

## AYIRMA İLKESİNİN TANIMLIL VERGİ SİSTEMLERİNDE AYIRMA İLKESİNE YER VERİLME NEDENLERİ VE UYGULAMA ŞEKİLLERİ

İ.Ü. İktisat Fakültesi

Maliye Araştırma Merkezi Konferansları

40. Seri / Yıl 2001

# GELİR VERGİSİ SİSTEMİNDE AYIRMA İLKESİ UYGULAMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Araş. Gör. Fatih SARAÇOĞLU

Gazi Üniversitesi

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Maliye Bölümü

## ABSTRACT

In our country it can be seen that the tax burden on the wages is higher than the tax burden on other six items of income; but its tax paying ability is relatively fewer than others. Some tax techniques, which are tax schedules, standart deduction and discrimination principle etc., are used to reach tax paying ability. In our personal income tax system discrimination principle is directly connected with wages. In Turkey discrimination principle has been applied in two forms: Special allowance and different tax schedule. But also requirements of discrimination principle couldn't be reached.

## Ö Z E T

Ülkemizde ücretlilerin vergi ödeme gücü diğer altı gelir unsuruna oranla daha düşük iken, vergi yükü daha yüksektir. Vergi ödeme gücüne ulaşmak için vergi tarifeleri, en az geçim indirimi ve ayırma ilkesi gibi tekniklerden yararlanılmaktadır. Bunlardan ayırma ilkesi doğrudan ücretlerle ilgili bir ilkedir. Ülkemizde ayırma ilkesi; özel indirim ve ücretliler için farklı vergi tarifesi olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır. Ancak yinede ayırma ilkesinin gereklerine ulaşılamamıştır.

## GİRİŞ

Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan gelir unsurları; teşebbüs gelirleri, emek gelirleri, servet gelirleri ve sui generis kategori olmak üzere dört kategoride toplanabilir. Ücretler bu kategorilerden ikincisine, yani emek gelirleri kategorisine girmekte olup; Gelir Vergisi Kanununda ücret, "işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlardır" şeklinde tanımlanmıştır. Yani ücret, hizmet akdine dayanarak çalışan kişilerin emeklerinin karşılığı olmaktadır.

Ücret, emek karşılığı olması nedeniyle diğer gelir unsurlarına göre daha zayıf olduğundan korunması gerekirken, ülkemizde ücretliler son yıllara kadar gelir vergisinin yaklaşık yarısını ödemiş; bu oran 1998 yılı itibariyle % 39,6 ve 1999 yılı itibariyle % 42,7 olarak gerçekleşmiştir. Gelir vergisinin geriye kalan kısmını ise ücretler dışındaki diğer altı gelir unsuru üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır. Dolayısıyla emek geliri olarak nitelendirilen ücretlerin korunmadığı, yani ayırma ilkesinin gereklerinin yerini getirilmediği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Çalışmanın amacı, ücretlerin vergilendirilmesinde ayırma ilkesinin ne şekilde uygulandığının ortaya konulması ve değerlendirilmesidir.

## I. AYIRMA İLKESİNİN TANIMI, VERGİ SİSTEMLERİNDE AYIRMA İLKESİNE YER VERİLME NEDENLERİ VE UYGULAMA ŞEKİLLERİ

### A. AYIRMA İLKESİNİN TANIMI, VERGİ SİSTEMLERİNDE AYIRMA İLKESİNE YER VERİLME NEDENLERİ

Kişilerin gelir ve servet düzeyleri birbirinden farklı olduğundan, vergi yükünün mükellefler arasında, ödeme güçlerinin dikkate alınarak dağıtılması gerekmektedir; bu gereğe uyulduğunda herkesin ekonomik gücü ile orantılı olarak vergi ödemesi sağlanmış olmaktadır.

Vergi ödeme gücü kavramı, kişinin kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürmeye yetecek gelir düzeyinin üzerindeki kısmı ifade etmektedir. Vergi ödeme gücüne ulaşılma istenilmesinin amacı, vergi yükünün adil dağıtılması ve gelir dağılımında adaletin sağlanmasıdır.

Mükelleflerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmeleri için, en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma ilkesi gibi uygulamalardan yararlanılmakta olup; bunlardan ayırma ilkesi, gelirin sadece tutarına göre değil, elde edildiği kaynak açısından da farklı ödeme gücünü temsil ettiği düşünülerek; çalışma karşılığında elde edilmiş olan emek gelirlerinin, bir birikimden kaynaklanan sermaye gelirlerine göre daha düşük oranlarda vergilendirilmesi olarak tanımlanabilir.

Sermaye gelirlerinin emek gelirlerine oranla daha istikrarlı ve sürekli nitelikte olması; sermaye gelirlerindeki vergiden kaçınma ve vergi kaçırma imkanı nedeniyle fedakarlıktaki eşitliğin emek gelirleri aleyhine bozulmuş olması; sermaye birikimi arttıkça gelir getirme olanağı da artmasına karşın, sadece emek geliri elde edenlerin gelirlerini biriktirme olanaklarının sınırlı olması; ücret geliri elde eden emek sahiplerinin gelirleri genelde ancak yaşamlarını devam ettirebilecek nitelikte olduğundan, gelirlerindeki değişmelere karşı sermaye geliri sahiplerine göre daha duyarlı olmaları; sermaye sahipleri mevcut sermayelerini değişik şekillerde değerlendirebilirken, emek geliri sahiplerinin ücret dışında bir gelir elde etme olanaklarının çok az olması; emek geliri elde eden bir kişinin sakatlanması durumunda çalışamayacak ve gelir elde edemeyecek olması<sup>(1)</sup> gibi nedenlerle vergi sistemlerinde ayırma ilkesine yer verilmektedir (Bkz. Akdoğan, 1999, 223-225).

### B. AYIRMA İLKESİNİN UYGULAMA ŞEKİLLERİ

Ayırma ilkesi, sermayeden gelir elde edenlerin emekten gelir elde edenlere oranla daha yüksek vergi ödeme gücüne sahip olduğu varsayımına dayandığından öncelikle gelir unsurlarının ayrıştırılmasını gerektirir. Nitekim uygulamada, gelir, niteliklerine gö-

(1) Sosyal güvenlik sistemi gelişmiş olan ülkelerde, emek geliri sahipleri (sakatlanmaları ya da işsiz kalmaları durumunda) her ne kadar sorunlarla karşılaşsalar da; sosyal güvenlik sistemi gelişmemiş olan ülkemizde ücretli-ler sakatlanmaları ya da işsiz kalmaları gibi durumlarda önemli sorunlarla karşılaşmaktadırlar.

re ayrılabilmekte; kazanılmış gelir-kazanılmamış gelir ayrımı veya kazanılmış gelir-sermaye geliri-transfer geliri gibi ayrımlar yapılabilmektedir (Bruce, 1998, 485).

Ayırma ilkesi, gelir kaynaklarının niteliklerine göre ayırım yapıldıktan sonra emek gelirlerine bazı indirimler yapılması; vergi tarifesine emek gelirleri için sınırlama getirilmesi; gelirin elde edildiği kaynaklara göre emek, emek-sermaye karışımı ve sermayeden elde edilen gelirler olarak sınıflandırılması ve sonra emek gelirlerine düşük, emek-sermaye karışımı gelirlere, gelir içerisinde hangi unsurun daha yoğun olduğu dikkate alınarak daha yüksek ve sermayeden elde edilen gelirlere en yüksek vergi oranları uygulanması; sermayeden sağlanmış olan gelir kısmı üzerinden ek bir vergileme yapılması gibi yöntemlerle uygulanabilmektedir (Akdoğan, 1999, 226-227).

## II. GELİR VERGİSİ SİSTEMİMİZDE AYIRMA İLKESİNİN UYGULAMA ŞEKİLLERİ

Ülkemizde genellikle aşari geçim düzeyinde olan ücretler yüksek oranda vergilendirilmekte, dolayısıyla boş zaman maliyeti azalmaktadır. Bu nedenle emek arzının azalması olasılığı olmakla birlikte, yeterince iş alanı olmadığından, çalışanlar işlerinden ayrılamamakta (Şafak, 1988, 61), yüksek vergi oranlarına katlanmaktadırlar. Bu durum ayırma ilkesinin gereklerinin yerine getirilemediğini göstermektedir.

Gelir Vergisi Kanununda 4444 sayılı Kanun öncesinde özel indirim şeklinde karışımıza çıkan ayırma ilkesi; 4444 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 57. madde ile yeni bir boyut kazanmıştır. Dolayısıyla gelir vergisi sistemimizde ayırma ilkesinin iki şekilde uygulandığı belirtilebilir<sup>(2)</sup>.

### A. ÖZEL İNDİRİM UYGULAMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Özel indirim sadece ücretler için, ücret gelirlerinin korunmasına yönelik olarak getirilmiş bir uygulamadır. Elde ettikleri gelir ücret olmayanlar özel indirimden yararlanamazlar; ücretlerinin yanında başka gelirleri olanlar ise, ücret gelirinden dolayı özel indirimden yararlanabilirler.

Özel indirim tutarları; 01.01.2001 tarihinden itibaren elde edilen ücretlere uygulanmak üzere, günde 730.000 TL., ayda 21.900.000 TL., yılda 262.800.000 TL. olarak belirlenmiştir<sup>(3)</sup>. Özel indirim, gelir unsuruna değil, gelirin sahibine bağlı olduğundan; hizmet erbabının birden fazla yerden ücret alması durumunda, özel indirim bu ücretlerden en yüksek olanına uygulanmaktadır. Aynı kişi, birden fazla ücreti dolayısıyla özel indirimden bir defadan fazla yararlanamamaktadır.

Yılın belli dönemlerinde ücretli olarak çalışan ve aylık ücret alan bir kişi, çalıştığı süreye karşılık gelen tutarda özel indirimden yararlanmaktadır. Özel indirim sadece

(2) Ücret üzerinden alınan vergilerden fon payı kesilmemesi de ayırma ilkesinin uygulama şekillerinden biri olarak değerlendirilebilir. Ancak, fon payı kesilmemesi önemli bir koruma sağlamamaktadır.

(3) 2000/1689 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (8.12.2000 tarih ve 24254 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

tam mükellefiyete tabi ücret erbabına uygulanmakta olup; dar mükellefiyete tabi olan kişilerin gelirlerine özel indirim uygulanmamaktadır.

Özel indirim, ücretin elde edilmesi için yapılan giderlerin karşılanabilmesi amacıyla bir götürü gider indirimi olarak gelir vergisi sistemimize girmiş ve giderek ayırma ilkesinin uygulama şekli olarak nitelik kazanmıştır. Başlangıçta, ücret dolayısıyla ödenmesi gereken vergiden, indirim karşılık gelen vergi miktarı düşülerek (vergiden indirim şeklinde) uygulanmasına rağmen, günümüzde matrahtan indirim şeklinde uygulanmaktadır.

Özel indirim tutarları Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmekte olup<sup>(4)</sup>; aynı zamanda Bakanlar Kurulu'na özel indirim tutarlarını sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücret tutarına kadar artırma yetkisi verilmiştir<sup>(5)</sup>. Farklı bir ifade ile Bakanlar Kurulu, özel indirim tutarını asgari ücret seviyesine çıkarmaya yetkili kılınmıştır. Bakanlar Kurulu bu yetkisini kullandığında (asgari ücret tutarı, asgari yaşam standartlarını yansıtacak düzeyde ise) gerçek usulde vergilendirilen ücretliler ayırma ilkesine uygun olarak korunmuş olacaktırlar. Ancak sadece ücretlilerin asgari ücret düzeyindeki gelirlerinin vergi dışında tutulması (Bakanlar Kurulu'na verilmiş yetki nedeniyle daha kolay olmakla birlikte); vergide adalet ve eşitlik ilkeleri gereğince, diğer gelir vergisi mükelleflerinin de asgari ücret düzeyindeki gelirlerinin vergi dışında bırakılmasını gerektirmekte, bu ise ortaya çıkabilecek gelir kaybı nedeniyle mümkün olmamaktadır (Kızılot, 1997, 74).

Ülkemizde özel indirim tutarları oldukça düşüktür ve gerçekleri yansıtmamaktadır, ayrıca enflasyonun da etkisiyle önemini yitirmektedir. Bu açıdan özel indirim tutarlarının her yıl yeniden değerlendirilmesinde artırılmasını sağlayacak bir düzenleme de benimsenebilir. Bu yolla Bakanlar Kurulu tarafından daha yüksek miktarda artış yapılmadığı takdirde, yeniden değerlendirilmesinde yıllık otomatik artışlar sağlanabilecektir (Öncel, 1995, 509).

(4) Bakanlar Kurulu özel indirim tutarının artırılması konusundaki yetkisini çeşitli zamanlarda kullanmıştır. 1988 ve sonraki yıllarda uygulanmak üzere özel indirim tutarları; 1988 yılı için, günlük 400, aylık 12.000 ve yıllık 144.000 TL. olarak; 1989 yılı için, günlük 600, aylık 18.000 ve yıllık 216.000 TL. olarak; 1990 yılı için, günlük 1.200, aylık 36.000 ve yıllık 432.000 TL. olarak; 1991 yılı için, günlük 1.800, aylık 54.000 ve yıllık 648.000 TL. olarak; 1992 yılı için, günlük 3.000, aylık 90.000 ve yıllık 1.080.000 TL. olarak; 1993 yılı için, günlük 5.000, aylık 150.000 ve yıllık 1.800.000 TL. olarak; 1994 yılı için, günlük 20.000, aylık 600.000 ve yıllık 7.200.000 TL. olarak; 1995 yılı için, günlük 30.000, aylık 900.000 ve yıllık 10.800.000 TL. olarak; 1996 yılı için, günlük 60.000, aylık 1.800.000 ve yıllık 21.600.000 TL. olarak; 1997 yılı için, günlük 105.000, aylık 3.150.000 ve yıllık 37.800.000 TL. olarak; 1998 yılı için, günlük 315.000, aylık 9.450.000 ve yıllık 113.400.000 TL. olarak; 1999 yılı için, günlük 500.000, aylık 15.000.000 ve yıllık 180.000.000 TL. olarak; 2000 yılı için, günlük 625.000, aylık 18.750.000 ve yıllık 225.000.000 TL. olarak; 2001 yılı için, günlük 730.000, aylık 21.900.000 ve yıllık 262.800.000 TL. olarak belirlenmiştir.

(5) Bu yetki sürekli olarak, fiilen, kalkınmada birinci ve ikinci derecede öncelikli yörelerde çalışanlar ile bu yörelerdeki il ve ilçelerde çalışanlar ile kalkınmada birinci ve ikinci derecede öncelikli yöreler ya da diğer yörelerde çalışan asgari ücretlilere farklı özel indirim tutarları tespit edilmek suretiyle de kullanılabilir. Nitekim 2000/1689 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01.01.2001 tarihinden itibaren özel indirim tutarlarının Adıyaman, Batman, Bingöl, Bitlis, Diyarbakır, Elazığ, Hakkari, Mardin, Muş, Siirt, Şırnak, Tunceli ve Van illerinde günde 1.020.000 TL., ayda 30.600.000 TL., yılda 367.200.000 TL. olarak uygulanacağı belirtilmiştir.

Tablo 1. Özel indirimın asgari ücreti karşılama oranı

YILLAR	ASGARİ ÜCRET* (TL) (A)	ÖZEL İNDİRİM* (TL) (B)	OCAK AYI İTİBARIYLA KARŞILAMA ORANI (B/A)
1988	74.250	12.000	16.1
1989	126.000	18.000	14.2
1990	225.000	36.000	16.0
1991	414.000	54.000	13.0
1992	801.000	90.000	11.2
1993	1.449.000	150.000	10.4
1994	2.497.500	600.000	24.0
1995	4.173.750	900.000	21.5
1996	8.460.000	1.800.000	21.2
1997	17.010.000	3.150.000	18.5
1998	35.437.500	9.450.000	26.6
1999	78.075.000	15.000.000	19.2
2000	93.600.000	18.750.000	20.0
2001	139.950.000	21.900.000	15.6

KAYNAK: Maliye Bakanlığı verileri esas alınarak düzenlenmiştir.

\* Ocak ayı rakamları esas alınmıştır.

Özel indirim tutarları belirlenirken, sosyal kaygılardan çok, mali kaygılar ön plana çıkmaktadır. İndirim tutarının yükseltilmesi halinde, devletin önemli miktarda vergi kaybına uğrayacağı düşüncesiyle, asgari ücret tutarının en az geçim indirimi ya da özel indirim tutarı olarak kabul edilmesi mümkün olmamıştır. Farklı bir ifadeyle, özel indirim tutarının belirlenmesi konusunda sosyal amaçlarla mali amaçlar çatışmakta ve mali amaçlar tercih edilmektedir. Yıllar itibariyle asgari ücret ve özel indirim tutarları tabloda verilmiştir.

Tablodan görüleceği gibi özel indirim tutarları, yıllar itibariyle, asgari ücret tutarının % 10.4 ile % 26.6'lık bir kısmını vergi dışında bırakabilmiştir. Yılın ikinci yarısı itibariyle hesaplama yapıldığında özel indirim tutarının, asgari ücretin daha az bir kısmını vergi dışında bırakabileceği görülmektedir. Zira yılın ikinci yarısında asgari ücret tutarı artarken, özel indirim tutarı sabit kalmaktadır. Bu durum asgari ücret tutarının bile asgari yaşama düzeyini vermediği ülkemizde, özel indirim uygulamasıyla ayırma ilkesinin gereklerinin yerine getirilemediğini göstermektedir.

Sermaye gelirlerinde ilke olarak, gelirin elde edilmesi için yapılan giderler matrahtan düşülürken, emek gelirlerinde bu tür bir indirim tanınmamış, indirim ihtiyacını karşılamak amacıyla sisteme sokulan özel indirim tutarları ise, zaman zaman enflasyo-

nun getirdiği yıpranmayı telafi etmek amacı ile yükseltmelerine rağmen, ciddi bir indirim sağlamaktan uzak kalmıştır.

Ücretlilerin vergilendirilmesinde özel indirim uygulamasının yanında sakatlık indirimi uygulamasına da yer verilmiş, bu yolla sakat olan ücretlilerin korunması amaçlanmıştır. Günümüzde sakatlık indirimi tutarları, sakatlık derecesine göre özel indirim tutarının belli katları olarak belirlenmekte, özel indirim tutarına eklenmekte ve indirim aynı koşullar çerçevesinde uygulanmaktadır.

Uygulamada sakatlık, çalışma gücünden kayıp derecesine göre, üç derece üzerinden değerlendirilmekte; çalışma gücünün %80'ini kaybetmiş olanlar birinci derece sakat sayılmakta ve özel indirimin sekiz katı tutarında, %60'ını kaybetmiş olanlar ikinci derece sakat sayılmakta ve özel indirimin dört katı tutarında, %40'ını kaybetmiş olanlar üçüncü derece sakat sayılmakta ve özel indirimin iki katı tutarında sakatlık indiriminden yararlanabilmektedirler.

Sakatlık indirimi uygulamasıyla birinci derece sakat olan ücretlilerde, asgari ücret tamamen vergi dışında kalmakta iken, ikinci derece sakatlarda gelirin asgari ücret tutarına yakın bir kısmı vergi dışında kalmaktadır. Ancak burada asgari ücret tutarının düşük olması temel etken olmakta; özel indirim ve dolayısıyla sakatlık indirimi tutarlarının düşüklüğü gizlenmiş olmaktadır. Ayrıca, çalışma gücünün %40'ından daha azını kaybetmiş olanlar için indirim hakkı tanınmamış olması da indirim uygulamasının işlevini kısıtlamaktadır.

Sakatlık indirimi de, özel indirim benzer şekilde, emek gelirlerini korumak için getirilmiş ve başlangıçta sadece sakat olan ücretliler için geçerli bir uygulama iken; 4369 sayılı Kanunla kapsamı genişletilmiş, mesleki faaliyet icra eden ya da basit usulde vergilendirilen mükelleflerden, tüccar ve ücretli durumuna girmeksizin yapılan imalat, tamirat ve küçük sanat işleriyle uğraşan özürülülerin gelir vergisi matrahına esas kazançlarına, özel indirim ile ilgili esaslara göre hesaplanan ve sakat olan ücretliler için geçerli olan yıllık indirim tutarlarının uygulanması benimsenmiştir. Ayrıca bu indirim, bakmakla yükümlü olduğu özürülü kişi bulunan serbest meslek erbabı ve ücret geliri elde edenler için de uygulanacaktır.

Sakat olan kimselerin iş bulma imkanlarının daha zor olması ve dolayısıyla daha fazla korunmaları gerektiği düşüncesine dayanan sakatlık indirimi müessesesi kapsamına yukarıda belirtilen grupların da alınması yerinde bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca, indirim hakkı tanınmış olanların genel olarak emek yoğun faaliyetlerden gelir elde eden gruplar olduğu dikkat çekmektedir. ABD'de uygulanan kazanılmış gelir vergi kredisi sistemi de (sakatlıkla ilgili olmamakla birlikte) sermaye gelirleri için söz konusu olmamakta, ücret ve serbest çalışma karşılığında elde edilen gelirler için uygulanmaktadır (MitrusiI – Poterba, 2000, 779).

Sakatlık indiriminden yararlanma hakkının sadece yukarıda belirtilen gruplara tanınması, diğer alanlarda çalışan sakatların bu durumlarının gelir elde etmelerinde etkili olmadığı anlamına geldiğinden indirim uygulamasının sakat olan tüm mükellefleri kapsar duruma getirilmesi yerinde olacaktır.

## B. FARKLI VERGİ TARİFESİ UYGULAMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Ücretliler için farklı bir vergi tarifesi uygulamanın zor olacağı ve vergi gelirlerini azaltacağı gibi öngörüler, ücretlilerin korunması için önlem alınmamasını gerektirecek bir sebep olamaz (Pamak, 1978, 228). Vergi ödeme gücüne ulaşmakta vergi tarifelelerinden yararlanılarak, ücretliler için farklı vergi tarifesi uygulamasıyla, vergi yükünün ücretliler lehine farklılaşması sağlanabilir ve bu şekilde ayırma ilkesinin gerekleri yerine getirilebilir. Ancak ücretliler için farklı bir vergi tarifesi düzenlenerek esas tarifeden daha düşük vergilendirilmeleri sağlanmaya çalışılırken; mevcut ekonomik ve mali yapıya uygun ve girişimci sermayeyi özendiren bir vergi politikası yürürlüğe sokulmalıdır (Oyan, 1998, 91).

Ücretliler için farklı vergi tarifesi, gelir vergisi sistemimizde 1998 yılının ikinci yarısında elde edilen ücretleri kapsamak üzere uygulanmış, daha sonra 4444 sayılı Kanun ile benzeri bir uygulamaya 1999-2002 yıllarında elde edilen ücretleri kapsamak üzere, geçici olarak tekrar yer verilmiştir<sup>(6)</sup>.

4444 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 57. madde gereğince, 1999-2002 yıllarında elde edilen ücret dışındaki gelir unsurlarının vergilendirilmesinde Gelir Vergisi Kanununun 103. maddesinde yer alan tarifenin gelir dilimlerine karşılık gelen oranları 5 puan artırılarak uygulanmaktadır. Dolayısıyla ücretler için uygulanacak vergi tarifesinin en alt oranı % 15, en üst oranı % 40 iken; diğer gelir unsurları için vergi tarifesinin en alt oranı % 20, en üst oranı % 45 olmaktadır.

4444 sayılı Kanun ile getirilen ve gelir vergisi sistemimizde ayırma ilkesinin uygulama şekillerinden biri olan farklı vergi tarifesi uygulaması sonucunda toplam gelir vergisi içinde ücretlilerin payı yıllardır % 50 ve daha üzerinde iken 1999 yılında % 42,7'ye düşmüştür<sup>(7)</sup>; ücretlilerin ödediği gelir vergisinin toplam vergi gelirlerine oranı da % 14 olarak gerçekleşmiştir.

Farklı vergi tarifesi uygulamasıyla ücretlilerin vergi yükü azalmış olup; kısa sürede istenilen sonuçlara ulaşılmıştır. Bu durum, farklı vergi tarifesi uygulamasının sürekli hale getirilmesinin yerinde olacağını göstermektedir.

(6) Üniter gelir vergisi sisteminde, mükelleflerin her türlü kazanç ve iratları toplanmakta, bu toplandan mükellefin kişisel ve ailevi durumuna göre gerekli indirimler yapılmakta ve vergi ödeme gücüne ulaşmakta kullanılan diğer araçlar uygulandıktan sonra kalan kısma artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulanmaktadır. Sedüler gelir vergisi sisteminde ise, vergiye tabi tutulacak gelirler sedüller halinde belirlenerek, her bir sedülün vergi bakımından ayrı ayrı işleme tabi tutulması söz konusu olmaktadır. Konuya bu açıdan bakıldığında, ücretlerin vergilendirilmesinde farklı vergi tarifesi uygulanması şeklinde bir düzenlemeye gidilmiş olması, söz konusu gelir unsuru açısından sedüler sisteme yönelindiği biçiminde değerlendirilebilir.

(7) Ücretlilerin gelir vergisi içindeki payı 1998 yılında da % 39,6 olarak gerçekleşmiş olup; bu durum 4369 sayılı Kanunla 1998 yılının ikinci yarısında ücretliler ile ilgili olarak farklı vergi tarifesine yer verilmiş olmasından kaynaklanmaktadır.



## SONUÇ

Emek gelirleri kapsamında yer alan gelirlerin özelliği, emek karşılığında elde edilmeleri ya da emek ağırlıklı olarak yürütülen faaliyetlerden doğmalarıdır. Vergi ödeme gücü bakımından emek gelirlerinin diğer gelirlerle (özellikle sermayenin payının ağır bastığı gelirlerle) kıyaslanabilir hale getirilmesi önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Gelir olarak taşıdıkları özellikler nedeniyle, belli miktarda ücret, aynı miktardaki diğer gelirlere kıyasla, vergi ödeme gücü bakımından daha güçsüzdür. Sermaye gelirlerinin akışı düzenli olup, anapara korunduğundan gelir sonsuzdur; mükellef tarafından mirasçılara da düzenli bir akım olarak bırakılabilmektedir. Oysa emek gelirleri düzensiz olup; işçi hastalandığında ya da işsiz kaldığında sona ermektedir.

Ayırma ilkesinden kasıt, emek gelirlerinin düşük, emek ve sermayenin birleştirilmesinden elde edilen gelirlerin daha yüksek ve sermaye gelirlerinin en yüksek oranlar üzerinden vergilendirilmesidir. Gelir vergisi sistemimizde özel indirim ve farklı vergi tarifesi uygulamalarıyla ayırma ilkesine işlerlik kazandırılmaya çalışıldığı görülmektedir.

Ancak buna rağmen, ücretlilerin ödedikleri gelir vergisinin toplam gelir vergisi içindeki payı %40 civarındadır; dolayısıyla ücretliler aleyhine bir durum ortaya çıkmaktadır. Bu açıdan bakıldığında kamu kesimindeki ücretlilerin vergisinin kayıtlardaki bir işlem niteliğinde olduğu, dolayısıyla efektif yönü bulunmadığı; özel kesimde ise ücretin net ücret esasına göre belirlendiği ve bu nedenle durumun sanıldığı kadar kötü olmadığı iddialarının inandırıcı olmadığı görülmektedir.

Ülkemizde uygulanan ekonomik politikaların yanında, enflasyonun da ücret yapısı ve düzeyi ile işgücü kullanımı ve arzına etkileri olmaktadır. Enflasyon, geliri erozyona uğratmanın yanında, vergi yükünü de artırmaktadır. Farklı bir ifadeyle, enflasyon sonucunda ekonomik kararlar ve vergi öncesi gelirin yanında vergi matrahı da etkilenmektedir. Ayrıca enflasyon; vergi oranlarını, vergi tarifesinin genişliğini, istisna, muafiyet ve indirimleri etkilemektedir. Örneğin, ayırma ilkesinin uygulama şekillerinden biri olarak ele alınan özel indirim uygulaması, indirim tutarlarının enflasyon nedeniyle önemini yitirmiş olduğundan etkinliğini kaybetmiştir. Dolayısıyla özel indirim yoluyla ayırma ilkesine işlerlik kazandırabilmek bakımından, sosyal amaçlar ön plana çıkarılarak özel indirim tutarları yeniden tespit edilmeli ve bu tutarlar enflasyonla orantılı olarak yükseltilmelidir.

Ayrıca vergi gelirlerinin azalacağı gibi görüşlere rağmen, ücretliler için ayrı bir gelir vergisi tarifesi uygulanmasının olumlu sonuçları olduğu da açıktır. Nitekim farklı vergi tarifesinin uygulandığı son yıllarda ücretlilerin yükünün azaldığı görülmektedir. Dolayısıyla ücretliler için uygulanan farklı vergi tarifesinin kalıcı hale getirilmesi yerinde olacaktır.

**KAYNAKÇA**

- AKDOĞAN, Abdurrahman (1999) **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara.
- BRUCE, Neil (1998) **Public Finance and the American Economy**, Addison-Wesley Educational Publishers.
- KIZILOT, Şükrü (1997) "Çağdaş Vergicilikte Oran Yapısı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Aralık, S. 111, ss. 65-79.
- MITRUSI, Andrew – POTERBA, James (2000) "The Distribution of Payroll and Income Tax Burdens, 1979-99", **National Tax Journal**, Vol. LIII, No. 3, Part 2, ss. 765-794.
- OYAN, Oğuz (1998) "Vergi Tasarısının Emek Kesimi Açısından Genel Eleştirisi", **Ekonomide Durum Dergisi**, Bahar, S. 5, ss. 81-106.
- ÖNCEL, Mualla (1995) "Enflasyon ve Vergilendirme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 44, S. 1-4, ss. 489-519.
- PAMAK, Mehmet (1978) "Sosyal Adalet Açısından Türk Gelir Vergisinde En Az Geçim İndirimi, Müterakkilik ve Ayırma Prensibi", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları, No: 2453/419-59, 24. Seri, Yıl 1975, Y. Güryay Matbaası, İstanbul, ss. 187-229.
- ŞAFAK, Mehmet (1988) "Gelir Vergisi Tarifesi ve Türkiye Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım, S. 87, ss. 43-66.