



Son Düzenlemeler Işığında Ücretlerin Beyanı ve Vergilendirilmesi

Hazırlayan
Ali İhsan Ateş
Vergi Denetmeni

I- GİRİŞ

Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki 4842 Sayılı Kanun ile temel vergi kanunlarında önemli düzenlemeler yapılmış olup; Gelir Vergisi Kanunu'nun "Toplama yapılmayan haller" başlıklı 86'ncı maddesinde yapılan düzenlemelere, özellikle de birden fazla işverenden alınan ücretlerin beyanına ilişkin açıklamalara derginin 64. sayısında yayınlanan makalemizde yer verilmişti.

Bu makalemizde; ücretlerle ilgili genel açıklamalar yapılacak, ayrıca; 7.8.2003 tarih ve 25192 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak (konumuzla ilgili maddesi) aynı tarihte yürürlüğe giren 4962 sayılı kanunla, birden fazla işverenden alınan ücretlerin beyanına ilişkin yapılan yeni düzenleme irdelenecektir.

II- GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN ÜCRETLERE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Ücretin tarifi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde; Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilen menfaatlerdir. şeklinde yapılmış olup,

maddenin ikinci fıkrasında; ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olmasının veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği hükmüne yer verilmiş, üçüncü fıkrasında da ücret sayılan ödemeler 6 bent halinde sayılmıştır.

Ücretler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesi gereğince safi tutarları üzerinden vergilendirilecek olup; anılan kanunun 63 ve 64'üncü maddelerinde gerçek ücretler ve diğer ücretler olarak ayırma tabi tutulmuştur.

Gerçek ücretler, esas itibariyle; işverenler tarafından hizmet erbabına ücretin veya ücret sayılan ödemelerin yapılması aşamasında tevkif suretiyle vergilendirilmektedir. Tevkif edilecek vergi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi gereğince indirimlerden (varsa istisnalardan) sonra kalan safi tutarlar üzerinden, aynı kanunun 103'üncü maddesinde ücretler için belirlenen oranlar dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Bunun istisnasını, kanunun 95'inci maddesinde sayılan tevkifata tabi olmayan ücretler oluşturmaktadır. Anılan madde de tevkifata tabi olmayan ücretlerin yıllık beyanname ile bildirileceği hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 64'üncü maddesinde, Diğer ücret geliri elde eden hizmet erbabı sayılmış olup; anılan madde de, bu kişilerin safi ücretlerinin takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 25'i olduğu belirtilmiş, ayrıca diğer ücretler için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu ücretlerin beyannameye ithal edilmeyeceği hükmüne yer verilmiştir.

Diğer ücret sahiplerinin vergilendirilmesi, bunların Gelir Vergisi Kanunu'nun 109'uncu maddesinde belirtilen tarh zamanlarında vergi karnelerini bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz ederek vergilerini tarh ettirmeleri ve tarh edilen vergilerini, aynı kanunun 118'inci maddesinde belirtilen zamanlarda ödemeleri suretiyle yapılmaktadır.

III-ÜCRET GELİRİNİN BEYANI KONUSUNDA YAPILAN SON DÜZENLEMELER

a-Ücret Gelirinin Beyanı Konusunda 4842 Sayılı Kanunla Yapılan İlk Değişiklik

4842 sayılı Kanunun 9'uncu maddesiyle, Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesi 24 Nisan 2003 tarihinden itibaren geçerli olmak ve 2003 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere değiştirilmiştir. Yıllık beyanname ile beyan edilmeyecek veya verilen beyannameye dahil edilmeyecek gelir unsurlarını düzenleyen maddenin ücret gelirlerini düzenleyen 1' inci bendinin (b) ve (c) alt bentleri aşağıdaki gibidir.

"b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber ücret dışındaki gelirleri için beyanname vermek zorunda olmayan ve birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil),

c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,"

Yapılan bu düzenleme, birden fazla işverenden ücret alanların ücret dışında başka gelirlerinin de olması halinde nasıl vergilendirileceği konusunda farklı yorumların ortaya çıkmasına sebebiyet vermiş, 4962 sayılı kanunla yapılan düzenleme ile bu sorun ortadan kaldırılmıştır.

b-Ücret Gelirinin Beyanı Konusunda 4962 Sayılı Kanunla Yapılan İkinci Değişiklik

4962 sayılı kanunun 17/D maddesiyle yapılan düzenlemeye göre; birden fazla işverenden alınan ücretlerin beyan dışı bırakılması için, beyana tabi başka bir gelir olmaması ve birinci işverenden sonraki ücretlerin belirli bir tutarı aşmaması koşullarından, beyana tabi başka bir gelir olmaması koşulu kaldırılmış olup; yapılan düzenleme ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin 1/b bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"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 dahil),"

Bu durumda, ikinci ve sonraki ücretler toplamı 103' üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2003 yılı için 12 milyarı) aşmadığı sürece, beyana tabi başka gelirler bulunsu bile birden fazla işverenden alınan ücretler (hem birinci hem de birinciden sonraki işverenlerden alınan ücretler) aynen tek işverenden alınan ücretler gibi değerlendirilerek beyana tabi olmayacak ve verilen beyannameye dahil edilmeyecektir.

Yapılan bu düzenleme ile (c) bendindeki; [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] şeklindeki parantez içi hüküm de anlamlı hale gelmiştir. Çünkü, (b) bendinin bu kanunla değiştirilmeden önceki hükmü mevcutken (b) bendinde belirtilenler hariç denildiğinde ne anlaşılması gerektiği tam olarak açık değildi ve farklı yorumlara sebep oluyordu. Diğer taraftan, bu değişiklikle birlikte artık anlamsız kalan (c) bendindeki; birden fazla işverenden elde edilen ücretler ifadesi kanun metninden çıkarılsa daha uygun olurdu.

IV-SON DÜZENLEMELER IŞIĞINDA ÜCRETLERİN BEYANI

a-Tutarı Ne Olursa Olsun Beyan Edilmeyecek Ücretler

Tevkif suretiyle vergilendirilmiş olmak kaydıyla, tek işverenden alınan ücretler için tutarı ne olursa olsun beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de tek işverenden alınan ücretler beyannameye dahil edilmeyecektir.

Buna ilaveten, Gelir Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesi gereğince gelir vergisinden muaf olan kişilerce elde edilen ücretler, 16'ncı maddesinde yazılı ücret istisnası kapsamındaki ücretler, 23-29'uncu maddelerde sayılan istisna kapsamındaki ücretler ve kanunun 64'üncü maddesinde sayılan Diğer Ücretler de verilecek beyannameye dahil edilmeyecektir.

b-Tutarı Ne Olursa Olsun Beyan Edilecek Ücretler

Diğer Ücretler kapsamına girmeyen, vergiden istisna olmayan ve tevkif suretiyle vergilendirilmemiş olan ücretler tutarı ne olursa olsun beyan edilecektir.

c-Belirli Bir Tutarı Aşması Halinde Beyan Edilecek Ücretler

Birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103' üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2003 yılı için 12 Milyar TL) aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri için beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de söz konusu ücretleri beyannameye dahil edilmeyecektir.

Birden fazla işverenden ücret alan mükelleflerin, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103' üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2003 yılı için 12 Milyar TL) aşması halinde ise; verilen beyannameye sadece birinci işverenden sonraki işverenlerden elde edilen ücretler değil, birinci işverenden alınan ücrette dahil olmak üzere, elde edilen toplam ücret dahil edilecektir.

ÖRNEKLER

Örnek 1:

Ticari kazanç	:	5 Milyar
Ücret (1. İşveren-Tevkifatlı)	:	90 Milyar
Ücret (2. İşveren-Tevkifatlı)	:	5 Milyar
Ücret (3. İşveren- Tevkifatlı)	:	6 Milyar

Burada sadece ticari kazanç beyan edilecek, birinci işverenden sonraki işverenlerden alınan ücret toplamı 12 Milyar TL'nı aşmadığından ücretler beyana dahil edilmeyecektir.

Örnek 2:

Serbest Meslek Kazancı	:	7 Milyar
Ücret (1. İşveren-Tevkifatlı)	:	80 Milyar
Ücret (2. İşveren-Tevkifatlı)	:	8 Milyar
Ücret (3. İşveren- Tevkifatlı)	:	6 Milyar

Burada birinci işverenden sonraki işverenlerden alınan ücret toplamı (8+6=) 14 Milyar TL olup; 2003 yılı için geçerli olan 12 Milyar TL sınırını aş-

maktadır. Bu durumda toplam ücret geliri de beyana dahil edilecek ve beyanı gereken tutar (7+80+8+6=) 101 Milyar TL olacaktır.

Örnek 3:

İşyeri kirası (Tevkifatlı) : 11 Milyar

Ücret (1. İşveren-Tevkifatlı) : 60 Milyar

Ücret (2. İşveren-Tevkifatlı) : 8 Milyar

Ücret (3. İşveren- Tevkifatlı) : 3 Milyar

Burada birinci işverenden sonraki işverenlerden alınan ücret toplamı (8+3=) 11 Milyar TL olup; 2003 yılı için geçerli olan 12 Milyar TL sınırını aşmamaktadır. Bu durumda ücretler beyan edilmeyecektir. GVK'nun 86/c maddesindeki parantez içi hüküm gereği; (ücret geliri hariç) vergiye tabi gelir toplamı, 12 Milyar TL'nin altında (11 Milyar) olduğundan tevkifatlı olan işyeri kirası da beyan edilmeyecektir.

Örnek 4:

Ücret (1. İşveren-Tevkifatlı) : 30 Milyar

Ücret (2. İşveren-Tevkifatsız) : 10 Milyar

Ücret (3. İşveren- Tevkifatlı) : 1 Milyar

Burada birinci işverenden sonraki işverenlerden alınan ücret toplamı (10+1=) 11 Milyar TL olup; 2003 yılı için geçerli olan 12 Milyar TL sınırını aşmamaktadır. Bu durumda tevkifatlı ücretler beyan edilmeyecek, ancak tevkif suretiyle vergilenmemiş olan 10 Milyar TL tutarındaki ücret beyan edilecektir.