrahının toplamını aşmamalıdır²¹. Kamu lojmanları kira giderleri, Sağlık Bakanlığı veya üniversitelere bağlı hastanelerin döner sermayelerine yapılan ödemeler, "kurumlar vergisinden muaftır" ibaresi taşıyan belgelere ilişkin ödemeler, ordu pazarlarından ve kantinlerinden alınan ürünler karşılığı yapılan giderler ile tedavi amaçlı olmayan lens giderleri özel gider indirimi kapsamında değildir²².

Vergi iadesi indirimine tabi harcamaların yıllık toplamından aşağıda belirlenen oranlarda vergi indirimi yapılmaktadır (GVK mükerrer 121. Md). Buna göre, yıllık **3.600** YTL'ye kadar olan harcama tutarına **% 8**; yıllık **7.200** YTL'ye kadar olan harcama tutarının **3.600** YTL'si için **% 8**, aşan kısmı için **%6**; yıllık **7.200** YTL'nin üzerindeki harcamalarda ise **7.200** YTL için **%7**, **7.200**YTL'yi aşan kısmı için **% 4** oranında indirim uygulanır.

2.1.3. Ücretlilerde Tevkifat Yöntemi İle Verginin Hesaplanması

Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde, istisna kapsamı dışındaki tutarlar için genellikle kaynakta kesinti (tevkifat, stopaj) yöntemi kullanılmaktadır. İşveren, işçinin ücretini öderken bu ücrete isabet eden vergiyi hesaplamak ve hesaplanan tutarı vergi sorumlusu sıfatıyla muhtasar beyanname ile ilgili vergi dairesine yatırmakla yükümlüdür. Vergi kesintisi yapmaya zorunlu olanların, bir ay içinde yaptıkları ödemelere ilişkin kesintileri ertesi ayın 20. günü akşamına kadar ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir.

²⁰ Nuri DEĞER, " Ücretlerde Özel Gider İndiriminin Vergi ve İş Hukuku Karşısındaki Durumu", Yaklaşım Dergisi, S. 84, Ankara, Aralık- 1999, s.201- 202.

²¹ PEHLİVAN, a.g.e.s. 225.

²² Cemil DOĞAN, "Özel Gider İndirimi", Vergi Raporu Dergisi; Y.8, Ekim-Kasım 2000, s. 6.

Kesilen vergilerin de beyanname verecekleri ayın 26. günü akşamına kadar ödenmesi zorunludur²³.

2.1. 4. Bazı Ücretlilerin Yıllık Beyanname İle Vergilendirilmesi

GVK'nın 95. maddesine göre; gerçek ücretlerden bazıları kaynaktan kesinti yöntemi dışında *yıllık beyanname* aracılığıyla vergilendirilmektedir. Bu ödemelerin başlıcaları şunlardır: *Yabancı bir ülkedeki işverenden doğrudan doğruya alınan ücretler, GVK'nın 16. maddesindeki istisnalardan yararlanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve müstahdemlerinin ücretler ile Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zorunluluk görülen ödemeler.*

Üzerinden tevkifat yapılmayan bu ücretler için, gelirin elde edilmesini izleyen yılın 15 Mart tarihine kadar beyanname verilmesi ve hesaplanacak verginin de iki taksit halinde 3. ve 7. ayın sonuna kadar ödenmesi zorunludur²⁴. Yıllık beyanname vermekle yükümlü olan bu mükelleflerin, beyan ettikleri ücretlerinin vergi matrahlarından hesaplanan özel gider indirimini düşmeleri gerekmektedir²⁵. GVK 86/b md. gereğince; birden fazla işverenden ücret alanlardan, birden sonraki işverenden aldıkları *ücret gelirlerinden toplamı Gelir Vergisi tarifesinin ikinci dilimini aşanlar (2006 yılı için 16.000 YTL)*, tamamı kesintiye tabi tutulmuş ücretleri için yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Ayrıca, yıllık beyanname verilirken hesaplanan vergiden kesinti yoluyla ödenmiş vergiler mahsup edilmektedir.

Tablo 1: 1999-2003 Yılları Ücret Geliri Beyan Eden Mükellef Sayısı

Yıllar	1999	2000	2001	2001	2003	1999-2003 Ortalaması
Toplam Beyanname Sayısı (a)	1.287.806	1.367.197	1.358.790	1.284.415	1.351.323	1.329.906
Ücret Beyan Edilen Beyanname Sayısı (b)	4.662	5.650	2.468	770	2.549	3.220
a/b	0,004	0,004	0,002	0,001	0,001	0,001

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, Türkiye Genel Beyanname Özetleri, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003.

Tablo 1'de Türkiye'de 1999- 2003 yıllarını kapsayan dönemde gelir vergisi beyannameleri sayısının ortalama 0,002'sinde ücret geliri beyan edildiği ve beyanname veren mükellef sayısı ortalaması olan 1.329.906 kişiden de ücret geliri beyan eden mükellef sayısı ortalaması sadece 3.220 kişi olduğu görülmektedir. Bu durumda, vergi sistemimiz içinde ücretlilerin

²³ Abdurrahman AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006, s. 237.

²⁴ BİLİCİ, a.g.e.s. 186.

²⁵ Recep BIYIK - KIRATLI Aydın, *Giderler ve İndirimler*, Yaklaşım Yay., Ankara, 2001, s. 512.

vergilendirilmesinde beyan usulünün vergi kesintisi yöntemine göre önemli bir yere sahip olmadığı görülmektedir²⁶.

2.1. 5. Gerçek Usule İlişkin Genel Değerlendirme

Gelir Vergisi kapsamına dahil olan ücretlerin büyük çoğunluğu gerçek usulde ve kesinti (tevkifat, stopaj) yöntemi ile vergilendirilmektedir. Bu yöntem, ülkemizde olduğu gibi pek çok gelişmiş ülkede de tercih edilen yaygın bir yöntemdir. Örneğin; ABD'de stopajın en geniş uygulama alanını ücret gelirleri oluşturmaktadır. Ücretliye ait gelir vergisi ve federal işsizlik vergisi, işverenler tarafından ödenen ücretten kesilerek, ilgili vergi dairesine yatırılmaktadır. Gayrisafi ücret üzerinden kesilecek vergi miktarının hesaplanması, her bordro dönemi için ayrı ayrı yapılmaktadır. Yine Federal Almanya'da stopaj genelde ücretler ve menkul sermaye iratları için uygulanmaktadır. Ücretlilerden yapılacak vergi kesintileri, ücretlilerin kişisel durumları göz önüne alınarak oluşturulan cetvellere göre hesaplanmaktadır. Ücretliler, kişisel durumlarındaki her değişikliği vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler²⁷. Ülkemizde ve pek çok ülkede olduğu gibi yaygın biçimde kullanılan kaynakta kesinti yöntemi sayesinde vergi kayıp ve kaçakları ile idarenin iş yükü azalırken, mükellefler de gelirini vergi kesildikten sonra aldığı için verginin psikolojik etkisini (vergi tazyikini) hissetmemektedir²⁸. Ayrıca, verginin tahsil edilmesine ilişkin zaman, masraflar ve tahsil ile ilgili karşılaşılabilecek sorunlar en aza indirgenmiş olmaktadır.

2.2. Diğer (Götürü) Usulde Vergilendirilen Ücretler

Bazı hizmet erbabının ücretinin gerçek usulde tespitinde yaşanan güçlükler nedeniyle bu kişilerin ücretleri için kanunen "diğer usul" adı verilen ve safi ücretin tamamen götürü olarak belirlendiği bir vergileme yöntemi geliştirilmiştir²⁹. Bu yöntem ile özellikle hesap tutamayan ve tutmalarına gerek olmayan kimseler tarafından yapılan ücret ödemelerinin vergilendirilmesinde hem vergi daireleri hem de işverenler gereksiz zorluklardan kurtarılmaktadır³⁰.

GVK 64. maddesine göre; *diğer ücretler* kapsamında vergilendirilecek olan başlıca ücret ödemeleri; *kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar, özel hizmetlerde çalışan şoförler, özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri, götürü gider usulüne tabi olan gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar ve gerçek ücretlerin tespitine imkan olmaması nedeniyle Danıştay'ın müspet mütalaasıyla, Maliye Bakanlığı'nca bu kapsama alınanlardan oluşmaktadır.*

²⁶ Semih ÖZ, *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay*, Maliye ve Hukuk Yay., Ankara, 2006, s.118.

²⁷ A.Bumin DOĞRUSÖZ; *Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme " Stopaj "*; İstanbul Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası Yay.; Ankara 1992; Sayfa: 19-25

²⁸ TOSUNER (a), a.g.e.s. 99.

²⁹ ŞENYÜZ, s. 156.

³⁰ TOSUNER (a), a.g.e.s. 100.

VUK 247. maddesine göre, yukarıda belirtilen ücretlilerin vergilerini ödeyebilmeleri için *vergi karnesi* almaları gerekmektedir. Bu kişiler, bağlı oldukları vergi dairesine başvurarak vergi karnelerini ibraz ederek vergilerini tarh ettirmek zorundadırlar (VUK md 109). Diğer ücretlerin karne ile tarh zamanı; takvim yılı başından itibaren hizmet ifa edilmesi halinde takvim yılının ikinci ayında (Şubat), bütçe yılı içinde işe başlanması halinde işe başlama tarihinden itibaren *bir aydır* (VUK Md 109/2).

Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalışan hizmet erbabı için karne almaları ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etmek zorundadırlar (VUK Md.251). Bu mecburiyete uymamaları halinde, zamanında karne almamış veya vergisini tarh ettirmemiş olan hizmet erbabının vergisi, işverenin adına tarh edilir ve cezası ile birlikte ondan tahsil edilir (VUK Md. 251/a). İşverenler de diğer ücretliler için ödedikleri bu vergileri asıl mükelleflerden rücu etme hakkına sahiptirler. Bu usule tabi ücretlerde sakatlık ve özel indirim uygulanması yapılmamaktadır.

Bu yöntemde safi ücreti; takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'i oluşturmaktadır. Ücretli takvim yılı içinde işe başlamışsa; vergi matrahı, yıllık diğer ücretlerde tespit edilen matrahın işe başlama ayı hariç olmak üzere, o yılın sonuna kadarki aylara isabet eden miktardır³¹.

Hesaplanan vergi, hizmet erbabı tarafından vergi dairesine ödenmektedir. Bu yönetime göre; *öteden beri işe devam edenler Şubat ve Ağustos aylarında iki eşit taksitte, bütçe yılının birinci yarısında işe başlayanlar, birinci taksiti verginin karneye yazıldığı ayda, diğer yarısını Ağustos ayında, bütçe yılının ikinci yarısında işe başlayanlar ise, verginin karneye yazıldığı ayda vergiyi ödemekle yükümlüdürler* (GVK Md.118).

2.3. Ücretlerde Muaflık ve İstisnalar

Vergi kanunlarınca, vergi mükellefi olması gereken kişi ve kurumların ilgili vergi kanunlarındaki özel hükümlere göre vergi dışı bırakılmasına *muafiyet*, konunun vergi dışında tutulmasına ise *istisna* denilmektedir. Muafiyet ve istisna uygulamaları, sosyal, ekonomik, teşvik amaçlı olarak kısmi, sürekli veya geçici nitelikte vergi sisteminde yer almaktadır³². GVK'nın 15., 23., 24., 25., 26., 27., 28., 29. maddelerinde yer

³¹ Mustafa ÇOLAK, *Stopaj ve Sorumluluk Müessesesi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Eylül 2004, s. 64-65.

³² Ramazan ARMAĞAN, *SPK Lisanslama Sınavlarına Hazırlık*, Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti., Ankara, 2005, s. 292.

alan ücretlere uygulanan muafiyet ve istisnalar : *Maaş ve Ücretlerde**, *Gider Karşılıklarında*, *Tazminat ve Yardımlarda*, *Vatan Hizmetleri Yardımlarında*, *Teçhizat ve Tayin Bedellerinde*, *Tahsil ve Tatbikat Ödemelerinde*, *Teşvik, İkramiye ve Mükafatlarda Muafiyet ve İstisnalar*, *Teknoloji geliştirme bölgelerinden elde edilen ücretler ve Bireysel emeklilik sistemine dahil kurumlar ile diğer sigorta şirketlerinden yapılan ödemelerde istisnalardır..*

3. ÜCRETLİLERDE VERGİLEMENİN SOSYO-EKONOMİK ETKİLERİ

Ücretliler genellikle tevkifat yöntemine göre vergilendirildiği ve beyana dayalı veya diğer usulde vergi mükellefiyetinin az olması nedenleriyle, vergi mükellefleri listesi içinde ayrıntılı biçimde yer almamaktadırlar. Bununla birlikte, 2005 yılı Ekim ayı itibariyle ülkemizde gelir stopaj vergisi faal mükellef sayısının 2.129.595 olduğu³³ ve diğer usulde vergilendirilen mükellefler ile toplam ücretli mükellef sayısının 2.580.000 civarına ulaştığı tahmin edilmektedir. Gelir Vergisi mükelleflerinden ödeme gücü, gelir düzeyi en düşük olan ve sosyal güvenlik sisteminden yeterince faydalanamayan ücretlilerin durumu aşağıda bazı verilerle incelenmektedir.

3.1. Ücretlilerin GSYİH İçindeki Durumu

Bu bölümde ücretliler ve GSYİH ilişkisi ülkemizin de üye olduğu OECD'ye üye diğer ülkeler ortalaması yıllara göre karşılaştırılmaktadır.

Tablo 2: OECD ve Türkiye'deki Ücret / GSYİH Payı (%)

	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
OECD	54.80	54.98	54.80	54.22	52.52	50.21	47.70	44.16
Türkiye	27.21	31.86	31.67	30.88	25.54	22.18	23.92	25.80

Kaynak: Gelir Dağılımının İyileştirilmesi ve Yoksullukla Mücadele Özel İhtisas Komisyonu Raporu, VIII. BYKP, DPT Yayını, Ankara 2001.

Tablo 2'de OECD ülkelerindeki ücretlilerin milli gelirden aldığı payın ülkemize göre iki kata yaklaşan bir farka sahip olduğu görülmektedir. Ücretlilerimizin durumunda 1991- 1993 yıllarında az da olsa bir iyileşme olmasına rağmen, özellikle 5 Nisan 1994 Krizi sonrasında tekrar milli gelir içindeki payları önceki yıllara göre daha da kötüleşmiştir. 1994'ten itibaren

* Diplomat muafiyeti, üniversite ve yargı elemanı muafiyeti, gemi adamları muafiyeti, tabi afetlere maruz kalanlarda muafiyet, mülki idare muafiyeti, amatör sporcu muafiyeti, vergi konseyi üye muafiyeti, teknoloji bölgelerinde çalışanlar muafiyeti, maden işçilerinin yeraltında çalıştıkları zamana ait ücretleri, ev işlerinde çalışan hizmetçilere yapılan ödemeler, çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri, sanat okullarında çalışan öğrencilerin ücretleri, ceza evlerinde çalışan tutuklulara ödenen ücretler, ücretlilere verilen yemek yardımı (2006 yılı için 8,25 YTL'yi aşmaması halinde), hizmet erbabına sağlanan konut - ulaşım yardımı, emekli dul ve yetim aylıkları.

³³ Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi istatistikleri**, <<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>>, 20.10.2005.

görülen ücretlilerin payında önemli düzeydeki azalmanın nedeni; OECD ülkeleri ve dünya çapında uygulanan deregülasyon uygulamalarından kaynaklanmıştır³⁴.

Ücretliler ile ilgili vergi istatistiklerine ulaşmak bakımından yetersizlik olmakla birlikte bir fikir vermesi bakımından yukarıdaki tabloda görülen olumsuz durumun günümüzde de halen pek değişmediği görülmektedir. Şöyle ki; son veriler dikkate alındığında 2003 ve 2004 yılına ait ülkemizdeki GSYİH ve işgücü verilerine göre 2003 yılı GSYİH miktarı 359.762.926,00 YTL iken bu miktarın 93.978.000,00 YTL ile yaklaşık %26,11 işgücü ödemesinden oluşmuştur. 2004 yılında ise GSYİH miktarı 430.511.477,00 YTL ve işgücü ödemeleri 111.261.757,00 YTL ile %26,21 civarında gerçekleşmiştir³⁵.

Tablo 3: 1997 Yılı Ücret / GSYİH ve İstihdam Payı (%)

Ülke	Ücret/GSYİH	Ücretli Sayısı/Toplam İstihdam
Türkiye	25.8	44.1
ABD	57.8	91.8
Japonya	55.6	82.4
Fransa	52.1	88.9
İngiltere	53.9	86.2
Almanya	52.9	89.3
Yunanistan	32.2	54.3
İspanya	45.9	76.1
Portekiz	47.5	71.0
İrlanda	44.6	79.2
Meksika	29.1	58.9

Kaynak: VIII. BYKP, Gelir Dağılımının İyileştirilmesi ve Yoksullukla Mücadele Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT Yayını, Ankara 2001.

Tablo 3'te ücretlilerin milli gelirden aldıkları paylar ve üretim faktörleri içindeki istihdam düzeyi bazı gelişmiş ve gelişmekte ülkelerle karşılaştırılmaktadır. Ücretlilerimizin GSYİH'dan aldığı pay ve toplam istihdam içindeki payının, diğer ülke rakamlarının yarısı değerinde ve % 25,8 ile en düşük seviyede olduğu görülmektedir. Türkiye'ye en yakın değerlere sahip olan ikinci ülke ise Meksika'dır. Tablodan görülen bu sonuçların başlıca nedenlerini; tarım kesimindeki *gizli işsizlik* olgusuna ve kalkınmasını enflasyonla finanse eden ekonomilerde (Meksika, Brezilya vb.) benzer görülen (yüksek enflasyon, aşırı borç yükü, yapısal yetersizlikler, kayıt dışı ekonomi, yolsuzluk vb.) olumsuzluklara bağlamak mümkündür³⁶.

³⁴ DPT, Gelir Dağılımının İyileştirilmesi ve Yoksullukla Mücadele Özel İhtisas Komisyonu Raporu, VIII. BYKP., DPT Yayını, Ankara, 2001, s.14.

³⁵ DPT, **Temel Ekonomik Göstergeler**, <<http://ekutup.dpt.gov.tr/tg/index.asp?yayin=teg&yil=2006&ay=Şubat>> 12.04.2006.

³⁶ DPT, a.g.e.s. 15.

Tablo 4 : Ülkemizde Gerçek Kişilerin Gelirlerinin Faktörlere Göre Dağılımı(%)

Gelir Türleri	1987 Payı	1994 Payı	Fark (1994-1987)	2003 Payı	Fark (2003-1994)
Ücretliler	24.07	28.32	+4.25	41.70	+13.38
Müteşebbisler	51.45	42.37	-9.08	32	-10.37
Mülk Gelirleri	13.66	19.30	+5.64	6.20	-13.10
Transferler	10.82	10.04	-0.78	20	+9.96

Kaynak: VIII. BYKP, **Gelir Dağılımının İyileştirilmesi ve Yoksullukla Mücadele Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, DPT Yayını, 2001, s.14 ve DPT, 2005 Yılı Programı ,< www.dpt.gov.tr> 'den derlenmiştir.

Tablo 4'de gerçek kişilerin elde ettikleri gelirlerin emek, sermaye, servet vb. unsurlara göre dağılımı incelenmektedir. 1987 yılı itibarıyla ücretliler; milli gelirden aldığı pay ile yaşam standartları açısından sadece uluslararası değil, ulusal düzeyde de %24,07 gibi düşük seviyede bulunurken, müteşebbislerin %51,45 seviyesinde olduğu görülmektedir. Ancak, 1987 – 1994 yılları arası dönemde emek gelirlerinin payında %4,25'lik bir artışa karşın, sermaye gelirlerinde %9,08 oranında bir gerileme yaşanmıştır. Söz konusu bu dönem, 5 Nisan 1994 Krizi'ne ortam hazırlayan olumsuzlukların yaşandığı yıllardır. Ayrıca, tablo 3'den görülen 2003 yılındaki ücret gelirlerinin payının % 41,70'e çıkması son derece çarpıcıdır. Görünüştteki bu artışın başlıca nedenleri; enflasyonla mücadele politikalarındaki başarının ücretlilerin alım gücünde arttırıcı etki yapması ve 1998 ile 2001 yılları arasında iç ve dış etkilere bağlı olarak ülkemizde yaşanan bir dizi kriz nedeniyle, diğer sosyal kesimlerdeki büyük çöküşün, milli gelir paylaşımında ücretliler lehine *kısmi bir iyileşme* yaratmasından kaynaklanmıştır.

3.2. Ücretlilerin Alım Gücü, Reel Ücret ve Enflasyon İlişkisi

Enflasyon dinamiklerinin belirlenmesinde en önemli unsurlardan birini üretim maliyetleri oluşturmaktadır. Reel ücretler, uluslararası hammadde fiyatları ve diğer ara malı fiyatları üretim maliyetlerini oluşturan başlıca faktörlerdir. Özellikle imalat sanayinde reel ücretlerdeki artışın verimlilik artışının altında kalmasıyla, gerek kamu sektöründe gerekse özel sektörde birim reel ücretlerdeki yıllık azalış eğilimi söz konusudur.

Ülkemizde uzun yıllar yaşanan istikrarsızlık (enflasyon ve deflasyona bağlı olan iniş-çıkışlar) nedeniyle ücretliler de sosyo-ekonomik açıdan olumsuz yönde etkilenmiş ve üç haneli rakamlarla ifade edilmeye başlanılan enflasyon oranları nominal ücretleri artırırken, reel ücretleri eritmiştir. Ayrıca, ekonomide ihracata dayalı büyüme stratejisi uygulanması, sermaye birikiminin sağlanması ve dış ticarete rekabet gücünün kazanılması için 24 Ocak 1980 Kararları ile uygulamaya konulan *liberalizasyon politikaları* (yüksek faiz, kâr ve rant, istisna, muafiyet, teşvik ve korumacı politikaları vb.) nedeniyle yatırımların azalması ve tam rekabet şartlarını bozan tekellerin piyasaların oluşması ile haksız kazançlar artarak *rant ekonomisi*

güçlenmiştir³⁷. 24 Ocak Kararları'nın alındığı 1980 yılında ücretlilerin milli gelirden aldığı pay %25 seviyesinde iken, bu kararlara bağlı amaçların gerçekleştirilmesi için özellikle işgücü fiyatının düşük tutulması nedeniyle 1986 yılında milli gelirden aldıkları pay büyük bir azalış göstererek %17 seviyelerine kadar gerilemiştir³⁸.

Tablo 5 : Ülkemizdeki Reel Ücretler– Enflasyon İlişkisi (%)

Makro Göstergeler	2000	2001	2002
Enflasyon (TEFE)	32.7	88.6	30.8
Enflasyon (TÜFE)	39	68.5	29.7
İmalat Sanayi Reel Ücretler*	0.5	-14.6	-2.9**
Devlet	15.1	-12.5	3.8**
Özel	-2.1	-15.2	-1.3**

Kaynak: www.bagimsizsosyalbilimciler.org/Yazilar_BSB/bsbOcak2003.doc.

* İmalat sanayi üretiminde çalışılan saat başına reel ücret indeksinin bir önceki yıl aynı döneme göre% değişimi,

** İlk üç çeyrek.

Tablo 5’de; 2001 yılında yaşanan mali kriz ile enflasyonist gelişmeler ve ücretlilerimizin reel ücretlerindeki değişim dolayısıyla alım güçlerinde meydana getirdiği olumsuz etkiler görülmektedir. Enflasyonun göreceli olarak önceki yıllar göre daha düşük olduğu bu yıllarda, kamuda çalışanların reel ücretlerinde (2001 yılı hariç) bir azalış görülmekte olup, özel sektörde çalışanların reel ücretlerinde bir artış söz konusudur. Ancak, 2001 Mali Krizi hem kamu hem de özel kesimde çalışanları olumsuz yönde etkilemekle birlikte özellikle kamu sektörü çalışanları daha fazla etkilemiştir.

2004 yılında kamu çalışanlarının alım gücü ve yaşam standartlarıyla ilgili yapılan bir araştırmaya göre; Türkiye’deki aylık memur maaşı ortalamasının yaklaşık 384 £ civarında gerçekleştiği, oysa AB ülkelerinde memur maaşlarının ise ortalama 2000 ile 2800 £ arasında değiştiği tespit edilmiştir. Kamu çalışanlarının maaşlarındaki artışın 2004 yılında olduğu gibi EURO bazında %5 olması ve Avrupa’da da maaşların sabit kaldığı varsayılırsa, Türk kamu çalışanlarının Avrupalı bir memurun aldığı maaş düzeyine yaklaşık 30-40 yılda erişebileceği tahmin edilmektedir³⁹.

3. 3. Ücretlilerde Vergi Yükü

Anayasamızın 73. maddesi ve “Vergide eşitlik” ilkesinin bir sonucu olarak vergileme işlemlerinde, mükelleflerin ödeme güçlerinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Vergide adaletin gerçekleştirilebilmesi bakımından önemli bir fonksiyonu bulunan bu ilke, vergi yükünün mükelleflerin kişisel ve ekonomik durumlarına göre dağıtılmasını zorunlu kılmaktadır⁴⁰. Aşağıdaki tablolarda vergi yüküne ilişkin bazı değerlendirmelere yer verilmektedir.

³⁷ KAMUSEN, **İstihdam, İşsizlik ve Ücret Sorunlarına Çözüm Arayışları**, Kamusen Ar-Ge. Yay., Ankara, 2004, <<http://www.kamusen.org.tr/kitap/istihdamveissizlik.pdf>>, 08.12.2005.

³⁸ TİSK Yayınları; **Ücret Sistemimiz, Sorunları ve Çözüm Önerileri Semineri**; 16-17 Kasım 1994; Sayfa:145

³⁹ KAMUSEN, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Raporu**, Kamusen Ar-Ge. Yay., Ankara, 2004, <<http://www.kamusen.org.tr/imag/arge/2003sosyoekonomikveri.pdf>>, 08.12.2005.

⁴⁰ Şükrü KIZILOĞLU, “**Vergiye Kim Ödüyor**”, İşveren Dergisi, TİSK Yayınları, Ekim 2002, Ankara, <http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=593&id=36>, 07.12.2005.

Tablo 6 :Ülkemizde Vergi Yükünün Yıllara Göre Gelişimi (%)

Vergi Yükü	1995	2000	2001	2002	2003	2004
Parafiskal Gelirler Hariç	18,1	25,9	27,6	24,2	25,9	26,7
Parafiskal Gelirler Dahil	20,5	31,0	32,7	29,1	31,3	32,6

Kaynak: Maliye Bakanlığı, **Yıllık Ekonomik Rapor 2005**, APK. Başkanlığı, Uyum Ajans, Ankara, 2005. s. 79.

Tablo 6'dan ülkemizde gerek vergi gelirleri gerekse vergi benzeri gelirlerin dikkate alınması halinde vergi yükünde genel olarak artış eğilimi olduğu görülmektedir. 2004 yılı vergi yükü parafiskal gelirler hariç %26,7 iken, parafiskal gelirler dahil %32,6 olarak gerçekleşmiştir. Genel olarak; ülkemizdeki vergi yükü oranının OECD ülkeleri 2003 yılı ortalaması olan %36,3'ün altında olmasına rağmen vergi adaletinin gerçekleştirilmesi ve vergilerin kimlerden toplanması gerektiği gibi hususlar dikkate alındığında, özellikle ücretlilerimiz vergi adaletsizliğinin somut göstergesi konumundadırlar. Öyle ki; ülkemizde toplam vergi mükellefi sayısının çoğunluğunu ücretliler oluşturmasına rağmen, milli gelirden aldıkları payın %25-26 gibi düşük seviyede olduğu görülmektedir (bkz. Tablo.2).

Tablo 7: Ücretlilerin G. V. ve Toplam Vergiler İçindeki Payları (%)

Vergi Türü	1996	1997	1998
Gelir Vergisi İçindeki Ücretli Payı	51.4	49	39.6
Toplam Vergiler İçindeki Gelir Vergisi Payı	39.7	38.2	31.8
Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Ücret Vergileri Payı	15.8	15.6	14.4

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün çeşitli vergi istatistiklerinden derlenmiştir. < [www.gelirler.gov.tr /gelir2.nsf](http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf)> 25.12.2005.

7'de görüldüğü gibi toplam vergi gelirleri hasılatının %40'ını gelir vergisi ve ayrıca bu hasılatın da %51'inden daha fazlasını ücretlilerin ödediği vergiler oluşturmaktadır. Bu durumda, vergi yükü açısından ücretli kesime son derece yüksek bir payın düştüğünü söylemek mümkündür.

Bilindiği gibi ücretliler; genellikle kaynakta kesinti (stopaj) yöntemiyle vergilendirildiği için devletin en kolay vergi topladığı, vergi kayıp ve kaçaklarının en az olduğu bir kesimdir. Bu nedenle de ücretlilere düşen vergi yükü daha ağır hissedilmektedir⁴¹. Ancak, bu durum kamu kesimindeki ücretlilerin vergilendirilmesinde geçerli olmakla birlikte özel kesim için anlamlı olmayabilir. Çünkü, özel kesimde kayıt dışı istihdamın yaygınlığı, vergi oranları ve sosyal güvenlik katılım paylarının yüksekliği gibi nedenlerle gerçek ücretlerin gizlenmesi (bir kısım ücretlilere yüksek ücretler ödenmesine rağmen asgari ücret üzerinden kayıtların tutulması) ile bağlantılı olarak vergi ve sosyal güvenlik için ayrılması gereken miktarların daha az toplanması söz konusu olabilmektedir.

⁴¹ Yakup KEPENEK - YENTÜRK Nurhan, **Türkiye Ekonomisi**, Remzi Kitabevi Geliştirilmiş 10. Baskı, İstanbul 2000, s. 255.

Tablo 8 : Ücretlilerin Toplam G.V. İçindeki Payının Gelişimi (%)

	1990	1995	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Gelirden Alınan Vergiler	51,1	39,9	40,0	45,9	44,2	39,6	39,3	33,1
Gelir Vergisi	41,0	30,4	31,6	37,7	33,3	23,4	29,1	23,6
- Bey. Dayanan G. V.	4,8	3,0	2,3	3,1	3,2	1,3	1,2	1,6
- Götürü Usul. G V	0,4	0,5	0,4	0,3	0,0	0,0	0,1	0,1
- G. V. Tevkifatı	34,4	25,6	27,9	27,3	26,9	21,4	27,3	21,2
- G.V.K. Göre Alınan Geçici V.	1,4	1,3	1,0	0,9	0,7	0,7	0,5	0,7
- Talih Oyunları İşl.El.Ed.G.V.			0,0	0,0				
- Devlet Tahvili Hazine Bon. Faizi				6,0	2,4	0,0	0,0	0,0

Kaynak: DTM, Vergi Politikalarının Üretim Ve İhracata Etkileri, <<http://www.dtm.gov.tr/ead/ekonomi/sayi%2011/vergi.htm>>24.04.06

Tablo 8'e göre; ücretlilerden kesilen vergilerin toplam gelir vergisi içindeki payının yıllara göre düşme eğiliminde olduğu ancak gelir vergisi içindeki payının ise azalmadığı, gelir vergisi tevkifatı gelirlerinin büyük bir kısmını ücretlerden kesilen gelir vergisi tevkifatının oluşturduğu söylenebilir.

Tevkif edilen vergiler ve gelir vergisi içindeki payları ile ücretlilerin ödediği vergilerin toplam vergi hasılatı içindeki payları bakımından tablo 9'da yer alan verilerden yararlanmak mümkündür.

Tablo 9: Tevkif Edilen Vergiler ve Gelir Vergisi İçindeki Payı (%)

Tevkifat Türü	1996	1997	1998	1999
<i>Ücretler</i>	51.4	49	39.6	42.7
<i>Serbest Meslek İşleri</i>	4.1	4.7	4.5	3.3
<i>Yıllara Yayılmış İnşaat İşleri</i>	2.4	3	2.6	2.7
<i>Dar Mükelleflerin Patent-Telif Hakkı Satışı</i>	0.2	0.2	0.3	0.4
<i>Mal ve Hakların Kiralanması</i>	6.3	6.6	6.2	5.8
<i>Kurumların Vergi Sonrası Karları</i>	5	3.2	3.9	8.4
<i>Mevduat Faizi Kazançları</i>	4.1	5.9	6.8	12.8
<i>Tahvil ve Hazine Bonosu Faiz Kazançları</i>	1.3	1.2	2.4	2
<i>Repo Gelirleri</i>	-	-	0.5	3
TOPLAM	74.8	72.8	66.8	82.1

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi İstatistikleri, Ankara, 2000, s.51.

Tablo 9'a göre; tevkifat üzerinden alınan vergiler içinde en büyük payı ücretlilerden yapılan kesintilerin oluşturduğu görülmektedir. 1996 ile 1998 yılları arasında ücretlilerin payında azalma olmakla birlikte 1999 yılında yaşanan ekonomik daralma etkisiyle ücretlilerin yükünde yeniden artış yaşanmıştır. Emek üzerinden alınan toplam vergi miktarının diğer üretim faktörlerine dayalı gelirlerin tümünden sağlanan vergi miktarından daha fazla olması, gelir dağılımının ücretliler aleyhine bozulduğunun ve vergi yüklerinin fazla olduğunun açık bir göstergesidir.

Tablo 10 ve 11'deki OECD üyesi bazı ülkeler ile ülkemizdeki ücretlilerin durumunun karşılaştırılmasında, ülkemizdeki ücretlerden kesilen vergilerin toplam vergi gelirleri ve GSMH içindeki payı ile ilgili bir veriye rastlanılmamaktadır. Bu durum ülkemizin genel bir sorunu olup veri tabanı oluşturulmasındaki eksikliğin bir sonucudur. Fakat bu veri noksanlığını; öncelikle ülkemizde ücretlerin gelir vergisi içinde kesinti yolu ile

vergilendirilmesine ve tabloda yer alan diğer ülkelerde ücretlerle ilgili gelir vergisinden ayrı bir vergilendirmeye bağlamak mümkündür. Bu nedenle gerek ülkemizde gerekse bazı ülke istatistiklerinde de ücretlilere ilişkin verilerin yer almadığı da bilinen bir gerçektir⁴².

Tablo 10 : Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibariyle GSYİH İçindeki Payı 2003

	1000 Gelir ve Kurumlar	2000 Sosyal Güvenlik	3000 Ücretler	4000 Emlak	5000 Mal ve Hizmetler	6000 Diğer
Kanada	15,5	5,2	0,7	3,4	8,8	0,1
Meksika	5,0	3,2	0,3	0,3	10,0	0,1
ABD	11,1	6,7	-	3,1	4,6	-
Japonya	7,7	9,7	-	2,6	5,1	0,1
Avusturya	12,8	14,5	2,7	0,6	12,1	0,3
Belçika	17,7	14,4	-	1,5	11,2	0,0
Danimarka	29,0	1,2	0,2	1,8	16,0	0,0
Finlandiya	17,3	12,0	-	1,1	14,3	0,0
Fransa	10,1	16,4	1,1	3,2	11,1	1,5
Almanya	9,7	14,4	-	0,8	10,4	0,0
Yunanistan	8,3	12,9	-	1,6	12,8	0,0
İtalya	13,3	12,7	-	3,4	11,1	2,6
Hollanda	9,9	14,1	-	2,0	12,3	0,2
Norveç	18,8	10,0	-	1,1	13,5	-
İsveç	18,3	14,7	2,5	1,6	13,3	0,2
Türkiye	7,8	6,8	-	1,0	16,2	0,9
İngiltere	13,0	6,6	-	4,2	11,6	-
OECD Top.	12,6	9,5	0,4	1,9	11,5	0,3
OECD Avrp	12,8	11,1	0,3	1,8	12,4	0,3

KAYNAK: OECD, REVENUE STATISTICS OF OECD MEMBER COUNTRIES, PARIS, 2005 (TABLE 6)

Kaynak: <<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo%206.xls.htm>>

Tablo 11: Bazı OECD Ülkelerinde Ücretlerden Kesilen Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri ve GSYİH İçindeki Payları

Ülkeler	GSYİH İçindeki Pay					Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Pay				
	1990	1995	2000	2002	2003	1990	1995	2000	2002	2003
Kanada	0,8	0,8	0,7	0,7	0,7	2,3	2,2	2,1	2,1	2,1
Meksika	0,2	0,2	0,3	0,3	0,2	1,4	1,0	1,1	1,4	1,8
ABD	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Japonya	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Avusturya	2,4	2,7	2,6	2,7	2,7	6,0	6,7	6,2	6,1	6,2
Belçika	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Danimarka	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2	0,6	0,5	0,4	0,5	0,4
Fransa	0,8	1,1	1,0	1,1	1,1	1,9	2,5	2,3	2,5	2,5
Almanya	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Yunanistan	0,2	-	-	-	-	0,7	-	-	-	-
İtalya	0,1	0,1	-	-	-	0,3	0,3	-	-	-
Hollanda	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
İsveç	1,3	1,0	2,3	2,4	2,5	2,5	2,1	4,2	4,7	4,9
Türkiye	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
İngiltere	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
OECD Top.	0,4	0,3	0,4	0,4	0,4	1,0	0,8	0,9	0,9	0,9
OECD Avrp.	0,4	0,3	0,3	0,3	0,3	0,9	0,6	0,8	0,8	0,8

Kaynak; <<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo%2021.xls.htm05.04.06>> ve <<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo%2020.xls.htm05.04.06>> 'den derlenmiştir.

⁴² OECD Üyesi Ülkelerin Vergi İstatistikleri, <<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo%2020.xls.htm>>05.04.2006.

3.4. Ücret, Verimlilik ve Rekabet İlişkisi

Verimlilik kavramı, geçmişten günümüze azalan maliyet, adil paylaşım şartlarında toplumsal refah veya insanların doğaya egemen olma mücadelesi gibi değişik anlamlarda yorumlanmıştır⁴³. Girdiler ile çıktılar arasındaki ilişkiyi belirten verimlilik; üretilen bir başka mal ve hizmetten vazgeçmeksizin, herhangi bir mal ve hizmetin üretimini artırılmasını ifade etmektedir. Verimlilik matematiksel olarak; “*Verimlilik = Çıktı / Girdi*” şeklinde ifade edilmektedir⁴⁴. Ancak, üretilen ürün ya da hizmetler ile bu ürün ya da hizmetleri üretmek üzere kullanılan girdilerin ilişkisi olan verimlilik (prodüktivite)⁴⁵, özellikle emeğin üretkenliği veya emeğin üretime katılmasının karşılığı olan ücret açısından ilişkilendirildiğinde ayrı bir anlam kazanmaktadır. İşgücü maliyetinin düzeyi ve yapısı, uluslararası rekabet gücünün en önemli faktörlerinden biridir. Ülkemizdeki işgücü maliyetindeki yükseklik, rekabet gücünün zayıflamasında önemli rol oynamaktadır. Tablo 12’de, emeğin verimliliği sorunu ile ilgili durum tespiti açısından, ülkemiz ile bazı ülkelerin dünya rekabet sıralamasındaki karşılaştırılması yapılmaktadır.

Tablo 12 : Ülkemizin Dünya Rekabet Sıralamasındaki Yeri

Ülke	2003	2004
ABD	1	1
Singapur	4	2
Lüksemburg	2	9
Finlandiya	3	8
Çin	29	24
Slovakya	46	40
Romanya	51	54
Türkiye	56	55

Kaynak: www.tisk.org.tr/yayinlar.asp.

Tablo 12’ye göre, ülkemizin rekabet gücü sıralamasında vasat bir görüntü içinde olduğu, 2004 yılında bir önceki yıla göre yalnızca bir basamak yükselebildiği görülmektedir.

3.5. Ücret ve Maliyet İlişkisi

Ülkemizde uzun yıllar yaşanan enflasyonun nedenlerinden biri; üretim maliyetlerindeki artışlar ve bu maliyetler içinde de ücret ödemelerinin oluşturduğu yük iddiasıdır. Ancak yapılan çalışmalar, üretim maliyetleri içinde ücretlerin öne sürüldüğü kadar önemli bir etken olmadığını, bunun dışındaki faktörlerin daha belirleyici olduğunu ortaya koymaktadır. Ülkemiz imalat sanayinde toplam ücret maliyetlerine ilişkin bir değerlendirme yapıldığında; toplam işgücü maliyetinin küçük bölümünü % 37.8 ile “*çiplak*

⁴³ Halit SUIÇMEZ, “ Verimlilik Düşüncesinin Kısa Tarihi”, **Verimlilik Dergisi**, Milli Prodüktivite Merkezi Yayını, 1991/1, Ankara, 1991, s. 13.

⁴⁴ Ali Osman GÜÇLÜ, “ Performans Denetiminin Unsurları Üzerine Düşünceler” **Sayıştay Dergisi**, Sayıştay Yayınları, s. 19, Ankara, 1995, s.31-32.

⁴⁵ MPM; **Milli Prodüktivite Merkezi Verimlilik Terimleri Sözlüğü**; <http://www.mpm.org.tr/>

ücret*"; büyük bölümünü de %62,2 ile "yan ödemeler" oluşturmaktadır. Yan ödemelerin % 8.4'ünü "hafta tatili ve genel tatil ücretleri"; % 3.1'ini "izin ücretleri", %16.3'ünü "ikramiye, prim v.b"., % 33.4'ünü "sosyal ödemeler" ve % 1.0'ini "diğer personel giderleri" oluşturmaktadır⁴⁶.

Tablo 13: Ülkemizde 2004 İmalat Sanayinde Yan Ödemeler (%)

Sosyal Ödeme Türü	(%)
SSK İşveren Primleri	44.8
Kıdem Tazminatı	16.6
Yemek	11.7
Ulaştırma	8.0
İşsizlik Sigortası İşveren Primleri	4.8
Yakacak	3.7
İş Elbisesi	3.5
İzin ve Bayram Harçlıkları	2.5
İhbar Tazminatı	1.8
Aile, Çocuk ve Öğretim Yardımları	0.8
Özel Sigorta Kuruluşlarına Yapılan Ödemeler	0.5
Doğum, Ölüm, Evlenme Yardımları	0.4
Sağlık Hiz., Kreş, Spor Gide. ve Spor Tesisleri Yapma Yükümlülüğü	0.4
Diğer	0.5
TOPLAM	100

Kaynak: TİSK, 2004 Çalışma İstatistikleri ve İşgücü Maliyeti, < www.tisk.org.tr/yayinlar.asp>, 19.12.2005.

İmalat sanayindeki yan ödemelerin dağılımı ayrıntılı biçimde incelendiği tablo 13'e göre; yan ödemeler içinde %44,8 ile SSK işveren primleri en yüksek payı oluşturmaktadır. Devlete aktarılan bu ödemenin diğer kalemler içinde son derece yüksek olması; ücret maliyetleri açısından işverenimizin uluslararası piyasalardaki rekabet gücünü ve ücretlilerin cebine girmesi gereken gelirlerini azaltmaktadır. Ücretlilerle ilgili olumsuz koşulların daha iyi ifade edilebilmesi açısından, işgücü maliyetleri içinde net ücret payı ilişkisi grafik 1'de ele alınmaktadır.

Tablo 14: Gelir Yöntemiyle İşgücü Ödemeleri ve GSYİH İlişkisi

Yıllar	İşgücü Ödemeleri
1990	27,2
1991	31,9
1994	25,5
1995	22,2
2000	29,2
2001	28,3
2002	26,3
2003	26,1
2004	26,3

Kaynak: Başbakanlık Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK), İstatistik Göstergeler .

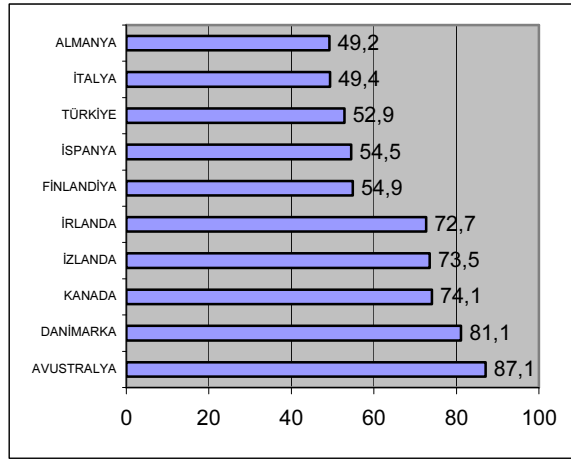
Tablo 14 ile işgücü ödemelerinin GSYİH'dan aldığı pay incelenmektedir. Buna göre; 1990 yılında % 27,2 olan oran 1991 yılında % 31,9 ile en yüksek seviyeye ulaşmıştır. Ancak, 1994 Krizi sonucunda işgücü ödemelerinde önemli bir gerileme eğilimi başlamış olup 1994 yılında işgücü ödemelerinin payı % 25,5'e, 1995 yılında da % 22,2'ye kadar gerilemiştir.

* **Çıplak Ücret:** Fiilen çalışılan normal süreler karşılığında hak edilen ücrettir. Buna, çalışma karşılığı olmaksızın ödenen hafta tatili, genel tatil, yıllık izin ve diğer izin ücretleri hariçtir.

⁴⁶ TİSK, 2004 Çalışma İst. ve İşgücü Maliyeti, < www.tisk.org.tr/yayinlar.asp>, 19.12.2005.

90'lı yılların sonlarında dalgalanmalar gösteren bu oran, 2000 yılından başlayarak yeniden düşme eğilimine girmekle birlikte 2002'den itibaren yaklaşık %26'lar seviyesinde gerçekleşmiştir⁴⁷.

Grafik 1: İşgücü Maliyeti İçinde Net Ücretin Payı (%) (2004)



Kaynak: TİSK, 2004 Çalışma İstatistikleri ve İşgücü Maliyeti, <www.tisk.org.tr/yayinlar.asp>, 19.12.2005.

Grafik 1'de imalat sanayi ortalamasına göre toplam ücret maliyetleri içinde işçilerin eline geçen miktarlar bazı ülke değerleri ile karşılaştırılmıştır. Ülkemizde toplam işgücü maliyetinin %52,9'u işçinin cebine girmektedir. Bu oran Almanya, İtalya, İspanya ve Finlandiya'ya ait rakamlara yakın olmakla birlikte Avustralya, Danimarka, Kanada, İzlanda ve İrlanda gibi ülkelerle büyük farklar göstermektedir. Örneğin; Avustralya'da işçinin cebine giren değer, işgücü maliyetinin %87,1'i gibi yüksek bir oranını oluşturmaktadır. 2004 yılı itibarıyla ülkemizdeki işgücü maliyeti-net gelir ilişkisi şekil 1'de açık biçimde gösterilmektedir.

Şekil 1: 2004 Yılı İşgücü Maliyeti ve Net Gelir İlişkisi



Kaynak: TİSK, <http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=1669> 20.12.2005.

(*) İşgücü maliyeti unsuru olmakla beraber, ne çalışan işçinin cebine giren, ne de devlete giden kıdem tazminatı, ihbar tazminatı vb. ödemeler (TİSK, ÇİİM 2004)

⁴⁷ Türkiye İstatistik Kurumu, **İstatistik Göstergeler**, <http://www.tuik.gov.tr/ulusalhesapapp/UlusalHesap_Rapor.do>, 25.08.2006.

Şekil 1'de toplam ücret maliyetleri içinde (işçi ve işveren adına) devlete aktarılan vergi ve sosyal kesintiler payının, toplam işgücü maliyetinin yaklaşık %40'ı seviyesinde olduğu görülmektedir. İstihdam üzerinden alınan vergi vb. kesintilerin yüksek düzeylerde olması özellikle işçilerin ekonomik koşullarının daha da kötüleşmesine neden olmaktadır.

OECD rakamlarına göre; istihdam vergilerinin ağırlığı bakımından 2001'den bu yana olduğu gibi 2004 yılında da ülkemiz ilk sırada yer almaktadır. Türkiye'de ortalama işçilik maliyetinin % 42.7'si istihdam vergilerine ayrılırken, OECD ülkelerinin çoğunda aile ve çocuk için vergi yardımları vb. desteklerin hesaba katılması nedeniyle, bu rakam OECD genelinde ortalama % 26.6, ABD'de % 16.4 ve İrlanda'da % 5.9 düzeyinde gerçekleşmektedir⁴⁸. İstihdam vergilerinin seviyesi ile büyüme ve kalkınma arasında yakın bir ilişki söz konusu olduğundan, istihdam artırıcı vergi teşvikleri uygulamasına ağırlık verilmesi kaçınılmaz bir sonuçtur. Öyle ki; istihdamın yüksek düzeyde vergilendirilmesi, iki işçi istihdam edilecek yerde bir işçi istihdam edilmesine yol açmakta ya da bir işçinin maaşının iki katına çıkmasına engel olmakta⁴⁹ ve kayıt dışı ekonominin de boyutlarının genişlemesine yol açmaktadır. İstihdam üzerindeki vergi yükünün azaltılmasıyla asgari ücretten çalışmadığı halde asgari ücretten yapılan bildirimlerin veya kayıt dışı işçi çalıştırarak açıktan yapılan ödemelerin yerini kayıtlı iş gücüne bırakarak büyüme ve kalkınmaya katkı sağlanabilecektir⁵⁰.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER

Çalışmamız kapsamında yer alan veriler ışığında, ülkemizde ücret maliyetlerinin içinde asıl maliyet unsurunu vergi ve diğer yasal yükümlülüklerin oluşturduğu görülmektedir. İşgücü üzerindeki vergi ve sosyal kesinti adı altında devlete aktarılan payların yüksekliği; işçilerin alım gücünün düşmesine, işverenlerin mevcut yatırımlarını genişletme veya yeni yatırımlar yapma isteklerinde azalma olmasına veya çekimser davranmalarına ve dünya piyasalarındaki rekabet güçlerinin zayıflamasına neden olmaktadır. Ayrıca, yüksek istihdam vergilerine bağlı olarak kayıt dışı ekonominin yaygınlaşması, gelir dağılımında adaletsizliğin artması gibi pek çok sosyo-ekonomik sorunların yaşanması söz konusu olmaktadır. Böylesi olumsuzlukların yaşanmaması, ortam hazırlanmaması veya giderilmesi açısından öncelikle mali sistemin gözden geçirilmesi ve sosyal güvenlik alanında hızlı ve kalıcı önlemlerin alınmasına çalışılmalıdır.

⁴⁸ TİSK, **2004 Çalışma İstatistikleri ve İşgücü Maliyetleri**, <<http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=1669>> 20.12.2005.

⁴⁹ DPT, **Kayıt Dışı Ekonomi DPT Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Ankara, 2001, <ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/kayitdis/>, 20.11.2005

⁵⁰ Gazi ERÇEL, **Reel Ücretler ve Verimlilik**, Sabah Gazetesi, <<http://www.sabah.com.tr/29.04.2004>>.

Devletin varlığını sürdürmesi ve fonksiyonlarını yerine getirebilmesi için öncelikle mali kaynaklara sahip olması gerekmektedir. Devletlerin gelir yaratma açısından en çok kullandığı yöntemler arasında vergisel düzenlemeler ilk sırada yer almaktadır. Ancak, bir vergiden beklenen fayda; toplumun genel yapısını ve ahlak anlayışını, sosyal adalet duygularını zedelemeksizin vergi kayıp ve kaçığını en aza indirgeyecek, şeffaf, tarafsız, adil, teşvik edici, mevzuatın açık, anlaşılır ve çok sık değiştirilmediği durumlarda söz konusudur.

Ülkemizde uygulanan vergi sistemi gerek vergi tekniği gerekse vergi politikası olarak halen kayıp ve kaçakların yüksek, denetimin yetersiz olduğu, vergi yükünün genellikle dar gelirli veya sabit ücretliler üzerinde kaldığı ve müteşebbislerin yatırım isteğini engelleyici ve dolaylı vergilerin ağırlıklı olduğu uygulamaları içermektedir.

Üretim faktörleri sahipleri arasında yer alan ücretliler; toplam istihdamın hacminin %45'i ile milli gelir oluşumuna katkı sağlamlarına rağmen, milli gelirden aldıkları pay %25'ler seviyesinde gerçekleşmekte, dolayısıyla milli gelire katılımları bakımından sayıları ile orantılı biçimde milli gelirden pay alamamaktadırlar. Konu ile ilgili yapılan karşılaştırmalar sadece ulusal boyutta değil, uluslararası boyutta da ücretlilerimizin yaşam standartlarının arzulanandan noktadan uzak olduğu gerçeğini açık bir şekilde göstermektedir.

Gelir Vergisi'nde 1 Ocak 2006'dan geçerli olmak üzere ikili tarifeden tek tarifeye geçiş sağlayan 5479 sayılı kanun ile gelir vergisi oran ve dilimleri için 7 bin YTL'ye kadar olan gelirler %15 oranında, 7 bin ile 18 bin YTL arasındaki gelirler %20 oranında, 18bin ile 40 bin YTL arasındaki gelirler %27 oranında ve 40 bin YTL'nin üzerindeki gelirler de %35 oranında vergiye tabi tutulmaktadır. Bu düzenleme sonucunda, özellikle ücret geliri elde edenler eski tarifeye oranla daha fazla vergi ödemek zorunda kalacaklardır. Yapılan yeni düzenlemede gelir vergisi tarifesindeki %25'lik dilimin yerine %27'lik dilimin kullanılması nedeniyle yüksek gelir elde eden ücretlilerin vergi yükü artacaktır. Yüksek gelir grubundaki ücretliler için bu olumsuz sonucun giderilmesi bakımından, ücretlilerde en üst gelir dilimine uygulanan %35 oranı yerine %30 oranı içeren bir tarifeye geçilmesi vergi adaleti açısından yararlı olacaktır.

Ayrıca; ücret ile verimlilik arasındaki sıkı bir ilişkinin var olduğu ve ücretlerin yüksek olduğu ülkelerde emeğin verimliliğinin bu artış ile doğru orantılı olarak arttığı yapılan bilimsel araştırmalardan görülmektedir. Ülkemizde, sürekli gündemde tutulan “ücret maliyetlerinin enflasyonist baskı yarattığı iddiası”, kısmen doğruluk payı olan bir iddia olup asıl enflasyonist baskı yaratan unsurlar ücret kaleminden ziyade vergi ve benzeri yasal yükümlülüklerden kaynaklanmaktadır. Toplam ücreti oluşturan unsurlardan devletin vergi ve benzeri adlar altında aldığı paylara ilişkin vergi indirimlerine gidilmek suretiyle hem ücretliler üzerindeki vergi yükü

azalmasını hem de işverenlerin kayıt dışı istihdam kullanma gerekçelerinin ortadan kaldırılmasını sağlayabilecektir.

Ülkemizde emeğin verimliliğın artırılabilmesi için; ücretlerin artırılması, kişilerin yeteneklerine fırsat sağlanması, mesleki eğitim kursları ve genel eğitim düzeylerinin yükseltilmesi, iş ve aile yaşamının uyumlaştırılması, işçi sağlığı ile güvenliğinin sağlanması ve standartlarının yükseltilmesi, kapsamlı sosyal güvenlik sisteminin kurulması, işsizliği önleyici yeni istihdam alanları yaratılması, düşük ve yüksek ücretler arasındaki dengesizliklerin önlenmesi, gelir dağılımında adaletsizliğin giderilmesi ve ekonomide sürekli bir istikrarın sağlanması gibi sosyal ve ekonomik içerikli politikalara ağırlık verilmesi gerekmektedir.

Türkiye - AB müzakere süreci içinde yapılması zorunlu hukuki düzenlemeler bakımından vergi sistemi ve idaresine yönelik reform çalışmalarına girişilmesini, ülkemiz geleceği açısından umut verici bir gelişme olarak saymak gerekmektedir. Ancak, ücretlilere ilişkin yeterli veri bulunamaması sorunların çözümünü zorlaştırmaktadır. Bu nedenle ücretlilere ilişkin bu verilerin sağlıklı bir şekilde kayıt altına alınmasına özen gösterilmelidir. Çalışma barışının sağlanması ve daha adil bir gelir dağılımı ile girişimin teşvik edildiği bir Türkiye'nin yaratılabilmesi için daha küçük ama daha etkin olan, hantal ve bürokratik olmayan, yatırımcı ve gerçek anlamda sosyal devleti yaratacak bir vergi sistemine kavuşturulması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

1. AKDOĞAN Abdurrahman, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006.
2. AKYILDIZ Hüseyin, **Ücret Yapısının Oluşumu**, Süleyman Demirel Üniversitesi Yay., No: 11, SDÜ Basımevi, Isparta, 2001.
3. ARMAĞAN Ramazan, **SPK Lisanslama Sınavlarına Hazırlık**, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2005.
4. ARSLAN Mehmet, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yay., Ankara, 2005.
5. BIYIK Recep- KIRATLI Aydın, **Giderler ve İndirimler**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001.
6. BİLİCİ Nurettin, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yay., Ankara, 2003.
7. ÇOLAK Mustafa, **Stopaj ve Sorumluluk Müessesesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Eylül 2004.
8. DEĞER Nuri, “**Ücretlerde Özel Gider İndiriminin Vergi ve İş Hukuku Karşısındaki Durumu**”, Yaklaşım Dergisi, S. 84, Ankara, Aralık- 1999.
9. DOĞAN Cemil, “**Özel Gider İndirimi**”, Vergi Raporu Dergisi; Y.8, Ekim-Kasım 2000.

10. DOĞRUSÖZ Ahmet Bumin ; **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “ Stopaj ”**, İstanbul Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası Yayınları; Ankara 1992.
11. DPT, Gelir Dağılımının İyileştirilmesi ve Yoksullukla Mücadele Özel İhtisas Komisyonu Raporu, VIII. BYKP., DPT Yayını, Ankara, 2001.
12. DPT, VIII. BYKP, **Gelir Dağılımının İyileştirilmesi ve Yoksullukla Mücadele Özel İhtisas Komisyonu Rap.**, DPT Yay., 2001 ve DPT, 2005 Yılı Prog., <www.dpt.gov.tr> 10.12.2005.
13. DPT, **Kayıt Dışı Ekonomi DPT Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Ankara, 2001, <ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/kayitdis/>, 20.11.2005.
14. DPT, **Temel Ekonomik Göstergeler**, <http://ekutup.dpt.gov.tr/tg/index.asp?yayin=teg&yil=2006&ay=Şubat>, 24.04.2006.
15. DTM, **Vergi Politikalarının Üretim Ve İhracata Etkileri**, <http://www.dtm.gov.tr/ead/ekonomi/sayi%2011/vergi.htm >24.04.06
16. ERÇEL Gazi, **Reel Ücretler ve Verimlilik**, Sabah Gazetesi, <http://www.sabah.com.tr> 29.04.2004.
17. ERGİNAY Akif, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 11. Baskı, Ankara, 1984.
18. Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi İstatistikleri**, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>, 20.10.2005.
19. GÜÇLÜ Ali Osman, “ Performans Denetiminin Unsurları Üzerine Düşünceler” **Sayıştay Dergisi**, Sayıştay Yay., s.19, Ankara, 1995.
20. KAMUSEN, **İstihdam, İşsizlik ve Ücret Sorunlarına Çözüm Arayışları**, Kamusen Ar-Ge. Yay., Ankara, 2004, <http://www.kamusen.org.tr/kitap/istihdamveissizlik.pdf>, 08.12.2005.
21. KAMUSEN, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Raporu**, Kamusen Ar-Ge. Yay. Ankara, 2004, <http://www.kamusen.org.tr/imaj/ arge/2003sosyoekonomikveri.pdf>, 08.12.2005.
22. KEPENEK Yakup - YENTÜRK Nurhan, **Türkiye Ekonomisi**, Remzi Kitabevi Geliştirilmiş 10. Baskı, İstanbul 2000.
23. KIZILOT Şükrü, **“Vergiye Kim Ödüyor”**, İşveren Dergisi, TİSK Yayınları, Ekim 2002, Ankara, <http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=593&id=36>, 07.12.2005.
24. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi İstatistikleri**, Ankara, 2000 ,< www.gelirler.gov.tr. /gelir2.nsf>, 25.12.2005.
25. Maliye Bakanlığı, **Yıllık Ekonomik Rapor 2005**, APK. Başkanlığı, Uyum Ajans, Ankara, 2005.
26. MPM, **Milli Prodüktivite Merkezi Verimlilik Terimleri Sözlüğü**, <http://www.mpm.org.tr/> 2005.

27. NADAROĞLU Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 8. Baskı İstanbul,1992.
28. **OECD Üyesi Ülkelerin Vergi İstatistikleri**, <<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo%2020.xls.htm>>, 05.04.2006.
29. ÖZ Semih, **Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006
30. ÖZER İlhan, **Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**,TODAİE Yayını, Yay. No: 163, Ankara, 1977.
31. PEHLİVAN Osman, **Vergi Hukuku**, Derya Ktb., Trabzon, 2005.
32. SUIÇMEZ Halit, “Verimlilik Düşüncesinin Kısa Tarihi”, **Verimlilik Dergisi**, Milli Produktivite Merkezi Yayını, 1991/1, Ankara, 1991.
33. ŞENYÜZ Doğan,**Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayınları, 12.Baskı, Ankara 2005.
34. TİSK, **Ücret Sistemimiz, Sorunları ve Çözüm Önerileri Semineri**, TİSK Yayınları, Ankara, 16-17 Kasım 1994.
35. TİSK, **AB Sosyal Gündemi**, 2005-2010, <<http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=1596>>,15.12.2005.
36. TİSK, **2004 Çalışma İstatistikleri ve İşgücü Maliyetleri**, <<http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=1669>> 20.12.2005
37. TİSK, **Artan İşgücü Maliyeti Ve Sonuçları:Azalan Rekabet Gücü, Büyüyen İşsizlik Ve Kayıtdışı**, <<http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=1339>>, 21.04.2006.
38. TOSUNER Mehmet, ARIKAN Zeynep, YERELİ Ahmet Burçin (a), **Türk Vergi Sistemi**; DEÜ Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, 9. Baskı, İzmir, 2004.
39. TOSUNER Mehmet - Zeynep ARIKAN (b), **Vergi Usul Hukuku**, DEÜ Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 2004.
40. TUİK, **İstatistik Göstergeler**, <http://www.tuik.gov.tr/ulusalhesapapp/UlusalHesap_Rapor.doc>, 25.08.2006
41. TURHAN Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.
42. http://www.bagimsizsosyalbilimciler.org/Yazilar_BSB/bsbOcak2003.doc.