Sakarya Üniversitesi
Hukuk Fakültesi Dergisi (SHD)

ISSN 2147-768X

The Sakarya
Journal of Law (The SJL)

Temmuz 2022
C. 10 • S. 1 • s. 173-193

Asgari Geçim İndirimi Uygulamasından Vazgeçilmesinin Vergi Teorisi Bakımından Değerlendirilmesi(*)

Evaluation of Abandonment of Minimum Living Allowance Practice in Terms of Tax Theory

Doç. Dr. Baki YEĞEN(**)

Öz

Sosyal devlet olmanın bir gereği olarak vergi yükünün mükellefler arasında adaletli bir şekilde dağıtılmasında ödeme gücü yaklaşımı temel alınmaktadır. Çağdaş vergilendirme anlayışı kaçınılmaz olarak ödeme gücünün tespit edilmesine ihtiyaç duyduğu için ülkelerin vergi sistemlerinde ödeme gücünün tespitinde genel kabul gören vergileme tekniklerinin baz alındıkları indirim uygulamaları ile karşılaşılmaktadır. Bu amaçla ülkemizde uygulanan indirimlerden biri olan asgari geçim indirimi, 7349 sayılı kanun aracılığıyla 2022 yılından itibaren uygulamadan kaldırılmış ve aynı yasal düzenlemeyle asgari ücret tutarı kadar ücret geliri vergi dışı bırakılmıştır. 7349 sayılı kanun aracılığıyla ücret gelirlerinin vergilendirilmeleri hususunda yaşanan söz konusu gelişmeler, vergi teorisi bakımından benimsenen anlayışın önemli ölçüde değiştiğini göstermiştir. Bu kapsamda vergileme tekniklerinden en az geçim indiriminin gelir vergisinin sübjektiflik özelliğine bağlı olarak nispeten sınırlandırıldığı, buna karşın ayırma kuramına nispeten ağırlık verildiği anlaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler

Asgari Geçim İndirimi, Ödeme Gücü, Gelir Vergisi, Ayırma Kuramı, Vergi Teorisi.

Abstract

As a requirement of being a social state, the ability to pay approach is based on the fair distribution of the tax burden among taxpayers. Since the modern understanding of taxation inevitably needs to determine the ability to pay, there are discount applications based on generally accepted taxation techniques in the determination of the ability to pay in the tax systems of the countries. For this purpose, the minimum living allowance, which is one of the allowance applied in our country, has been abolished as of 2022 by the law numbered 7349, and wage income equal to the minimum wage has been excluded from taxation with the same legal regulation. The developments in the subject of taxation of wage incomes through Law No. 7349 have shown that the understanding adopted in terms of tax theory has changed significantly. In this context, it has been understood that the least living allowance among the taxation techniques is relatively limited due to the subjectivity of the income tax, while the discrimination theory is given more weight.

Keywords

Minimum Living Allowance, Ability to Pay, Income Tax, Discrimination Theory, Tax Theory.

(*) Araştırma Makalesi / Makale Geliş Tarihi: 15.03.2022 - Makale Kabul Tarihi: 27.04.2022

(**) Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Niğde - Türkiye
E-posta: bakiyegen@ohu.edu.tr
Orcid No: https://orcid.org/0000-0003-4118-1445

GİRİŞ

Günümüz dünyasında genel kabul gören sosyal devlet anlayışı kapsamında devletler, çeşitli iktisadi ve mali enstrümanlar kullanmaktadırlar. Sosyal amaçla kullanılan mali enstrümanlardan en önemli olanı kuşkusuz vergilerdir. Kamu giderlerinin finansmanında ihtiyaç duyulan öncelikli kaynak olan vergiler, aynı zamanda sosyal hayata müdahale edilmesine olanak sağlayan birer araç olmaktadırlar. Vergiler aracılığıyla sosyal hayatın şekillenmesinde adalet ilkesinin gelir dağılımında, dolayısıyla da vergilendirme alanında hayat bulması gerekmektedir. Vergilendirmede adalet ilkesinin gerçekleşmesinde ise ödeme gücü yaklaşımı belirleyici olmaktadır. Ödeme gücü yaklaşımının benimsendiği modern vergi sistemine sahip ülkeler, ödeme gücünün kavranmasına yardımcı olan bazı teknik ve indirim uygulamalarından faydalanmaktadırlar. Bu anlamda ülkemizde de gelir vergisinin resmen uygulanmaya başlandığı dönemden itibaren birtakım teknik ve uygulamalardan faydalanılmıştır. Ülkemizde bu amaçla faydalanılan uygulamalardan biri de asgari geçim indirimi olup, söz konusu uygulamadan 2022 yılı itibariyle vazgeçilmiştir. Asgari geçim indirimi uygulamasından vazgeçilmesinin vergi teorisi açısından doğurduğu sonuçlar çalışmanın ana temasını oluşturmaktadır. Bu nedenle çalışma kapsamında öncelikle ödeme gücü ile asgari geçim indirimi ilişkisi ele alınmakta, daha sonra asgari geçim indiriminin tarihsel gelişimi hakkında bilgiler verilmekte ve son olarak da asgari geçim indirimi uygulaması ile ilgili yaşanan güncel gelişmeler vergi teorisi açısından değerlendirilmektedir.

I. ÖDEME GÜCÜ İLE ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ İLİŞKİSİ

Klasik İktisat yaklaşımı, devleti tarafsız kabul etmektedir. Klasik İktisat yaklaşımına göre devlet sadece sahip olduğu geleneksel fonksiyonları yerine getirmeli bu kapsamda savunma, adalet ve diplomasi hizmetleri sunmakla yetinmelidir. "Laissez-faire" anlayışı kapsamında devletin görev alanı oldukça sınırlı bir şekilde çizilmektedir. Klasik İktisat yaklaşımının öncüsü olarak kabul edilen Adam Smith "Laissez-faire" anlayışını benimsemekle birlikte ilerleyen yıllarda devletin bayındırlık projelerini üstlenmesi gerektiğini de belirtmiştir. Klasik İktisat yaklaşımı her ne kadar 1929 ekonomik buhranına kadar geçerli olsa da buhranın olumsuz etkileri karşısında çözüm üretemediği için geçerliliğini kaybetmiş ve devletin klasik fonksiyonlarının yanı sıra ekonomik ve sosyal hayata müdahale etmesi gerektiği fikriyle modern iktisadi yaklaşımın temelleri Keynes tarafından atılmıştır.[1] Anlaşıldığı üzere devletin rolü klasik iktisat yaklaşımına göre sınırlı olmasına rağmen, günümüz modern iktisat yaklaşımı devletin ekonomik ve sosyal süreç içerisinde önemli bir aktör olarak yer aldığı sosyal refah devleti anlayışını benimsemekte ve bu duruma ülkelerin anayasalarında yer verilmektedir.[2]

1 Orhan Şener, "Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi", İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, 2001, s. 2-3.

2 Aytaç Eker ve Duran Bülbül, "Kamu Maliyesi", Ankara, Özbaran Ofset Matbaacılık, 2013, s. 45.

Nitekim ülkemiz açısından da bu durum geçerli olup, Cumhuriyetin niteliklerine ilişkin açıklamalara yer verilen Anayasa'nın 2. maddesinde *"Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir."* hükmüne yer verilmektedir. Hukuk devleti ile devlet bünyesinde faaliyet gösteren bütün organların faaliyetlerinde hukuk kurallarını gözetmelerinin yanı sıra kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınması öngörülmektedir. Anayasa'da Türkiye Cumhuriyeti sadece hukuk devleti şeklinde ifade edilmemekte olup, sosyal hukuk devleti şeklinde ifade edilmek suretiyle sosyal devlet özelliğine de yer verilmektedir. Bu kapsamda devlet, vatandaşlarının refahlarını, kalkınmayı ve gelirin kişiler arasında adil dağılımını sağlamak amacıyla müdahalelerde bulunabilmektedir.[3] Müdahaleci ve sosyal devlet anlayışında vergi, devletin amaçlarına ulaşma ve üzerine düşen sorumlulukları yerine getirme noktasında ihtiyaç duyduğu zaruri bir mali araç olarak kabul edilmektedir.[4]

Teorik planda vergi ile ilgili tartışmaların kökeni Roma dönemine kadar gitmekle birlikte tartışmaların odağında önceleri vergi almanın haklı ve meşru bir eylem olup olmadığı hususu yer almıştır. Ancak vergi ile ilgili görüşlerin zamanla değişmesine paralel olarak sonraki tartışmalar vergi ile verginin karşılığı olduğu kabul edilen kamu mal ve hizmetlerinden sağlanan fayda arasındaki ilişki hususunda yaşanmış; vergileme vasıtasıyla kamu harcamalarının mükellefler arasında adaletli bir şekilde paylaştırılmasında kamu mal ve hizmetlerinden sağlanan fayda ile mükelleflerin ödeme güçleri arasında hangisinin tercih edilmesi gerektiği tartışma konusu olmuştur.[5] Bahsi geçen tartışma konusuyla ilgili görüşler ödeme gücü ile fayda teorisi olmak üzere iki farklı yaklaşım çerçevesinde ortaya konulmuştur. Vergilendirme anlayışının altında yatan nedenin fayda teorisi olması durumunda bireylerin kamu hizmetlerinden sağladıkları fayda ile orantılı şekilde vergi ödemeleri gerektiği savunulmuştur. Çünkü fayda teorisi topluma herhangi bir kamu hizmeti sunmamakla birlikte toplumdan yüksek miktarlarda vergi talep eden otoriter rejim anlayışına karşı bireysel hakların gözetilmeleri amacıyla ortaya atılmış ve ödedikleri vergilerin karşılığını kamu hizmetleri olarak almaları gerektiği yönünde vatandaşlarda farkındalık oluşturmayı amaçlamıştır.[6]

Ancak fayda teorisinin uygulanmasındaki iki temel güçlük vergi sistemini şekillendiren bir diğer yaklaşım olarak ödeme gücü yaklaşımının önem kazanmasına

---

3 Nami Çağan, "Vergilendirme Yetkisi", İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s. 190.

4 Fritz Neumark, "Maliyeye Dair Tetkikler", İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, Yayın No: 9, 1948, s. 34-35.

5 Halil Nadaroğlu, "Kamu Maliyesi Teorisi", İstanbul, Okan Dağıtımcılık Yayıncılık Ltd. Şti., 1983, s. 264-265.

6 Kenan Bulutoğlu, "Kamu Ekonomisine Giriş", İstanbul, Filiz Kitabevi, 1988, s. 417.

ve genel kabul görmesine neden olmuştur. Fayda teorisinin uygulanmasındaki güçlüklerden ilkine göre özellikle savunma, iç güvenlik, diplomasi vb. tam kamusal mal ve hizmetler açısından mükelleflerin ödedikleri vergilere ilişkin olarak faydalandıkları kamu mal ve hizmetlerinin seviyelerini ölçmek neredeyse imkânsız olmaktadır. İkincisine göre sadece bedelini ödeyenin yarı kamusal mal ve hizmetten faydalanma hakkına sahip olması hizmetin kolektif olarak sunulmasının neden olacağı pozitif dışsallığı engelleyeceği, ilgili hizmetin kolektif olarak sunulmamasının ise negatif dışsallığa neden olacağı öngörüldüğü için yarı kamusal mal ve hizmetler bakımından dışsallık sorunu ortaya çıkmaktadır. Bahsedilen nedenlerden ötürü fayda teorisi yerine ödeme gücü yaklaşımı kapsamında kamusal mal ve hizmetlere ilişkin maliyetlerin ödeme güçleriyle orantılı olacak şekilde mükellefler arasında dağıtılması tercih edilmektedir.[7] Buna göre ödeme gücü yaklaşımı fayda teorisinin aksine kamu hizmetlerinden sağlanan fayda ile ödenmesi gereken vergiler arasında bir ilişki kurmamakta, esasen ödenmesi gereken vergiler ile ödeme gücü arasında bir ilişki kurulması gerektiği hususu üzerinde durmaktadır.

Ödeme gücü yaklaşımının temeli vergi politikalarının vazgeçilmez ilkelerinden biri olan vergilemede adalet ilkesine[8] dayanmaktadır. Gerek yatay adaletin gerek dikey adaletin sağlanmasında kişilerin vergilendirme bakımından benzer durumda olup olmadıklarının tespiti önem arz etmektedir.[9] Bu nedenle 16. yüzyıldan itibaren Guiccardini ve Bodin başta olmak üzere Rousseau, Sismondi, Say, Mill, ve Wagner gibi çeşitli yazarlar ödeme gücü yaklaşımını adalet ilkesinin gereği olarak benimsemişlerdir.[10] Vergilemede adalet ilkesinde vergi yükünün mükellefler arasında adil olarak dağıtılması amaçlanmakla birlikte söz konusu amaca ulaşırken mükelleflerin ödeme güçleri göz önünde bulundurulmaktadır.[11] Çünkü ödeme gücü yaklaşımına göre eşit miktarda gelire sahip iki kişi düşünüldüğünde diğer şartlar aynı olmak kaydıyla kişilerin ailevi özelliklerinden dolayı vergi yükleri farklılık göstermektedir.[12] Nitekim bu durum sosyal nitelikli vergi reformlarının ortak noktası olarak da dikkat çekmektedir.[13] Şöyle ki günümüz sosyal refah

---

7 Abdurrahman Akdoğan, "Kamu Maliyesi", Ankara, Gazi Kitabevi, 2020, s. 225-226; Salih Turhan, "Vergi Teorisi ve Politikası", İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998, s. 215.

8 Vergilemede adalet ilkesi; vergilendirme yönünden benzer durumda olan kişilerin eşit işlemlere tabi tutulmalarını öngören yatay adalet, farklı durumda olan kişilerin değişik işlemlere tabi tutulmalarını öngören dikey adalet kavramları ile açıklanmaktadır. Bu hususta bkz. Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker, "Vergi Hukuku", Ankara, Turhan Kitabevi, 2019, s. 47.

9 Tamer Budak, "Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmış Doktora Tezi, İstanbul, 2006, s. 11.

10 Ningappa Basappa Ghodke, "Encyclopaedic Dictionary of Economics", Delhi, Mittal Publications, 1985, s. 8.

11 İsmail Türk, "Kamu Maliyesi", Ankara, Turhan Kitabevi, 1992, s. 159.

12 Fritz Neumark, "Vergi Politikası" (çev. İ. Cankorel), İstanbul, Filiz Kitabevi, 1975, s. 100.

13 Günter Schmölders, "Genel Vergi Teorisi" (çev. S. Turhan), İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1976, s. 52.

devletlerinde kamusal mal ve hizmetlerin finansmanı için ihtiyaç duyulan mali kaynağı sağlamaya yönelik vergileme yapılırken öncelikli olarak mükelleflerin ödeme güçleri dikkate alınmakta, bu kapsamda ödeme gücü nispeten "fazla olan fazla, az olan az" vergi yükü ile karşı karşıya kalmakta, böylece objektif vergi yükü kişiler arasında adaletli ve dengeli bir şekilde paylaştırılmaktadır.

Anayasa ve vergi kanunlarında ödeme gücü ve mali güç kavramlarına ilişkin herhangi bir tanım bulunmamakla birlikte maliye literatüründe iki kavram çoğunlukla aynı anlamda kullanılmaktadır.[14] Ancak söz konusu kavramlar arasında küçük bir nüans bulunmakta olup ödeme gücü kavramında sadece gelir vergilendirmeye esas alınırken, mali güç kavramında gelirin yanı sıra harcama ve servet de esas alınmaktadır. Ödeme gücüne göre nispeten daha geniş vergilendirme alanına sahip olan mali gücün ise sosyal devlet anlayışını daha iyi yansıttığı düşünülmektedir.[15] Mali güç kavramına modern mali anlayışın ve sosyal adalet anlayışının bir gereği olarak ilk defa 1961 Anayasası'nda yer verilmiş olup 1982 Anayasası'nda da söz konusu kavram kullanılmaya devam etmiştir.[16] Nitekim 1982 Anayasası'nda vergi ödevinin düzenlendiği ve aynı zamanda anayasal vergilendirme ilkelerinin işaret edildiği 73. maddede mali güç kavramına yer verilmiş olduğu açıkça görülmektedir. Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında *"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür."* hükmüne, devamında ikinci fıkrasında *"Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır."* hükmüne yer verilmek suretiyle sosyal devlet anlayışını yansıtan ve birbirlerini tamamlayan mali güç kavramı ile adalet ilkesinin ön planda tutuldukları anlaşılmaktadır.

Vergileme aracılığıyla adalet ilkesi dâhilinde hedeflenen sosyal amaca ulaşılabilmesi için kişilerin sahip oldukları ödeme güçleri göz önünde bulundurularak farklı vergi rejimine tabi tutulmaları gerekmektedir. Kuşkusuz bu durumun gerçekleşmesi mali gücün, dolayısıyla da ödeme gücünün tespit edilmesine bağlı olmaktadır.[17] Ödeme gücünün maliye literatüründe genel kabul gören göstergeleri gelir, harcama ve servettir.[18] Buna göre günümüzde vergiler üçlü bir sınırlandırma dâhilinde gelir, harcama veya servet üzerinden alınmaktadır. Herhangi bir şekilde gerçek veya tüzel kişinin ilgili vergi kanunları uyarınca gelir elde etmesi, harcama yapması ya da servete sahip olması durumunda ödeme gücüne sahip olduğu kabul edilmektedir.

---

14 Osman Pehlivan, "Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi", Trabzon, Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, 2019, s. 28.

15 Şerif Emre Gökçay, "Türk Vergi Sisteminde Vergi Ödeme Gücüne Ulaşma Teknikleri", *Journal of Life Economics*, C. 4, S. 3, 2017, s. 114-115.

16 Leyla Ateş, "Vergilendirmede Eşitlik", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmış Doktora Tezi, İstanbul, 2006, s. 82-83.

17 Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, "Vergi Hukuku", Bursa, Ekin Yayınevi, 2020, s. 29.

18 Turhan, s. 221-222.

Modern vergileme açısından son derece önem taşıyan ödeme gücü yaklaşımının uygulanmasında artan oranlılık (müterakkiyet), ayırma kuramı ve en az geçim indirimi tekniklerinden faydalanılmaktadır. Artan oranlılık; vergi ödeme gücünün gelirle birlikte arttığı fikrinden hareketle gelirin artması halinde vergi matrahına uygulanacak olan oranın da arttığı tekniktir.[19] Ayırma kuramı; emek ve sermaye gelirlerinin aynı şekilde vergilendirilmemeleri, elde edilmesi nispeten basit olan sermayenin emeğe göre daha fazla vergilendirilmesi gerektiği fikrinin benimsendiği tekniktir. Artan oranlılık gelire yalnızca nicel açıdan yaklaşmasına karşın ayırma kuramı gelire nitel açıdan yaklaşmakta olduğu için ayırma kuramının artan oranlılığı tamamlayıcı bir yönü bulunmaktadır.[20] En az geçim indirimi; kişinin kendisi ve ailesinin geçimini sağlayacak düzeydeki gelirinden vergi alınmaması anlayışına dayanan tekniktir. Buna göre kişinin yalnızca geçimini sağlayacak düzeyde gelire sahip olması durumunda ödeme gücünün olmadığı, geçimini sağlayacak düzeyin üzerinde gelire sahip olması durumunda geçimini sağlayacak düzeyi aşan kısmın ödeme gücü olarak dikkate alındığı kabul edilmektedir.[21] Diğer bir ifadeyle en az geçim indirimi, fizyolojik varlığın devam ettirilebilmesi için ihtiyaç duyulan gelirin vergi dışı bırakılması fikrine dayanmaktadır. En az geçim indirimini savunan görüşlere göre fizyolojik varlığını devam ettirilebilecek düzeyde gelir elde edenler hâlihazırda kişiselleştirmeye uygun olmayan dolaylı vergilerin nihai mükellefleri oldukları için gelir düzeyi yüksek olanlarla aynı şekilde vergiye tabi olmaktadırlar. Yüksek gelir sahiplerinin lehine olan bu durumu telafi etmek için gelir düzeyi düşük olan kimseleri kişiselleştirmeye uygun dolaysız vergilerde en az geçim indirimine yer vermek suretiyle desteklemek gerekmektedir.[22]

Ödeme gücünün tespiti vergileme açısından önemli bir mesele olmakla birlikte ödeme gücünün belirlenmesi vergilerin kişiselleştirilebilir niteliğe haiz olmalarına, diğer bir ifadeyle sübjektif olmalarına bağlıdır. Bu nedenle yapısal özellikleri göz önünde bulundurulduğunda vergi sistemi içerisinde yer alan bazı vergi türlerinin ödeme gücüne ulaşılmasında kullanılan tekniklere uygun oldukları, bazıların ise uygun olmadıkları anlaşılmaktadır.[23]

II. ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Ülkemizde ödeme gücüne ulaşmada kullanılan tekniklerin gelişimleri dikkate alındığında öncelikle en az geçim indirimi tekniğinin, devamında ayırma

19 Neumark, 1948, s. 136.

20 Eker ve Bülbül, s. 145; Nadaroğlu, s. 378.

21 Nurettin Bilici ve Adem Bilici, "Kamu Maliyesi", Ankara, Savaş Yayınevi, 2015, s. 148.

22 Nadaroğlu, s. 372-373.

23 Nadaroğlu, s. 366-367.

kuramı tekniğine uygun şekilde özel indirimin, ardından özel indirimle birlikte özel gider indiriminin, daha sonra ücretlilerde vergi indiriminin ve son olarak da asgari geçim indiriminin uygulanmış olduğu anlaşılmaktadır. Çalışmanın ana konusunu asgari geçim indirimi uygulamasında yaşanan gelişmeler ve bu gelişmelerin vergi teorisi açısından ortaya çıkardığı sonuçlar oluşturduğu için çalışmanın devamında asgari geçim indiriminin tarihsel gelişimi hakkında açıklamalarda bulunulmaktadır.

A. ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ UYGULAMASINA GEÇİŞ SÜRECİ

Ödeme gücünün tespit edilmesi açısından önemli ve etkili bir teknik olan en az geçim indirimi ülkelerde genellikle kanunlar aracılığıyla düzenlenmektedir.[24] Nitekim en az geçim indirimi ülkemizde de ilk kez 1950 yılında yürürlüğe giren 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun[25] "En az geçim için indirim" başlıklı 32. ile 37. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun yeniden düzenlenerek kabul edildiği 1960 yılında ise 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun[26] "En az geçim indirimi" başlıklı 31. ile 36. maddeleri arasında düzenlenmiştir. 1968 yılından itibaren en az geçim indirimi uygulanmasında matrahtan indirim yöntemi yerine vergiden indirim yöntemi benimsenmiştir. Ayrıca 01.01.1968 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 980 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun"[27] ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 31. maddesi değiştirilmek suretiyle en az geçim indirimine[28] ek olarak özel indirim[29] uygulaması hayata geçirilmiştir.[30] Gerçek ücretlerin tespitinde[31] özel indirim uygulamasıyla ücretlerin diğer gelir unsurlarına kıyasla daha avantajlı bir şekilde vergilendirilmeleri amaçlanarak ayırma kuramı gözetilmiştir. Özel indirim kap-

---

24 Bulutoğlu, s. 493.

25 RG, 09.06.1949, 7228.

26 RG, 06.01.1961, 10700.

27 RG, 30.12.1967, 12790.

28 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (RG: 06/01/1961, 10700) (md. 31).
Mükelleflerin günde 5, ayda 150, yılda 1.800 lirayı aşmayan gelirleri vergiye tabi tutulmaz.
Mükellef evli ise bu miktara eş için günde 3, ayda 90, yılda 1.080 lira, çocukların her biri için günde 2, ayda 60, yılda 720 lira ilâve edilir.

29 980 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun (RG: 30/12/1967, 12790) (md. 1).
Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde özel indirim olarak günde 5, ayda 150, yılda 1.800 lira yukarıdaki indirim hadlerine ilâve edilir.

30 Mehmet Pamak, "Sosyal Adalet Açısından Türk Gelir Vergisinde En az Geçim İndirimi, Müterakkilik ve Ayırma Prensibi", *Maliye Çalışmaları Dergisi*, S. 24, 1975, s. 199-201.

31 Ücretler gerçek ücretler ve götürü usul olmak üzere iki şekilde tespit edilmektedir. Götürü usulün ismi 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanunun 81. maddesiyle "diğer ücret" olarak değiştirilmiş, söz konusu tespit yöntemi ise 22.12.2021 tarih ve 7349 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 3. maddesiyle uygulamadan kaldırılmıştır.

samında mükellefin yaptığı farz edilen ve indirime konu olan kanuni tutarlar yıllar itibariyle artırılarak uygulanmıştır.[32]

Günümüzde pek çok ülkede farklı şekillerde kabul görmekte olup, ülkemizde 1980 yılına değin "en az geçim indirimi" ismiyle anılan uygulamanın ismi 2361 sayılı "31.12.1960 Gün ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun"[33] aracılığıyla 1981 yılından itibaren "genel indirim" olarak değiştirilmiş, indirim hadleri artırılmış ve matrahtan indirim yöntemine geçilmiştir. 1986 yılından itibaren ise söz konusu teknik uygulamadan kaldırılmıştır.[34] Buna karşın en az geçim indiriminin, diğer ismiyle genel indirimin uygulamadan kaldırılmasından sonra özel indirim uygulanmaya devam etmiştir.

3946 sayılı Kanunun[35] 13. maddesiyle özel gider indirimi uygulaması diğer ismiyle ücretlilerde vergi iadesi 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinin birinci fıkrasına 5 numaralı bent olacak şekilde eklenmiştir. Söz konusu düzenlemeyle özel gider indirimine esas harcama türleri tayin edilmiştir. Buna göre ücretlinin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamalarının yıllık toplam tutarının 1/3'nün harcamanın yapıldığı yıla ait ücretin yıllık vergi matrahının %35'ini geçmemek koşuluyla ücretlinin bir sonraki yılda ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edileceği veya işverenler aracılığı ile mükellefe nakden iade edileceği ifade edilmiştir.[36] Böylece gerçek ücretlerin tespitinde 1968 yılından itibaren uygulanan özel indirimin yanı sıra 1994 yılından itibaren özel gider indirimi de uygulanmaya başlanmıştır. Farklı yıllarda uygulamaya konulmakla birlikte belirli bir dönem birlikte kullanılan söz konusu iki uygulama aynı kanunla farklı zamanlarda uygulamadan kaldırılmıştır. 4842 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un[37] 37. maddesiyle 24 Nisan 2003 tarihinden itibaren özel gider indirimi kaldırılmış, aynı kanunun 3. maddesiyle 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren özel indirim kaldırılmış, 15. maddesiyle de özel indirim uygulamasının yerine ücretlilerde vergi indirimi[38]

---

32 Ahmet Ulusoy, "Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Analizi", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S. 12, 1995, s. 96.

33 "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 1318 Sayılı Finansman Kanunu, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 3505 Sayılı Kanun ve 2978 Sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanun ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun", RG, 27.12.1980, 17203.

34 Akdoğan, s. 239-240.

35 RG, 30.12.1993, 21804 (Mükerrer).

36 Cemil Doğan, "Özel Gider İndirimi", *Vergi Raporu*, S. 49, 2000, s. 62-72.

37 RG, 24.04.2003, 25088.

38 4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (RG: 24/04/2003, 25088) (md. 15). Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde, mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamalarının yıllık toplam tutarının;

uygulaması getirilmiştir.[39] Ücretlilerde vergi indirimi uygulaması ise dört yıl yürürlükte kaldıktan sonra yerini asgari geçim indirimi uygulamasına bırakmıştır.

B. ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ UYGULAMASI

5615 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un[40] 2. maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 32. maddesi asgari geçim indirimi uygulamasını içerecek şekilde düzenlenmiştir. Böylece gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde dikkate alınan, ücretlilerde vergi indirimi uygulaması terk edilerek 01.01.2008 tarihinden itibaren asgari geçim indirimi uygulamasına geçilmiştir. Söz konusu değişikliğin yapıldığı 5615 sayılı Kanunun 2. maddesinin gerekçesi[41] incelendiğinde asgari geçim indirimi uygulamasına geçilmesinin altında yatan nedenin en az geçim indirimi tekniğinin altında yatan nedene benzer olduğu anlaşılmaktadır. Şöyle ki bahsi geçen kanun maddesinin gerekçesinde uygulamanın asıl amacının bireylerin temel ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kullandıkları gelirlerinin bir kısmının vergi dışı bırakılması olduğu ifade edilmek suretiyle bireyin yaşamını idame ettirebilmesi için gereksinim duyduğu gelire isabet eden miktarın vergi dışı bırakılması yönünde bir anlayış benimsenmiştir.

Asgari geçim indirimi, vergiden indirim diğer adıyla "decote" yönteminin tercih edildiği bir uygulamadır. Buna göre gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde ücretin safi tutarı[42] tespit edildikten sonra söz konusu tutara gelir vergisi tarifesi

---

3 milyar liraya kadar %8'i,
6 milyar liranın 3 milyar lirası için %8'i, aşan kısmı için %6'sı,
6 milyar liradan fazlasının, 6 milyar lirası için %7'si, aşan kısmı için %4'ü,
Ücretlinin ertesi yılda ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edilir veya işverenler aracılığı ile kendisine nakden iade edilir.

39 Adnan Gerçek, "Ücretlerinin Vergilendirilmesi ve 6009 Sayılı Kanun'la Bu Konuda Yapılan Düzenlemenin Değerlendirilmesi", (Çevrimiçi) http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/adnangercek/002/#_edn4 (Erişim Tarihi: 21.02.2022).

40 RG, 04.04.2007, 26483.

41 Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/1266), Dönem: 22, Yasama Yılı: 5, Sıra Sayı No: 1346, https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss1346m.htm (19.04.2022).

42 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (RG: 06/01/1961, 10700) (md. 63/1).
"Ücretin gerçek safi değeri iş veren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır.
657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 190'ncı maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler,
Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler;
Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen

uygulanmak suretiyle hesaplanan gelir vergisine, hesaplanan gelir vergisinden ise asgari geçim indirimi tutarının mahsup edilmesiyle ödenecek gelir vergisine ulaşılmaktadır. Anlaşıldığı üzere ücretlilerden stopaj yoluyla yapılan gelir vergisi kesintisi miktarına yani ücretliler açısından ödenecek gelir vergisi miktarına ulaşırken asgari geçim indiriminin hesaplanmasına ihtiyaç duyulmaktadır.[43] Asgari geçim indirimi hesaplanırken[44] asgari ücretin yıllık brüt tutarı ile asgari geçim indirimi oranı ve gelir vergisi tarifesinin ilk diliminde yer alan oran çarpılmaktadır.[45] Asgari geçim indirimi hesaplanırken kullanılan değişkenlerden asgari ücretin brüt yıllık tutarı ve gelir vergisi tarifesinin ilk dilimi ücret geliri elde eden mükellefler açısından ortak olup temel fark ücretlinin ailevi ve medeni durumuna göre değişiklik gösteren asgari geçim indirimi oranından kaynaklanmaktadır. Çünkü asgari geçim indirimi oranına ücretlinin kendisi için %50, çalışmayan ve geliri olmayan eşi için %10, ilk iki çocuğun her biri için ayrı ayrı olmak üzere %7,5, üçüncü çocuk için %10 ve diğer çocuklar için ayrı ayrı olmak üzere %5 şeklinde belirlenen oranlar[46] toplanarak ulaşılmaktadır. Bu durumda asgari geçim indirimi; ücretlinin evli olup olmamasına, evli olması halinde eşinin çalışıp çalışmamasına ve sahip olduğu çocuk sayısına göre farklılık gösteren bir uygulama olarak dikkat çekmektedir.

C. ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ UYGULAMASININ KALDIRILMASI

Ülkemizde 01.01.2008 tarihinden itibaren uygulamakta olan asgari geçim indirimi uygulamasına 7349 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun"[47] 3. maddesiyle 01.01.2022 tarihinden itibaren son verilmiştir. Söz konusu kanunun gerekçesinde gelir vergisi tarifesinde ücretlere yönelik dilim aralığı ayrıştırılması, çeşitli istisnalar ve asgari geçim in-

---

primler (İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Cumhurbaşkanı bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.).
Çalışanlar tarafından ilgili kanunlarına göre, sendikalara ödenen aidatlar (Şu kadar ki, aidatın ödendiğinin tevsik edilmesi şarttır.)"

43 Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, "Türk Vergi Sistemi", Bursa, Ekin Yayınevi, 2021, s. 81-85.

44 265 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (RG: 4/12/2007, 26720).
"Asgari geçim indirimi, ücretlinin şahsi ve medeni durumu dikkate alınarak hesaplanan indirim oranlarının uygulanması sonucu bulunacak tutarın, Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde yer alan Gelir Vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranla çarpılması sonucu bulunacak indirim tutarının 1/12'sinin aylık olarak hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmesi suretiyle bulunacaktır."

45 Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, "Türk Vergi Sistemi", İzmir, Kanyılmaz Matbaası, 2013, s. 101.

46 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (RG: 06/01/1961, 10700) (md. 32) (Mülga: 22/12/2021-7349/3 md.).

47 RG, 25.12.2021, 31700.

dirimi gibi ücretlilere vergisel anlamda sağlanan avantajlardan bahsedilmiş, buna rağmen asgari ücretlilerin yıllık ortalama yüzde 3,25 vergi yüküne maruz kaldıkları ifade edilmiş ve vergilemede adalet ilkesinin dikkate alınarak asgari ücretin istisna kapsamında gelir vergisi ve damga vergisi açısından vergi dışı bırakılması gerektiği belirtilmiştir. İlgili kanun teklifine ilişkin TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu raporunda[48] ise asgari ücretin istisna kapsamında gelir vergisi açısından vergi dışı bırakılması ve asgari ücreti aşan miktarda ücret geliri elde edilmesi durumunda asgari ücrete tekabül eden kısmın vergi dışı bırakılması şeklindeki düzenlemeyle asgari geçim indiriminin uygulama alanı kalmayacağı ifade edilmiştir. Diğer bir ifadeyle asgari ücretin gelir vergisi dışında bırakılmasına bağlı olarak asgari geçim indirimi uygulamasından vazgeçilmiştir.

III. KALDIRILAN UYGULAMANIN VERGİ TEORİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ülkemizde ödeme gücüne ulaşılması amacıyla kullanılan tekniklerden biri olan asgari geçim indirimi on dört yıllık bir süre zarfında uygulanmış ve yakın geçmişte uygulamadan kaldırılmıştır. Ücretlerin vergilendirilmesinde yaşanan gelişmeler dahilinde asgari geçim indiriminin uygulamadan kaldırılması ise vergi teorisi açısından önemli sonuçlar doğurmuştur.

A. AYIRMA KURAMI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Modern vergicilik açısından önemli bir sorun olarak kabul edilen ödeme gücünün tespitinde bazı araçlar kullanılmaktadır. Bu amaçla kullanılan araçlardan biri de ayırma kuramıdır. Ayırma kuramı ilk defa 1907 yılında İngiltere'de uygulanmaya başlamış ve zamanla diğer ülkelerin vergi sistemlerinde de uygulama alanı bulmuştur.[49]

Ödeme gücünün doğru bir şekilde tespit edilmesine imkân sağlayan ayırma kuramı, gelir miktarının yanı sıra gelirin yapısal özelliğini dikkate almak suretiyle temelde emek gelirinin diğer gelir unsurlarından farklı vergilendirilmesi gerektiği anlayışına dayanmaktadır. Ayırma kuramını savunan görüşlere göre emeğe bağlı olarak elde edilen gelirler sermayeye bağlı olarak elde edilen gelirlere kıyasla devamlılık ve istikrar konularında nispeten zayıf kalmaktadırlar. Örneğin emek geliri elde eden kişi hastalandığı veya yaşlandığı zaman gelirinde eksilme meydana gelebilirken sermaye gelirlerinde bu ihtimal söz konusu olmamaktadır. Ayrıca sermaye gelirlerinin dönemsel değişikliklere daha kolay uyum sağlaması sermaye gelirlerini emek gelirlerinden daha üstün kılmaktadır. Öte yandan

[48] Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi (2/4031) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, Dönem: 27, Yasama Yılı: 5, Sıra Sayı No: 299, https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss299.pdf (19.04.2022).

[49] Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya ve Erhan Gümüş, "Kamu Maliyesi", Bursa, Ekin Yayınevi, 2019, s. 250-256.

sermaye gelirleri vergiden kaçınma ve vergi kaçırma olanakları bakımından da kaynakta kesilerek vergilendirilen emek gelirlerine göre avantajlı konumdadır. Bunların yanı sıra emek geliri elde eden kişinin gelirini kendi isteğiyle artırma imkânı sınırlı olmasına rağmen sermaye geliri elde eden kişinin sermaye gelirinin yanında emek geliri elde etmesi daha kolay olmaktadır. İşte bahsi geçen nedenlerden dolayı emek gelirlerinin sermaye gelirleri karşında vergilendirme vasıtasıyla korunmasına ihtiyaç duyulmaktadır.[50]

Bu kapsamda emek gelirleri diğer gelir unsurlarından elde edilen gelirlere kıyasla imtiyazlı biçimde vergilendirilmek suretiyle korunmaya çalışılırken ücretlilere farklı vergi tarifesi uygulanması, ücretlilerde vergi tevkifatının (kaynakta kesme, stopaj) safi tutar üzerinden yapılması ve asgari geçim indirimi olmak üzere çeşitli uygulamalar dikkate alınmaktadır. Şöyle ki ülkemizde gerçek kişiler tarafından elde edilen gelirin vergilendirilmesinde dikkate alınan artan oranlı gelir vergisi tarifesinde üçüncü ve dördüncü dilimler için geçerli matrah tutarları diğer gelir unsurları için geçerli matrah tutarlarından daha yüksek düzeyde belirlenmek suretiyle ücret gelirlerine avantaj sağlanmaktadır. Nitekim gelir vergisi tarifesinin ilk iki dilimine isabet edecek şekilde ücret geliri elde edenler ile diğer gelir unsurlarını elde edenler açısından eşit vergi yükü söz konusu olmaktayken, üçüncü dilimden itibaren ücret gelir elde edenler diğer gelir unsurlarını elde edenlere kıyasla daha az vergi yükü taşımaktadırlar.[51]

Öte yandan vergi sistemimizde vergilendirmenin hızlı yapılmasına ve vergi alacağının güvence altına alması imkân tanıması, vergi kaçırmayı ve vergi idaresinin masraflarını azaltması bakımından önemli bir yöntem olarak uygulanan stopaj yönteminin en yaygın uygulandığı gelir unsuru ücretlerdir.[52] Etkin ve modern bir tahsil usulü olarak ücret gelirlerinin kaynağında vergilendirilmesine olanak sağlayan stopaj yöntemi ülkemizde 1940 yılından itibaren uygulanmaktadır.[53] Ücretlerden yapılan gelir vergisi kesintisi çoğunlukla nihai vergileme olmaktadır. Bu özelliği ile ücretler kesinti matrahı açısından diğer gelir unsurlarından ayrılmaktadır. Diğer gelir unsurlarında kesinti, gayri safi tutar üzerinden yapılmasına karşın ücretlerde safi tutar üzerinden yapılmaktadır.[54] Böylece ücretlerde indirimler düşüldükten sonra kesinti ilgili vergilendirme dönemi içerisinde yapılmasına rağmen diğer gelir unsurlarında gider ve indirimler düşülmeden ödeme üzerinden

50 Nadaroğlu, s. 378-379.

51 Fatih Saraçoğlu, "Ücretlerin Vergilendirilmesinde Ayırma İlkesi Uygulamasının Değerlendirilmesi", *İş ve Hayat*, C. 2, S. 3, 2016, s. 49-50.

52 Ahmet Bumin Doğrusöz, Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj", İstanbul, İSMMMO Yayınları, 1992, s. 27-29.

53 Yılmaz Aliefendioğlu, "Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj)", Ankara, Doğuş Ltd. Şti. Matbaası, 1975, s. 23.

54 Doğrusöz, s. 82-85.

kesinti yapılmakta, gider ve indirimler ancak vergilendirme dönemi sona erdikten sonra beyannamede düşülebilmekte ve akabinde kesinti yoluyla ödenen vergi mahsup edilebilmektedir. Bu durum ücret dışındaki gelir unsurlarının vergilendirilmelerinde gider ve indirimlerin ücretlere göre daha geç dikkate alındıklarını göstermektedir. Bu nedenle ücret dışındaki gelir unsurlarında dönem içinde yapılan kesinti tutarı dönem sonuna müteakip mahsup edilecek esas tutardan daha fazla olabilmektedir. Oysaki ücretlerde kesinti safi tutar üzerinden yapıldığı için böyle bir durumun ortaya çıkma ihtimali bulunmamaktadır.

Gerçek usule tabi ücretlilerin vergi yüklerini azaltmak maksadıyla hayata geçirilen bir uygulama olan asgari geçim indirimi aracılığıyla söz konusu ücretlilere vergilendirilmeleri konusunda avantaj sağlanmakta, dolayısıyla gerçek usulde vergilendirilen ücretliler desteklenmektedir. Asgari geçim indirimi mali güce dolayısıyla da ödeme gücüne ulaşmak için kullanılan önemli bir araç olmakla birlikte aynı zamanda ayırma kuramına uygun bir uygulama idi.[55] Şöyle ki Türk vergi sisteminde ücretlerin gerçek usulde vergilendirilmesinde 2008 yılından itibaren uygulanmaya başlanan ve 2022 yılından itibaren uygulamadan kaldırılıncaya kadar olan sürede asgari geçim indiriminin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde sayılı yedi gelir unsurundan ücretlere (sadece gerçek ücretler açısından) yönelik bir uygulama olarak yürürlükte kalmış olması söz konusu uygulamanın ayırma kuramına hizmet etmiş olduğuna işaret etmektedir. Anlaşıldığı üzere asgari geçim indirimi ücretler dışındaki gelir unsurlarına uygulanmamış, bu yönüyle ücretin diğer gelir unsurlarına kıyasla daha hafif vergilendirilmesine olanak sağlayan bir uygulama olmuştur.

Asgari geçim indirimi her ne kadar ayırma kuramının gözetildiği bir uygulama olsa da 2022 yılından itibaren uygulamanın yürürlükten kaldırılmış olması ayırma kuramının göz ardı edildiği anlamına gelmemektedir. Asgari geçim indirimi uygulamasının kaldırılmasının yanı sıra asgari ücret tutarının istisna kapsamında vergi dışı bırakılması hususu dikkate alındığında aslında ayırma kuramının daha etkin şekilde sürdürülmesi yönünde bir adım atılmış olduğu anlaşılmaktadır. Çünkü ayırma kuramının uygulanmasında emeği daha az vergilendirmek suretiyle koruyan muafiyet ve istisnalar da önemli bir yere sahip olmaktadırlar.[56] Nitekim bu düşünceye örnek olarak 7349 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 3. maddesiyle 01.01.2022 tarihinden itibaren asgari geçim indirimi uygulamasının yürürlükten kaldırılmasını ve ilgili kanunun 2. maddesiyle asgari ücretin istisna kapsamında vergi dışı bırakılmasını verebiliriz.

---

55 Zeynep Arıkan ve Ahmet İnneci, "Türkiye'de Asgari Geçim İndirimi Uygulaması ve Özellik Arz Eden Hususlar", 2018 Sosyoekonomik Boyutlarıyla İnovasyon içinde (ss. 692-698), Manisa, Manisa Celal Bayar Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 34, 2018, s. 692-693.

56 Metin Erdem, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu, "Kamu Maliyesi", Bursa, Ekin Yayınevi, 2017, s. 201.

Asgari geçim indirimi uygulamasının terk edilmesi ayırma kuramına ters düşen bir gelişmeymiş gibi görünse de aynı tarihten itibaren asgari ücretin gelir vergisi kapsamı dışına çıkartılması ayırma kuramına uygun bir gelişme olarak yorumlanabilmektedir. Hatta asgari ücretin vergi dışında tutulmasıyla ayırma kuramı anlayışının önceki dönemlere göre daha baskın bir şekilde benimsenmiş olduğu anlaşılmaktadır. Şöyle ki asgari geçim indirimi uygulamasının yürürlükte olduğu dönemlerde medeni durumuna ve çocuk sayısına bağlı olarak uygulamadan tamamen faydalanamayan ücretliler vergi yüküne maruz kalmışlardır. Nitekim asgari geçim indiriminin hesaplanan gelir vergisini aşamayacağı düşüldüğünde eşi çalışmayan ve en az üç çocuğu bulunan asgari ücretliler ile eşi çalışan ve en az beş çocuğu bulunan ücretliler indirimden tamamen faydalanabilmiş, ailevi ve medeni durumu bahsedilenlerin dışında kalan ücretliler ise indirimden kısmen faydalanabilmişlerdir. Ancak 7349 sayılı kanunla birlikte getirilen yasal düzenlemelerle medeni duruma ve çocuk sayısına bakılmaksızın asgari ücrete tekabül eden gelir vergisi ile damga vergisinin vergi dışı bırakılması gerek asgari ücretle çalışan gerekse de asgari ücret üzerinde ücretle çalışan ücretlilerin vergi yüklerinde azalmaya neden olmuştur. Böylece ücret gelirinin vergilendirilmesinde yaşanan gelişmeler gelir unsurlarından ücretin diğer gelir unsurlarına kıyasla daha avantajlı bir konuma gelmesini sağlamıştır.

Öte yandan ücretlerde istisna kapsamının yukarıda bahsedilen şekilde genişletilmesinin vergi gelirleri üzerinde şüphesiz mali anlamda olumsuz bir etkisi de olmaktadır. Söz konusu yasal düzenlemeyle devlet potansiyel gelir vergisi gelirinin bir kısmından feragat etmektedir. Bu durum ise toplam vergi gelirlerinde ortaya çıkması muhtemel açığın tüketim vergileriyle giderilmesine, tüketim vergilerinin ise gerileyici (regressif) etkiyle düşük gelir grupları üzerinde daha fazla hissedilmesine neden olabilmektedir.[57] Çünkü tersine artan oranlı (regressif) bir yapıya sahip olan harcama vergilerinde gelir düzeyi yüksek olan bireyler ile düşük olan bireyler aynı vergi oranına tabi oldukları için gelir düzeyi düşük olan bireyler toplam gelirleri içerisinde vergi yükünü daha ağır hissetmektedirler. Örneğin farklı gelir düzeyine sahip iki kişi ve bu kişilerin aynı üründen satın aldıklarını farz edersek ilgili ürün için her iki kişi de eşit miktarda vergi ödeyecektir. Her ne kadar eşit miktarda vergi ödenmiş olsa da ödenen vergi miktarının gelir içerisindeki payı kişiler açısından farklılık gösterecektir. Bu nedenle ücretler konusunda getirilen istisna uygulamasına bağlı olarak ortaya çıkacak mali külfetin telafisinde harcamalar üzerinden alınan vergi gelirlerini artırmaya yönelik bir düzenleme yapılması durumunda bu durumdan gelir düzeyi nispeten düşük olan kişiler olumsuz anlamda daha fazla etkilenebileceklerdir.

[57] Turhan, s. 125.

B. SÜBJEKTİFLİK ÖZELLİĞİ KAPSAMINDA EN AZ GEÇİM İNDİRİMİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergiler çeşitli ölçülere göre ayırıma tabi tutulmakla birlikte bu ölçülerden biri de Romalılar döneminden bu yana mükelleflerin kişisel durumlarının dikkate alınarak yapıldığı objektif ve sübjektif vergi ayırımıdır.[58] Bu kapsamda objektif vergilerin mükelleflerin kişisel durumları ile ilgilenmedikleri dolayısıyla bütün mükellefler için aynı şekilde uygulandıkları, sübjektif vergilerin ise mükelleflerin kişisel, ailevi, medeni ve diğer durumlarını göz önünde bulundurarak kişiden kişiye farklılık gösterecek şekilde uygulandıkları ifade edilmektedir. Bu özelliğiyle sübjektif vergiler vergi konusu ile mükellef arasında ilişki kurulmayan objektif vergilerin aksine mükelleflerin kişisel durumlarına göre ayarlama yapılmasına olanak sağlamaktadırlar.[59] Sübjektif vergiler vasıtasıyla kişilerin gelirlerinin bir kısmı vergi dışı bırakılabileceği gibi kişilerin ailevi durumlarına göre indirimler yapılabilmekte, gelir safi şekilde kavranabilmekte, artan oranlı tarifeler tercih edilebilmekte ve ayırma kuramı dikkate alınabilmektedir.[60] Bu nedenle vergilendirme bakımından sübjektif vergilerin daha adaletli oldukları ileri sürülmektedir.[61] Nitekim kişiselleştirilmeye daha uygun olan sübjektif vergiler sosyal devlet ve sosyal adalet anlayışının vergileme alanındaki yansıması olmaktadır.[62] Modern vergi sistemlerinin merkezinde yer alan gelir vergisi açısından elde edilen gelirin adil bir şekilde vergilendirilmesi için öncelikle mükelleflerin iktisadi ve sosyal durumlarındaki farklılıkların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.[63] Bahsedilen bu husus gelir vergisinin sübjektiflik, diğer ismiyle şahsilik veya kişisellik özelliğine vurgu yapmaktadır. Gerçekten de sübjektif vergi kavramı düşünüldüğü zaman akla ilk olarak gelir vergisi gelmektedir.

Her ne kadar geçmiş dönemlerde eşit miktarda gelir düzeyine sahip kişilerin eşit vergisel işlemlere tabi tutulmaları gerektiği yönünde bir eşitlik anlayışı hâkim olsa da ödeme gücü yaklaşımının bir sonucu olarak artık bütün ülkelerde gelir vergisi matrahı olabildiğince kişiselleştirilmeye çalışılmaktadır. Bu durumun bir sonucu olarak ülkelerde çocuk sayısı haricinde çocukların yaşları ve eğitim düzeyleri gibi unsurlar ödeme gücü üzerinde belirleyici olmaktadır.[64] Ödeme gücüne ulaşılmasında kullanılan tekniklerden biri olan en az geçim indiriminde indirim hadleri belirlenirken mükellefin kişisel, medeni ve ailevi durumu dikkate

58 Şerafettin Aksoy, "Kamu Maliyesi", İstanbul, Filiz Kitabevi, 2011, s. 307.

59 Edizdoğan vd., s. 265.

60 Turhan, s. 93.

61 Osman Pehlivan, "Kamu Maliyesi", Trabzon, Derya Kitabevi, 2008, s. 119.

62 Erdem vd., s. 165.

63 Turhan, s. 215-216.

64 Neumark, 1975, s. 110.

alınmaktadır. Bu nedenle en az geçim indirimi kişiselleştirilebilen vergi türlerine has bir teknik olduğu için en az geçim indirimin uygulanabileceği yegâne vergi türü gelir vergisi olmaktadır.[65] Şöyle ki en az geçim indirimi bütün vergi türleri için uygun bir teknik olmayıp yapısal özellikleri dikkate alındığında sadece gelir vergisi için uygun bir teknik olmaktadır.

En az geçim indirimi ülkemizde 1950-1985 döneminde belirli gelir tutarları vergi dışı bırakılırken bu tutarlara ilave olarak mükellefin medeni ve ailevi durumu dikkate alınmak suretiyle vergi dışı bırakılacak ekstra tutarların belirlenmesi suretiyle uygulanmıştır. 1968 yılından itibaren uygulanmaya başlanan özel indirim uygulamasıyla gerçek ücretlilere en az geçim indirimi haricinde indirebilecekleri indirim tutarları tanımlanmak suretiyle ayırma kuramı dikkate alınmaya başlamıştır. 1968 yılıyla birlikte hem ayırma kuramı hem en az geçim indirimi tekniklerine ilişkin indirim uygulamalarına yer verilmiştir. 1986 yılından itibaren en az geçim indirimi uygulamasından vazgeçildiği için sonraki yıllarda ayırma kuramı tekniğini baz alan indirim uygulamalarına yer verilmiştir. Her ne kadar en az geçim indirimi 1986 yılından itibaren uygulamadan kaldırılmış olsa da uygulanmasına bir süre devam edilen özel indirim uygulaması ve ilerleyen yıllarda belirli dönemlerde uygulanmış olan özel gider indirimi ile vergi indirimi uygulamalarında ağırlıklı olarak ayırma kuramı tekniği benimsenmiş olsa da söz konusu uygulamalar kısmen en az geçim indirimi tekniğine de hizmet etmişlerdir.[66] En az geçim indirimi uygulamadan kaldırıldıktan sonraki indirim uygulamalarında en az geçim indirimi tekniğinin etkileri kısmen görülse de söz konusu tekniğe en yakın indirim uygulaması 2008 yılından itibaren yürürlüğe konulan ve 2022 yılından itibaren yürürlükten kaldırılan asgari geçim indirimi olmuştur.

Anlaşıldığı üzere ülkemizde ücretlerin vergilendirilmelerinde yıllar içerisinde farklı yasal düzenlemelere gidilmiş, bu kapsamda 7349 sayılı kanun aracılığıyla gerçekleştirilen yasal düzenlemeyle 01.01.2022 tarihinden itibaren asgari geçim indirimi uygulaması terk edilmiş ve ücretliler açısından asgari ücret tutarı kadar gelir, vergi dışı bırakılmıştır. Söz konusu düzenleme bir önceki başlık altında bahsedildiği üzere ayırma kuramına uygun bir vergilendirme ortamı oluşmasına yardımcı olmuştur. Bahsi geçen yasal düzenlemenin en az geçim indirimi tekniği açısından etkilerini ise şu şekilde ifade etmek mümkündür: İlgili yasal düzenleme aracılığıyla asgari ücret tutarının gelir vergisi bakımından vergi dışında bırakılması bireylerin yaşamlarını devam ettirmeleri için ihtiyaç duydukları

65 Nadaroğlu, s. 375-378.

66 En az geçim indirimi tekniğine uygun olacak şekilde özel indirim uygulamasıyla kanunda belirlenen bir miktar gelir vergi dışı bırakılmış, özel gider indirimi ile vergi indirimi uygulamalarında ise gelir doğrudan vergi dışı bırakılmamış ancak ücretlilerin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamaları dikkate alınmak suretiyle yükümlülere vergisel anlamda avantaj sağlayan indirim hakkı tanımıştır.

gelirin vergi dışı bırakılması anlayışının benimsendiği en az geçim indirimi tekniğine uygun görünmektedir. Böylece kişilerin yaşamlarını idame ettirmek amacıyla ihtiyaç duydukları minimum gelir miktarı asgari ücret tutarı ile aynı olacak şekilde belirlenmiştir.

Asgari ücret tutarının vergi dışı bırakılması her ne kadar en az geçim indirimi tekniğine uygun bir gelişme olarak yorumlansa da aynı yasal düzenlemeyle asgari geçim indirimi uygulamasından vazgeçilmesi gelir vergisinin sübjektiflik özelliğini dolayısıyla da en az geçim indirimi tekniğinin etkisini kısıtlamıştır. Çünkü en az geçim indirimi temelde verginin sübjektiflik özelliğine dayanan bir teknik olarak kabul edilmektedir. Diğer bir anlatımla en az geçim indiriminde mükelleflerin yaşamlarını sürdürmeleri için gerekli olan gelir tutarı vergi dışı bırakılmakta ancak vergi dışı bırakılacak tutar üzerinde mükellefin kişisel, ailevi ve medeni durumları belirleyici olmaktadır. Yapılan güncel düzenleme ise ücret geliri elde edenlerin vergilendirilmelerinde ailevi ve medeni durumları bakımından bir fark oluşturmamakta, bu ise en az geçim indiriminin uygulanabildiği tek vergi türü olan gelir vergisinin objektif vergilerden farklı olan yönünü zayıflatmaktadır.

Şöyle ki 7349 sayılı kanun yürürlüğe girmeden önce gelir vergisinin sübjektiflik özelliği asgari geçim indirimi ve engellilik indirimi[67] aracılığıyla sağlanmaktayken, söz konusu yasal düzenlemeyle birlikte sadece engellilik indirimi aracılığıyla sağlanmaya devam etmiş olup asgari geçim indirimi uygulaması kaldırılmıştır. Asgari geçim indirimi uygulamasında ücretlilerin hesaplanan vergilerinden ücretlilerin ailevi ve medeni durumları dikkate alınarak belirlenen asgari geçim indirimi tutarları mahsup edilmekteyken uygulamanın kaldırılmasıyla birlikte herhangi bir ölçüte tabi olmaksızın; evli/bekâr, evli olması durumunda eşi çalışan/çalışmayan, çocuk sahibi olan/olmayan, çocuk sahibi olması durumunda çocuk sayısı fark etmeksizin ücret karşılığı çalışan herkesin asgari ücret tutarı kadar geliri vergi dışı bırakılmıştır. Bu gelişme ise ücretlilerin vergilendirilirken kendi aralarında sosyal durumlarına bağlı farklılık oluşmasına engel olduğu için gelir vergisinin sübjektiflik özelliğini büyük ölçüde sınırlandırmıştır.

SONUÇ

Egemenlik gücüne dayanarak vergiler aracılığıyla kişilerin mülkiyet haklarına müdahale eden devletler bunu gerçekleştirirken kişilerin ödeme güçleri ile orantılı olarak vergilendirilmelerini öngören ödeme gücü yaklaşımını dikkate almaktadırlar. Gelir başta olmak üzere harcama ve servet ödeme gücünü temsil eden unsurlar olmakla birlikte kişilerin ödeme güçlerini, diğer bir anlatımla vergi ödeyebilme kabiliyetlerini ortaya çıkarmak söz konusu yaklaşımın uygulanması

[67] Gelir Vergisi Kanunu'nun 31. maddesinde düzenlenmekte olup, ücretlinin çalışma gücündeki kayba orantılı olarak ilgili kanun maddesinde belirlenmiş olan tutarlar dahilinde uygulanmaktadır.

açısından son derece önem arz etmektedir. Ödeme gücünün tespitinde kullanılan artan oranlı tarife, en az geçim indirimi ve ayırma kuramı genel kabul gören teknikler arasında sayılmaktadır. Söz konusu tekniklerin yansımalarına Türk vergi sisteminde belirli dönemlerde yer verilen çeşitli indirim uygulamalarında rastlamak mümkündür. Nitekim ülkemizde en az geçim indiriminin 1950-1985 döneminde, özel indirimin 1968-2003 döneminde, özel gider indiriminin 1994-2003 döneminde, ücretlilerde vergi indiriminin 2004-2007 döneminde, asgari geçim indiriminin 2008-2021 döneminde uygulanmış oldukları bilinmektedir. Anlaşıldığı üzere ülkemizde ödeme gücünün kavranmasına yardımcı olan indirim uygulamalarından sonuncusu asgari geçim indirimi olmuştur.

Asgari geçim indirimi, kişilerin temel ihtiyaçlarını karşılayabilecek kadarlık gelirlerini vergi dışında bırakmak düşüncesiyle hayata geçirilmiş, bu yönüyle en az geçim indirimi tekniğinin amacıyla benzerlik gösteren bir uygulama olmuştur. Öte yandan bütün gelir unsurları açısından uygulanmış olan en az geçim indiriminin aksine asgari geçim indiriminin gelir unsurlarından sadece ücretler (gerçek ücretler) için uygulanmış olması asgari geçim indiriminde ayırma kuramının da dikkate alınmış olduğuna işaret etmiştir. Kısacası asgari geçim indirimi, ödeme gücünün kavranmasında kullanılan tekniklerden hem en az geçim indirimine hem de ayırma kuramı tekniğine hizmet etmiştir. 7349 sayılı kanunla asgari geçim indiriminin uygulamadan kaldırılması ise ödeme gücünün kavranması hususunda kullanılan vergileme teknikleri açısından çeşitli gelişmeleri beraberinde getirmiştir. Şöyle ki asgari geçim indiriminde indirim tutarı ücretlilerin ailevi ve medeni durumlarına göre farklılık göstermiş olduğu için bazı ücretliler üst sınırdan, bazıları ise üst sınırın altında indirim tutarından faydalanmıştır. Ancak 7349 sayılı kanunla birlikte getirilen yasal düzenlemelerle bahsedilen fark ortadan kalkmış ve geçmişte asgari geçim indiriminden kısmen faydalanabilen ücretlilerin asgari ücrete tekabül eden gelirleri vergi dışı bırakılmak suretiyle ücretlilerin vergi yüklerinde azalma olmuş, böylece söz konusu durumda olan ücretlilere vergisel açıdan avantaj sağlanmıştır. Asgari geçim indirimi sadece ücret geliri elde edenlere tanınmış bir uygulama olması nedeniyle ayırma kuramına hizmet etmiş olsa da 7349 sayılı kanunla birlikte getirilen yasal düzenlemelerle asgari geçim indiriminin uygulandığı döneme kıyasla daha fazla sayıdaki ücretliye vergisel avantaj sağlandığı için ayırma kuramı anlayışının daha belirgin bir şekilde benimsenmiş olduğu anlaşılmaktadır.

Ücretlerin vergilendirilmesinde 7349 sayılı kanun kapsamında vergi teorisi açısından önemli sonuç doğuran bir diğer husus ise en az geçim indirimi tekniği ile alakalı olmaktadır. 7349 sayılı kanunla hem asgari ücret tutarı vergi dışı bırakılmış hem de asgari geçim indirimi uygulaması sonlandırılmıştır. Bu gelişmeleri en az geçim indirimi tekniği açısından değerlendirmek gerekirse öncelikle asgari

ücret tutarının vergi dışı bırakılmasının en az geçim indirimi tekniğine kısmen uygun bir gelişme olduğunu söyleyebiliriz. Çünkü ilk bakışta asgari ücretin en az geçim indirimi tekniğine uygun şekilde vergi dışı bırakılmış olduğu düşünülebilir ancak en az geçim indirimi tekniğinden bahsedebilmek için vergi dışı bırakılan tutarın gelir vergisinin sübjektiflik özelliğine göre belirlenmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Oysa 7349 sayılı Kanun ile birlikte vergi dışı bırakılan tutarın tespitinde asgari ücretin baz alınmış olduğu, buna karşın en az geçim indirimi tekniğince öngörülen gelir vergisinin sübjektiflik özelliğinin dikkate alınmadığı anlaşılmaktadır. Mevcut durumda asgari ücretle çalışan iki kişi düşündüğümüzde bu kişilerden birinin bekar diğerinin evli, dört çocuk sahibi olduğunu ve eşinin çalışmadığını farz edersek her iki asgari ücretlinin de elde ettikleri ücretler istisna kapsamında vergi dışı kalacaktır. Buna göre bu iki asgari ücretlinin medeni ve ailevi durumları farklı olmasına rağmen eşit ödeme gücüne sahip oldukları kabul edilmektedir. Gerçekteyse bu kişilerin aynı ödeme gücüne sahip olmaları pek mümkün olmamaktadır.

Buna karşın vergilemede adalet ilkesinin gerçekleştirilmesine yardımcı olan ve aynı zamanda en az geçim indirimi tekniğini tamamlayan gelir vergisinin sübjektiflik özelliği, asgari geçim indiriminin uygulandığı dönemde belirgin bir şekilde ön planda tutulmuştur. Çünkü asgari geçim indiriminde kişinin evli olup olmaması, evli ise eşinin çalışıp çalışmaması ve çocuk sahibi olması durumunda sahip olduğu çocuk sayısı kişinin ödenecek vergisinin hesaplanmasında belirleyici olmuştur. Ancak 7349 sayılı kanunla asgari geçim indiriminin uygulamadan kaldırılması gelir vergisinin sübjektiflik özelliğine dolayısıyla da en az geçim indirimi tekniğinin muhtemel olumlu etkisine zarar vermiştir. Şöyle ki asgari geçim indiriminin uygulamadan kaldırılmasıyla birlikte kişilerin ailevi ve medeni durumları ödenecek verginin hesaplanmasında dikkate alınmamaya başlanmıştır. Diğer bir ifadeyle sosyal durumları farklı olan ücretlilerin vergilendirilmeleri hususunda vergi yükünün ücretliler lehine farklılaşmasına neden olan bir uygulamadan vazgeçilmiş, bu nedenle gelir vergisinin sübjektiflik özelliği kısıtlanmıştır.

Özetle asgari geçim indiriminin kaldırılmasına ve asgari ücret tutarının vergi dışı bırakılmasına yönelik gelişmeler vergi teorisi kapsamında değerlendirildiğinde söz konusu gelişmelerle vergileme anlayışında ayırma kuramı tekniğine önceki dönemlere kıyasla daha fazla önem atfedildiği, buna karşın gelir vergisinin sübjektiflik özelliğinin büyük ölçüde sınırlandırılmasına bağlı olarak en az geçim indirimi tekniğine görece daha az önem atfedildiği anlaşılmıştır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, A. (2020). *Kamu Maliyesi*, Ankara: Gazi Kitabevi.

Aksoy, Ş. (2011). *Kamu Maliyesi*, İstanbul: Filiz Kitabevi.

Aliefendioğlu, Y. (1975). *Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj)*, Ankara: Doğuş Ltd. Şti. Matbaası.

Arıkan, Z. ve İnneci A. (2018). Türkiye'de Asgari Geçim İndirimi Uygulaması ve Özellik Arz Eden Hususlar. *2018 Sosyoekonomik Boyutlarıyla İnovasyon* içinde (ss. 692-698). Manisa: Manisa Celal Bayar Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 34.

Ateş, L. (2006). Vergilendirmede Eşitlik, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmış Doktora Tezi, İstanbul.

Bilici, N. ve Bilici, A. (2015). *Kamu Maliyesi*, Ankara: Savaş Yayınevi.

Budak, T. (2006). Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmış Doktora Tezi, İstanbul.

Bulutoğlu, K. (1988). *Kamu Ekonomisine Giriş*, İstanbul, Filiz Kitabevi.

Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.

Doğan, C. (2000). Özel Gider İndirimi, *Vergi Raporu*, Sayı 49, 61-72.

Doğrusöz, A. B. (1992). *Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj"*, Yayın No: 3, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) Yayınları.

Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö. ve Gümüş, E. (2019). *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Yayınevi.

Eker, A. ve Bülbül. D (2013). *Kamu Maliyesi*, Ankara: Özbaran Ofset Matbaacılık.

Erdem, M., Şenyüz, D. ve Tatlıoğlu, İ. (2017). *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Yayınevi.

Gerçek, A. (2011). Ücretlerinin Vergilendirilmesi ve 6009 Sayılı Kanun'la Bu Konuda Yapılan Düzenlemenin Değerlendirilmesi, http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/adnangercek/002/#_edn4 21.02.2022.

Ghodke, N. B. (1985). *Encyclopaedic Dictionary of Economics*, Delhi: Mittal Publications.

Gökçay, Ş. E. (2017). Türk Vergi Sisteminde Vergi Ödeme Gücüne Ulaşma Teknikleri, *Journal of Life Economics*, 4(3), 113-133.

Nadaroğlu, H. (1983). *Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul: Okan Dağıtımcılık Yayıncılık Ltd. Şti.

Neumark, F. (1948). *Maliyeye Dair Tetkikler*, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, Yayın No: 9.

Neumark, F. (1975). *Vergi Politikası* (çev. İ. Cankorel), İstanbul: Filiz Kitabevi.

Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan N. ve Göker, C. (2019). *Vergi Hukuku*, Ankara, Turhan Kitabevi.

Pamak, M. (1975). Sosyal Adalet Açısından Türk Gelir Vergisinde En az Geçim İndirimi, Müterakkilik ve Ayırma Prensibi, *Maliye Çalışmaları Dergisi*, Sayı 24, 187-229.

Pehlivan, O. (2008), *Kamu Maliyesi*, Trabzon: Derya Kitabevi.

Pehlivan, O. (2019), *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, Trabzon: Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım.

Saraçoğlu, F. (2016). Ücretlerin Vergilendirilmesinde Ayırma İlkesi Uygulamasının Değerlendirilmesi. *İş ve Hayat*, 2(3), 41-55.

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

Şener, O. (2001). *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.

Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2020), *Vergi Hukuku*, Bursa: Ekin Yayınevi.

Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2021), *Türk Vergi Sistemi*, Bursa: Ekin Yayınevi.

Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2013), *Türk Vergi Sistemi*, İzmir: Kanyılmaz Matbaası.

Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul: Filiz Kitabevi.

Türk, İ. (1992). *Kamu Maliyesi*, Ankara: Turhan Kitabevi.

Ulusoy, A. (1995). Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Analizi, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 12, 89-101.