

# ANAYASAL VERGİLEME İLKELERİ İŞİĞİNDA ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

## TAXATION OF WAGE INCOME IN CONSIDERATION OF CONSTITUTIONAL TAXATION PRINCIPLES

A.Savaş DEMİRCAN\*

**Özet:** Anayasal vergilendirme ilkeleri, vergilendirmede adalet, genellik ve eşitlik ilkelerini vurgulamakta böylelikle yatay ve dikey adalete atıf yapmaktadırlar. Ancak vergi uygulamalarına baktığımızda ilke olarak benimsenmiş bu konulara gereken özen ve önemin verilmediği görülmektedir. Çalışmamızda, ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde görülen Anayasal vergilendirme ilkelerine aykırı durumlar üzerinde durulmaya çalışılacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergilendirmede Adalet, Eşitlik, Genellik, Ücretler

**Abstract:** Constitutional principles of taxation make an emphasis on the principles of justice, universality and equality; and hereby they make reference to horizontal and vertical justice. However, when we look at taxation practices, these issues, although recognized in principle, have not been given due attention and importance. In our study, we will examine and focus on some cases seen contrary to the constitutional principles of taxation in the practice of taxation of wage income.

**Keywords:** Justice on Taxation, Equality, Publicness, Wages

## GİRİŞ

Vergi adaletini sağlamak hemen her ülkede vergi politikasının ulaşmak istediği bir amaç olmuş ve bu durum Anayasalar ile güvence altına alınmaya çalışılmıştır. Anayasa Mahkemesi'nin eşitlik tanımını yaparken kullanmış olduğu “**aynı hukuki statüde olanların aynı, farklı hukuki statüde olanların farklı hukuk kurallarına tabi olması**” ifadesinden yola çıkıldığında bu yaklaşımın vergi hukukundaki

\* Öğr. Gör., Namık Kemal Üniversitesi Hayrabolu Meslek Yüksekokulu Bankacılık ve Sigortacılık Programı

yansıması“ **az kazananın farklı, çok kazananın farklı**” vergi ödemesi şeklinde olmaktadır. Başka bir deyiş ile Anayasa Mahkemesi “Mali güç” vurgusu yapmaktadır. Her ne kadar teorik anlamda bu amaca önem verilse dahi uygulamada çeşitli sıkıntılar ile karşılaşmıştır. Özellikle birbirine benzer gelir unsurları olmaları bakımından ücret ve serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde Anayasal vergilendirme ilkelerine aykırılık gün yüzüne çıkmaktadır. Gerek vergi yükü gerekse vergilendirme usulü yönünden yaşanan bu sıkıntılar, ücret gelirlerinin aleyhine bir durum oluşturmakta ve Anayasal vergilendirme ilkelerini zedelemektedir. Zira aynı mesleği icra edip farklı şekilde vergilendirilen meslek mensuplarının vergilendirme karşısındaki durumu, Anayasal mali ilkelere uygun düşmemektedir. Özellikle en önemli sorunlar, safi gelirin belirlenmesinde, yapılan indirimlerin tespitinde, yöntemde, tarifede ve bağlı olunan sosyal güvenlik sandığındaki farklılığa göre meydana gelmektedir. Bu durumlar, farklı miktar ve usulde vergilendirmeye sebebiyet vererek Anayasal ilkelere olan sadakat duygusunu törpülemektedir.

## 1. ANAYASAL VERGİLEME İLKELERİ

Türkiye artık çağdaş vergi anlayışı ile Anayasal anlamda hukuk kurallarına, ilkelerine, tam ve uygun davranarak yurttaşlarına etkin kamu mal ve hizmetleri sunmak zorundadır. Bunun yolu etkin, hukuki ve adil vergi toplamaktan geçmektedir. Sağlıklı vergi kaynakları oluşturulması toplumu oluşturan bireylerin ve onların seçtiği kişilerden oluşan parlamentonun samimi olmasına bağlıdır. Herkesin mali gücü oranında kamu harcamalarına katıldığı bir vergilendirme süreci, ülke hukukunu ve demokrasisini çok güçlendirecek ve pek çok istenmeyen durumun önüne geçilecektir.<sup>1</sup>

Genellik, eşitlik ve adalet ilkelerini içine alan, sosyal adaletin gerçekleştirilmesinde Anayasal anlamda önem verilmiş olan aynı zamanda çağdaş devletlerin vergi sistemlerinde uygulama alanı bulan sosyal vergileme ilkeleri, etkin bir şekilde uygulanmadığında gelir dağılımındaki eşitsizlikleri tetikleyerek vergi sistemlerini olumsuz etkileyebilmektedir.

<sup>1</sup> Ahmet Erol, “Yeni Gelir Vergisi Kanunu Oluşturulurken Gelirin Tanımı”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı:33, Eylül 2006, s.137.

Vergileme ilkeleri iktisadi, sosyal, ahlaki vb. yönlerden etkin olmayan vergi şekilleri ve tekniklerini ortadan kaldırmak ve bunların yerine daha etkililerinin vergi sisteminde yer almasını sağlamak arzusu ile ortaya çıkmıştır. Vergileme ilkeleri değişmez ve mutlak bir karakter taşımaz. Tam aksine zaman içinde değişen şartlara ve görüşlere uygun hale getirilerek yeniden formüle edilmeleri gerekir.<sup>2</sup>

Vergileme ilkeleri, vergileme prensipleri veya vergileme kuralları başlığı altında mali yazında adından sıkça söz edilen bir konudur. Vergileme ilkeleri konusunda yapılan çalışmalar maliye biliminin doğuşuna kadar uzanmaktadır. Nesnel bir olay sayılan vergi, gerek niceliği gerekse fonksiyonları bakımından zorunlu bazı değişikliklere uğramışsa, ekonomik, mali ve sosyal nitelikler taşıyan vergileme ilkeleri de zaman içinde değişikliğe uğramıştır.<sup>3</sup>

### 1.1 Vergi Adaleti İlkesi

Türkiye Cumhuriyeti (T.C.) Anayasası'nın 73. maddesinin 2. fıkrası " Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır." şeklinde düzenlenmiştir. Böylelikle vergilendirmenin de maliye politikasının araçlarından biri olduğu düşünüldüğünde vergi sistemimize Anayasal manada "**vergilendirme de adaletli ol**" vurgusu yapılmış ve bu vurgunun sebebi olarak da sosyal adalet ilkesi belirtilmiştir.

Çağdaş vergicilikte "**sosyal adalet**" ilkesi en ön plana geçmiş, vergi siyasetine hâkim olmaya başlamıştır. Bugünün vergi yükünün ağırlığı göz önüne alındığında, bilimsel ilkelere dayanmayan, toplumsal gerekleri gözetmeyen bir vergi sisteminin çağdaş ülkelerde artık yaşamayacağını kabul etmek lazım gelir. Birçok ülke vergicilik alanında sadece teklif adaletini en geniş bir ölçüde yerine getirmekle kalmamış aynı zamanda vergiyi sosyal politikanın önemli bir vasıtası olarak kullanmışlardır. Vergi siyasetinde sosyal mülhazanın bu hâkim rolünü, siyasi rejimleri ne olursa olsun bütün ülkelerde görmekteyiz.<sup>4</sup>

<sup>2</sup> Fritz Neumark, Maliyeye Dair Tetkikler, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Yayın No: 118, 1950, s.139.

<sup>3</sup> Yıldırım Genç ve Recep Yaşar, " Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi" Vergi Dünyası, Sayı: 338, Ekim 2009, s.34.

<sup>4</sup> Ali Alaybek, Gelir Vergisi Davamız, İstanbul, Kenan Matbaası, 1947, s.44.

Adam Smith'e göre adalet ilkesi ile gerçekte verginin yükünün dengeli dağılımı anlamında adalet değil, ekonomik anlamda bir eşitliğin gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır. Bu nedenle de Adam Smith adalet ilkesini, "ödeme gücü" ya da "mali güç" ile açıklamaya çalışmıştır. İyi ve adil bir vergi, kişilerden ekonomik kıstaslara göre alınan bir vergidir.<sup>5</sup>

## 1.2. Verginin Genelliği İlkesi

T.C. Anayasası'nın 73. maddesinin 1. fıkrasında, "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" denilmektedir. Dolayısıyla hiçbir toplumsal katmanın ya da bireyin mali araçlar ile desteklenmesi ve/veya zarar verilmesinin söz konusu olmaması Anayasal anlamda garanti altına alınmıştır.

Vergi ödeme güçleri oranında herkesin vergi ödemesi, vergide genellik ilkesinin özünü oluşturmaktadır.<sup>6</sup> Bir ülkede oturan vatandaşlar, yabancılar ve yurt dışında oturmakla beraber ülke içinde ekonomik faaliyette bulunan herkes vergi ödemek zorundadır. Bu ilkeyle ülke sınırları içinde yaşayan herkesin vergi yüküne katılması öngörülmektedir.<sup>7</sup>

Vergide genellik, herkesin istisnasız olarak, vergi vermesi gerektiği anlamına gelir. Genellik ilkesi, dil, din, ırk, sınıf gibi, ekonomik durumdan bağımsız faktörleri göz önüne almaksızın, vergi ödeme gücüne sahip tüm kişilerin vergilendirilmesini ifade etmektedir. Günümüzde yaygın uygulama, sosyal, kültürel, ekonomik ve siyasi nedenlerle ya da vergi tekniği açısından gerekli durumlarda, objektif ve sübjektif vergi mükellefiyetinin sınırlandırılmasına izin verilmektedir.<sup>8</sup>

Verginin herkesten alınmasını öngören genellik ilkesi, aynı zamanda vergi yükünün adil bir biçimde ülkedeki bütün gerçek ve tüzel kişilere yaygınlaştırılması çabasıdır.<sup>9</sup>

<sup>5</sup> Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul, Beta Basım,1996, s. 297.

<sup>6</sup> Osman Pehlivan, Kamu Maliyesi, Trabzon, Derya Kitabevi, 2004, s.162.

<sup>7</sup> Emine Orhaner, Kamu Maliyesi, Ankara, Gazi Yayınevi, 2000, s.150.

<sup>8</sup> Selahattin Tuncer, Kamu Maliyesi, 2. Baskı, İstanbul, Yalkın Ofset Matbaası, 1971, s.306.

<sup>9</sup> N.Kemal Gündüz,"Verginin Anayasal Çerçevesi",*Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:

Genellik ilkesinden şu sonuçları çıkartabiliriz:<sup>10</sup>

- Sadece belirli kimseleri kapsayacak biçimde vergi konulması mümkün değildir.
- Ödeme gücüne göre vergi yükünün dağıtılmasını sağlama amacı dışındaki bir nedenle vergi yükünün belirli toplumsal kesimler üzerinde yoğunlaştırılması, bu ilkeyle bağdaşmaz.
- Vergi yasalarında uygulanacak olan istisna ve muafiyetlerle indirimlerin, verginin yapısına ve Anayasal normlara uygun olması ve nesnel gerekçelere dayanması zorunludur.
- Vergi yasalarında vergiyi doğuran olayın, verginin konuluş amacına uygun olarak kapsamlı biçimde tanımlanması gerekmektedir.
- Vergi oranlarının, ödeme gücü ilkesi saklı kalmak üzere, yükümlülerin bir kısmının vergi dışında kalmalarına neden olacak biçimde belirlenmesi gerekmektedir.

### 1.3.V ergide Eşitlik İlkesi

Eşitlik ilkesi Türk pozitif hukukunda T.C. 1961 Anayasası'nın 12. maddesi ile T.C. 1982 Anayasası'nın 10. maddesinde düzenlenmiştir. 10. maddenin 1. fıkrasına göre ise, **“Herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.”** T.C. Anayasası'nın, vergi ödevinin düzenlendiği 73. maddenin 1. fıkrasına göre ise; **“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.”** Tüm bu Anayasal ilkeleri beraber yorumladığımızda, sınıfsal, etnik ve dinsel veya cinsel bir ayırım gözetilmeksizin herkesin toplumsal maliyetlere birlikte katlanması gerektiği sonucuna varmaktayız.

Ancak T.C. Anayasası'nın 10. madde başlığının **“kanun önünde eşitlik”** olarak düzenlenmiş olması, kimlerin eşit ve kimlerin farklı kabul edileceklerinin takdirinin yasama organına bırakıldığını gös-

<sup>10</sup> 78,Mart 1995,s.105.  
Metin Taş, Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, s.276.  
<http://www.maliyesempozyumu.sakarya.edu.tr/sites/maliyesempozyumu/file/1372373051-13-turkiye-maliye-sempozyumu-pdf.pdf>

termektedir. Bu durumda, vergilendirmede eşitliği gerçekleştirecek olan makam yasama organıdır.<sup>11</sup>

Kanun koyucu, ekonomik, kültürel, sosyal ve sağlık politikaları ile vergi tekniğine ilişkin kolaylaştırıcı nedenlerle eşitlik ilkesine istisnalar getirebilir. Bu istisnalar, Anayasanın diğer kurallarına dayanıyorsa eşitlik ilkesinden sapmalar geçerli sayılabilir.<sup>12</sup>

Vergilendirmede eşitlik ilkesi bazen belirli bir hukuk kuralı dolayısıyla değil de, fiili bazı durumlar nedeniyle bozulmaktadır. Örneğin vergi denetiminin yetersizliği ve eksikliği vergilendirmede eşitlik ilkesini bozmaktadır. Çünkü vergi yükümlülerinin ancak bir kısmı denetlenabiliyorsa yükümlüler arasında haklı bir nedene dayanmayan bir ayırım yapıyor demektir.<sup>13</sup>

## 2. VERGİLEME İLKELERİNDEN SAPMALAR

### 2.1. İndirilebilecek Giderler Bakımından

Adam Smith adalet ilkesini açıklarken mali güç ilkesine vurgu yapmıştır. Dolayısıyla öncelikle mali güç ilkesinin vergilemede sağlanması önemlidir. Bunun için yapılması gereken en önemli hareket, safi gelire ulaşip vergilendirilmesi gereken matrahı doğru tespit etmektir.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na (GVK) baktığımızda, ücret ve serbest meslek kazancı tanımı şu şekilde yapılmıştır: Ücret; işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen, para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilen menfaatlerin tamamıdır (GVK md.61/I). **Serbest meslek kazancı ise;** her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar olarak tanımlanmıştır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır (GVK md.65).

<sup>11</sup> Akif Erginay, Kamu Maliyesi, 13. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1990, s.47.

<sup>12</sup> Nami Çağan ve Ahmet Kumrulu ve Mualla Öncel, Vergi Hukuku, 18. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, Mart 2010, s.41.

<sup>13</sup> Çağan ve Kumrulu ve Öncel, s.43.

Gerek, GVK 63/ I' de, gerek ise, GVK 68/ I' de, ücret ve serbest meslek kazancından safi gelire ulaşmak adına hangi harcamaların indirileceği açıklanmıştır. Görüldüğü üzere yasal düzenlemeler, mali güç dolayısıyla vergilemede adalet ilkesine sıkı sıkıya uyarak, adil bir vergilemeye olanak sağlamıştır. Ancak sorun indirilebilecek giderlerin kapsamı açısından ortaya çıkmaktadır.

Zira indirilebilecek giderler, aynı işin ücretli veya serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılması gibi durumlarda çeşitli adaletsizliklere sebebiyet vermektedir.

Örneğin; serbest meslek faaliyeti kapsamında çalışan bir avukat (A), mesleği ile ilgili olarak yaptığı seyahat ve ikamet giderlerini, mesleğini ifa etmek için aldığı bilgisayarını, masasını, kütüphanesini, işe gidip gelmek ya da işini ifa etmek için kullandığı taşıtını satın almak ya da kiralamak için yaptığı harcamalar ile yine bu taşıtın akaryakıt harcamalarını, mesleki yayınların giderlerini ve hatta mesleki yayınlar için ödediği tazminatları dahi gayrisafi gelirinden indirebilecektir.<sup>14</sup>

Öte yandan, hâkim/savcı ne satın aldığı ya da kiraladığı taşıta ilişkin giderleri, diğer ulaşım masraflarını ne de mesleğini daha iyi ifa etmek adına almış olduğu her türlü neşriyatı, katıldığı toplantı, kongre vb. faaliyetlere ilişkin harcamaları gayrisafi ücretten indiremeyecektir. Her ne kadar hâkim ve savcılara servis imkânının sağlandığından, katılan toplantı için harcırah imkânından ya da mahkeme kütüphanesindeki kitap ve dergilerden yararlanmasından söz edilebileceği gibi bu durumun tüm hâkim ve savcılar en azından tüm ücretliler için her daim söz konusu olmadığı açıktır. Zira 10.02.1954 tarih ve 6254 sayılı harcırah kanunu 14.maddesinde düzenlenen muvakkat vazife harcırahlarından yararlanabilmek için muhakkak bağlı olunan kuruma ait bir görev amacı ile yurt içinde ya da yurt dışında bir yere gönderilmek şarttır.<sup>15</sup>

Gayrisafi gelirden safi gelire ulaşmada uygulanacak olan kuralların, bu bağlamda indirilmesi gereken giderlerin, tüm gelir unsurları bakımından aynı ya da benzer kapsamda olması gerekir. Yukarıdaki örnekte görüldüğü üzere, bir ücretli ile bir serbest meslek erbabının

<sup>14</sup> Funda Başaran Yavaşlar, " Bir Adaletsizlik Örneği: Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi", Fasikül Dergisi, Sayı 30, Mayıs 2012, <http://www.bumindogrsoz.com/m.aspx?id=746,s.6>.

<sup>15</sup> Yavaşlar, s.6.

mali gücü aynı şekilde ölçülmemekte, ücretlinin gelir elde etmesi ile ilgili bağlantılı giderlerin önemli çoğunluğu mali güç tespitinde dikkate alınmamaktadır.<sup>16</sup>

## 2.2.Subjektif Safilik İlkesi Bakımından

Verginin mali güçle ilgili olması, sadece safi tutarın vergilendirilmesinin yeterli olacağı anlamına gelmez. Zira mükellef insanlık onuruna yakışır bir şekilde hayat sürmek zorundadır. Bu sebep ile hayatta kalmak için yapmak zorunda olduğu giderler üzerinde bir tasarruf yapma hakkına sahip olmadığından dolayı bu kısmın vergi dışına çıkartılması gerekmektedir. Kaldı ki harcamaları üzerinden dolayı vergiler ödemektedir.<sup>17</sup>

Adalet ilkesi açısından konuya baktığımızda; asgari geçim indirimi, mükellefin vergi ödeme gücünün, asgari geçim haddinden sonra kalan gelir dilimi üzerinden başladığını kabul eder. Vergi kanunlarında belirli bir asgari geçim tutarı, bu nedenle vergi kapsamı dışında tutulur. Bu tutarın kişinin hayatını devam ettirebilmesi için gerekli olduğu kabul edilir ve geriye kalan kısım vergi matrahı olarak kabul edilir. Bu temel bir vergi adaleti kuralıdır.<sup>18</sup>

Asgari geçim indirimi uygulamasının temel amaçlarından birisi de sosyal devletin asgari bir yaşam düzeyi sağlaması gerektiği düşüncesidir. Çünkü sosyal devlet, vatandaşlarının asgari yaşama düzeyini sağlamalıdır. Sosyal devlet vergi politikası uygulama yoluyla ekonomiye müdahale ederek, gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri gidermeye çalışır. Yani, sosyal devlet ilkesi gereği asgari yaşam haddinin vergi dışı bırakılması gerekir.<sup>19</sup>

Eşitlik ilkesi açısından konuya baktığımızda, T.C. Anayasası'nın 10. maddesi "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz

<sup>16</sup> Yavaşlar, s.6.

<sup>17</sup> Yavaşlar, s.6.

<sup>18</sup> Selahattin Tuncer, Vergi Hukuku ve Uygulaması, Cilt II, Ankara, Yaklaşım Yayınları,2006,s.31-32.

<sup>19</sup> Mümtaz Soysal , 100 Soruda Anayasanın Anlamı, İstanbul, Gerçek Yayınevi., 1987, s. 231.



tanınamaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.” diyerek eşitlik ilkesini güvenceye almıştır.

### 2.3. Vergilendirme Yöntemi Bakımından

Bilindiği üzere ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde stopaj yöntemi tercih edilmektedir. Maliye teorisinde yer alan ayırma ilkesine göre, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha düşük oranda vergilendirilmesi gerekmektedir.

Fakat vergi uygulamalarında bu konuya gereği kadar ilgi gösterilmediği de başka bir gerçektir. Ücretlerin vergilendirilmesini diğer gelir unsurları ile karşılaştırdığımız zaman bu açık bir şekilde görülmektedir. Ücretler, gelir unsurları içerisinde en ağır vergilendirilenlerin başında gelmektedir. Bu konuyu karşılaştırmalı olarak anlatacak olursak; örneğin ücretleri sırası ile başta ticari ve serbest meslek kazançları ile karşılaştıralım. Ticari kazançlar ve serbest meslek kazançlarında mükellefler bir yıl içinde elde ettikleri kazancı bir sonraki yıl beyan ederek özellikle enflasyonun olduğu yıllarda önemli bir avantaj elde etmektedirler. Bu durum Tanzi etkisi çerçevesinde devletin de reel anlamda kayba uğraması sonucunu doğurmaktadır. Gerçi bu durum geçici vergi ile giderilmeye çalışılsa da kazancın elde edilmesinden sonra alınan vergi ile kaynağında alınan vergi arasında vergilendirme açısından adalet sağlanmış olmamaktadır.<sup>20</sup>

Kaynakta kesme yöntemi ile ücretliler, her ay daha ücretleri ellerine geçmeden vergilerini öderlerken ortaya çıkan haksızlığı gidermek amacıyla, serbest meslek kazancı ve ticari kazanç sahiplerinin vergilendirilmesi için geçici vergi uygulaması getirilmiş ise de bu uygulama mevcut adaletsizliği ortadan kaldırmak bir yana mevcut adaletsizliği daha da derinleştirmiştir. Zira geçici vergi üçer aylık dönemler üzerinden alınmaktadır. Bu sürenin üzerine bir de beyan süresini eklediğimizde ortaya 4,5 aylık bir zaman dilimi çıkmaktadır. Bu 4,5 aylık zaman diliminde ücret dışı gelir elde eden mükellefin ödemesi gereken vergiyi, ücret geliri elde eden mükellef ile kıyaslandığında

<sup>20</sup> Yusuf Kıldış, “Vergilendirmede Adalet İlkesi Açısından Türk Gelir Vergisine Bakış”, Vergi Dünyası, Sayı: 351, Mayıs 2008, <https://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5008>, (16.10.2013) s.3.

kullanarak faiz kazancı elde edebileceği ya da diğer yatırım araçlarında değerlendirebileceği göz önünde tutulduğunda ortaya başka bir haksız bir durum çıkacaktır. Dolayısıyla kaynakta vergilendirilen ücret geliri elde eden mükellefler bir nevi faiz kazancından mahrum bırakılmaktadırlar.<sup>21</sup>

Anayasa mahkemesi bir kararında **“Faiz, ekonomik açıdan paranın fiyatıdır. Herhangi bir kimse kendine ait olmayan bir parayı, hangi isim altında olursa olsun, belli bir süre kullandığında asıl sahibine faiz ödemek zorundadır. Paranın likidite (elde tutulma, cepte bulundurma, kullanıma hazır halde) olması her an her türlü hizmet, emtia veya üretim faktörünü satın alabilmesine olanak verir. Parayı elinde nakit veya hesabında bulunduran piyasa ekonomisi kuralları gereği geleceğe dönük olanaklardan yararlanabilir. Hak edildiği halde kişinin tasarrufuna geçmeyen paranın enflasyonist ortamlarda sahibinin satın alma gücünde kayıplara neden olacaktır.”**<sup>22</sup> vurgusunu yaparak, faiz kazancından mahrumiyetin önemini belirtmiştir.

T.C. 1982 Anayasası'nın 35. maddesinde ise, mülkiyet hakkı güvence altına alınmıştır. Zira Anayasa mahkemesi aynı kararında **“Gerek kişi gerek devlet yönünden, alacağının zamanında ödenmemesi halinde, ekonomik varlıkta enflasyon sebebiyle azalma olmakta, bir nevi mülkiyet hakkı zarara uğramakta ve bu zarar faizle telafi edilmektedir. Hal böyle olunca da mükellefe aylar yıllar sonra iade edilen vergiye faiz işletilmemesi veya vade tarihinden sonraki dönemlerde işletilmesi kişi aleyhine mülkiyet hakkının ihlali sonucunu doğurmakta”** diyerek mülkiyet hakkını vurgulamaktadır.

Konuyu örneğimize taşıyacak olursak, Hâkim (H) daha maaşı eline geçmeden her ay gelir vergisini öderken, Avukat (A), 4,5 ay boyunca ödemesi gereken vergiyi kullanma imkânı bulacaktır ki bunun eşitlik ilkesi ile açıklanacak tarafı yoktur. Devlet, ücretlilerin vergisini 4,5 ay önce tahsil edip bu süre boyunca faiz ödemeksizin onların parasını kullanmaktadır.<sup>23</sup>

<sup>21</sup> Yavaşlar, s.6

<sup>22</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 2008/58, Karar Sayısı: 2011/37, Karar Günü: 10.2.2011, R.G. Tarih-Sayı: 14.05.2011-27934.

<sup>23</sup> Yavaşlar, s.6.

## 2.4. Vergi Tarifesi Bakımından

Mükellef açısından vergi borcunun, devlet açısından da vergi alacağıının belirlenmesinin son aşamasında en etkin olan unsur vergi tarifesidir. Ekonomik ve sosyal adalet açısından büyük önem arz eden vergi tarifesi, birtakım olumlu veya olumsuz sonuçlara yol açabilecek vergisel bir uygulama olduğu için üzerinde titizlikle durulması gereken bir konudur.<sup>24</sup>

Geleneksel olarak vergi adaletinin sağlanmasında, artan oranlı vergilerin diğer sistemlere göre daha üstün bir yapıda olduğu kabul edilmekte ve dünya genelinde ülkeler ağırlıklı olarak artan oranlı gelir vergisi tarifelerine yer vermektedirler.<sup>25</sup>

Geleneksel mali anlayışta vergilemede adaletin sağlanmasında artan oranlı vergilerin daha başarılı olduğu kabulü geçerli olmasına karşın özellikle 1980 sonrası dönemde artan oranlı vergilere yönelik eleştiriler yoğunlaşmıştır. Söz konusu eleştirilerin bir boyutunu da sistemin vergilemede adaletin gerçekleştirilmesinde yetersiz kaldığı noktasına yapılan vurgular oluşturmaktadır.<sup>26</sup>

Ancak yine de Edwin R. A. Seligman'ın **“Her ne kadar artan oranlılığın uygun derecesini matematiksel incellemeyle saptamağa olanak yoksa da, adalete yaklaşmak, (düz oranlı vergiler gibi) açıkça adaletsizlik yapmaktan daha iyidir”** şeklindeki ifadesinden yola çıkacak olursak adalet ilkesinin gözetiliyor olması olumlu bir adımdır.<sup>27</sup>

Öte yandan, Türkiye’de 2013 yılı tarifelerine baktığımızda tarifenin üçüncü ve dördüncü diliminde yer alan vergi matrahı ücretler lehine genişletilmiştir. Dolayısıyla bu durum ayırma ilkesi çerçevesinde olumlu karşılanabilecek bir düzenleme gibidir. Fakat burada esas sorun yapılan düzenlemenin tüm ücret gelirlerine yönelik olmamasıdır. Bu düzenlemeden en fazla yararlanacak kesim kısmen orta gelirli

<sup>24</sup> Cemil Rakıcı ve Mehmet Tunçer, “Anayasa Mahkemesi’nin İptal Kararı Sonrası Yeni Tarifelerin Ücret Gelirlerine Etkisi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 353, Ocak 2011, [http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=6810,\(10.10.2013\) s.5](http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=6810,(10.10.2013) s.5).

<sup>25</sup> Suat Hayri Şentürk, “Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler”, Çimento İşveren Dergisi, Sayı:2, Cilt 20, Mart 2006, s.18.

<sup>26</sup> Şentürk, s.18.

<sup>27</sup> Abdurrahman Akdoğan, Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, Ankara, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, 1980, s. 23.

ile esas itibariyle üst gelir grubudur. Ülkemizdeki ortalama ücret seviyesi göz önüne alındığında, bu düzenlemenin alt gelir grubunun, hatta milyonlarca asgari ücretlinin lehine olmadığı rahatlıkla söylenebilir.<sup>28</sup>

Tablo:1

GELİR VERGİSİ ORANLARI						
2013 Yılı Ücret Gelirlerine Uygulanacak Gelir Vergisi Oranları						
10.700	TL ye kadar					%15
27.000	TL nin	11.000	TL si için	1.650 TL,	fazlası için	%20
94.000	TL nin	26.000	TL si için	4.665 TL	fazlası için	%27
94.000	TL den fazlasının	94.000	TL si için	23.025 TL	fazlası için	%35

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1413><sup>29</sup>

Tablo:2

GELİR VERGİSİ ORANLARI						
2013 Yılı Ücret Dışındaki Gelirlere Uygulanacak Gelir Vergisi Oranları						
10.700	TL kadar					%15
26.000	TL sinin	10.700	TL si için	1.605 TL,	fazlası için	%20
60.000	TL sinin	26.000	TL si için	4.665 TL	fazlası için	%27
60.000	TL sinden fazlasının	60.000	TL si için	13.845 TL	fazlası için	%35

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1413><sup>30</sup>

Mevcut örneğimize dönecek olursak, Avukat (A) nın 26.000-60.000 TL arası matrahı %27 ve 60.000 TL üstü %35 oranında vergilendirilirken; Hâkim ( H) nin 26.000-94.000 TL arası matrahı %27 ve 94.000 TL üstü matrahı %35 oranında vergilendirilmektedir. Ülkemizde ulaşılan ücret seviyesi düşünüldüğünde, çok az ücretlinin 60.000 TL seviyesine ulaşacağı malumdur. Dolayısıyla mevcut tarife yapısının dar gelirli

<sup>28</sup> Rakıcı ve Tunçer,s.6.

<sup>29</sup> <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1413>.

<sup>30</sup> <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1413>.

ücretliler için değil sadece üst gelir grubuna mensup küçük bir ücretli grubu bakımından avantaj olduğu ortadadır.<sup>31</sup>

Tüm bu açıklamalar göstermektedir ki ücretliler vergi tarifesi bakımından da verginin mali güce orantılı olma ilkesine göre vergilendirilmemekte, kendileriyle aynı mali güce sahip olan diğer gelir vergisi mükelleflerinden daha fazla vergiyi daha önce ödemektedirler. Eşit vergilendirme ancak ilgili takvim yılını takip eden yılın mart ayında yapılmaktadır. Bu durum aynı zamanda yukarıda bahsi geçen mülkiyet hakkı ihlaline de yol açmaktadır.<sup>32</sup>

## 2.5. Memur ile İşçi Ücretleri Bakımından

T.C. Anayasası'nın 128. maddesi uyarınca; devletin, kamu iktisadi teşebbüsleri (KİT) ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevler, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görülür. Bu hükme paralel olarak, çeşitli personel kanunları ile memurlar ve diğer kamu görevlilerine ilişkin ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır. Bazen müstakil personel kanunları dışında çeşitli kamu kurum ve kuruluşlarının teşkilat kanunları içinde de kamu personeli ve bunların özlük haklarına yer verilmiştir. Ayrıca Anayasanın anılan maddesi hükmü uyarınca memurlar ve diğer kamu görevlilerinin hakları, yükümlülükleri, aylık ve ödenekleri ile diğer özlük işleri ancak kanunla düzenlenmektedir.<sup>33</sup>

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar ile ücret gelirlerine ilişkin muafiyet ve istisnalar GVK'da yer almaktadır. Bu Kanunda düzenlenen muafiyet, istisna ve indirimlerin birçoğu gerek kamu gerekse özel kesimde ücret geliri elde eden kişiler için geçerlidir. Ancak çeşitli kanunlar ile bazı kamu personeline yapılan çeşitli ödemelere ilişkin getirilen muafiyet ve istisnalar sonucunda aynı ücreti alan kamu personeli ile özel sektör tarafından istihdam edilen işçilerin elde ettikleri ücret gelirleri üzerindeki vergi yükleri arasında ciddi farklılık oluşmuştur.<sup>34</sup>

<sup>31</sup> Yavaşlar, s.6.

<sup>32</sup> Yavaşlar, s.6.

<sup>33</sup> İlhami Öztürk ve Ahmet Ozansoy, "Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi", Maliye Dergisi, Sayı: 161, Aralık 2011,s.206.

<sup>34</sup> Öztürk ve Ozansoy, s.206.

İşçiler, memura kıyasla daha yüksek oranda vergi ödemektedir. Örneğin; asgari ücretli bir işçi, aylık brüt geliri üzerinden % 11 oranında gelir vergisi ödemektedir. İşçinin ücreti yükseldikçe ödediği vergi % 14'e, % 21'e kadar çıkabilmektedir. Bu oran yüksek ücretlerde % 40'a kadar yaklaşmaktadır. 2.500 TL ücret alan bir işçi, aynı ücreti alan on genel müdürün ödediğinin toplamı kadar gelir vergisi ödemektedir. Buradan da anlaşılacağı gibi, özel kesimde çalışanların vergi yükü, kamu kesimi çalışanlarına göre daha ağırdır.<sup>35</sup> Bu durum özel sektörün rekabet gücünü sınırladığı gibi Anayasal vergileme ilkelerine uyum konusunda da tartışma yaratmaktadır.<sup>36</sup>

## SONUÇ

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde temel sıkıntının kaynaktan kesim olduğu açıkça görülmektedir. Zira bu yöntemin şekli vergi hukuku yönünden mükellefin bilinç düzeyini düşürdüğünü ve kayıt dışı ekonominin varlığını kronik hale getirdiğini ifade edebiliriz. Zira Ücretliler kazançlarını beyan etmedikleri ve yaptıkları giderleri verginin beyanında indirim olarak kullanamadıkları için harcamalarını karşılığında belge toplama konusunda isteksiz davranmaktadırlar. Öte yandan safi gelire ulaşmak için ücretlinin faaliyeti ile organik bir bağa sahip olan ve mükellefin kişisel mesleki ya da entelektüel anlamda gelişimine ve varlığına katkı sağlayacak harcamaların gayrisafi gelirden düşülmemesi ve/veya genişletilmemesi, düzeltilmesi gereken bir başka konudur. Tabi bu durumun sağlanması için mükellefin şekli vergi hukukuna dair düzenlemeleri yerine getirmesi gerekir ki bu durumun tüm harcamaların belgelendirilmesi ve bu harcamaların vergi idaresine beyan edilmesi sonucunun olumlu katkısı aşikârdır.

Tarifiedeki oranların, ücretlileri sosyal devlet ve adalet ilkeleri ışığında koruyacak şekilde düzenlemeye tabi tutulmaları gerekmektedir. Zira ayırma kuramı gereğince, gelir vergisi tarifesinde düşük gelirli ve başta ücretliler lehine düşük oranlar uygulanması gerekli görünmektedir.<sup>37</sup>

<sup>35</sup> Şükrü Kızılot, "Odacı, Genel Müdürden 3,5 Kat Fazla Vergi Ödüyor", *Hürriyet*, (16.10.2002) <http://webarsiv.hurriyet.com.tr/2002/10/16/194750.asp>

<sup>36</sup> Öztürk ve Ozansoy, s.207.

<sup>37</sup> Özgür Biyan ve Güneş Yılmaz, "Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü", *Maliye Dergisi*, Sayı:162,

Kamu personeline yapılan ücret ödemelerine ilişkin vergi muafiyet ve istisnaları kamu personeli ile özel sektörde istihdam edilen işçi ücretleri üzerindeki vergi yükünün farklılaşmasına yol açmaktadır. Bu farklılık sadece kamu kesimi-özel kesim arasında gerçekleşmekte kamu personelinin de kendi içinde vergi yükünün farklı olması sonucu doğmaktadır. Bu farklılıkların Anayasal vergileme ilkeleri ile uyumu ise yukarıda açıklandığı üzere tartışmalıdır. Bu sebeple çeşitli kamu personel kanunlarında yer alan muafiyet ve istisnaların kaldırılarak kamu-özel kesim ücret ödemelerinin vergi yükünün eşitlenmesi ve buna paralel olarak da kamu personeli arasındaki ücret gelirleri üzerinde ki vergi yükünün eşit hale getirilmesine yönelik kanun düzenlemelerinin yapılmasının yararlı olacağı düşünülmektedir. Bu düzenlemelerin sadece vergi yükü ile sınırlı etkiler doğurmakla kalmayacağı kamu yönetimine duyulan güveni artırıcı birçok alanda mevcut kamu-özel kesim ayırımını giderici etkiler doğuracağı açıktır

### Kaynakça

- Akdoğan Abdurrahman. Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, 1980.
- Alaybek Ali, Gelir Vergisi Davamız, İstanbul, Kenan Matbaası,1947.
- Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 2008/58, Karar Sayısı: 2011/37, Karar Günü: 10.2.2011, R.G. Tarih-Sayı: 14.05.2011-27934
- Biyaz Özgür ve Yılmaz Güneş, "Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü", *Maliye Dergisi*, Sayı:162, Ocak-Haziran 2012,ss.184-218
- Çağan Nami- Kumrulu Ahmet- Öncel Mualla, Vergi Hukuku, 18. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, Mart 2010.
- Erol Ahmet, "Yeni Gelir Vergisi Kanunu Oluşturulurken Gelirin Tanımı", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Eylül 2006, s.137-141
- Erginay Akif, Kamu Maliyesi, 13. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1990.
- Genç Yıldırım ve Yaşar Recep, "Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi" Vergi Dünyası, Sayı 338, Ekim 2009,ss.34-40
- Gündüz N.Kemal. "Verginin Anayasal Çerçevesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 78, 1995, 101-111
- Kıldış Yusuf. "Vergilendirmede Adalet İlkesi Açısından Türk Gelir Vergisine Bakış", *Vergi Dünyası*, Sayı: 351, Mayıs 2008.
- Kızılot Şükrü, "Odacı, Genel Müdürden 3,5 Kat Fazla Vergi Ödüyor", *Hürriyet*,(16.10.2002) <http://webarsiv.hurriyet.com.tr/2002/10/16/194750.asp>

- Nadaroğlu Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul, 1996.
- Neumark Fritz, Maliyeye Dair Tetkikler, Yayın No: 118, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, 1950.
- Orhaner Emine, Kamu Maliyesi, Ankara, Gazi Yayınevi, 2000.
- Öztürk İlhami- Ozansoy Ahmet, "Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi", Maliye Dergisi, Sayı: 161, Aralık 2011, ss.197-214.**
- Pehlivan Osman, Kamu Maliyesi, Trabzon, Derya Kitabevi, 2004.
- Rakıcı Cemil- Tunçer Mehmet, "Anayasa Mahkemesi'nin İptal Kararı Sonrası Yeni Tarifelerin Ücret Gelirlerine Etkisi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 353, Ocak 2011, ss.148-153
- Soysal Mümtaz, 100 Soruda Anayasanın Anlamı, Gerçek Yayınevi., 1987.
- Şentürk Suat Hayri, "Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler", *Çimento İşveren Dergisi*, Sayı:2, Cilt 20, Mart 2006, ss.16-23
- Taş Metin, Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, ss.275-300
- Tuncer Selahattin, Kamu Maliyesi, 2. Baskı, İstanbul: Yalkın Ofset Matbaası, 1971.
- Tuncer Selahattin, Vergi Hukuku ve Uygulaması, Cilt II, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2006.
- Yavaşlar Funda Başaran, " Bir Adaletsizlik örneği: Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi", *Fasikül Dergisi*, Sayı 30, Mayıs 2012.