

ANAYASA MAHKEMESİNİN ÜCRET GELİRLERİNE İLİŞKİN GELİR VERGİSİ TARİFESİ İPTAL KARARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Ümit Süleyman ÜSTÜN*

Özet

5479 sayılı Kanunla Gelir Vergisi tarifesi yeniden düzenlenmiştir. Daha önce ücret gelirleri ve diğer gelirler arasındaki farklılıklar dikkate alınmak suretiyle iki tarife yer almaktaydı. Ücret gelirleri diğer gelirlere göre daha az oranda vergilendirilmekteydi. Yapılan kanun değişikliğiyle tek tarifeye geçilmiş ve ücret gelirleri ile diğer gelirler arasındaki farklı uygulama ortadan kaldırılmıştır. Bu da orta ve yüksek ücret geliri elde edenlerin vergi yüklerinde bir artışa yol açmıştır.

Anayasa Mahkemesi, ücret gelirleri bakımından meydana gelen artışı iptal etmiştir. Bu çalışmada Anayasa Mahkemesinin kararı incelenecek ve yapılan düzenlemelerin bir değerlendirmesi yapılmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Gelir vergisi, vergi tarifesi, mali güce göre vergilendirme, ayırma ilkesi, Anayasa Mahkemesi

ANNULMENT DECISION OF THE CONSTITUTIONAL COURT ABOUT THE INCOME TAX TARIFF AND ITS EVALUATION

Abstract

Income tax tariff was revised by Law no. 5479. Previously, there were located in two tariffs, between salaries and other income. Salaries' tax rate was less than other income. A single tariff was created and the different applications between salaries and other income has been eliminated by Law no. 5479. These changes have led to an increase in tax burden of those have middle and high wage income.

The Constitutional Court annulled the arrangement which makes the increase of salary income taxes. This study will examine the decision of the Constitutional Court and will be trying to make an assessment of the arrangements.

Key Words: Income tax, the tax tariff, the principle of the financial power of taxation, the separation principle, the Constitutional Court.

* Yrd. Doç. Dr., Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk A.B.D. Öğretim Üyesi.

I. GİRİŞ

Anayasa Mahkemesi kararları vergi hukukunun aslî kaynağı olup vergi hukukunun gelişmesinde önemli bir yere sahiptir. Anayasa mahkemesi, vergiyle ilgili kanunî düzenlemelerin anayasaya uygunluğunu denetlemek suretiyle, söz konusu düzenlemelerin anayasal ilkelere uygun olarak yapılmasını da sağlamış olmaktadır.

Devlet, vergilendirme alanında düzenleme yaptığında adeta bireyin gelire, servetine ortak olmaktadır¹. Bu bakımdan vergi hukukunun kişilerin özgürlükleriyle yakından ilgisi bulunmaktadır. Dolayısıyla vergiler alanında yapılacak düzenlemeler mutlaka anayasal vergi ilkelerine uygun olmalıdır. Bu noktada Anayasa Mahkemesi çok önemli bir rol oynamaktadır.

Vergilerle ilgili düzenlemelerin anayasal ilkelere uygun denetimi önemli olmakla beraber, bu noktada kanun koyucuya ve vergi idaresine de önemli görevler düşmektedir. Kanun koyucu vergi hukuku ile ilgili kanunî düzenlemeler yaparken mutlaka vergi ilkelerini göz önünde bulundurmalı, yaptığı düzenlemelerin bu ilkelere uygunluğu için azami dikkat ve özeni göstermelidir. Ancak uygulamada bu dikkatin gösterilmediğini söylemek mümkündür. Vergiyle ilgili düzenlemelerin Anayasa Mahkemesine sıkça taşınması ve mahkemenin de açılan davaların önemli bölümünde iptal kararı vermesi, bu durumun bir göstergesi olarak kabul edilebilir.

Anayasa Mahkemesinin vergiyle ilgili vermiş olduğu son karar², 5479 sayılı Kanunun³ bazı düzenlemelerinin iptaline ilişkindir. 5479 sayılı Kanun, bir torba kanun niteliğinde olup çok sayıda kanunda değişiklik yapılmıştır. Anayasa Mahkemesinin bu kararında iptal ettiği hususlardan biri de, gelir vergisi tarifesinde yapılan düzenlemenin son diliminin ücret gelirlerine uygulanmasına ilişkindir.

Bu çalışmada Anayasa Mahkemesinin ücret gelirlerine ilişkin gelir vergisi tarifesiyle ilgili verdiği iptal kararı incelenecek, anayasal vergi ilkeleri kapsamında kararın değerlendirilmesi yapılacaktır.

¹ ÖNCEL Muallâ – KUMRULU Ahmet – ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, Ankara 2009, s. 2.

² AYM., 15.10.2009 tarih ve E. 2006/95, K.2009/144.

³ 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, RG., 8.4.2006, S. 26133.

II. ANAYASA MAHKEMESİNİN ÜCRET GELİRLERİNE İLİŞKİN VERDİĞİ İPTAL KARARININ İNCELENMESİ

5479 sayılı Kanunla değiştirilmeden önce Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 103. maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesinde ikili bir ayrıma yer verilmekteydi. Buna göre ücret gelirleri ile diğer gelir türleri arasında vergi oranlarında farklılaştırmaya gidilmişti. Ücret gelirleri, diğer gelir türleri için tarifede yer alan vergi oranları beş puan indirilmek suretiyle vergilendirmeye tabi tutulmaktaydı. 5479 sayılı Kanunun 1. maddesiyle 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişikle, gelir vergisinde iki ayrı tarife uygulamasına son verilmiştir.

Değişiklikten önceki ve sonraki tarifeler şu şekildedir:

2005 Yılı Ücret Gelirleri						
6.600	liraya kadar					% 15
15.000	liranın	6.600	lirası için	990	lira, fazlası	% 20
30.000	liranın	15.000	lirası için	2.670	lira, fazlası	% 25
78.000	liranın	30.000	lirası için	6.420	lira, fazlası	% 30
78.000	liradan fazlasının	78.000	lirası için	20.820	lira, fazlası	% 35

2005 Yılı Ücret Geliri Dışındaki Diğer Gelirler						
6.600	liraya kadar					% 20
15.000	liranın	6.600	lirası için	1.320	lira, fazlası	% 25
30.000	liranın	15.000	lirası için	3.420	lira, fazlası	% 30
78.000	liranın	30.000	lirası için	7.920	lira, fazlası	% 35
78.000	liradan fazlasının	78.000	lirası için	24.720	lira, fazlası	% 40

2006 Yılı Gelirleri (Ücret Geliri Dahil TÜM GELİRLER)						
7.000	liraya kadar					% 15
18.000	liranın	7.000	lirası için	1.050	lira, fazlası	% 20
40.000	liranın	18.000	lirası için	3.250	lira, fazlası	% 27
40.000	liradan fazlasının	40.000	lirası için	9.190	lira, fazlası	% 35

Yapılan değişiklikle ücret gelirleri ve diğer gelirler arasındaki ayırım kaldırılmış, tek tarife uygulamasına geçilmiştir. Yeni tarifenin ilk iki diliminde beşer puan indirim yapılmak suretiyle diğer gelirlerle ücret gelirlerinin vergi oranları eşitlenmiştir. Toplam dilim sayısı dörde indirilmiş olup üçüncü dilimdeki oran %27 ve son dilim ise %35 olarak belirlenmiştir. Üçüncü dilimin ora-

nı eski tarifeye göre ücret gelirlerinde bir artışı, diğer gelirlerde ise yine azalmayı ifade etmektedir. Dördüncü dilimde de yine ücret gelirleri için bir artış söz konusu iken, diğer gelirler için bir değişiklik olmamıştır. Beşinci dilim kaldırılmış, 40000 liradan fazlası için tüm gelirlerde %35 oranı belirlenmiştir. Ücret gelirleri için daha önce 78000 liradan fazlası %35'lik dilime girerken, yeni tarife sonrası 40000 liradan fazlası bu dilime girmektedir. Dolayısıyla ücret dışı gelirlerde %35'lik orana giren matrahta bir avantaj, ücret gelirlerinde ise dezavantaj meydana gelmiştir.

Anayasa Mahkemesinde açılan iptal davası dilekçesinde vergiyle ilgili temel ilkeler belirtilmiş ve yapılan düzenleme ile ücretlilerin gelir vergisinin artırılarak vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılması ve vergide eşitlik ilkelerinin zedelendiği vurgulanmıştır. Ayrıca Kanunun kabul tarihinin 30.3.2006 olduğu ve Kanunun 1. maddesinde yeni vergi tarifesinin 1.1.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceğinin hükme alındığı belirtilmek suretiyle, ücretlilerin vergi yükünün geriye dönük şekilde artırıldığı ve bu durumun da anayasaya aykırı olduğu iddia edilmiştir. Belirtilen gerekçelerle 5479 sayılı Kanunla gelir vergisi tarifesinde yapılan değişiklikte yer alan, “fazlası %35 oranında” ibaresinin iptaline karar verilmesi talep edilmiştir.

Anayasa Mahkemesi açılan iptal davasının esastan incelenmesinde öncelikle yapılan düzenlemelerin yol açtığı sonuçları ortaya koymuştur. Mahkemenin davada esastan incelediği konular ve verdiği kararlar ana hatlarıyla aşağıdaki şekilde belirtilebilir⁴: “Önceki tarifede, ilk dilimde 6.600 liraya kadar uygulanan %15 oranı yeni tarifede 7.000 liraya kadar uygulanacaktır. Bu dilimde ücretliler yönünden 400 liralık bir matrah farkı söz konusudur. İkinci dilimde önceki tarifede 6.600-15.000 arası %20 oranına tabi tutulurken yeni tarifede bu dilimin üst tutarı 18.000 lira olarak belirlenmiştir. Bu dilimde de ücretliler açısından (18.000-15.000) 3.000 liralık bir matrah farkı doğmaktadır. Üçüncü dilimde, önceki tarifede 15.000-30.000 arası %25 oranında vergilendirilirken yeni tarifede 18.000-40.000 arası vergi oranı %27'ye çıkarılmıştır. Dolayısıyla (30.000-18.000) 12.000 lira matrah farkının bu dilimde ücretliler aleyhine vergilendirilmesi düzenlenmiştir. Dördüncü dilimde ise 40.000 lira ve fazlası matrahın vergi oranı %35 olarak belirlenmiştir. Böylece, önceki tarifede ücret gelirleri yönünden 78.000 lira fazlası için uygulanan %35 oranı,

⁴ Bkz.: AYM., 15.10.2009 tarih ve E. 2006/95, K.2009/144, RG., 8.1.2010, S. 27456.

Ücret Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı

yeni tarifede 40.000 liraya çekilerek (78.000-40.000) 38.000 lira matrah farkının yine ücretliler aleyhine vergilendirilmesi öngörülmüştür”.

Mahkeme yapılan tarife değişikliği, gelir türleriyle de kıyaslayarak detaylı şekilde açıklamıştır: “Dava konusu kuralın da yer aldığı yeni gelir vergisi tarifesi ile önceki tarife karşılaştırıldığında, yeni tarifenin ilk üç dilimine giren ücretlinin vergi tutarı önceki tarifeye göre daha düşük iken, %35 vergi oranlı dördüncü dilimine giren ücretlinin vergi tutarının öncekine göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Karşılaştırma, ücretliler ile ücret dışı gelir elde eden diğer yükümlüler arasında yapıldığında, bu dilimde ücretlilerin üzerindeki yükün diğer gelir vergisi yükümlülerine göre yükseldiği, yeni tarife ile ücretlilerin vergi yükü artırılırken diğer gelir vergisi yükümlülerinin yükünün azaldığı ortaya çıkmaktadır. Yeni tarifenin dördüncü dilimine giren ve aynı geliri elde eden yükümlülerin vergi yükü, ücret dışı gelir sahiplerinin lehine değişirken ücretlinin aleyhine değişmiş ve mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı olarak ağırlaştırılmıştır”.

Mahkeme kararında, yapılan değişikliğin amacına da vurgu yapılmıştır: “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”.

Mahkemenin davanın esasını incelerken yapmış olduğu tespitler oldukça değerlidir. Kararda vurgulanan hususlar hem mahkemenin görüşünü yansıtmaması ve hem de yasama ve yürütme organlarına yapacakları düzenlemelerde yol göstermesi bakımından oldukça büyük bir önemi haizdir: “Ücret geliri elde edenlerin mali gücü ile gelirin niteliği ve kişisel durum arasında bağlantı kurulmamıştır. Yasa koyucu vergi oranlarını belirlerken ücret geliri elde eden yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumunu göz önüne alacak bir sistem getirmemiştir. 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. ... 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 ücretlilerden vergi alınırken mali gücün göz ardı edilmesi düşünülemez. ... Anayasa'nın

73. maddesindeki “mali güç” ilkesi ile 55. maddesindeki “adaletli bir ücret elde etme” ilkesi bir arada değerlendirildiğinde, ücret gelirlerinin ücret dışın-da elde edilen gelirler ile aynı oranda vergiye tabi tutulması ve hiçbir önlem alınmadan ücrette azalmaya neden olacak şekilde yükseltilmesi, “adalet” ilkesini de zedeler”⁵.

Anayasa Mahkemesi belirtilen değerlendirmeleri yapmış ve “...fazlası % 35 oranında ...” ibaresinin “ücret gelirleri” yönünden Anayasanın 2. ve 73. maddelerine aykırı olduğuna ve hükmün iptaline hükmetmiştir.

Anayasa Mahkemesi, iptal kararından sonra doğacak hukuki boşluğu kamu yararını ihlal edici nitelikte görmüş ve yeni kanuni düzenleme yapılabilmesi amacıyla iptal hükmünün kararın Resmi Gazetede yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesine karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi, düzenlemenin geriye yürüdüğüne ilişkin iddiayı da değerlendirmiştir: “Vergilendirme dönemi bitmeden değiştirilen vergi oranlarına ilişkin düzenlemenin yılın başından itibaren yürürlüğe konulması, benimsenen vergi sisteminin bir sonucu olup yasanın gerçek anlamda geriye yürümesinden söz edilemez. Kaldı ki, gelir vergisi tarifesinin 5479 sayılı Yasa’yla değiştirilmesiyle birlikte, ücretliler yönünden geçici 70. maddeyle yeni bir düzenleme yapılmış, yeni tarifeye göre hesaplanan verginin fazla veya eksik olmasına göre terkin ya da ödeme yöntemi getirilerek yükümlüler arasındaki eşitsizlik giderilmiştir”. Mahkeme bu gerekçeleri belirttikten sonra, dava konusu kuralın ücret gelirleri yönünden anayasa aykırı olmadığına ve iptal talebinin reddine karar vermiştir.

III. ÜCRET GELİRLERİNE İLİŞKİN OLARAK ANAYASA MAHKEMESİNİN VERDİĞİ KARARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yasama yetkisinin genelliği ilkesine göre, anayasaya aykırı olmamak şartıyla her konu kanunla düzenlenebilmektedir. Ayrıca yasama organı bir konuyu anayasaya aykırı olmamak şartıyla doğrudan doğruya, yani araya herhangi

⁵ Kararda ayrıca şu değerlendirmeler de yer almaktadır: “Yasa koyucu vergilendirme yetkisini kullanırken, anayasal kurallara uymak ve vergi yükünün adalete uygun ve sosyal amaçlı dağıtımını sağlamak koşuluyla, gelir, servet veya harcamanın vergilendirilmesinde konulara, nitelik veya miktarlara göre kimi değişik ölçütler getirebilir, gelirin unsurlarına ve miktarına göre ayrı yükümlülükler ve oranlar belirleyebilir. ... Anayasa’nın 55. maddesinde ücretin emeğin karşılığı olduğu, Devletin çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alacağı belirtilmiştir. Anayasa, ücreti, diğer gelirlerden farklı olarak özel şekilde düzenlemiş, bu düzenlemede ücretin özellikli ve ayırık durumunu gözeterek, Devlet’e “adaletli bir ücret” için tedbir alma görevi vermek suretiyle koruma altına almıştır”.

Ücret Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı

bir işlem girmeksizin düzenleyebilir. Buna da yasama yetkisinin aslılığı denilmektedir. Buna göre yasama organının düzenleme yetkisi ilk-el, aslî bir yetkidir⁶. Ancak yasama organı düzenleme yaparken elbette ki anayasada düzenlenmiş temel ilkelere uygun davranmak zorundadır. Mali güce göre vergilendirmeyi dikkate almayan bir kanuni düzenleme Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilebilecektir.

Gelir Vergisi Kanununda yer alan yer alan yedi gelir unsuru; teşebbüs, emek, servet gelirleri ve kendine özgü gelirler olmak üzere dört sınıfa ayrılabilir. Emek gelirleri içinde yer alan ücret gelirleri, bağımlı emeğin geliri olması özelliğiyle aynı sınıfta yer alan serbest meslek kazançlarından ayrılmaktadır⁷. Ücret geliri GVK'nın 61. maddesinde tanımlanmıştır: “Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir”.

Vergilendirme yapılırken mali gücün dikkate alınması gerekmektedir. Çünkü mükelleflerin gelir ve servet düzeyleri birbirinden farklıdır. Vergide adaletin gerçekleşmesi için, vergilendirme sırasında mükellefler arasındaki farklılıkların dikkate alınması, herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi gerekir⁸. Zaten Anayasanın 73/1. Maddesinde herkesin mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu hüküm altına alınmıştır.

Mali güce göre vergilendirme yapabilmek için bir takım tekniklerden yararlanılmaktadır. Bunlar en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, çeşitli muafiyet ve istisnalar tanınması ve ayırma ilkesidir⁹. Konumuz bakımından üzerinde durulması gereken husus ayırma ilkesidir. Emekten sağlanan gelirin, sermaye gelirlerine kıyasla korunmaya ihtiyaç göstermesi düşüncesinden hareketle, emek gelirlerinden servet ve sermaye gelirlerine kıyasla daha düşük oranda vergi alınmasına ayırma ilkesi denilmektedir¹⁰. Ayırma ilkesinin lehinde ve aleyhinde görüşler olmasına rağmen¹¹, mali güce göre vergilendir-

⁶ ÖZBUDUN Ergun, Türk Anayasa Hukuku, Ankara 1993, s. 164, 165; TANÖR Bülent – YÜZBAŞIOĞLU Necmi, 1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku, İstanbul 2001, s. 259, 260; TEZİÇ Erdoğan, Anayasa Hukuku, İstanbul 1991, s. 12.

⁷ ÖNCEL– KUMRULU– ÇAĞAN, s. 242, 286, 294.

⁸ AKDOĞAN Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Ankara 2006, s. 211.

⁹ AKDOĞAN, s. 219 vd.; ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 53.

¹⁰ Bkz.: AKDOĞAN, s. 240; BİYAN Özgür, “Hukukun Üstün Tutulması Gerektiği Bir Kez Daha Anlaşıldı: Anayasa Mahkemesinin Vergisel Düzenlemelerdeki İptal Kararları”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Aralık 2009, S. 72, MDergi/8857A.030.

¹¹ Sermaye gelirleri vergiye daha dayanıklıdır, emek gelirlerinin zahmeti daha fazladır, sermaye

mede ayırma ilkesinin göz önünde bulundurulması gerekir. Ancak 5479 sayılı Kanunla ayırma ilkesi ortadan kaldırılmış olmaktadır¹². Anayasa Mahkemesi kararı ve buna dayanılarak yapılan kanuni düzenleme sonrası, ayırma ilkesinin kısmen de olsa uygulandığı söylenebilir.

Ayırma ilkesiyle ilgili tartışmalar bir kenara bırakılsa dahi, ücret gelirleriyle ilgili bazı veriler ortaya konduğunda, bu gelirlerin önemi anlaşılmaktadır. TÜİK'in verilerine göre 2009 yılında hane halkının toplam gelirinin %65.3'ü emek gelirlerinden oluşmaktadır¹³. Ücret gelirlerin toplam gelir vergisi hasılatı içindeki payı da oldukça büyüktür. Toplam gelir vergisi hasılatının %58'ini ücret gelirleri oluşturmaktadır¹⁴. Bütün bu bilgiler de mali güce göre vergilendirme yapılması ve vergide adaletin sağlanabilmesi için ücret gelirlerinin mutlaka dikkate alınması gerektiğini göstermektedir. Ayırma ilkesine yer vermeyen bir gelir vergisi tarifesinin, Anayasanın emrettiği mali güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirmeye hizmet ettiğini söylemek mümkün olmayacaktır.

Yapılan değişikliğin amacı olarak, tarifedeki dilim sayısının ve oranların azaltılıp dilimlerdeki gelir tutarlarının artırılması suretiyle, gelir üzerindeki vergi yükünün azaltılması ve böylelikle vergi tahsilatının artırılması olarak belirtilmiştir. Bu gerekçe ana hatlarıyla ele alındığında, vergi yükünün azaltılması ve böylelikle tahsilatın artırılmasının mümkün olabileceği, kanun değişikliğinde bunun gözetilmesinin doğru bir yaklaşım olduğu rahatlıkla söylenebilir. Ancak konu derinlemesine incelendiğinde, belirtilen gerekçe ile yapılan değişiklik arasında tam bir uyumun olmadığı görülmektedir. Yapılan de-

ye gelirleri daha düzenli ve sürekli niteliktedir, sermayenin gelir oluşturma imkanı daha fazladır ve toplumda sahibine itibar sağlar gibi. Ayırma ilkesinin aleyhinde olan görüşlere göre ise, sermayenin ağır vergilendirilmesi sermayenin azalmasına ve üretimin düşmesine yol açar, emek ve sermaye gelirleri her zaman birbirinden net olarak ayrılmaz, her gelirin risk ve güçlükleri birbirinden farklıdır... Bkz. AKDOĞAN, s. 240-242.

¹² GÜMÜŞ Erhan, "Anayasa Mahkemesinin İptal Kararı Sonrasında Ücret Gelirlerinin Durumu", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Şubat 2010, S. 74, s. 85.

¹³ URAS Güngör, "Hane Halkının Toplam Gelirinin Yüzde 65.3'ü Emek Geliri", *Milliyet Gazetesi*, 30.7.2010.

¹⁴ Sadece stopaj dikkate alındığında ise, stopajla toplanan gelir vergisinin % 62.7'sini ücretliler ödemektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı 2009 Faaliyet Raporu, Nisan 2010, s. 155-156, Bkz.: KIZILOĞLU Şükrü, "Ücretlilerin Gelir Vergisinde Son Durum", *Hürriyet Gazetesi*, 12 Temmuz 2010; Gelir vergisi içindeki en önemli hasılat kaynağı olan ücret gelirlerinin üzerindeki kamu paylarının büyüklüğü de bir başka tartışma konusudur. Ücret gelirleri üzerindeki yüklerin ağırlığı kayıt dışılığı teşvik etmektedir. Bkz.: SEVİĞ Veysi, "Vergi Tarifesinde Değişim", *Dünya Gazetesi*, 10.4.2006.

Ücret Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı

ğişiklikle tüm gelirlerde değil, sadece ücret dışı gelirlerde vergi yükü azaltılmıştır¹⁵. Ücret gelirlerinde ise azalma bir yana son iki dilimde artış meydana gelmiştir. Dolayısıyla tarife değişikliği, kanunun amacına uygun olarak yapılmamıştır.

Vergi yükünün azaltılmasının tahsilatı artırma etkisi olabilir. Ancak ücret gelirleri bakımından bu etkiden bahsetmek mümkün olmayacaktır. Ücretlerin vergilendirilmesinde stopaj yöntemi nihaî vergilendirmeye tekabül ettiği için¹⁶, vergi yükünün azaltılmasının ücret gelirlerinde vergi tahsilatını artırmaya etkisi olmayacaktır. Doktrinde, vergi kaçırma imkanı bulunmadığı için ücret gelirlerinin korunması gerektiği de ileri sürülmektedir¹⁷. Dolayısıyla stopajla vergilendirilen ve vergi kaçırma imkanı bulunmayan ücret gelirlerinde vergi yükünün azaltılmasının tahsilat artışıyla ilgisinin bulunmadığı açıktır. Buradan da kanun hazırlanırken ücret gelirlerinin kesinlikle dikkate alınmadığı, diğer ücret gelirlerine göre düzenleme yapılmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır.

Yasa koyucu vergi oranlarını belirlerken ücret geliri elde eden yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumunu göz önüne alacak bir sistem getirmemiştir. Ücret geliri elde eden yükümlülerin mali gücü dikkate alınmamıştır. Mali gücün dikkate alınabilmesi için düşük gelir elde eden ücretlilerin de daha düşük orana tabi tutulması gerekir. Hal böyleyken sadece yüksek ücretliler bakımından konunun ele alınması ve sadece en üst dilime giren ücretlilerin düşünlüp dava açılmış olması da burada bir eksikliğin olduğunu göstermektedir.

Anayasa Mahkemesi “Vergilendirmede farklı nitelikteki gelirlerin ayrı vergilendirme yöntem ve oranlarına tabi tutulması, vergi adaletinin sağlanması için gereklidir” demek suretiyle, ücret gelirlerinin diğer gelir türlerine göre farklı oranda vergilendirilmesi gerektiğini belirtmektedir. Dolayısıyla mahkemenin bu görüşünden yola çıkmak suretiyle dahi yapılan düzenlemenin, sadece yüksek ücret gelirleri bakımından değil, tüm ücret gelirleri bakımından vergi adaletine ters düştüğü sonucuna ulaşmak mümkündür.

¹⁵ Ücret gelirlerinde belki sadece ilk iki dilimde sınırlı bir şekilde vergi yükünün azaltıldığı ileri sürülebilirse de, aslında vergi yükünün tam anlamıyla azaltıldığı söylenemez. Çünkü burada sadece matrah dilimlerindeki gelir tutarlarında bir artış vardır ki bu artış da her yıl yeniden değerlendirme oranında yapılan artışla kıyaslanabilecek önemde bir artış değildir. Yani bu kanun düzenlemesi olmasaydı dahi, enflasyon etkisiyle ücret gelirlerine ilişkin matrah dilimlerinin tutarında benzer artış olacaktır.

¹⁶ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 292.

¹⁷ ÖZEL Salih, “Mali Güce Göre Vergilendirme”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mayıs 2009, S. 65, MDergi/8864A.012.

Kaldı ki Anayasa Mahkemesi ücret gelirlerinin diğer gelir türlerine göre farklılıklarının olduğunu ve bunların dikkate alınması gerektiğini de belirtmiştir: “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 ücretlilerden vergi alınırken mali gücün göz ardı edilmesi düşünülemez”. Anayasa Mahkemesi ücret gelirlerinin özellikleriyle ilgili ifadelerini daha net ve kesin bir şekilde tekrarlayarak bu konudaki kararını son olarak şu şekilde vurgulamıştır: “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”. Anayasa Mahkemesinin bu kararına dayanarak, ücret gelirleriyle diğer gelir türleri arasındaki farklılıkları göz önüne almayan bir gelir vergisi tarifesinin aslında vergi adaletine aykırı olacağını söylemek mümkündür. Ayrıca ücret gelirlerinde üst orana giren dilimi yükseltmenin mali güçle ilgili olduğu söylenebilirse de, asıl olan alt dilimlerdeki ücret gelirlerinde mali gücün esas alınması zorunluluğudur.

Anayasa Mahkemesinin kararında vurguladığı hususlara göre, gelir vergisi tarifesi mevcut haliyle yani, ücret gelirleriyle ücret dışı gelirlerin aynı oranda vergiye tabi tutulması, vergi adaletine aykırılık oluşturmaktadır¹⁸. Vergi tarifesinin düzenlenmesinde gelir türleri arasındaki farklılıkların dikkate alınması gerekir. Kararın incelenmesinden; iptal davası açılırken sadece yüksek ücret gelirleri elde edenler düşünülme¹⁹ mali güç ilkesinin bütün ücret gelirleri açısından geçerli olduğu dikkate alınıp dava bu taleple açılırdı, Anayasa Mahkemesinin tüm ücret gelirleri bakımından tarifeyi iptal edeceği sonucuna ulaşmaktayız.

Anayasa Mahkemesinin iptal kararı sonrası ortaya çıkan hukuki boşluğu doldurmak üzere yasama organı, kararın Resmi Gazetede yayımından itibaren altı ay içinde kanuni düzenlemek yapmak durumunda kalmıştır. Her ne kadar altı aylık süre geçtikten sonra olsa da yasama organı 6009 sayılı Kanunla²⁰ ge-

¹⁸ Karş. BİYAN, agm; ÖZEL, agm.

¹⁹ Benzer yöndeki görüş için bkz.: “Burada eleştirilmesi gereken, mahkeme değil davayı açanlar olmalıdır”. YÜCEL Mehmet, “Vergilemede Adalet, Eşitlik, Ödeme Gücü Ve Ayırma İlkeleri İle Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesine İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararının Bu İlkeler Açısından Değerlendirilmesi”, E-Yaklaşım, Ocak 2010, S. 205; YÜCEL Mehmet, “Anayasa Mahkemesinin Gelir Vergisi Kanununun Bazı Hükümlerinin İptali İle İlgili Kararlarının Değerlendirilmesi”, Lebib Yalkın mevzuat Dergisi, Aralık 2009, S. 72, MDergi/8857A,036.

²⁰ 6009 sayılı “Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde De-

Ücret Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı

lir vergisi tarifesini yeniden düzenlemiştir. 6009 sayılı Kanununun 3. maddesiyle düzenlenen tarife şu şekildedir:

6009 sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme						
8.800	TL'ye kadar					% 15
22.000	TL'nin	8.800	TL'si için	1320	TL, fazlası	% 20
50.000 (<i>ücret gelirlerinde 76.200</i>)	TL'nin	22.000	TL'si için	3.960	TL, fazlası	% 27
50.000 (<i>ücret gelirlerinde 76.200</i>)	TL'den fazlasının	50.000 (<i>76.200</i>)	TL'si için	11.520 (<i>18.594</i>)	TL, fazlası	% 35

6009 sayılı Kanunla yapılan düzenleme Anayasa Mahkemesinin kararına uygundur. Ancak ayırma ilkesini tam olarak karşılamadığı ve ücret gelirleriyle diğer gelir türleri arasında mali güce göre vergilemeyi tam olarak sağlamadığı için vergi adaletini gerçekleştirmekten uzaktır.

Vergi hukukunda geriye yürüme ile ilgili olarak ikili bir ayırım yapılmaktadır²¹. Gerçek geriye yürüme, bir vergi kanununun eski kanun döneminde tamamlanmış hukukî durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Gerçek olmayan geriye yürüme ise, vergi kanunlarının eski kanun yürürlükte iken başlamakla beraber, henüz tamamlanmamış hukukî durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Vergi işlemleri dönemselsel olarak gerçekleştirilmekte ve vergi ödeme gücü bu dönemlere göre belirlenmektedir. Dolayısıyla vergi ödeme gücüne göre vergilendirme yapıldığının kabul edildiği tamamlanmış bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak getirilecek ek vergi yükü, mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık teşkil eder²². Gerçek olmayan geriye yürümede vergi ödeme gücü henüz tam olarak oluşmamıştır. Gerçek olmayan geriye yürüme vergilendirme işlemlerinin yerine getirilmemiş olması halinde zaman zaman ortaya çıkabilen ve iptali gerekmeyen bir uygulamadır²³.

ğışıklık Yapılmasına Dair Kanun, RG., 1.8.2010, S. 27659.

²¹ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 47; ÜSTÜN Ümit Süleyman, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Ankara 2007, s. 76.

²² Bkz.: ORTAÇ F. Rifat, "Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Düzenlenen Ek Vergi Uygulamasının Vergi Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi", Türk Hukuk Dünyası, yıl 1, S. 1, Mayıs 2000, s. 32.

²³ ORTAÇ, s. 32.

5479 sayılı Kanunla değiştirilen gelir vergisi tarifesi yaklaşık dört ay geriye yürütülmüştür. Bu düzenleme bir takvim yıllık vergilendirme dönemi dolmadan yapılmıştır. Düzenlemenin geriye yürütüldüğü dönemin uzunluğu bakımından ölçsüz bir durum yoktur. Dolayısıyla yapılan değişiklik kişilerin hukuki güvenliklerini zedeleyecek boyutta bulunmamaktadır. Buradaki geriye yürüme gerçek olmayan bir geriye yürüme niteliğinde olup iptali gerekmemektedir. Bu bakımdan Anayasa Mahkemesinin geriye yürüme ile ilgili iptal talebini reddetmesi isabetlidir. Ancak kanun koyucunun yapacağı kanun değişikliklerini vergilendirme döneminden önce yapması kişilerin hukuki güvenliği ve hukuk devleti ilkesi bakımından en doğru yaklaşım olacaktır. Çünkü, gerçek olmayan geriye yürüme hali her ne kadar iptali gerekmeyen bir uygulama niteliğinde olsa da sonuç itibarıyla bir geriye yürüme durumunu bünyesinde barındırmaktadır.

IV. SONUÇ

Yasama organı, yasama yetkisinin genelliğine dayanarak her türlü konuda aslı düzenleme yetkisine sahiptir. Ancak bu düzenleme yetkisini mutlaka temel anayasal ilkelere uygun kullanmak zorundadır. Buna uyulmadığı takdirde hukuk devletine aykırı uygulamalara rastlanabilmektedir. Anayasa Mahkemesi bu noktada önemli bir görev ifa etmektedir.

Kişilerin hukuki güvenlikleriyle çok yakından ilgili bir alan olan vergi hukuku alanında da yapılacak düzenlemelerde çok dikkatli olunması gerekmektedir. Aksi halde kişilerin özgürlük alanlarına müdahalede edilmiş olacaktır.

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesiyle ilgili gelir vergisi tarifesinde 5479 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile ayırma ilkesinin uygulanmasına son verilmiş ve tek tarifeye geçilmiştir. Ancak tek tarife uygulaması gelir türleri arasındaki farklılıkları göz önüne almak ve mali güce göre vergilendirmeyi sağlamaktan çok uzaktır. Açılan iptal davasında Anayasa Mahkemesi bu hususu vurgulamıştır. Ancak iptal davasındaki talebe bağlı kalarak üst orana giren ücret gelirlerinin vergilendirilmesindeki adaletsizliği iptal etmiştir. Bu iptal kararı doğrultusunda, 6009 sayılı Kanunla gelir vergisi tarifesi yeniden düzenlenmiş ve son iki dilime giren ücret gelirlerinin tutarı artırılmıştır.

Bu değişikliklerle birlikte orta ve yüksek gelire sahip ücretliler açısından mali güç ilkesi dikkate alınmış olmakta, fakat düşük ücretlilerde ise mali güç ilkesi göz ardı edilmiş olmaktadır. Oysa vergi adaleti sağlanmak isteniyorsa Anayasa Mahkemesinin kararında belirttiği gibi gelir türleri arasındaki fark-

Ücret Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı

lılıkların dikkate alınması gerekir. Ayrıca tek tarifeye geçişle ilgili kanun gerekçesi de yapılan değişikliği açıklamaktan uzak kalmaktadır. Vergi adaletini sağlayabilmek için ayırma ilkesine göre düzenlenen vergi tarifesine yer verilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Ankara 2006, s. 211.

BİYAN Özgür, “Hukukun Üstün Tutulması Gerektiği Bir Kez Daha Anlaşıldı: Anayasa Mahkemesinin Vergisel Düzenlemelerdeki İptal Kararları”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Aralık 2009, S. 72, MDergi/8857A.030.

GÜMÜŞ Erhan, “Anayasa Mahkemesinin İptal Kararı Sonrasında Ücret Gelirlerinin Durumu”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Şubat 2010, S. 74, s. 85.

KIZILOT Şükrü, “Ücretlilerin Gelir Vergisinde Son Durum”, Hürriyet Gazetesi, 12 Temmuz 2010.

ORTAÇ F. Rifat, “Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Düzenlenen Ek Vergi Uygulamasının Vergi Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi”, Türk Hukuk Dünyası, yıl 1, S. 1, Mayıs 2000.

ÖNCEL Muallâ – KUMRULU – Ahmet – ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, Ankara 2009.

ÖZBUDUN Ergun, Türk Anayasa Hukuku, Ankara 1993.

ÖZEL Salih, “Mali Güce Göre Vergilendirme”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mayıs 2009, S. 65, MDergi/8864A.012.

SEVİĞ Veysi, “Vergi Tarifesinde Değişim”, Dünya Gazetesi, 10.4.2006.

TANÖR Bülent – YÜZBAŞIOĞLU Necmi, 1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku, İstanbul 2001.

TEZİÇ Erdoğan, Anayasa Hukuku, İstanbul 1991.

Ümit Süleyman ÜSTÜN

URAS Güngör, “Hane Halkının Toplam Gelirinin Yüzde 65.3’ü Emek Geliri”,
Milliyet Gazetesi, 30.7.2010.

ÜSTÜN Ümit Süleyman, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi,
Ankara 2007.

YÜCEL Mehmet, “Anayasa Mahkemesinin Gelir Vergisi Kanununun Bazı
Hükümlerinin İptali İle İlgili Kararlarının Değerlendirilmesi”, Lebib
Yalkın mevzuat Dergisi, Aralık 2009, S. 72, MDergi/8857A,036.

YÜCEL Mehmet, “Vergilemede Adalet, Eşitlik, Ödeme Gücü Ve Ayırma
İlkeleri İle Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesine İlişkin Anayasa
Mahkemesi Kararının Bu İlkeler Açısından Değerlendirilmesi”,
E-Yaklaşım, Ocak 2010, S. 205.