

BİR BAŞKA ÜNİVERSİTEDE GÖREVLENDİRİLEN ÖĞRETİM ÜYELERİNİN ÜCRETLERİ HANGİ MATRAH ÜZERİNDEN VERGİLENDİRİLMELİDİR?



Ahmet Burçin YERELİ*

I- GİRİŞ

Son yıllarda sayıları hızla artan vakıf üniversiteleri ile birlikte kamu üniversitelerinin pek çoğundan bu üniversitelere doğru öğretim üyesi göçü yaşanmıştır. Kamu üniversitelerinde uygulanmakta olan düşük ücret politikalarının da doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan bu durum, her geçen gün öğrenci sayıları artan kamu üniversiteleri açısından öğretim üyesi yetersizliği gibi bir sorunu beraberinde getirmiştir. Bilim adamı yetiştirmenin belli bir süreyi alması ve düşük ücret politikaları nedeniyle bu alana olan ilginin de azalması ile birlikte, kamu üniversiteleri açısından öğretim üyesi paylaşımı önemli bir konu haline gelmiştir.

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun "Kurumlararası Yardımlaşma" başlığını taşıyan 40. maddesine göre öğretim üyeleri, kendi üniversiteleri dışında diğer yüksek öğretim kurumlarında ders vermek üzere görevlendirilebilmektedirler. Bu görevlendirmelerde, öğretim üyesine yasal ders yükünü aşan kısım üzerinden ödenecek ek ders ücretinin, görevli olarak bulunulan kurum bütçesinden yapılması esas kabul edilmiştir. Halen uygulanmakta olan sisteme göre öğretim üyeleri, il sınırları dahilindeki görevlendirmelerde akademik unvanlarına göre belirlenen ek ders ücretlerini, il sınırlarının dışındaki görevlendirmelerde ise bunun iki katını almaktadırlar.

Öğretim üyelerinin birkaç üniversitede birden görevli olarak ders vermeleri sonucunda elde ettikleri ders ücretlerinin vergilendirilmesi, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda son derece açık olarak hüküm altına alınmıştır. Ancak bazı üniversitelerdeki bütçe daire başkanlıkları, kendi kurumlarında ders vermek üzere görevlendirilen öğretim üyelerine yapacakları ek ders ücreti ödemeleri dolayı-

sıyla kesecekleri verginin matrahını, söz konusu öğretim üyelerinin kadrolu olarak bulundukları kendi üniversitelerindeki en son matrahlarının üzerine eklemek suretiyle hesaplamaya çalışmaktadırlar. Bu tür uygulamalar yapan ya da yapma eğiliminde olan idareler nezdinde yapılan araştırma ve incelemeler sonucunda, söz konusu idarelerin böyle bir uygulama için kabul ettikleri gerekçelerin aşağıdakilerden ibaret olduğu anlaşılmıştır:

- Tüm üniversiteler tek bir işverendir. Dolayısıyla her üniversitenin ücretliye yaptığı ödemedan dolayı ayrı ayrı vergi kesmesine gerek yoktur. Tek bir işveren gibi bütün kazanç tutarı üzerinden vergi kesilmelidir.

- Vergilemede adaletin sağlanabilmesi için öğretim üyelerinin farklı kurumlardan elde ettikleri ücretler bir arada toplanarak vergilendirilmelidir.

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde kesinti yapmakla yükümlü tutulan kamu idare ve müesseseleri 103. maddeye göre kesinti yapmak zorundadırlar. 103. maddede yer alan gelir vergisi tarifesi artan oranlılığa işaret etmektedir. Bu nedenle öğretim üyesinin görevlendirildiği üniversitenin bütçe dairesi başkanlığı, öğretim üyesinin kendi üniversitesindeki matrahının üzerine vergileme yapmaz ise, vergi sorumlusu olarak eksik vergi kesmiş olur ve bu vergi kendisinden cezalı olarak istenir.

Konu hangi açıdan ele alınırsa alınsın, bazı üniversitelerin bütçe daire başkanlıkları tarafından yukarıdaki yorumlamalar çerçevesinde tesis edilmek iste-

nen bu yöndeki idari işlemlerin herhangi bir hukuki dayanağı bulunmamaktadır.

A- TÜRK VERGİ HUKUKU AÇISINDAN ÖĞRETİM ÜYELERİNİN ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Türk vergi hukukunda gelir vergisi, mükellefin kendi gelir beyanı üzerinden tarh olunur ve tahsil edilir. Bu husus, Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. maddesinde; "*Mükellefler, ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu Kanun'da aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler.*" şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Ancak ücretler, genel olarak, verginin kaynağa kesilmesi suretiyle vergilendirilmektedir. Aynı husus öğretim üyeleri için de geçerlidir. Buna göre, öğretim üyelerine yapılacak ücret ve benzeri ödemelerde, ödemeyi yapacak olan kurum Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesindeki gelir vergisi tarifesine göre ve kendi ödediği miktarla sınırlı kalmak üzere gelir vergisi kesintisi yapmaktadır.

Kaynakta vergi kesintisi esas Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre, kamu idare ve müesseseleri (üniversiteler) hizmet erbabına (öğretim üyelerine) ödenen ücretlerden dolayı 103. maddeye göre kaynakta vergi kesintisi yapmak durumundadırlar.

Her ne kadar verginin kaynağa kesilmesi esas olsa da, belli koşullar dahilinde ücretlerin yıllık olarak beyan edilmesi de kabul edilmiştir. Örneğin,

* Doç. Dr., Hacettepe Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

ticaretlerin vergilendirilmesinde 1999 yılına kadar izlenen sistem ihtiyari toplama esasına dayalı olmuştur. Öğretim üyesi, birden fazla üniversiteden elde ettiği ücret ve benzeri gelirlerini, o yıla ait ihtiyari toplama sınırını aşıyorsa, yıllık beyannameye toplamış ve hesapladığı gelir vergisini, daha önce kendisinden tevkif suretiyle kesilenleri düştüktten sonra, üç eşit taksitte ödemiştir.

01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4444 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme sonucunda, tamam tevkif suretiyle vergilendirilen ücretler için yıllık beyanda bulunma zorunluluğu kaldırılmış ve bu uygulama 31.12.2002 tarihine kadar devam etmiştir. Bu süre zarfında öğretim üyelerinin, kendi üniversiteleri dışındaki diğer üniversitelerden elde ettikleri ücret ve benzeri gelirler için hiç bir şekilde beyanname verme yükümlülükleri bulunmamaktadır.

4962 sayılı Kanun ile 01.01.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinde yapılan değişiklikle birden fazla üniversiteden ücret alan öğretim üyeleri için, kendi üniversiteleri dışındaki üniversitelerden elde ettikleri ücretlerinin toplamı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı gelir vergisi tarifesinin ikinci dilimini aşması halinde, tüm ücretlerini beyan etmeleri esası tekrar geri getirilmiştir. Söz konusu hususa açıklık getiren 86. maddenin ilgili fıkra metni aşağıdaki gibidir:

“b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden

aldıkları ücretlerinin toplamı, 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil),”

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesi, yıllık beyanname verilmemesi gereken halleri düzenlemektedir. Buna göre; kendi üniversitelerindeki ücret ve benzeri gelirleri dışında; diğer üniversitelerden elde ettikleri ücretler toplamı 2003 yılı için 12 milyar ve 2004 yılı için 14 milyar TL'yi aşanlar, kendi üniversitelerinden elde ettikleri tutarın üzerine bu gelirlerini de toplamak suretiyle izleyen yıl yıllık gelir vergisi beyannamesi vermekle yükümlüdürler. Bu tutarlar aşılmadığı takdirde, ne kadar ücret elde ederlerse etsinler, hepsi tek bir işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret olarak kabul edilecek ve beyanname verilmeyecektir.

B- BİR ÜNİVERSİTE, KENDİ BÜNYESİNDE GÖREVLİ BİR ÖĞRETİM ÜYESİNİN KADROLU OLARAK ÇALIŞTIĞI ÜNİVERSİTESİNDEKİ GELİR VERGİSİ MATRAHINI NİÇİN DİKKATE ALMAZ?

Türk vergi sisteminde ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar yukarıda ele alınmıştır. Buna bağlı olarak, kendi üniversitesinin dışında başka bir üniversitede görevlendirilen bir öğretim üyesinin, görevli olarak bulunduğu üniversiteden alacağı ek ders ücretinin matrahı ile kendi üniversitesindeki ücretinin matrahının niçin ilişkilendirilemeyeceği açıklanmaya çalışılacaktır.

1- Vergi Sorumlusu Sadece Kendi Yaptığı Ödemelerden Dolayı Vergi Dairesine Karşı Yükümlüdür

Kaynakta kesinti esası **“vergi mükellefi”** ve **“vergi sorumlusu”** kavramlarını ortaya çıkarmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 8. maddesi hem vergi mükellefini hem de vergi sorumlusunu ilk iki fıkrada ayrı ayrı tanımlamaktadır. Buna göre:

“Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu tereddübeden gerçek ve tüzel kişidir.

Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi idaresine karşı muhatap olan kişidir.”

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin ilk fıkrası ve ilk bendi ise aşağıdaki gibidir:

“Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşğıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

1- Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103. ve 104. maddelere göre,”

Gelir Vergisi Kanunu, gelir elde eden gerçek kişileri vergi mükellefi olarak tanımlamıştır. Bu bakımdan çalıştıkları ya da görevlendirildikleri üniversitelerden ücret ve benzeri türde gelir elde eden öğretim üyeleri gelir vergisi mükellefidirler. Aynı Kanun, 94. maddenin ilk fıkrasındaki *“Kamu idare ve müesseseleri”* ve ilk bendindeki *“Hizmet erbabına ödenen ücretler”* tanımlamalarıyla da üniversiteleri, öğretim üyelerine ödedikleri ücretlerden ötürü vergi sorumlusu olarak kabul etmiştir.

İlk fıkranın son hükümlerine göre, avans olarak ödenenler de dahil olmak üzere, verginin kaynağa kesilmesi üniversitenin kendi ödemelerine ilişkin olup, gelir vergisi mükellefinin daha sonra hesaplanacak olan asıl gelir vergisinden düşülmek üzere yapılmaktadır. Kesinti uygulamasında esas alınması gereken tarife ise 103. maddede sayılmıştır.

Mükellef olan öğretim üyesi, elde ettiği ücretin vergisinin tam olarak ödenmesinden bizzat sorumlu iken, üniversite sadece ödediği ücretin vergisinin tam olarak kesilmesinden sorumludur. Bu nedenle bir tek işyerinden ücret geliri olanlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinde tanımlandığı üzere, kazançlarını yıllık olarak beyan etmezler.

Ayrıca, öğretim üyelerinin kadrolu olarak görev yaptıkları üniversiteler böyle bir uygulama yapmaz iken, görevlendirildikleri üniversitelerin bu tür uygulamalara yönelmeleri de ilginçtir. Her vergi sorumlusu, ücretlinin tüm matrahını dikkate almaya kalkarsa ücretli de-

falarca çifte vergilemeye maruz kalamaz. Böyle bir uygulamanın kabul edilebilmesi hukuken de mümkün değildir. O nedenle her vergi sorumlusu, vergi mükellefine kendi hesabına yaptığı ödemeden dolayı sorumlu tutulmuştur. Bu suretle ortaya çıkacak karışıklıklar önlenmeye çalışılmıştır.

2- Gelir Vergisi Kanunu'nun 85 ve 86. Maddeleri Artan Oranlı Vergilemenin Sınırlarını Çizmektedir

Tüm dünyada gerçek kişilerden alınan gelir vergisi subjektif karakterli bir vergi olma özelliğine sahiptir. Yani, kişinin yapısına özgü farklılıklar içerir. Türk vergi hukukunda da, gelir vergisi açısından, aynı yapı esas alınmış ve 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin ilk fıkrası hükmünde (1) ölçü olarak getirilen "mali güç" anlayışı çerçevesinde artan oranlı bir tarife benimsenmiştir. Böylelikle vergilemede adaletle ulaşılmaya çalışılmıştır.

Emek ve sermaye kazançlarının ayrı ayrı vergilendirilmesi esası olarak bilinen "Ayrırma Nazariyesi" ise, ücretler için öngörülen tarifenin normal gelir vergisi tarifesinin 5 puan altında belirlenmesi ile uygulamaya konmuştur.

Genel olarak beyan esasının kabul edildiği Türk gelir vergisinde, mükellefler elde ettikleri gelirleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 85 ve 86. maddelerindeki hükümlere göre toplamakta ve artan oranlı tarifeyle tabi tutulmaktadırlar. Bu konuda tüm sorumluluk gelir vergisi mükellefine ait olup, vergi sorumlusunun böyle bir uygulamadan ötürü ka-

nunen tanımlanmış hiçbir yükümlülüğü bulunmamaktadır. Daha önce de belirtildiği üzere vergi sorumluları, sadece kendi yaptıkları ödemelerden vergi kesintisi yaparak vergi dairesine yatırmakla görevlendirilmişlerdir. Bu nedenle herhangi bir vergi sorumlusunun, Gelir Vergisi Kanunu'nun 85 ve 86. maddelerindeki hükümleri bir kenara bırakarak, mükellefin tüm kazançlarını dikkate alarak 94. maddeye göre vergi kesintisi yapması açıkça kendi yetkisini aşması ve yasayı ihlal etmesi anlamına gelmektedir.

3- Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. Maddesinde Yer Alan "Ücretlerden 103. Maddeye Göre Kesinti Yapılması Esası" Kanun Yazma Tekniği İle İlgilidir

Bazı üniversitelerdeki bütçe daire başkanlıkları, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde yer alan ve ücretlerden "103. maddeye göre gelir vergisi kesintisi yapılacağı" ifadesini, öğretim üyesinin elde ettiği tüm ücretlere ilişkin matrahları bir arada toplayarak vergilendirmenin gerekçesi olarak kabul etmektedirler. Oysa bu ifade tamamen kanun yazma tekniği ile ilgilidir. 94. madde oldukça geniş bir maddedir. Bu madde içindeki bir çok bentte ilgili kazanç üzerinden yapılacak kesinti oranı sabit bir tarifeyle bağlanmış. Örneğin % 5 ya da % 15 veya % 20 gibi. Ücretlere ilişkin olarak yazılan bent ise ücretlere sabit oranlı bir tarife yerine artan oranlı tarifenin uygulanması tercihinden kaynaklanmaktadır. Bu tercih hiçbir şekilde, vergi sorum-

lusunun mükellefin şahsında tüm kazançlarını toplayarak vergi kesmesi gerektiği şeklinde yorumlanamaz. Bu tür bir yorum vergi sorumlusu olarak görevlendirilmiş bulunan idarenin kasıtlı olarak hareket ettiği ya da görevi kötüye kullanma eğiliminde olduğu şeklinde değerlendirilebilir.

4- Vergi Sorumlusunun Ücretlinin Tüm Kazançlarını Dikkate Alacak Şekilde Vergi Kesintisi Yapmaya Çalışması 1982 Anayasası'nın Eşitlik Anlayışı İle Bağdaşmamaktadır

Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. maddesi, gelir elde edenlerin gelirlerini toplayarak beyan edeceklerini, 1982 Anayasası'nın 73. maddesi ise herkesin mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğunu hüküm altına almıştır. Artan oranlı tarifenin farklı kaynaklardan ve işverenlerden elde edilen bütün kazançlara uygulanmasında tüm sorumluluk vergi mükellefine yüklenmiş iken; aynı zamanda vergilemede adaletin sağlanması açısından herkese (vergi sorumlusu olarak değil vergi mükellefi olarak herkese) mali gücüne göre yükümlülük getirilerek bu sorumluluk vergi mükellefleri arasında paylaştırılmıştır.

Vergi sorumlusu olarak idare, ücretlinin diğer işverenlerden elde ettiği kazançları da dikkate alacak şekilde vergi kesme yoluna giderse, diğer mükellef grupları ile ücretliler arasında son derece ciddi bir eşitsizliğe yol açılacaktır. Serbest meslek kazancı elde edenler, menkul sermaye iradı elde edenler, işyeri kira geliri olanlar ve benzeri şekilde gelir vergisi kesintisine tabi kazançları olanların tümü sabit oranlı bir tari-

feye göre vergi kesintisi yapılarak vergilendirilmektedirler. Bu mükellefler daha sonra tüm kazançlarını yıllık beyannameyle toplamakta ve artan oranlı tarifeyi bizzat uygulayarak hesapladıkları vergiden, daha önce kendilerinden kesilen vergi miktarını düşmekte ve kalan vergiyi ödemektedirler. Bu tür sermaye kazançlarının yanında, "Ayrırma Nazariyesi"ni dikkate alacak şekilde ücretlilere daha esnek bir vergileme rejimi getirilmiş iken; bazı üniversitelerdeki bütçe daire başkanlıklarının "Ayrırma Nazariyesi"ni de hiçe sayarak ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 85 ve 86. madde hükümlerini göz ardı ederek öğretim üyelerinin kazançlarını re'sen toplamaya ve vergi kesintisi yapmaya çalışmaları bilimsellikten ve hukukilikten uzak ve tamamen keyfi bir tutum olmaktadır.

5- Türkiye Cumhuriyeti Devleti Dahilinde Her Üniversite İdari ve Mali Açısından Bağımsız Birer İşverendir

Gelir Vergisi Kanunu, 61. maddede ücreti, ve 62. maddede ise işvereni tanımlamaktadır. 61. maddeye göre:

"Ücret, işverene tâbi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir."

62. maddeye göre ise:

"İşverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir."

Bu tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere öğretim üyesi hizmet erbabı olarak vergi mükellefi, üniversiteler ise işveren olarak vergi sorumlusu konu-

(1) Fıkra hükmü şu şekildedir: "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür."

mundadırlar. Öğretim üyeleri üniversitelerde kadrolu olarak çalışmaları karşılığında ya da herhangi bir başka üniversitede görevlendirilmeleri karşılığında ücret veya ek ders ücreti şeklinde gelir elde ederken öncelikle kaynaktan kesinti suretiyle vergilendirileceklerdir.

Kamu üniversiteleri, 2004 yılı da dahil olmak üzere bugüne kadar uygulanmakta olan bütçe sistemi içinde katma bütçeli idareler şeklinde sınıflandırılmıştır. Ancak, 10.12.2003 tarihinde kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte Kanun'a ekli (II) sayılı Cetvel'de sayılan **Özel Bütçe Kapsamındaki İdareler** sınıflandırılmasına alınan üniversiteler bundan böyle özel bütçeli idareler olarak kabul edilecektir. 5018 sayılı Kanun'un 12. maddesinin 4. fıkrası özel bütçeyi şu şekilde tanımlamaktadır:

“Özel bütçe, bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen ve bu Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir.”

5018 sayılı Kanun, kamuyu tek bir idare olarak kabul etmemiştir. Bütçeyi, genellik ve birlik ilkesinin bir gereği olarak tek bir bütçe şeklinde ele almış ve her bir kurumu kendi idari yapısı içinde tanımlamıştır. Yukarıdaki fıkra hükmünde yer alan *“... her bir kamu idaresinin bütçesidir.”* şeklindeki deyiş de bu tanımlamaya işaret etmektedir. Söz konusu Kanun'un 31. madde-

sinin ilk fıkrası hükmüne göre *“Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir.”* Ayrıca, 11. maddenin ilk fıkra hükmüne göre *“Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir.”* Bu maddelerdeki hükümlere dayanarak kamu kesiminde işveren olarak kabul edilebilecek pek çok kurumsal yapının bulunduğunu söylemek de mümkündür.

2547 sayılı Kanun'un 3. maddesinin d fıkrasına göre; *“Üniversite: Bilimsel özerkliğe ve kamu tüzel kişiliğine sahip yüksek düzeyde eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapan; fakülte, enstitü, yükseköğretim kurulu ve benzeri kuruluş ve birimlerden oluşan bir yükseköğretim kurumudur.”* 2547 sayılı Kanun'un 13. maddesi ise *“Rektör”* başlığını taşımakta ve rektörlerin atamalarından görev, yetki ve sorumluluklarına kadar pek çok hususu hüküm altına almaktadır. Rektör bir üniversitedeki en üst otoritedir. Üniversite tüzel kişiliğini temsil ve ilzam yetkisine sahiptir. Senato ve üniversite yönetim kurulunun başkanıdır.

Her üniversitenin kendi bütçesi ve buna bağlı bir kadro cetveli bulunmaktadır. Dolayısıyla, her üniversite ayrı bir işverendir. Aynı üniversite içinde birden fazla görevi olan ve bu görevleri dolayısıyla ayrı ücret geliri elde eden öğretim üyeleri, aynı bütçe içinde bulunmaları ve tek bir işverene bağlı olmaları nedeniyle bu ücretlerinin tama-

mı üzerinden vergi kesintisine tâbi tutulurlar. Gelir Vergisi Kanunu işveren tanımına açıklık getirdiği için vergilemenin bu şekilde yapılmasında hiçbir sakınca bulunmamaktadır.

Ancak farklı üniversitelerde bir öğretim üyesinin ders verebilmesi için bağlı bulunduğu üniversite yönetim kurulunun onayını alması gerekmektedir. Kamu kesiminde belli bir işverene bağlı olarak çalışan devlet memurunun (hizmet erbabının), işverenin onayı olmadan farklı bir işverenin hizmetinde çalışabilmesi mümkün değildir. Her iki işverenin de bu konuda onay vermeleri gerekmektedir. Üniversiteler açısından konuya bakıldığında, bir başka üniversitede ders verecek olan öğretim üyesi için her iki üniversite yönetim kurulunun ayrı ayrı karar alması zorunluluğu bulunmaktadır. Bu uygulama her iki kurumun da birbirinden bağımsız bütçeli olmalarının ve birbirinden bağımsız idare ediliyor olmalarının, dolayısıyla birbirlerinden farklı iki işveren olmalarının en bariz göstergesidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinde, birden fazla işverenden elde edilen ücretlerin nasıl vergilendirileceğine açıklık getirilmiştir. Buradaki işveren kavramını özel kesimdeki işveren olarak algılayarak, kamuyu tek bir işveren şeklinde kabul etmenin geçerli ve hukuki hiçbir nedeni olmadığı gibi, bu madde kapsamındaki hükümleri kamu kesimleri çalışanları ve özel kesim çalışanları birbirinden farklıymış gibi yorumlamak da son derece yanlıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nda işveren ve hizmet erbabı tanımları özel kesim /

kamu kesimi ayırımı yapılmaksızın bir bütün olarak ele alınmıştır.

6- Vergilemede Adalet Maliye Bakanlığı'na Bağlı Olarak Üniversitelerde Görev Yapan Bütçe Daire Başkanlıklarının Görevi Değildir

Vergilemede adaletin sağlanmasına yönelik olarak yapılan tartışmalar, devlet - birey ilişkilerinin tarihi kadar eskidir. İngiltere tarihinde önemli bir yer tutan ve 1215 tarihinde hükümdara imzalatırılan **“Magna Carta Libertatum”** bu konuda verilen tarihi mücadelelerin içinde önemli bir yere sahiptir. İngiliz yazınında **“Robin Hood”** efsanesi olarak anlatılan destansı hikayeler de aynı dönemi konu etmektedir.

1982 Anayasası, vergilemede adalet kavramı üzerinde durmuş ve **“mali güç”** ölçütü dahilinde herkesin vergi ödemekle yükümlü olduğu esasını benimsemiştir. Dolayısıyla herkes, mali gücüyle orantılı bir şekilde vergisini ödemek durumundadır. Bu konuda devlete herhangi bir yaptırım tanınmamıştır. Sadece 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 2. fıkrasında; **“vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu”**na değinilmiştir. Maliye politikası ise, Türkiye Cumhuriyeti'nin siyasi sisteminde yürütme organının yetkisinde olan bir politikaadır. Maliye politikasının temel uygulama aracı ise bütçelerdir. Bütçe, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin, yani yasama organının her yıl bir yasa ile uygun bulması sonucunda uygulanabilmektedir. Yargının da bu süreç üzerinde denetim yetkisi bulunmaktadır.

Görüldüğü üzere, Türk hukuk sistemi bu konuyu yasama, yürütme ve yargı organlarının genel işleyişi ile çözmeyi uygun bulmuştur. Bu konuda ne Maliye Bakanlığı'na, ne de üniversitelerde Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak çalışan bütçe daire başkanlıklarına verilmiş özel bir görev bulunmamaktadır. Üstelik öğretim üyelerinin, Türkiye'de vergilemede adaleti zedeleyecek özel bir çaba içinde olduklarına dair herhangi bir kanıt da mevcut değildir.

Vergilemede adalet, güçlü bir maliye idaresinin önderliğinde ve Anayasa'da yer alan **"Herkes"** sözcüğünün anlamına uygun olarak kayıt dışı ekonominin ve kayıt dışı istihdamın en aza indirildiği bir ortamda sağlanabilir. Vergi ödeyenlerden daha fazla vergi almanın yollarından ziyade, vergi ödemeyenlerin vergilendirilmesine çalışılması adalet anlayışına daha uygun bir tercih olacaktır.

II- SONUÇ

Türkiye'de mali mevzuatın çok sık değiştirilmesi ya da çok karmaşık olması her zaman tartışılan bir konudur. Mali mevzuat sadece mükellefler açısından değil, bu mevzuatı uygulayan ve kamu otoritesini temsil eden bürokratlar tarafından da yeterince anlaşılamamaktadır.

Bazı üniversitelerdeki bütçe daire başkanlıklarının, kendi bünyelerinde ders vermek üzere görevlendirilmiş bulunan başka üniversitelerin öğretim üyelerine yaptıkları ek ders ödemelerinden vergi kesecekleri matraha, öğretim üyelerinin kadrolu olarak çalıştıkları kendi üniversitelerinden elde

ettikleri ücreti de ekleyerek vergi dilimlerini yükseltmek istemeleri bu konudaki örneklerden sadece biridir.

Kendi yetkisini aştığının ve görevi kötüye kullandığının bilincinde olmadan ve yaptığının doğruluğuna inanarak hareket eden bu idarelerin, mükelleflerden gelen ve yaptıklarının yanlışlığına dair sözlü ve yazılı uyarıları dikkate almadıkları da bir gerçektir. Daha da ilginç olan, böyle bir uygulamaya yasal olarak Türkiye Cumhuriyeti maliye tarihinde hiçbir zaman rastlanmamasına rağmen, bazı üniversitelerdeki bütçe daire başkanlıklarının, üniversitenin kurulduğu ilk günden bu yana aynı uygulamayı ısrarla sürdürüyor olmalarıdır.

Bir öğretim üyesinin, kadrolu olarak çalıştığı üniversiteden elde ettiği ücretin dışında, diğer üniversitelerde ya da kamu veya özel kesim kuruluşlarında görevlendirilmek suretiyle elde ettiği ücretlerin toplamı 2003 yılı için 12 milyar TL'yi ve 2004 yılı için ise 14 milyar TL'yi aşıyorsa, bu öğretim üyesi kadrolu olarak çalıştığı üniversitedeki yıllık kazancını da bu kazançların üzerine eklemek suretiyle, ikametgâhının bulunduğu yerdeki vergi dairesine yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek ve yıl içinde kendisinden kesilen gelir vergisi tutarlarından sonra kalacak gelir vergisi miktarını ödemek zorundadır. Bu konuda Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesi hükmü son derece açıktır.

İşveren sıfatıyla öğretim üyesine ödemedi bulunan üniversitelerin vergi so-

rumlusu olarak öğretim üyesinden kesecekleri verginin matrahı, kendi bütçelerinden ya da döner sermayelerinden yaptıkları ödemelerin toplamı kadardır. Öğretim üyesinin bir başka kumandan elde edeceği ücretler vergi sorumlusunun sorumluluk sahasına girmemektedir.

Bu şekilde kendisinden fazla vergi kesilen bir öğretim üyesinin, kendisinden fazla vergi kesen üniversitenin bağlı bulunduğu vergi dairesine başvurarak bu vergiyi geri isteme hakkı bulunmaktadır. Görüldüğü gibi, idarenin yaptığı hatanın telafisi için uğraşmak vergi mükellefi sıfatıyla öğretim üyesine kalmaktadır. Üstelik üniversitelerin farklı kentlerde olması halinde, öğretim üyesinin mağduriyeti daha da artmaktadır. Ayrıca, fazla kesilen vergilerin mükellefe geri iadesinde, paranın zamana bağlı olarak değerinde yaşanan düşüş hiçbir şekilde tazmin edilmemektedir. Oysa, vergi mükelleflerinin geciken vergi ödemeleri için aylık % 4 oranında gecikme zammı uygulanmaktadır.

Birey haklarının ön planda olduğu ve otoriter / totaliter devlet yapısının yavaş yavaş terk edilmeye başlandığı dünyamızda, maliye ile vergi mükellefi ilişkileri yeniden ele alınmalı ve insan onuruna uygun bir şekle taşınmalıdır. Bunun için yapılması gerekenleri aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:

- Maliye yönetiminde yetki verilecek personelin daha nitelikli olması sağlanmalıdır.

- Maliye yönetimi içinde hizmet içi eğitim programlarına ağırlık verilmelidir. Özellikle kamu maliyesi, vergi hukuku, bütçe, idare hukuku, halkla ilişkiler gibi temel alanlarda personelin eksiklikleri muhakkak giderilmelidir.

- Özellikle üniversitelerin bütçe daire başkanlıkları ya da başkan yardımcılıkları için seçilecek personelin muhakkak üniversitelerin örgün öğretim yapan maliye, kamu yönetimi, iktisat programlarından mezun olmalarına, hatta yüksek lisans veya doktora yapmış olmalarına dikkat edilmelidir.

- Yetkileri kötü ya da yanlış kullananlara, vergi mükelleflerinin zararına sonuç doğuracak şekilde işlem tesis edenlere, kusurlarının kanıtlanması koşuluyla, tazmin yükümlülüğü getirilmelidir.

- Etkin bir maliye yönetimi için performans kriterleri belirlenmeli ve görev atanma ve yükseltilmelerde bu kriterlere ağırlık verilmelidir. Toplam kalite yönetimi ve performans yönetimi konusunda yönetici personelin hizmet içi eğitimden geçirilmesine öncelik verilmelidir.

- Ücretliler içinde belli hizmet erbabı grupları için kaynakta vergi kesintisi uygulaması terk edilerek, yerine yıllık beyan esası getirilmelidir. Böylece diğer gelir grupları ile ücretliler arasında tam anlamıyla bir eşitlik sağlanabilmektedir.

- Kayıt dışı ekonomi ile etkin bir mücadele stratejisi belirlenmeli ve bu strateji belli bir plan dahilinde uygulamaya konulmalıdır.