

Doç. Dr. Adnan GERÇEK

Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Ücretlerin Vergilendirilmesi ve 6009 Sayılı Kanun'la Bu Konuda Yapılan Düzenlemenin Değerlendirilmesi

GİRİŞ

Vergilendirmede sübjektifleştirmenin en iyi sağlandığı alanlardan birisi emek gelirlerinin vergilendirilmesi olduğu için ücretlerin vergilendirilmesi vergi hukukunda özel önem verilen ve özellikle arz eden konuların başında gelmektedir.

Sadece emek geliri elde edenlerin gelirlerini biriktirme olanaklarının sınırlı olması; ücret geliri elde eden emek sahiplerinin gelirleri genelde ancak yaşamlarını devam ettirebilecek nitelikte olması; emek geliri sahiplerinin ücret dışında bir gelir elde etme olanaklarının çok az olması; emek geliri elde eden bir kişinin sakatlanması durumunda çalışamayacak ve gelir elde edemeyecek olması gibi nedenlerle vergi sistemlerinde ücret gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha düşük oranda vergilendirilmesi benimsenmiştir.

Literatürde ayırma ilkesi olarak bilinen bu ilkenin hayata geçirilmesinde; emek gelirlerine bazı indirimlerin tanınması ve emek gelirleri için düşük oranlı vergi tarifesi uygulanması

gibi yöntemler kullanılmaktadır. Ülkemizde de emek gelirlerine bu tür ayrıcalıklar tanınmasına yönelik düzenlemelere yer verilmiştir. Özel indirim ve asgari geçim indirimi gibi müesseseler ülkemizde ayırma ilkesinin tipik uygulama biçimidir. Ayrıca, diğer gelirlere göre ücret gelirlerinin 5 puan düşük oranlı gelir vergisi tarifesine tabi tutulması da ülkemizde ayırma ilkesinin diğer bir uygulaması olmuştur.

Bu çalışmanın amacı, ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ile ilgili 8 Ocak 2009 günlü Resmi Gazete'de yayımlanan E. 2006/95 K. 2009/144 sayı ve 15.10.2009 tarihli Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararından sonra 6009 sayılı Kanunla bu konuda yapılan düzenlemeleri değerlendirmektir. Ancak bu değerlendirmeleri daha sağlıklı bir şekilde yapabilmek için öncelikle iptale konu olan düzenleme öncesinde (2005 yılı ve öncesinde) ülkemizde ücretlerin vergilendirilmesi nasıldı, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararına konu olan uygulama ile iptal gerekçesi neydi ve 6009 sayılı Kanunla devreye giren yeni uygulama neler

getiriyor sorularının cevaplandırılmasında yarar vardır.

1. 2005 YILI VE ÖNCESİNDE ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

2005 yılı öncesinde gelir vergisi sistemimizde ayırma ilkesinin iki şekilde uygulandığı görülmektedir. Bunlardan birincisi 3239 sayılı Kanun¹ ile 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren uygulamaya konulan özel indirimdir. Özel indirim sadece ücretler için, ücret gelirlerinin korunmasına yönelik olarak getirilmiş bir uygulamadır. Elde ettikleri gelir ücret olmayanlar özel indirimden yararlanamaz iken; ücretlerinin yanında başka gelirleri olanlar ise, ücret gelirinden dolayı özel indirimden yararlanabilmiştir.

Özel indirim tutarları; 2003 yılında elde edilen ücretlere uygulanmak üzere, günde “1.500.000”, ayda “45.000.000”, yılda “540.000.000” lira olarak tespit edilmiştir². Özel indirim, gelir unsuruna değil, gelirin sahibine bağlı olduğundan; hizmet erbabının birden fazla yerden ücret alması durumunda, özel indirim bu ücretlerden en yüksek olanına uygulanmıştır. Aynı kişi, birden fazla ücreti dolayısıyla özel indirimden bir defadan fazla yararlanamamıştır³.

Ücretlilerin vergilendirilmesinde özel indirim uygulamasının yanında sakatlık indirimi uygulamasına da yer verilmiş ve böylece sakat olan ücretlilerin ilave korunması amaçlanmıştır. Sakatlık indirimi tutarları, sakatlık derecesine göre özel indirim tutarının belli katları olarak belirlenmiş, özel indirim tutarına eklenmiş ve indirim aynı koşullar çerçevesinde uygulanmıştır.

Özel indirim uygulaması 4842 sayılı Kanun⁴ ile 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren uygulamadan kaldırılmıştır. Özel indirimin kaldırılmasının yaratmış olduğu boşluğu doldurmak üzere, aynı Kanun ile 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren “ücretlerde vergi indirimi” uygulamasına geçilmiştir. Daha sonra ise 5615 sayılı Kanun⁵ ile 1 Ocak 2008 tarihinden itibaren sadece ücretliler için “asgari geçim indirimi” müessesesine geçilerek ayırma ilkesinin uygulanmasına devam edilmiştir.

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde yapı-

lan en önemli değişikliklerden birisi, 4369 sayılı Kanun⁶ ile 1998 yılının ikinci yarısında elde edilen ücretleri kapsamak üzere uygulanan vergi tarifesi değiştirilmesi olmuştur. Getirilen bu düzenleme ile ücretlilerin vergi yükünde %5 oranında bir azalma sağlanmıştır⁷. Daha sonra 4444 sayılı Kanun⁸ ile benzeri bir uygulamaya devam edilerek, ücret dışındaki gelir unsurlarının vergilendirilmesinde Gelir Vergisi Kanununun 103. maddesinde yer alan tarifinin gelir dilimlerine karşılık gelen oranları 5 puan artırılarak uygulanması benimsenmiştir.

Böylece gelir vergisi sistemimizde ayırma ilkesinin uygulama şekillerinden biri olan ücretlilere farklı vergi tarifesi uygulaması ülkemizde hayata geçirilmiştir. Bunun sonucunda toplam gelir vergisi içinde ücretlilerin payı %50’ler üzerinden % 40’lara kadar düşmüştür⁹.

2005 yılı başından itibaren geçerli olmak üzere, 5281 sayılı Kanun¹⁰ ile gelir vergisi tarifesindeki basamak sayısının azaltılmasına gidilmiştir. Bu düzenleme ile;

1) İlk dilime giren vergi mükelleflerinin vergi yükü ve gelir durumlarının aynı kalması,

2) İkinci ve üçüncü dilime girip ilgili dilim oranlarına tabi olacak gelirlerin dördüncü dilime girip daha yüksek orandan vergilendirilmesi ve böylece bu gruba giren mükelleflerin vergi yüklerinin artırılması,

3) Yüksek gelirli olanların marjinal vergi oranının düşürülmesi suretiyle vergi yükünün hafifletilmesi, sağlanmıştır¹¹.

2005 yılı sonuna kadar ücret gelirlerine 5 puan düşük olan gelir vergisi tarifesi uygulamaya devam edilmiş ve 5479 sayılı Kanun¹² ile Gelir Vergisi Kanununun 103. maddesinde yapılan değişiklik ile gelir vergisinde iki ayrı tarife uygulaması sona erdirilmiştir. Böylece ülkemizde ayırma ilkesinin hayata geçirilmesine yönelik en etkin yöntem son verilmiştir.

II. 5479 SAYILI KANUN’LA YAPILAN DEĞİŞİKLİK VE ANAYASA MAHKEMESİ’NİN İPTAL KARARI

5479 sayılı Kanun ile ücretliler ile diğer gelir unsurlarının farklı tarifeye göre vergilendirme

anlayışından vazgeçilerek, ücret gelirleri de diğer gelir unsurlarıyla aynı nitelikte kabul edilmek suretiyle, tek tarife uygulamasına geçilmiş ve gelir vergisi tarifesindeki dilim sayısı beşten dörde indirilmiştir. Bu düzenleme ile;

- Gelir vergisindeki başlangıç vergi oranı % 20'den % 15'e düşürülmüştür. Ücretlilerin vergi oranında bir değişiklik yapılmaz iken, diğer gelir unsurlarının vergi oranında 5 puanlık bir düşüş sağlanmıştır.

- Üçüncü dilimde ücret gelirleri yönünden önceki tarifede %25 olan vergi oranı %27'ye çıkarılmış, ücret dışı gelirler yönünden ise %30'dan %27'ye indirilmiştir.

- Dördüncü dilimde ise ücret gelirleri yönünden önceki tarifede %30 olan vergi oranı %35'e çıkarılmış, ücret dışı gelirler yönünden ise %35 oranı korunmuştur. Değişiklikten önce ücretlilerin, yıllık 78000 YTL'yi aşan gelirleri % 35 oranında, bunun altındakiler daha düşük oranda vergilendirilir iken, yeni tarifede 40000 YTL'yi aşan gelirlerin % 35 oranında vergilendirilmesi öngörülmüştür.

Bu durumda, ücretlilerde orta ve yüksek gelir grubunun gelir vergisinin artırıldığı açıktır. Getirilen yeni tarife, eskisi ile kıyaslamalı olarak aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 1: 2005 ve 2006 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

2005 Yılı Tarifesi				2006 Yılı Tarifesi	
ÜCRET GELİRLERİ (YTL)	%	ÜCRET DIŞI GELİRLER (YTL)	%	ÜCRET GELİRLERİ DAHİL (YTL)	%
1 0 – 6.600	15	0 – 6.600	20	0 – 7.000	15
2 6.600 – 15.000	20	6.600 – 15.000	25	7.000 – 18.000	20
3 15.000 – 30.000	25	15.000 – 30.000	30	18.000 – 40.000	27
4 30.000 – 78.000	30	30.000 – 78.000	35	40.000 - FAZLASI	35
5 78.000 – FAZLASI	35	78.000 – FAZLASI	40		

Gelir vergisi tarifesinde, dilim sayısı ve vergi oranları azaltılıp, dilimlerdeki gelir tutarları artırılmak suretiyle yapılan değişikliğin amacı, gelir üzerindeki vergi yükünün azaltılıp vergi tahsilâtının artırılması olarak belirtilmiştir. Dolayısıyla, böyle bir düzenlemeye gidilmesi, ülkemizde vergileme konusunda adalet ile ilgili

kaygıların önemini kaybettiğini, bunun yerine etkinlik ilkesinin ön plana çıkarılmaya çalışıldığını göstermektedir.

Yukarıdaki gerekçelere dayanılarak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde "40.000 YTL'den fazlasının 40.000 YTL'si için 9.190 YTL," ifadesinden sonra gelen "fazlası % 35 oranında" ibaresinin Anayasa'nın 2, 11 ve 73. maddelerine aykırı olduğu ve iptali gerektiği talebiyle Anayasa Mahkemesi'ne dava açılmıştır.

Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu iptal kararında, gerekçe olarak birkaç önemli noktaya vurgu yapmıştır. Bunlar şu şekilde özetlenebilir¹³:

1) İptale konu olan yeni gelir vergisi tarifesi ile önceki tarife karşılaştırıldığında, yeni tarife ile ücretlilerin vergi yükü artırılırken diğer gelir vergisi yükümlülerinin yükünün azaldığı ortaya çıkmaktadır. Burada ücret geliri elde edenlerin mali gücü ile gelirin niteliği ve kişisel durum arasında bağlantı kurulmadığından, mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık söz konusudur. Yasa koyucu vergi oranlarını belirlerken ücret geliri elde eden yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumunu göz önüne alacak bir sistem getirmemiştir.

2) Oran, verginin asli unsurlarından olup mali gücü etkileyen en önemli ölçütlerden biridir. Vergi oranı ile vergiye tabi gelirin niteliği arasında doğrudan bağlantı vardır. Vergilendirmede farklı nitelikteki gelirlerin ayrı vergilendirme yöntem ve oranlarına tabi tutulması, vergi

adaletinin sağlanması için gereklidir.

3) Ücret gelirlerinin diğer gelir unsurlarına göre salt emeğe dayalı olarak elde edilen gelir niteliğinde olması ve vergi baskısının yüksekliği nedeniyle özellikle bu geliri elde edenlerin ekonomik durumları ile vergi oranları arasında doğrudan bir bağlantının kurulmaması ve üç-

retlilerden vergi alınırken mali gücün göz ardı edilmesi düşünülemez.

4) Anayasa, ücreti, diğer gelirlerden farklı olarak özel şekilde düzenlemiş, bu düzenlemede ücretin özellikli ve ayrıık durumunu gözeteerek, Devlet'e "adaletli bir ücret" için tedbir alma görevi vermek suretiyle koruma altına almıştır. Anayasa'nın 73. maddesindeki "mali güç" ilkesi ile 55. maddesindeki "adaletli bir ücret elde etme" ilkesi bir arada değerlendirildiğinde, ücret gelirlerinin ücret dışında elde edilen gelirler ile aynı oranda vergiye tabi tutulması ve hiçbir önlem alınmadan ücrette azalmaya neden olacak şekilde yükseltilmesi, "adalet" ilkesini de zedeler.

Bu tespitleri yaptıktan sonra Anayasa Mahkemesi Gelir Vergisi Kanunu'nun 5479 sayılı Kanun ile değiştirilen 103. maddesinde yer alan tarifinin 40.000 YTL'den fazlasının 40.000 YTL'si için 9.190 YTL, ibaresinden sonra gelen "... fazlası % 35 oranında ..." ibaresi, "ücret gelirleri" yönünden Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırı bularak iptal etmiştir. Bu düzenlemenin iptal edilmesi nedeniyle doğacak hukuksal boşluk kamu yararını ihlal edici nitelikte görüldüğünden, Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün, kararın Resmi Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesine karar vermiştir.

III. 6009 SAYILI KANUN'LA YAPILAN DÜZENLEME VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu iptal kararının 6 ay sonra yürürlüğe girmesini kararlaştırmışsa da, 8 Temmuz 2010 tarihinde dolan bu süre içerisinde yasa koyucu tarifeyi yeniden düzenlememiştir. Ücretliler yönünden tarife ancak 6009 sayılı Kanun¹⁴ ile düzenlenebilmiştir. Buna göre ücret gelirlerinin uygulanmasında geçerli olacak olan yeni tarife şu şekilde belirlenmiştir:

"8.800 TL'ye kadar yüzde 15

22.000 TL'nin 8.800 TL'si için 1.320 TL, fazlası yüzde 20

76.200 TL'nin 22.000 TL'si için 3.960 TL, fazlası yüzde 27

76.200 TL'den fazlasının 76.200 TL'si için 18,594 TL, fazlası yüzde 35

Oranında vergilendirilir."

Ücret ödemelerinde vergi kesintilerine uygulanacak tarifinin, aynı zamanda yıllık Gelir Vergisi tarifesi olması sebebiyle, ücretliler açısından geçerli bu yeni tarifinin de 1 Ocak 2010'dan geçerli olarak yürürlüğe konulması öngörülmüştür.

Böylece ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ile ücret dışındaki gelir unsurlarının vergilendirilmesinde tekrar farklı gelir vergisi tarifesi uygulanmasına geçilmiştir. Ancak bu defa gelir vergisi tarifesindeki fark ücret gelirlerinin 5 puan daha düşük oranda vergilendirilmesi değil, üçüncü ve dördüncü gelir dilimlerinin uzunluğunun artırılması şeklinde yapılmıştır. Yapılan düzenlemeden sonra 2010 yılı gelir vergisi tarifesi aşağıdaki hali almıştır.

Tablo 2: 2010 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

2010 Yılı Tarifesi				
ÜCRET GELİRLERİ (TL)		%	ÜCRET DIŞI GELİRLER (TL)	
1	0 – 8.800	15	0 – 8.800	15
2	8.800 – 22.000	20	8.800 – 22.000	20
3	22.000 – 76.200	27	22.000 – 50.000	27
4	76.200 – FAZLASI	35	50.000 – FAZLASI	35

6009 sayılı Kanun ile getirilen bu yeni tarife, yıllık brüt ücreti 50.000 TL'yi aşmayanlar için bir anlam ifade etmez iken, 50.000 TL ile 76.200 TL arasında olanlar için olumlu bir etki yaratacak, ancak 76.200 TL'yi aşanlar için yine olumsuz bir sonuç doğuracaktır. Geliri 50.000 TL ile 76.200 TL arasında olanların sağlayacakları vergi avantaj tutarı 2.096 TL'dir. Çünkü, matrahı 76.200 TL olan ücretliler yeni tarifeye göre 18.594 TL Gelir Vergisi ödemekle yükümlü iken, ücretliler dışında kalan mükellefler aynı miktar için 20.690 TL gelir vergisi ödeyeceklerdir¹⁵.

Ancak Anayasa Mahkemesi'nin iptal etmiş olduğu "... fazlası % 35 oranında ..." ibaresi hala ücret gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin tarifede yer almaktadır. Dolayısıyla 6009 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemede Anayasa

Özellikle brüt ücretleri 76.200 TL'yi aşanlar açısından, Anayasa Mahkemesi'ne yeniden başvuru yapılması halinde bu düzenlemenin de tekrar iptal edilmesi muhtemeldir.

Mahkemesi'nin iptal gerekçesinin karşılandığını söylemek mümkün değildir. Bu nedenle, özellikle brüt ücretleri 76.200 TL'yi aşanlar açısından, Anayasa Mahkemesi'ne yeniden başvuru yapılması halinde bu düzenlemenin de tekrar iptal edilmesi muhtemeldir¹⁶. Çünkü Anayasa Mahkemesi iptal gerekçesinde mali gücü dikkate alan ve ücret gelirinin özellikli ve ayrık durumunu gözetilen düzenleme yapılması “mali güç” ve “adalet” ilkesi açısından gerekli olduğunu belirtmiş ve bu gerekliliğe ulaşmada en etki araç olarak vergi oranı farklılaştırılmasına işaret etmiştir.

Burada aslında Anayasa Mahkemesi, zımni olarak literatürdeki ayırma ilkesinin etkin bir şekilde hayata geçirilmesi gerektiğinden bahsetmektedir. Yukarıda da açıklandığı üzere, ülkemizde ayırma ilkesinin en etkin şekilde hayata geçirilmesine yönelik olarak ücret gelirlerinin diğer gelir unsurlarına göre 5 puan düşük bir gelir vergisi tarifesi ülkemizde uygulanmıştır. Anayasa Mahkemesi'ne iptal başvurusu da bu farklı tarifeden vazgeçilmesi üzerine yapılmıştır.

Ancak, yasa koyucu önüne gelen yasal düzenlemeyi yaparken anayasal vergileme ilkeleri olan “mali güç” ve “adalet” ilkesinin yanı sıra sosyal devlet anlayışını da tekrar hayata geçirmek yerine, gelir kaybına yol açacağı endişesiyle olsa gerek Anayasa Mahkemesi'nin iptal gerekçesini adeta dolanmaya yönelik bir düzenleme yapma yoluna gitmiştir. Bunun için 5479 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önceki tarifede mevcut olan vergi yükünün ücret gelirleri yönünden korunacak şekilde sadece 3 ve 4. dilimlerinin tutarlarının yeniden belirlenmesi yoluna gidilmiştir.

Oysa Anayasa Mahkemesi, iptal kararında vergi tarifesi dilim tutarlarından değil, ver-

gi tarifesi oranlarından bahsetmiş ve son dilime uygulanan vergi oranını iptal etmiştir. Bu nedenle, yeni yapılan düzenleme ile son dilimdeki ücretlilere uygulanan % 35 vergi oranlarının ortadan kaldırılması veya vergi tarifesindeki tüm oranların 5 puan düşürülmesi yerine, sadece son iki dilimde yer alan tutarların artırılması yoluna gidilmesi ile Anayasa Mahkemesi'nin iptal gerekçesinin karşılanmadığı ortaya çıkmaktadır.

Bu konu ile ilgili sadece Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararına uygun bir düzenleme yapılmak isteniyorsa, ücret gelirleri açısından vergi tarifesindeki son dilim ortadan kaldırarak en yüksek oran olarak % 27'nin uygulanması sağlanabilirdi. Veya Anayasa Mahkemesi'nin iptal gerekçesinin yanı sıra ayırma kuramının gerekçelerinin de tekrar hayata geçirilmesi için ücret gelirleri açısından vergi tarifesindeki tüm oranların 5 puan düşürülmesi gerekirdi.

IV. 274 SERİ NO'LU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ İLE YAPILAN DÜZENLEMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

6009 sayılı Kanun'un geç yürürlüğe girmesinden dolayı ortaya çıkan fazla vergilendirmeyi düzeltmek amacıyla Gelir Vergisi Kanunu'na geçici 78. madde eklenmiştir. Buna göre, 01.01.2010 tarihi ile 01.08.2010 tarihleri arasında, 01.01.2010 tarihinde geçerli olan tarifeye göre fazla yapılan tevkifatın düzeltilmesine ait mahsup, red ve iade işlemlerine yönelik usul ve esasların Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmesi öngörülmüştür.

Maliye Bakanlığı tarafından konuya ilişkin olarak 274 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğ¹⁷ yayımlanmıştır. Bu genel tebliğde Maliye Bakanlığı, varsa, fazla yapılan tevkifatın düzeltilmesine ait mahsup, ret ve iade işlemlerine yönelik usul ve esasları açıklamıştır. Bunlara kısaca değinecek olursak:

1) Eğer 2010 yılında 01.08.2010 tarihine kadar yapılan yüzde 27 oranından daha yüksek olan yüzde 35 oranında vergi tevkifatı yapılmış bulunan hak sahipleri varsa, bu kişiler için

Ücretlilerin vergilendirilmesi ile ilgili sadece Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararına uygun bir düzenleme yapılması için, ücret gelirleri açısından vergi tarifesindeki son dilim ortadan kaldırılarak en yüksek oran olarak % 27'nin uygulanması sağlanmalıdır.

Ağustos ayı içinde verilecek olan Temmuz ayı muhtasar beyannamesi üzerinde gerekli düzeltme işlemleri yapılacak ve beyannameye tebliğ ekinde verilmiş bulunan Ek-1 nolu liste düzenleyip eklenecektir. Ödenmiş olan verginin ilk muhtasar beyannameden mahsup edilememesi durumunda, kalan tutarlar sonraki dönemlerde aynı şekilde mahsup edilebilecektir.

2) Muhtasar beyannameyi vermiş ancak tahakkuk eden vergiyi henüz ödememiş olan mükellefler tarafından beyanname verme süresinin sonuna kadar düzeltme beyannamesi verilmesi halinde; bu beyannameye Ocak, Şubat, Mart, Nisan, Mayıs ve Haziran 2010 aylarına ilişkin beyannamelerdeki tutarları ayrıntılı olarak gösterecek liste (Ek-1) eklenecek ve buna göre gerekli işlem yapılacaktır.

3) Muhtasar beyannameyi vermiş ve tahakkuk eden vergiyi ödemiş olan mükelleflerin fazladan ödemiş oldukları vergi tutarları sonraki dönemlerde verecekleri muhtasar beyannamelerine göre ödenecek Gelir Vergisi'nden mahsup edilecektir.

4) Beyannamelerini elektronik ortamda veren mükellefler fazla ödedikleri tutarları e-beyannamelerde bu işleme mahsus olmak üzere ayrılmış bulunan 'Mahsup Edilen Vergiler' kısmının "Geçici 78'inci maddeye göre yapılan mahsuplar" satırında gösterilecektir.

5) Emeklilik, işten ayrılma, işyerinin kapanması, ölüm gibi haller nedeniyle fazla kesilen vergi tutarlarının hak sahiplerine iadesi, vergi dairelerince yerine getirilecektir. Söz konusu mükellefler, işverenlerinden alacakları ve kendilerinden yapılan tevkifat tutarlarını ayrıntılı olarak gösteren bir yazı ile en son çalıştıkları

işyerinin muhtasar beyanname yönünden bağlı olduğu vergi dairesine başvuracaklardır.

6) 01.01.2010-01.08.2010 tarihleri arasındaki ücret ödemelerinden, yeni tarifeye göre hesaplanması gereken daha düşük tutarda tevkifat yapılmış olması durumunda oluşan fark tutarlar, vergi sorumluları tarafından 01.08.2010 tarihinden sonra yapılacak ücret ödemesinden kesilerek, bu ödemenin ait olduğu döneme ilişkin muhtasar beyannamenin verilme süresi içinde topluca (muhtasar beyanname verme yükümlülüğü olmayanlar hariç) verilecek ayrı bir muhtasar beyanname ile beyan edilerek ödenecektir.

Görüldüğü gibi 274 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde Maliye Bakanlığı vergi yükünü etkileyecek veya değiştirecek yeni bir düzenleme getirmemiş ve sadece 2010 yılında içinde fazla yapılan tevkifatın düzeltilmesine ilişkin açıklamalarda bulunmuştur. Maliye Bakanlığı'nın vergi yükünü değiştirmeye yönelik bir düzenleme yapma yetkisi yoktur. Bu nedenle, genel tebliğlerle sadece usule yönelik düzenlemeler yapılabilir¹⁸. Bu kurala uygun olarak burada Maliye Bakanlığı sadece usule ilişkin açıklamalarda bulunmuştur.

SONUÇ

Ülkemizde ayırma ilkesinin hayata geçirilmesine yönelik olarak; uzun yıllar "özel indirim" ve 1998 yılından itibaren ücret gelirlerine "düşük oranlı vergi tarifesi" müesseseleri kullanılmıştır. Ancak 2004 yılından itibaren özel indirim uygulamasına son verilerek, bunun yerine 2005 yılından itibaren "ücretlerde vergi indirimi" ve 2008 yılından itibaren de "asgari geçim indirimi" uygulamasına geçilmiştir.

Diğer taraftan ücret gelirlerine "düşük oranlı vergi tarifesi" uygulamasından 5479 sayılı Kanun ile 2006 yılından itibaren vazgeçilerek vergilemede adalet ilkesi yerine tahsilatta etkinlik ilkesi benimsenmiştir. Ancak Anayasa Mahkemesi, mali gücü dikkate alan ve ücret gelirinin özellikli ve ayrık durumunu gözetilen düzenleme yapılmasının "mali güç" ve "adalet" ilkesi açısından gerekli olduğunu belirterek ve bu gerekliliğe ulaşmada en etkili araç olarak vergi oranı farklılaştırılmasına işaret ederek,

söz konusu kanunla yapılan düzenlemeyi iptal etmiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu iptal kararı doğrultusunda, 6009 sayılı Kanun ile ücretlerin vergilendirilmesine yönelik yeni düzenleme yapılmıştır. Ancak bu düzenlemede tahsilatta etkinlik ile ilgili kaygılardan hareketle, ücretlilere uygulanan % 35 vergi oranlarının ortadan kaldırılması veya vergi tarifesindeki tüm oranların 5 puan düşürülmesi yerine, sadece son iki dilimde yer alan tutarların artırılması yoluna gidilmiştir. Bu nedenle, yeni yapılan düzenleme ile bir taraftan Anayasa Mahkemesi'nin iptal gerekçesinin karşılanmadığı, diğer taraftan da bilimsel gerçekler ve vergilemede "ayırma", "mali güç" ve "adalet" ilkelerinin göz ardı edildiği görülmektedir.

Ücretlilerin vergilendirilmesi ile ilgili sadece Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararına uygun bir düzenleme yapılması için, ücret gelirleri açısından vergi tarifesindeki son dilim ortadan kaldırılarak en yüksek oran olarak % 27'nin uygulanması sağlanmalıdır. Anayasa Mahkemesi'nin iptal gerekçesinin yanı sıra ayırma kuramının gereklerinin de tekrar hayata geçirilmesi için ücret gelirleri açısından vergi tarifesindeki tüm oranların 5 puan düşürülmesi gerekmektedir.

DİPNOTLAR

- 1 24.12.1985 tarih ve 19014 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- 2 1.1.2003'den itibaren uygulanan özel indirim tutarları 2002/5000 sayılı BKK ile tespit edilmiştir.
- 3 Fatih Saraçoğlu, "Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi", Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 40. Seri, 2001, s. 4, http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_6.pdf.
- 4 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- 5 04.04.2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- 6 29.07.1998 tarih ve mükerrer 23417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- 7 Bkz. Rifat Ortaç-Fatih Saraçoğlu, "Ücretlerin Vergilendirilmesinde Farklı Vergi Tarifesi Uygulamasının Değerlendirilmesi", Yaklaşım, Yıl 4, Sayı 71, (Kasım 1998).
- 8 14.08.1999 tarih ve 23786 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- 9 Saraçoğlu, a.g.m., s. 9.
- 10 31.12.2004 tarih ve 3.mükerrer 25687 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- 11 Gülay Akgül Yılmaz, "Türkiye'de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi", Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, Yıl 2006, Cilt XXI, Sayı 1, s. 265.
- 12 08.04.2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- 13 Anayasa Mahkemesi, 15.10.2009, E:2006/95, K:2009/144, <http://www.anayasa.gov.tr/kararlar/IPTALITIRAZ/K2009/K2009-144.htm>, (24.08.2010).
- 14 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- 15 Veysi Seviğ, "Ücret Gelirlerinde Uygulanacak Oranlar", 30.07.2010 tarihli Referans Gazetesi.
- 16 Bumin Doğrusöz, "Ücretlilerin Vergilendirilmesinde Son Durum", 12.08.2010 tarihli Referans Gazetesi.
- 17 04.08.2010 tarih ve 27662 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- 18 Nihal Saban, Vergi Hukuku Genel Kısım, İstanbul: Der Yayınları, 2002, s. 52.