

ÜCRETİN TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRİLMESİNİN VERGİ ADALETİ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF WITHHOLDING TAXATION FOR TAX JUSTICE



Taner ÇİMRİN*

ÖZ

Gelir vergisi kanunu, mükelleflerin gelirleri üzerinden belirli giderlerinin düşülerek mükelleflerin beyan etmesi usulüne dayanmaktadır. Bu usulde mükelleflere, dönem giderlerinin dışında beyanname üzerinden ayrıca çeşitli indirimlerin yapılması imkânı tanınmıştır. Ücret gelirlerin vergilendirilmesinde ise beyan usulü geçerli olmakla birlikte aynı kanunun yıllık beyanname verilecek hallerini belirten Gelir Vergisi Kanunu 86. maddesi gereği ücret geliri için yıllık beyanname verilememekte, işverence yapılan tevkifat nihai vergilendirme olarak kabul edilmektedir. Bu durumda ücretliler beyanname üzerinden yapabilecekleri indirim haklarından yararlanamamaktadır. Ücretin tevkif usulüyle vergilendirilmesi (stopaj vergilendirmesi), mali anesteziye uygun olmakla birlikte, mükellefler arasında vergilendirmede yatay eşitliğin sağlanmasına, dolayısıyla

ABSTRACT

Income Tax Law is based on the taxpayers' declarations by deducting certain expenses on the income of the taxpayers. In this method, taxpayers are also given the opportunity to make various deductions on the tax return. In the taxation of wages, although the declaration procedure is valid, the annual declaration for wages cannot be given in accordance with Article 86 stating that the annual declaration shall not be given. In this case, the employees cannot benefit from the deduction rights they can make via the tax return. The taxation of the wage by withholding is in conformity with financial anaesthesia, but it is contrary to the voluntary compliance of the taxpayers to the provision of horizontal equality. In this study, in the context of taxation of wage, the consequences of taxation of income by withholding taxation rather than declaration procedure will be evaluated within

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, taner.cimrin@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0001-7126-516X.

Çimrin, T. (Eylül 2019). Ücretin Tevkif Suretiyle Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Kapsamında Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu*, 240, (125-135).

mükelleflerin vergiye gönüllü uyumuna olumsuz durumlar ortaya koyabilmektedir. Bu çalışmada, ücret gelirin vergilendirilmesinde gelirin beyan usulünden ziyade tevkif suretiyle vergilendirilmesinin vergi adaleti kapsamında sonuçları değerlendirilecek, sorunlu noktalara yönelik olarak alternatif politika önerilerinde bulunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Ücretin Vergilendirilmesi, Tevkif Usulü, Vergi Adaleti.

JEL Sınıflandırması Kodları: H21, H24.

GİRİŞ

Vergiler, devletin kamusal hizmetlerin yerine getirilmesi ve diğer yükümlülükleri karşılaması amacıyla, egemenlik gücüne istinaden karşılıksız olarak aldığı cebri niteliğe sahip ödemelerdir. Vergilerin, herkese yönelik olması, ödeme gücüne göre alınması, aynı durumda olanlardan aynı vergi alınması gibi temel prensipleri karşılaması beklenmektedir. Bu özellikler, vergilerin toplanmasında adaletin sağlanması, vergilendirilecek kaynağın kurutulmaması ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması için gereklidir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK), vergilendirmede genel itibarıyla mükelleflerin kendi gelirlerini bir beyanname ile bildirmesine dayanmaktadır. Böylelikle mükellefler elde etmiş oldukları gelirlerinden yapmış oldukları giderleri indirmek suretiyle bir beyanname aracılığıyla bildirmekte, buna mukabil beyanname üzerinden kanunun tanıdığı çeşitli indirimleri yapmak suretiyle vergilendirilmesi usulü belirtilmiştir. Bu usul mükelleflerin gelirin kavranması ve vergi adaletinin sağlanması bakımından önemlidir. Aynı zamanda, çeşitli gelirlerin beyan edilmeden önce vergi sorumlularınca kesinti yapmak suretiyle vergilendirilmesi usulü belirlenmiştir. Ücret

the scope of tax justice. Moreover, some policy suggestions will be put forth to overcome the problematic sides of withholding taxation.

Keywords: Withholding taxation, withholding procedure, tax justice.

JEL Classification Codes: H21, H24.

gelirlerinin vergilendirilmesinde ise; bazı ücret geliri elde edenler için tevkifat sonrası yıllık beyanname verilebilmesi imkânı getirilirken bazı ücretliler içinse tevkifat nihai vergilendirme olarak kabul edilmektedir.

Bu çalışmamızda, vergilendirmede yatay eşitliğin sağlanması bakımından ücretleri tevkif usulüyle vergilendirilen mükellefler ile yıllık beyanname veren mükelleflerin vergi adaleti kapsamında durumları değerlendirilecek, sorunlu noktalara yönelik olarak alternatif politika önerilerinde bulunulacaktır.

1- ÜCRET ve ÜCRETİN VERGİLENDİRİLMESİ

1.1- Ücretin Tanımı ve Özellikleri

4857 sayılı İş Kanunu'nun 32. maddesinde "Genel anlamda ücret bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır" şeklinde tanımlanmıştır.

İktisadi açıdan ücret, üretim faktörü olan emeğin bir karşılığıdır ve bu karşılık nakdi ya da aynı şekilde olabilir.¹ Emek, üretime fikren ya da bedenen katılabilir. Bu nedenle emeğin üretime fikren ya da bedenen katılması karşılığında alınan bedele ücret denilmektedir.²

¹ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan. Türk Vergi Sistemi. Kanyılmaz Matbaası.İzmir, 2017. s.99.

² Doğan Şenyüz. Türk Vergi Sistemi. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara 2007. s.151.

Gelir Vergisi Kanunu'nda ise "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir" şeklinde tanımlanmıştır. Kanun, ücretlileri gerçek ücret ve diğer ücret olmak üzere ikiye ayırmıştır.

1.1.1- Gerçek Ücretlerin Vergilendirilmesi

Ücretin safi değerinin tespitinde, işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktar olduğu belirtilmiştir.

1. 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 190'ıncı maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler;
2. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler;
3. 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 primler (indirim 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.)

4. Çalışanlar tarafından ilgili kanunlarına göre, sendikalara ödenen aidatlar (Şu kadar ki, aidatın ödendiğinin tevsik edilmesi şarttır.),

Mükellefler elde etmiş oldukları ücret gelirlerinden yukarıda sayılan giderleri düşerek safi ücretlerini tespit etmektedirler. Bu tutar üzerinden işverenlerce kaynaktan kesinti yapmak suretiyle vergi sorumlusu sıfatıyla muhtasar beyanname ile beyan edilip ödenmektedir.³ Bundan sonra ücretlilerin bir bölümüne yıllık beyanname verme imkânı tanınmakta diğerlerine ise yapılan tevkifat nihai vergilendirme olmaktadır.

1.1.2- Diğer Ücretlerin Vergilendirilmesi

Kanun'da diğer ücretliler belirtilmiş olup, hizmet erbabının safi ücretinin, takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'i olarak kabul edilmiştir. Mükellefler vergi dairelerine başvurmak suretiyle safi ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tahakkuk ve tahsilatları yapılmaktadır. Bu gelirleri için yıllık beyanname verememekte, diğer gelirleri için beyanname vermesi durumunda da bu gelirlerini beyannameye dâhil edememektedir.

1.2- Ücret Gelirinin Beyan Usulü

Gelir Vergisi Kanunu'nda, mükelleflerin aksine bir hüküm bulunmamak şartıyla gelirlerini yıllık beyanname ile beyan etmelerini gerekli kılmıştır. Kanun'un 'Toplama Yapılmayan Haller' başlıklı 86. maddesinde; "Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dâhil edilmez.

³ Gelir Vergisi Kanunun 95. Maddesinde tevkifat yapılmadan yıllık beyanname ile beyan edilecek ücretler hariç tutulmaktadır.

**1. Tam mükellefiyette;
(...)**

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler(birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil),” şeklinde belirtilmiştir.

Kanun hükmüne istinaden tek işverenden alınan tevkifatlı ücretler tutarı ne olursa yıllık beyanname ile beyan edilememekte, birden sonraki işverenden alınan ücretlerinin toplamı, 103’üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı⁴ aşmayan hizmet erbabı yıllık beyanname verememekte, yapılan tevkifat nihai vergilendirme olarak kalmaktadır.

1.3- Yıllık Beyanname Üzerinden Yapılan İndirimler

Mükellefler, gelir vergisi matrahının tespitiinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirden aşağıdaki indirimleri yapabileceği belirtilmiştir.

1. Beyan edilen gelirin %15’ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla (Bu şartın tespitinde işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile 63’üncü maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ve bu bent kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınır.) mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50’si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigor-

ta primleri (Sigortanın Türkiye’de kâin ve merkezi Türkiye’de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir.).

2. Beyan edilen gelirin %10’unu aşmaması, Türkiye’de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları (mükerrer 121’inci madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler).
3. Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usulde vergilendirilen engellilerin beyan edilen gelirlerine, 31’inci maddede yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim (Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı ile hizmet erbabı (tevkifat matrahı dahil) da yararlanır.).
4. Bağış ve yardımlar,⁵
5. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı.

⁴ 302 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre 2018 yılı için tutar 34.000,00-TL olarak belirlenmiştir.

⁵ Gelir Vergisi Kanunu 89/4,5 ve 7 maddelerinde belirtilen bağış ve yardımlar

6. 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si.
7. Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdî bağışların tamamı.
8. İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı.
9. Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi
10. Diğer kanunlara göre tamamı indirilecek bağış ve yardımlar.

2- VERGİ ADALETİ KAVRAMI ve ÜCRETİN VERGİLENDİRİLMESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1- Vergi Adaletinin Teorik Temelleri

1982 Anayasası'nın 73. Maddesinde vergi ödevi başlığı altında, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır." olarak tanımlanmaktadır.

Anayasanın bu ilkesi, vergi oranlarının, mükellefin mali gücüne göre saptanmasını ifade eder. Vergi hukukunda, "artan oranda (müterakki) vergi" denilen ve Türk gelir vergisi sisteminde de kabul edilmiş bulunan vergilendirme yöntemi yüksek gelir tabanlarından yüksek oranda, düşük gelir tabanlarından düşük oranda vergi alınması suretiyle, gelir eşitsizliklerinin azaltılmasını amaçlar. Vergi politikasının bu amaçla kullanıl-

ması, sosyal adalet ve sosyal devlet ilkelerinin bir gereğidir.⁶

Vergi adaletinin sağlanması açısından ise vergi ilkeleri; genellik ilkesi, uygunluk ilkesi, açıklık ilkesi, belirlilik ilkesi ve eşitlik ilkesi olarak incelenebilir.

Vergide eşitlik ilkesi, mükelleflerin vergi ödeme güçleri dikkate alınarak vergilendirilmesidir. Buna göre vergi yükünün mükelleflerin özel durumları (kişisel ve ekonomik) dikkate alınmak suretiyle eşit bir şekilde dağıtılmasını öngörür. Vergide eşitlik; yatay eşitlik ve dikey eşitlik olarak incelenebilir. Vergi adaletini en iyi şekilde eşitlik ilkesi ifade ettiğinden yatay adalet, dikey adalet şeklinde de ifade edilmektedir. Eşit durumda olan kişilerin aynı boyut ve şekilde vergilendirilmelerine yatay eşitlik, farklı durumda bulunan kişilerin değişik boyutta vergilendirilmelerine dikey eşitlik denilmektedir. Yatay eşitlik durumunda; sosyal ve ekonomik durumları aynı olan kişiler, aynı koşullarda vergi ödeyeceklerdir.⁷

Aslında yatay ve dikey adalet kavramları da Aristo'nun adalet kuramının sonuçlarıdır.⁸

Modern toplumun en önemli bileşenlerinden biri olan sosyal adaletin sağlanmasında vergiler önem taşımaktadır. Her devlet kendi toplumsal yapısına uygun olarak düzenlediği vergilendirme sistemiyle gelir dağılımındaki eşitsizliklerin önüne geçilmesi ve böylece vergi adaletinin sağlanması amaçlanır. Hukuki bir terim olan vergilendirmede adalet herkes tarafından farklı anlamlar yüklenmiş, net bir tanımı hala oluşmamıştır. Ancak vergilendirmede adalet kavramı temelde, eşit durumdaki mükelleflerin eşit muamele görmesine ve verginin mükellefin ödeme gücüne göre alınmasına dayanır. Vergi adaleti, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden, vergi idaresinin işlemlerine ve vergi yargısına kadar ki tüm işlemler için geçerli olması beklenir.⁹

⁶ Ergun Özbudun. Türk Anayasa Hukuku. Yetkin Basımevi. Ankara 2005.s.130.

⁷ Abdurrahman Akdoğan. Kamu Maliyesi. Gazi Kitabevi. Ankara 2007. s.197.

⁸ Tülin Kıranoğlu. "Vergi Adaleti". Vergi Sorunları Dergisi. Sayı:174. 2003. s.129-143

⁹ Ufuk Ünlü. "Fayda (Faydalanma) İlkesi Vergi Adaletini Sağlar Mı?". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:393. 2014. s.123-124

Mükelleflerin verginin adaletli alındığı düşünmesindeki en önemli faktörler, vergi sisteminin yapısı ve mali değişim sonucundaki eşitsizlik algılamasıdır. Özellikle adaletsiz bir vergi sistemi, vergi kaçırmanın rasyonel bir davranış haline gelmesini teşvik ederek vergi etiğinin oluşmasını zorlaştırır.¹⁰

Vergilendirmede oluşan yatay ve dikey adaletsizlik algısı, vergi yükümlüleri kendi yöntemleri ile çözüme yoluna gitmektedirler. Bu noktada çalıştığına karşılığını alamadıklarını gören işçiler daha az çalışması gibi “düzeltme” eğilimine girmektedirler.¹¹ Bu sebeple ücretliler kayıt dışı çalışma ya da ücretinin olduğundan daha düşük gösterilmesi yollarına başvurarak adaleti sağlamaya çalışmaktadırlar.

2.2- Ücretin Vergilendirilmesinin Değerlendirilmesi

2.2.1- Ücret Üzerinden Yapılan Tevkifatın Değerlendirilmesi

Tevkifat, vergiye tabi gelirlerin yıllık beyannameyle bildirilmeden önce kaynağında, gelir ödemesi yapılırken kesilerek vergi sorumlusu tarafından bildirilmesidir. Bu sistem üniter bir vergi sistemine sahip olan gelir vergisinin istisnasını oluşturmaktadır.

Vergi tevkifatı teorik olarak, bir vergilendirme usulü olmamakla birlikte vergi tahsilatının kolaylaştırılması için getirilmiş bir tahsil usulüdür. Verginin kolay ve güvenilir bir şekilde tahsilini sağladığı için kanun koyucu tarafından bu usulün yaygınlaştırılması öngörülmüştür.¹² Ayrıca vergi-

nin tahsilini gelirin elde edildiği dönemde yapıldığından verginin enflasyonist etkilere uğramasını engellemektedir.¹³

Vergi sistemimiz en kısa yoldan gelirlerini tahsil etme anlayışına göre düzenlenmiştir. Tevkifat usulü vergi tahsilinde karşılaşılan sorunlara çözüm getirdiği, tahsil giderlerini önemli ölçüde azalttığı ve gelir tahminlerinde gerçeğe en yakın sonuçları elde etmede aracı olduğu görülmüştür.¹⁴

Ancak ücret gelirleri için vergi tevkifatı, bir tahsil usulü olmanın dışında bir vergilendirme rejimine dönüşmüştür. Şöyle ki, Kanun'da bütün tevkifatlar brüt tutar üzerinden yapılırken ücret üzerinden yapılan tevkifatlarda safi tutar üzerinden yapılması öngörülmüştür. Aynı şekilde, diğer tevkifatlardan farklı olarak ücret üzerinden yapılan tevkifatlarda artan oranlı tarifeye göre vergi hesaplanmaktadır. Bu durum, ücretin vergilendirilmesinde yapılan tevkifatın bir vergi güvenlik müessesesi olmanın dışında bir anlam ifade etmesi sonucunu doğurmaktadır.

Tevkifat usulüyle vergilendirme mükellefinin vergi verme iktidarını vergiden kurtulmayı imkânsız kılacak şekilde kavramaktadır.¹⁵ Kesinti yoluyla vergilendirme usulü sayesinde vergi güvenliği sağlanmakta, vergilerin tahsil süresi kısaltmakta ve vergisel işlemler işveren tarafından yerine getirildiği için hem vergi idaresi hem de vergi yükümlüsü bakımından uygulama kolaylığı sağlanmaktadır.¹⁶ Ayrıca vergi yükümlüsü gelirini vergisi kesilmiş olarak aldığı için verginin psikolojik baskısını çok fazla hissetmez. Ayrıca tevkifat usulü, ücretlinin ulaşım, giyim ve işiyle

¹⁰ Mahmut Kılıçoğlu. “Vergi Adaleti ve Vergi Etiği”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı:340. 2017. s.80

¹¹ İsmail Kitapçı. Vergi Etiği ve Vergi Psikolojisi: “Verginin Sosyo-Psikolojik Teorisi”. Seçkin Yayıncılık. Denizli 2013. s.130

¹² 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. Maddesinde değişiklik yapar 2361 sayılı kanun gerekçesinde ‘Vergi Tevkifatı’ ile ilgili belirtilmiştir.

¹³ Emre Akin. Vergi Tekniği ve Mütalaat. Baki Kulu. İstanbul 2016, s.440

¹⁴ Mustafa Çolak. Kayıtdışı Ekonomi ve Çözüme Yönelik Politika Önerileri. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. Ankara 2012. s.229

¹⁵ Günter Schmolders. Genel Vergi Teorisi (çev. Salih Turhan), İstanbul: Fakülteler Matbaası. İstanbul 1976. s.268.

¹⁶ Kenan Bulutoğlu. Türk Vergi Sistemi, Cilt 1, İstanbul: Fakülteler Matbaası. İstanbul 1978. s.138

ilgili yapmış olduğu diğer giderlerin ücret kazancından indirimine imkân tanımamaktadır. Ücretlerin vergilendirilmesinde bir ücretlinin sübjektif yani kişisel durumunun göz önünde bulundurulması esas olarak o ülkenin gelişmişlik düzeyinin bir göstergesi olarak kabul edilir.¹⁷

Tevkifat usulüyle ücretli aylık olarak vergi ödemesinde bulunurken beyana tabi olarak bildirilen gelir unsurlarında ise yıllık olarak ödemede bulunmaktadır.¹⁸

Ayrıca, artan oranlı tarifede özellikle ilk ge-

lir diliminin dar tutulması ücretlilerin kolaylıkla ikinci ve üçüncü dilimdeki oranlardan vergilendirilmesi sonucunu doğurabilmektedir.¹⁹

Vergi hukuku açısından mükelleflerin mali güçlerinin eşit olup olmadığı karşılaştırılırken, mali güçlerinin eşit kurallara göre ölçülmesi gerekir. Başka bir ifadeyle gayrisafi gelirden safi gelire ulaşmada kullanılan kuralların ve indirimine izin verilen giderlerin tüm gelir unsurları itibarıyla aynı ya da benzer kapsamda olması gerekmektedir.²⁰

Tablo 1: Çeşitli Ülkelerde Artan Oranlı Vergilendirmenin Dilimlere Göre Oranları (%)

	Türkiye	Japonya	Avustralya	Kanada	İtalya	Fransa	ABD	İngiltere	Almanya
1. Dilim	15	5	0	15	23	0	15	10	0
2. Dilim	20	10	15	22	27	5,5	28	20	14
3. Dilim	27	20	30	26	38	14	31	40	42
4. Dilim	35	23	37	29	41	30	36	50	45
5. Dilim	---	37	45	---	43	41	39,6	---	---

Kaynak: Biyan ve Yılmaz, 2012; Öz ve Akçay, 2013: 18.

Yukarıda ki tabloda görüldüğü üzere çoğu ülkeye göre düşük ücretlileri daha fazla vergilendiren artan oranlı tarifeye sahip olduğumuz görülmektedir. Ücret gelirlerinin düşük olması, ücret dengesizlikleri ve ücret üzerinde ağır vergi yükünün bulunması, ücretlilerin milli gelirden yeterli pay alamaması diğer yandan vergi yükünün büyük çoğunluğunu ücretlilerin yüklenmesi, vergide genellik ve adalet prensiplerine ve anayasada geçen maliye politikasının amacına aykırı düşmektedir.²¹

Bunun sonucu, üniter vergi sistemi aşınmakta ve yıllık beyanname veren ücretlilerle, tevkif usulüyle vergilendirilen ücretliler arasında yatay eşitsizlik doğurmaktadır.

2.2.2- Tevkif Usulünün Vergi Sistemimizdeki Yeri

Vergi sistemimizin beyana dayalı vergi sistemi olmasına rağmen vergi ile ilgili istatistiklere baktığımızda günümüzde bu uygulamanın büyük ölçüde uzağında bulunduğumuzu görmekteyiz.

¹⁷ Harun Yeniçeri. "Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usulleri ve Vergi Adaleti". Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Sayı:6(2). Aksaray. s.81

¹⁸ Yeniçeri.a.g.e.s.81

¹⁹ Reyhan Leba Tansöker. "Türkiye'de Kayıt Dışı İstihdamın Vergi Takoza Açısından Değerlendirilmesi". Yönetim Bilimleri Dergisi. Sayı:30. 2017. s.309-334

²⁰ Hakan Bay ve Ahmet İnneci. "Vergi Adaleti Açısından Türkiye'de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi", International Journal of Public Finance. Sayı:2. 2017. s.39-61

²¹ Hakkı M. Ay ve Esra Talaşlı. "Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki". Maliye Dergisi. Sayı:154. 2008. s.135-155

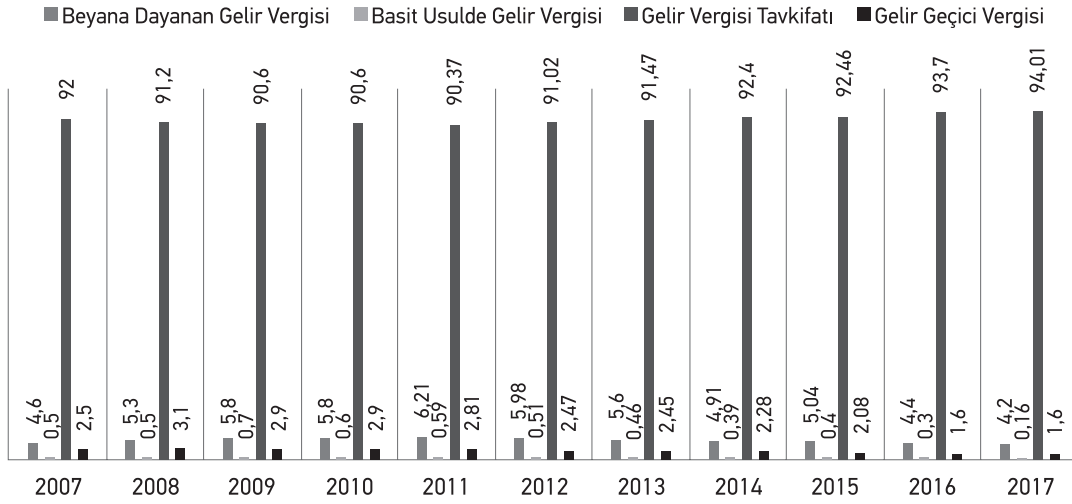
Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan bütçe istatistiklerine göre, tevkif suretiyle alınan vergilerin tüm gelir vergisi içerisindeki payı %90,82, asgari geçim indirimi ile red ve iadeler dahil edildiğinde ise %91,79 olarak gerçekleşmesine rağmen, beyana dayalı gelir vergisi

%5'lerde gerçekleşmiştir.²²

Yine aşağıdaki 2007-2017 arası dönemde Gelir Vergisi Tahsilatları incelendiğinde tevkif usulüyle vergilendirme usulünün gelir vergisi kanununun neredeyse tamamına sirayet ettiği görülmektedir.

Tablo 2: 2007-2017 Yılları Gelir Vergisi Tahsilatlarının Dağılım Tutarları (TL)

**GELİR VERGİSİ TAHSİLATININ DAĞILIMI
(2007-2017)**



Kaynak: https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_22.xls.htm adresinden alınan verilere istinaden tarafımızca düzenlenmiştir.

Bu durum gelir vergisinin ve diğer modern vergi sistemlerin temeli olan beyan usulünden çok tevkif usulü mahiyetine dönüştüğünü göstermektedir.

Mükelleflerin büyük çoğunluğu tevkif usulü vergilendirmesine rağmen yaklaşık %5'i yıllık be-

yanname ile beyan edildiği görülmektedir. Yıllık beyanname ile beyan edilen gelir vergisinin gelir unsurları bakımından 2013 takvim yılı mükellef sayıları ve beyan edilen gelir olarak dağılımı aşağıdaki gibidir. Ücret beyannamesi veren mükellef sayısının diğerlerine göre azlığı dikkat çekmektedir.

²² Altan Yılmaz, "Türk Vergi Sisteminde Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usullerinin Ücretliler Açısından Sonuçları". Uzman Bakış Dergisi. Sayı:134.2013

Tablo 3: 2013 Yılı Gelir Vergisi Mükellef Sayıları ve Beyan Edilen Gelir Tutarları(TL)

Gelir Unsurları	Beyanname Veren Mükellef Sayısı	Beyan Edilen Gelir Tutarı (TL) ²³
Ticari Kazançlar	1.668.932	9.218.563.379,78
Zirai Kazançlar	5.844	114.437.838,52
Serbest Meslek Kazançları	135.007	4.768.701.889,39
Ücret	6.459	2.055.399.705,80
Gayrimenkul Sermaye İratları	176.128	4.491.284.818,21
Menkul Sermaye İratları	18.490	3.778.376.208,99
Diğer Kazanç ve İratlar	80.901	1.092.748.657,17
TOPLAM	2.091.761	25.519.512.497,86

Kaynak: https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/TGBO/2013/2013_Gelir_Bey_Ozeti.htm adresinden alınan verilere istinaden tarafımızca düzenlenmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan 2013 yılına ilişkin Gelir Vergisi beyan özetlerinde, toplamda 32.807.414.712,29 –TL kar beyan edildiği bu beyanlar üzerinden toplamda 925.457.000,82-TL indirim yapıldığı gözük-
mektedir.

Tablo 4: 2013 Yılı Gelir Vergisi Beyannamelerinde Yapılan İndirim Tutarları(TL)

İndirim Türü	Tutar(TL)	İndirim Türü	Tutar(TL)
Şahıs Sigorta Primleri (GVK 89/1)	58.632.473,62	AR-GE İndirimi	24.368.651,61
Eğitim ve Sağlık Harcamaları (GVK 89/2)	242.167.169,96	BKK Uyarınca Başbakanlık Aracılığıyla Yapılan Bağış ve Yardımlar (GVK 89/10)	112.622,23
Bağış ve Yardımlar (GVK 89/4)	28.900.836,85	Türkiye Kızılay Derneği ile Türkiye Yeşilay Cemiyetine Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar (GVK 89/11)	248.792,03
Eğitim ve Sağlık Tesisleri ile Dini Tesislere İlişkin Bağış ve Yardımlar (GVK 89/5)	45.704.474,9	Girişim Sermayesi Fonu İndirimi (GVK 89/12)	14.705,00
Gıda Bankacılığı Kapsamındaki Bağış ve Yardımlar (GVK 89/6)	567.018,82	Türkiye’den Yurtdışı Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Sağlanan Kazançların %50’si (GVK 89/13)	5.433.142,05
Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar (GVK 89/7)	2.547.845,46	Eskişehir 2013 Türk Dünyası kültür başkenti Ajansı ile Expo 2016 Antalya Ajansına Yapılan Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları	35.000,00
Sponsorluk Harcamaları (GVK 89/8)	584.282,67	Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi(GVK Geçici Md. 82)	1.583.904,94
Diğer İndirimler	514.556.080,68	Toplam İndirim Tutarı	925.457.000,82

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı

²³ Beyan edilen gelir hesabında ilgili yılda beyan edilen kardan zararlar düşülmek suretiyle hesaplanmıştır. 2013 yılında beyan edilen kar tutarı toplamda 33.557.219.259,73-TL olup aynı dönem 8.037.706.761,87-TL zarar beyan edilmiştir.

Bu durum beyan usulüyle vergilendirilen mükelleflerin beyanname üzerinden yapılan indirimleri kullanmakta olduğunu göstermektedir.

2.2.3- Yıllık Beyanname Üzerinden Yapılan İndirimlerin Değerlendirilmesi

Çalışmanın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere, ücretlilerin bir bölümü yıllık beyanname üzerinden indirimleri gerçekleştirebilirken diğer ücretliler bu indirimlerden faydalanamamaktadırlar. Söz konusu durumu bir örnek yardımıyla

açıklayalım.

Örneğin; bir muhasebe firmasında çalışan Bayan (A) bir işyerinde yıllık 80.000-TL ücret almaktadır. Aynı işyerinde çalışan Bay (T) ise yıllık 45.000-TL ücret almakla birlikte vergi alanında yapmış olduğu birliktelik faaliyetinden dolayı 35.000-TL ücret geliri elde etmiştir. Bu iki ücretlinin de bakmakla yükümlü olduğu 1.derece engelli çocuğu bulunmaktadır. Ayrıca Cumhurbaşkanınca başlatılan bir yardım kampanyasına 5.000-TL bağışta bulunmuşlardır.

Bay (T)		Bayan (A)	
Birinci İşverenden Alınan Ücret	45.000,00	Birinci İşverenden Alınan Ücret	80.000,00
İkinci İşverenden Alınan Ücret	35.000,00	İkinci İşverenden Alınan Ücret	-
Toplam Ücret	80.000,00	Toplam Ücret	80.000,00
Stopaj	18.480,00	Stopaj	18.480,00
Beyan Usulü	Yıllık Beyan	Beyan Usulü	Tevkif Usulü
Beyanname Üzerinden Yapılacak İndirimler	17.000 (12.000+5.000)	Beyanname Üzerinden Yapılacak İndirimler	-
Matrah	63.000	Matrah	-
Hesaplanan Vergi	13.890	Hesaplanan Vergi	-
Bireysel Vergi Yükü	% 17	Bireysel Vergi Yükü	%23

Ücretlilerin bireysel vergi yükleri karşılaştırıldığında; aynı tutarda gelir elde etmelerine rağmen Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesi gereği yıllık beyanname verememekte ve daha fazla vergi yüküne maruz kalmaktadır. Bu durum mükellefler arasında vergilendirmede yatay eşitliğin sağlanmasına, dolayısıyla mükelleflerin vergiye gönüllü uyumuna engel olmaktadır.

3- DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Devletin en meşru gelir kaynağı olan vergiler, anayasanın da belirttiği üzere verginin adaletli ve dengeli olmasını bir amaç olarak belirlemiştir. Bu çalışmanın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere; ücret geliri elde edenler arasında vergilendirmede yatay eşitliğe aykırılık söz konusudur. Ayrıca ücret geliri üzerinden yapılan tevkifat bir

vergilendirme usulüne dönüşmüştür. Mükelleflerin mali gücünü kavrayamamakta şahsi indirimlerini ve dönem giderlerini indirmesine imkân vermemektedir. Tevkifat usulü Gelir Vergisi Kanunu'nun üniter yapısı bozulmaktadır. Ayrıca gelirin yıllık beyan ile beyan edilmesi usulünü kısıtlamaktadır. Yine ücret gelirini işveren tarafından kaynaktan kesinti yoluyla beyan edilmesi gelir vergisinin şahsi beyan olma özelliğini yitirmesine sorumlunun beyanı mahiyetine dönüşmesine neden olmuştur.

Tevkif usulü vergilendirmenin devlet açısından tahsil işlemlerini kolaylaştırması, tahsil masraflarını azaltması gibi faydaları bulunmaktadır. Ücretliler açısından beyanname ve ödeme işlemleriyle uğraşmamak gibi olumlu sayılabilecek yönleri de mevcuttur.

Bu sebeple, verginin tevkif suretiyle alınmasının getirdiği kolayları kabul etmekle birlikte vergide adaleti sağlamak amacıyla tevkifatın nihai vergilendirme olmaması gerektiği, isteyen mükelleflerin yıllık beyanname vererek vergilendirilebilmesinin mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanmasında önemli olduğu düşünülmektedir. Yine uygulanan tevkifatın artan oranlı olmaması ile yıllık beyanname üzerinden yapılacak indirim kalemlerinde ücret geliri elde eden mükelleflere uygun kalemlerinde eklenmesi uygun olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, A. (2007). Kamu Maliyesi, 12.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akın, E. (2016). Vergi Tekniği ve Mütalaat, 1. Baskı, Baki Kulu, İstanbul.
- Ay, H.M. ve Talaşlı, E. (2008). Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki, Maliye Dergisi, S:154.
- Bay, H. ve İnneci, A. (2017). Vergi Adaleti Açısından Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi, International Journal of Public Finance, S:2,39-61.
- Biyan, Ö. ve Yılmaz, G. (2012). Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü, Maliye Dergisi, S:162, 184-218.
- Bulutoğlu, K. (1978). Türk Vergi Sistemi, Cilt 1, İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Çolak, M. (2012). Kayıtdışı Ekonomi ve Çözümüne Yönelik Politika Önerileri, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- Kiranoğlu, T. (2003). Vergi Adaleti, Vergi Sorunları Dergisi, S:174,129-143.
- Kılıçoğlu, M. (2017). Vergi Adaleti ve Vergi Etiği, Vergi Sorunları Dergisi, S:340, 80.
- Kitapçı, İ. (2013). Vergi Etiği ve Vergi Psikolojisi: “Verginin Sosyo-Psikolojik Teorisi”, 2.Baskı,Seçkin Yayıncılık, Denizli.
- Öz, E. ve Akçay, F. (2013). Futbolcular Özetinde Sporcuların Vergilendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, S:300, 35-54.
- Özbudun, E. (2005). Türk Anayasa Hukuku, 8.Baskı, Ankara, Yetkin Basımevi.
- Schmolders, G. (1976). Genel Vergi Teorisi (çev. S. Turhan), İstanbul: Fakültel er Matbaası.
- Şenyüz, D. (2007). Türk Vergi Sistemi, 13. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.
- Tansöker, R.L. (2017). Türkiye’de Kayıt Dışı İstihdamın Vergi Takozu Açısından Değerlendirilmesi, Yönetim Bilimleri Dergisi, S:30, 309-334.
- Tosuner, M., Arıkan Z. (2017). Türk Vergi Sistemi, 22. Bası, İzmir, Kanyılmaz Matbaası.
- Ünlü, U. (2014). Fayda (Faydalanma) İlkesi Vergi Adaletini Sağlar Mı?, Vergi Dünyası Dergisi, S:393, 123-124.
- Yeniçeri, H. (2014). Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usulleri ve Vergi Adaleti, Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S:6(2), 77-85.
- Yılmaz, A. (2013). Türk Vergi Sisteminde Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usullerinin Ücretliler Açısından Sonuçları, Uzman Bakış Dergisi,134.
- 1982 Anayasası.
- 4857 sayılı İş Kanunu.
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Kanun Gerçekçesi ve İkincil mevzuat.