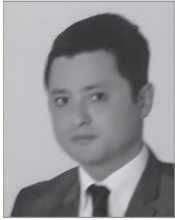


ÜCRETİN VERGİLENDİRİLMESİ, İKİNCİ İŞVEREN SORUNU, ÜCRETİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

TAXATION OF WAGES, QUESTION OF SECOND EMPLOYER, SOLUTION SUGGESTIONS FOR TAXATION OF WAGES



Fatih KAYNAK*

öz

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ve beyanı ile ilgili Gelir Vergisi Kanunu'nda geniş açıklamalara yer verilmiştir. Ancak Kanun'da ücret gelirinin vergilendirilmesi ve beyanı ile ilgili yer alan bazı hükümler sıgı olarak kalmış vergi idaresi açısından bu hükümler tebliğ ve özalgeler ile açıklanmıştır. Bu çalışmamızda ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ve beyanı ile ilgili özallikli durumlar, ikinci işveren sorunu ile ilgili vergi idaresinin görüşü, söz konusu görüşün kamu zararı açısından değerlendirilmesi ayrıca ücret gelirlerinin beyanı ile ilgili çözüm önerileri konuları kanun ve tebliğler ışığında örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Ücret, Ücretin Vergilendirilmesi, İkinci İşveren Sorunu

ABSTRACT

There are a wide range of explanations regarding the taxation of wages in Income Tax Law. However, some of those explanations are fairly facile, and hence, tax administration tries to fill these gaps with communiqués and tax rulings. This article deals with the issues faced in the taxation and declaration of wages, the question of second employer and the thinking of the administration on this issue, the evaluation of administrative opinion in terms of public good, and moreover, some solutions for the taxation of wages in the light of laws and communiqués.

Keywords: Wage, taxation of wages, question of second employer

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 01.12.2015 / M.K.T.: 22.12.2015

1- GİRİŞ

Ücret gelirlerinin beyanı ile ilgili detaylı açıklamalara 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Toplama Yapılmayan Haller” başlıklı 86’ncı ve “Tevkifata Tabi Olmayan Ücretler” başlıklı 95’inci maddelerinde yer verilmiştir. Buna göre özetle GVK 86’ncı madde hükmüne göre ücret gelirleri genellikle tevkif suretiyle vergilendirilmekte, istisna durumlarda beyan edilmektedir. GVK 95’nci madde hükmüne göre ise maddede yer alan tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret gelirleri her halükarda yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde özellikli durumlar yazımızın ilerleyen bölümlerinde açıklanmaya çalışılmıştır.

Diğer yandan son zamanlarda ücret gelirin bir kısmı Türkiye’de tevkif suretiyle vergilendirilmiş işverenden, bir kısmı ise yabancı ülkede bulunan işverenden doğrudan elde edilmesi durumunda yabancı işverenden elde edilen ücreti, ikinci işverenden elde edilen ücret sayılıp sayılmayacağı ile ilgili bazı sorunların yaşandığı ve bu durumla ilgili olarak vergi idaresince mükelleflere kanun metnine aykırı cevaplar verildiği görülmektedir. Bu nedenle ikinci işveren ile ilgili vergi idaresinin görüşü, söz konusu görüşün kamu zararı açısından değerlendirilmesi, ücret gelirin vergilendirilmesi ile ilgili çözüm önerilerine yazımızda yer verilmiştir. Söz konusu konular kanun tebliğ ve tarafımıza ait görüşler ile yazımızın ilerleyen bölümlerinde açıklanmaya çalışılacaktır.

2- ÜCRET GELİRLERİNE GENEL BAKIŞ

2.1- Ücretin Tanımı

Ücret gelirleri konusunda temel düzenlemelere 193 sayılı GVK’nın 61 ila 64’üncü maddelerinde yer verilmiştir. GVK’nın 61’inci maddesinde Ücreti “... İşverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.” şeklinde tanımlamıştır. Tanıma göre Ücret, bedensel ya da zihinsel bir emek karşılığında işverenden elde edilen hâsılayı ifade etmekte olup bu hâsıla para şeklinde olabileceği gibi aynı veya para ile temsil edilebilen menfaat şeklinde de olabilir.¹ Kanun koyucu ücretin karşılığının para dışında mal olarak verilmesini veya para ile temsil edilebilen konut, araç sağlanması vb. şekillerde olmasını ücret tanımının içine almış olduğunu görmekteyiz.

Kanun koyucu aynı maddenin devamında “Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.” hükmüne yer vererek ücret kavramını daha da genişletmiş olduğu görülmektedir.

Kanun koyucu aynı Kanun’un 62’nci maddesinde işvereni “İşverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dâhilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir.” şeklinde tanımlamış olup maddenin devamında 61’inci maddenin 1 ila 6 numaralı bentlerinde yazılı ödemeleri yapanlar bu kanunda yazılı ödevleri yerine getirmek bakımından işveren hükmündedir.” açıklamalarına yer vermiştir.

2.2- Ücretin Unsurları ve Özellikleri²

Gelir vergisi açısından bir ödemenin ücret ya da başka bir gelir unsuru olarak vergilendirilip ver-

¹ GIB Ücret Kazançları Rehberi 2014 sayfa 6

² GIB Ücret Kazançları Rehberi 2014 sayfa 7

gilendirilmeyeceği aşağıda sayılan üç unsura göre tespit edilecektir. Bu üç unsur birlikte varsa elde edilen gelir ücret olarak vergilendirilecek, aksi takdirde ücretten söz etmek mümkün olmayacaktır.

Bir işverene tabi olma: Herhangi bir ödemenin ücret olarak kabul edilebilmesi için gerekli olan ilk unsur çalışanın işverene tabi olmasıdır. İşveren, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dâhilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir. Çalışanın işverene bağlılığı, fiili olabileceği gibi kanun, tüzük, yönetmelik veya sözleşmelerle de saptanmış olabilmektedir.

Belli bir iş yerine bağlı olma: İş yeri ticari, sınai, zirai ve mesleki bir faaliyetin yürütülmesi için tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerlerdir. Bu yerlere bağlılık, hukuki anlamda bir bağlılıktır. Hizmetin mutlaka fiilen iş yerinde yapılması zorunlu değildir.

Hizmetin karşılığı olarak bir ödemenin yapılması: Ödeme bir hizmet karşılığı değilse ücret sayılmasına imkân yoktur. Hizmet karşılığı olarak yapılan ödeme, nakit (haftalık, aylık vb.), ayın (hizmet karşılığının mal olarak verilmesi) veya para ile temsil edilebilen menfaatler (konut, araç sağlanması gibi) şeklinde olabilir.

2.3- GVK'da Ücret Sayılan Ödemeler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinde "Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır" hükmüne yer vermiştir. Buna göre bir ödemenin veya sağlanan bir menfaatin ücret olup olmadığını saptamak için, yukarıdaki tanımın kapsadığı unsurların var olup olmadığına veya söz konusu unsurlar var olmasa bile aşağıda sayılan ödemelerden olup olmadığına bakılacaktır.

1. 23'üncü maddenin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları; (23/11 bent; Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamı, en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (Genel, katma ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar dahil)
2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;
3. Türkiye Büyük Millet Meclisi, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
4. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
5. Bilirkişilere, resmî arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
6. Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler." şeklindedir.

2.4- GVK'da Ücret Sayılan Diğer Ödemeler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinde ücretin tanımı yapıldıktan sonra bu tanıma giren ödemeler sayılmıştır. Ancak bu madde hükmünde sayılmamakla beraber Gelir Vergisi

Kanunu'nun 23 ila 29'uncu maddeleri arasında düzenlenen müteferrik istisnaların bazıları belli hadlerle sınırlandırılarak, ödeme bu haddi aştığı takdirde ücret olarak vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Bu şekilde istisna haddini aşması nedeniyle ücret olarak vergilendirilecek ödemeleri aşağıdaki gibidir.³

- 1- Hizmet erbabına işyeri ve müştemilatı dışında verilen yemek bedelinin 2015 yılı için 13,00 TL+KDV'yi aşan kısım ile işverence yapılan nakden ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler (GVK 23/8)
- 2- Mülkiyeti işverene ait konutların brüt alanı 100 m²'yi aşan kısmının hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (GVK 23/9)
- 3- 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların en yüksek Devlet memuruna ödenen tutarı aşan kısmı (GVK 23/11)
- 4- Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanunu'na tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündeliklerin aynı aylık seviyesindeki devlet memurlarına verilen gündelikleri veya devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşan kısımları (GVK 24/2)
- 5- 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemelerin en yüksek Devlet memuruna ödenen tutarı aşan kısmı (Bu mukayesede gerek muhtelif sandıklardan gerek aynı sandıktan muhtelif zamanlarda yapılan ikramiye, tazminat ve toptan ödemeler topluca dikkate alınır.) (GVK 25/3)
- 6- Hizmet erbabına ödenen çocuk zamlarının devletçe verilen miktarları aşan kısmı (GVK 25/4)
- 7- Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımların iki aylığını veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarını aşan kısmı (GVK 25/5)
- 8- 5953 sayılı Basın İş Kanununa göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabınının 24 aylığını aşan kısmı (GVK 25/7)
- 9- Özel müesseseler hesabına yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak verilen paraların benzeri devlet öğrenci ve memurlarına verilen miktarları aşan kısmı (GVK 28/2)

2.5- Ücret Gelirlerinde İstisna Hükümleri

193 sayılı GVK'nın "Ücret İstisnası" başlıklı 16'ncı maddesinde "*Yabancı elçilik ve konsoloslukların 15'inci maddeye girmeyen memur ve hizmetlerinin yalnız bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisi'nden istisna edilir.*" hükmü yer almaktadır. Maddeye göre yabancı elçilik ve konsolosluklarda çalışan ve o memleketin uyuğunda bulunmayan memur ve hizmetlilerinin bu işlerinden dolayı elde ettikleri sadece ücret gelirleri karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu maddede belirtilen kişilerin ücret gelirleri dışında bir gelir elde etmiş olması halinde kanunun genel hükümleri dairesinde vergilendirileceklerdir.

193 sayılı GVK'nın 23'üncü maddesine göre aşağıda yer alan ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir.

³ Beyanname Düzenleme Rehberi 2013, Vergi Müfettişleri Derneği, s:160

1. Köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri;
2. Gelir vergisinden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri;
3. Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsalı ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri;
5. Köy muhtarları ile köylerin katip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri;
6. Hizmetçilerin ücretleri (Hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, sütnelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır.) (Mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamına dâhil değildir);
7. Sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde, ceza ve islahavlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler;
8. Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin (4369 sayılı Kanununun 28'inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 29.7.1998) 800 000 lirayı (287 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2015 yılında uygulanmak üzere 13,00 TL) aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakten yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir.)
9. Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m²'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Bu konutların 100 m²'yi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz)
10. Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri;
11. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamı, en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.)(Genel, katma ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar dahil);
12. 3308 sayılı Çıracılık ve Mesleki Eğitim Kanununa tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri.
13. Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları;
14. Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tâbi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler;

15. Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl millî müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler.

(Asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla)”

Ayrıca ücretin vergilendirilmesine ilişkin yukarıda yer alan düzenlemeler dışında GVK ve diğer kanunlarda yer alan istisnalar aşağıdaki gibidir.

1- Subay, astsubay, erbaş ve erlere ve ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar ile Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış personele; fiilen uçuş hizmeti, denizaltına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler (GVK 29/2)

2- 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında 01.04.2008 tarihinden itibaren kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, tekno-girişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktora olanlar için yüzde doksanı, diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır. (5746 sayılı Kanun Madde 3/2)

3- 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu kapsamında Avrupa Birliği’ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar; Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85’ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. (3218 sayılı Kanun Madde Geçici 3)

4- 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu kapsamında Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan müstesnadır. (4490 sayılı Kanun Madde 12)

Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatların otel veya restoran işletmeciliğinde kullanılması durumunda faaliyet gemi işletmeciliği kapsamında değerlendirilemeyeceğinden (KVK (1 Seri No’lu GT) bu gemilerde çalışan personele ödenen ücretlerin istisnadan yararlandırılmaması gerekir.⁴

5- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında Bölgede çalışan; AR-GE ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. (4691 sayılı Kanun Madde Geçici 2)

2.6- Ücret Gelirlerinde Muafiyet Hükümleri

GVK’da ücret gelirlerine ilişkin olarak tek muafiyet diplomat muafılığıdır. GVK’nın 15’nci maddesinde “*Yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri kon-*

⁴ Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2011, Maliye hesap Uzmanları Derneği, S: 104

soloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye’de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden muaftırlar. Bu muaflığın menkul sermaye iradı üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiye şümulü yoktur.” hükmü yer almaktadır. Buna göre söz konusu maddede yer alan kişiler, karşılıklı olması şartı ile gelir vergisinden muaf kılınmıştır. Yine aynı maddenin son fıkrasında bu muafiyetin, maddede belirtilen kişilerin elde ettikleri menkul sermaye iratlarından GVK 94 veya geçici 67’nci maddeleri uyarınca kesilen vergileri kapsamadığı hükme bağlanmıştır.

Ayrıca muafiyet hükmünden yararlanmayan Fahri konsolosların, kazanç ve iratları mahiyetine göre, kanunun genel hükümleri dairesinde vergilendirileceklerdir.

3- ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Gelir Vergisi Kanunu’na göre gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde etmiş oldukları ücret gelirleri gelir vergisine tabidir. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi gerçek usul ve diğer ücretler olarak iki ayrı vergileme esasına tabidir.

Diğer ücretlere ilişkin hükümlere GVK 64’üncü maddesinde yer verilmiştir. Buna göre maddede yer alan ücret gelirleri için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bunlar beyannameye ithal edilmezler.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 63’üncü maddesinde, ücretin gerçek safi değerinin hesaplanması gerektiği belirtilmiş ve matrahın “gerçek usulde” vergilendirilmesi esası açıklanmıştır. Gerçek usulde vergilendirmenin de işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaat toplamından, söz konusu maddede sayılan indirimlerin yapılması suretiyle gerçekleştirileceği saptanmıştır. 63’üncü madde hükmünde, gerçek safi ücrete ulaşmada, gayrisafi ücretten yapılacak indirimler maddeler halinde belirtilmiştir. Genel olarak söz konusu indirimlerin, sosyal güvenlik kurumlarına yapılan ödemelerden, belli kurum veya birliklere ödenen aidat ve primlerden, Türkiye’de kain sigorta ve emeklilik şirketlerine ödenen katkı paylarından ve sendikalara ödenen aidatlardan oluştuğu görülmektedir.⁵

Gerçek usulde ücretin vergilendirilmesinde iki usul söz konusu olup bunlar ücretin işverenler tarafından tevkif yoluyla vergilendirilmesi ve ücretin yıllık beyanname ile beyan edilmesidir. Yazımızın ilerleyen bölümlerinde söz konusu iki durum açıklanmaya çalışılacaktır.

3.1- Ücretin Tevkif Yoluyla Vergilendirilmesi

Gerçek usulde elde edilen ücret gelirleri genel olarak işverenler tarafından tevkif yoluyla vergiye tabi tutulmakta ve sorumlu sıfatıyla beyan edilmektedir. Gerçek usulde elde edilen ücretlerin vergilendirilmesi esas olarak bu yöntemle yapılmaktadır.

Tam mükellef gerçek kişilerde; GVK 86/1-b bendi uyarınca tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecek olup işverence yapılan tevkifat nihai vergilendirme olacaktır. Ayrıca ücret geliri elde edenlerin diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler beyannameye dâhil edilmeyecektir.

Yine GVK 86/1-b bendi uyarınca birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103’üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer

5 Burak Demirkan, Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi, Vergi Raporu Sayı 186, Mart 2015, s: 118

alan tutarı (2015 yılı için 29.000 TL) aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri yıllık beyanname ile beyan edilmeyecek olup işverenlerce yapılan tevkifatlar nihai vergilendirme olacaktır.

Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı ücretli tarafından serbestçe belirlenecektir.⁶

Dar mükellefiyete tabi olanların hangi hallerde Türkiye’de ücret geliri elde etmiş sayılacakları, GVK’nın 7’nci maddesinde belirlenmiştir. GVK’nın 7’nci maddesinde *“Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye’de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur:*

3. Ücretlerde:

- Hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye’de değerlendirilmesi;*
- Türkiye’de kain müesseselerin idare meclisi başkanı ve üyelerine, denetçilerine tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye’de değerlendirilmesi;*

Bu maddenin 3’üncü, 4’üncü, 5’inci ve 7’inci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.” Ayrıca GVK’nın 6’ncı maddesinde *“Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler”* hükümlerine yer verilmiştir. Buna göre Dar mükellef gerçek kişilerin, ücret gelirlerinin Türkiye’de vergilendirilebilmesi için Türkiye’de elde edilmiş olması gerekmektedir. Türkiye’de elde edilmemiş ücret gelirlerinin vergilendirilmesi mümkün değildir. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması (ÇVÖA) bulunan hallerde ise vergilenecek ücretin mevcudiyeti anlaşma hükümlerine göre belirlenecektir.

Dar mükellef gerçek kişilerde; GVK’nın 86/2’nci maddesi uyarınca tamamı Türkiye’de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücretleri için yıllık beyanname vermeyecekler ve diğer gelirleri için beyanname vermeleri halinde de bu gelirlerini beyannameye dahil etmeyeceklerdir. Dolayısıyla, ücret gelirinin tevkifata tabi tutulmuş olmak kaydıyla dar mükellef gerçek kişilerin elde ettiği ücret gelirleri için birden fazla işverenden elde edilip edilmediğine ve tutarına bakılmaksızın yıllık beyanname verilmeyecektir. Ancak, dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye’de elde ettiği ücret gelirleri tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ise GVK’nın 85’inci maddesi uyarınca yıllık beyanname ile beyan etmesi gerekmektedir.

3.2- Ücretin Yıllık Beyanname İle Beyan Edilmesi

GVK 86/1-b bendi uyarınca tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir. Diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler beyannameye dâhil edilmeyecektir. Kesintiye tabi tutulmamış ücret gelirleri için ise diğer ücretler hariç, tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilecektir.

2015 yılında elde ettikleri ücret gelirleri nedeniyle beyanname vermek zorunda olanlar şunlardır;

- Birden fazla işverenden kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücret geliri elde eden ücretlilerden, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı 27.000 TL’yi (Gelir Vergisi Kanunu’nun 103’üncü maddesinde yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutar) aşan ücretliler,

⁶ 16 Seri Nolu GVK Sirküleri

- Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı (istisna kapsamında olanlar hariç),
- İstisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri,
- Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesi gerekli görülen ücret ödemesi yapılanlar,
- Ücreti kesinti yoluyla vergilendirilmeyen yukarıda sayılanlar dışında kalan ücretliler

3.2.1- Birden Fazla İşverenden Alınan Ücretlerin Beyanı

Birden fazla işverenden elde edilen ücret gelirlerinin nasıl vergilendirileceği ile ilgili detaylı açıklamalara 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86'ncı maddesinde yer verilmiştir.

Buna göre GVK 86/1-b bendi uyarınca tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecek olup diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dâhil edilmeyecektir.

Yine GVK 86/1-b bendinin parantez içi hükmü uyarınca birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2015 yılı için 29.000 TL) aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir. Ancak birden sonraki işverenlerden alınan ücretlerin toplamı 2015 yılı için 29.000 TL aşması ve tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş olması durumunda ilk işverenden alınan ücrette dahil olmak üzere tamamı yıllık beyanname ile bildirilecektir. Özetle söz konusu bu iki şartın sağlanmış olması durumunda ücretlerin yıllık beyannameye dahil edilemeyeceği belirtilmiştir.

Ayrıca birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı ücretli tarafından serbestçe belirlenecektir. Tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirleri (Gelir Vergisi Kanunu'nun 64'üncü maddesinde yer alan diğer ücretler hariç) için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilecektir.⁷

86/1-c bendi ise Tam mükellefiyette; 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 için yıllık beyanname verilmeyeceği diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dâhil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Birden fazla işverenden elde edilen tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücret gelirleri kendi içerisinde birlikte değerlendirilecek olup 86/1-b bendi uyarınca beyan edilip edilmeyeceğine karar verilecektir. Ayrıca 86/1-b hükmü uyarınca beyan edilmesi gerekmeyen birden sonraki işverenden elde edilen 2015 yılı için 29.000 TL aşamayan tevkifatlı ücret gelirleri, 86/1-c hükmünde öngörülen beyan sınırının tespitinde diğer gelir unsurları ile birlikte dikkate alınmayacaktır. Ücret gelirinin beyanına ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir.

Örnek 1:⁸ Serbest meslek erbabı Bayan (C)'nin 2014 yılında serbest meslek kazancının yanında tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş iki işverenden ücret geliri elde etmiştir.

⁷ 16 Seri No'lu GVK Sirküleri

⁸ GIB Ücret Kazançları Rehberi 2014 sayfa 16

Serbest meslek kazancı	50.000 TL
Birinci işverenden alınan ücret	37.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	25.000 TL
Beyan edilecek gelir tutarı	50.000 TL

Mükellef elde etmiş olduğu serbest meslek kazancı nedeniyle mutlaka beyanname verecektir. Birinci işverenden alınan hariç, ikinci işverenden alınan ücret geliri ise 27.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirleri beyannameye dahil edilmeyecektir

Örnek 2:⁹ Bay (E), üç ayrı şirkette yönetim kurulu üyesi olup, 2014 yılında elde ettiği ücret gelirlerinin tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiştir. Ödevli ayrıca 15.000 TL konut kira geliri elde etmiştir.

Birinci işverenden alınan ücret	34.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	25.000 TL
Üçüncü işverenden alınan ücret	14.000 TL
Konut kira geliri	15.000 TL
Beyan edilecek gelir tutarı	88.000 TL

Ödevli, birden fazla işverenden aldığı ücret gelirinin yanı sıra konut kira geliri elde etmiştir. Beyanname verilirken öncelikle ücret gelirleri dikkate alınarak değerlendirilecektir. Ücret gelirleri ile ilgili olarak birinci işverenden alınan ücret hariç, ikinci ve üçüncü işverenden alınan ücretlerin toplamı (25.000 +14.000 =) 39.000 TL, 27.000 TL'lik beyan sınırını aştığı için birinci işverenden alınan ücret de dahil olmak üzere ücret gelirlerinin tamamı olan 73.000 TL beyan edilecektir. Konut kira geliri ise 2014 yılı için belirlenen 3.300 TL'lik istisna tutarını aştığından tamamı beyannameye dahil edilecektir. Ödevli mesken istisnasından yararlanacaktır.

Örnek 3:¹⁰ Bayan (C), 2014 yılında tevkifata tabi tutulmuş birinci işverenden 48.000 TL, ikinci işverenden 40.000 TL ücret geliri elde etmiştir. Ödevli ayrıca, 6.000 TL alacak faizi ve brüt 80.000 TL de tam mükellef bir kurumdan kâr payı elde etmiştir. Ödevli bunların yanında 52.000 TL mevduat faizi ve Katılım Bankasından 45.000 TL kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payı almıştır.

Birinci işverenden elde edilen ücret geliri	48.000 TL
İkinci işverenden elde edilen ücret geliri	40.000 TL
Tam mükellef kurumdan elde edilen toplam kâr payı	80.000 TL
Alacak faizi	6.000 TL
Mevduat faizi	52.000 TL
Katılım Bankasından kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları	45.000 TL
Beyan edilecek gelir tutarı (88.000+40.000+6000)	134.000 TL

⁹ GİB Ücret Kazançları Rehberi 2015 s: 16

¹⁰ GİB Ücret Kazançları Rehberi 2015 s: 34

Mükellef yıl içinde (Tam mükellef kurumdan elde edilen Kar Payından 12.000 + Birinci işverenden 10.520 + İkinci işverenden 8.360=) 30.880 TL tevkif suretiyle vergi ödemiştir.

Birinci işveren hariç, ikinci ve üçüncü işverenden alınan ücret tutarı 27.000 TL'lik beyan sınırını aştığından birinci işverenden alınan ücret geliri dahil ücret gelirinin tamamı olan 88.000 TL beyan edilecektir. Ödevlinin tam mükellef bir kurumdan elde ettiği kesintiye tabi tutulmuş 80.000 TL'lik kâr payının yarısı gelir vergisinden istisna olup kalan 40.000 TL GVK'nın 86/c maddesi hükmü gereğince 27.000 TL'lik beyanname verme sınırını aştığından beyan edilecektir. Beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kurum bünyesinde karın dağıtımı aşamasında yapılan vergi kesintisinin tamamı (istisnaya isabet eden kısım dahil) mahsup edilecektir.

GVK'nın 86/1-d maddesine göre kesinti ve istisna uygulamasına tabi olmayan menkul sermaye iradı toplamının 2014 yılı için 1.400 TL'yi aşmaması halinde beyan edilmemesi gerekmektedir. Örnekte 6.000 TL alacak faizi kesinti ve istisna uygulanmayan bir gelir olup, bu gelirin toplamı 2014 yılı için beyanname verme sınırı olan 1.400 TL'yi aştığından, 6.000 TL'nin tamamı beyan edilecektir.

Mevduat faizi ve Katılım Bankasından kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67'nci maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulduğundan beyannameye dahil edilmeyecektir. Diğer taraftan, 2014 takvim yılında elde edilen ücret ve diğer gelirlerin vergilendirilmesinde uygulanacak tarife Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde belirlenmiş olup, ücret geliri ile diğer gelir unsurlarının birlikte beyan edilmesi ve beyannamedeki toplam gelirin 60.000 TL'yi aşması nedeniyle, gelir vergisinin hesaplanması 75 Sıra No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde yapılan açıklamalara göre yapılacaktır.

Örnek 4: Bayan (D), 2014 yılında tevkifata tabi tutulmuş birinci işverenden 29.000 TL, ikinci işverenden 40.000 TL ücret geliri elde etmiştir. Bayan (D) ayrıca 2014 yılında serbest meslek faaliyetinden 15.000 zarar elde etmiştir. Mükellef yıl içinde Tam mükellef kurumdan elde Birinci işverenden 5.200 + İkinci işverenden 8.170=) 13.370 TL tevkif suretiyle vergi ödemiştir.

Birinci işverenden elde edilen ücret geliri	29.000 TL
İkinci işverenden elde edilen ücret geliri	40.000 TL
Serbest meslek faaliyet zararı	-15.000 TL
Beyan edilecek gelir tutarı (69.000-15.000)	54.000 TL
Kamuya yararlı bir derneğe 89/1-4 kapsamında	2.500 TL

Bayan (D) serbest meslek faaliyetinden dolayı (zarar beyan etse dahil) beyanname vermek zorunda, GVK 85 madde kapsamında 15.000 TL zararı Gelir Vergisi Beyannamesi ile beyan edecektir.

Mükellef serbest meslek faaliyetinden doğan zarar için her halükarda GVK 85'inci madde uyarınca beyan edecektir. Ücret gelirleri ile ilgili olarak da birinci işveren hariç, ikinci işverenden alınan ücret tutarı 27.000 TL'lik beyan sınırını aştığından birinci işverenden alınan ücret geliri dahil ücret gelirinin tamamı olan 69.000 TL GVK 86/1-b hükmü uyarınca beyan edilecektir. Buna göre beyan edilecek gelir toplamı yukarıdaki tablodan görüleceği üzere (69.000-15.000)= 54.000 TL'dir.

89'uncu maddede geçen beyan edilen gelir, gelir unsurlarından elde edilen kar ve zararlar toplamından oluştuğundan beyan edilecek gelirin %5'ini aşmamak üzere yapılan bağışları indirim konusu yapabilir. Kamuya yararlı derneğe yaptığı 2.500 TL tutarındaki bağışı beyan edilecek gelirin %5'ini (54.000 x %5=2.700) aşmadığından dolayı beyanname üzerinden indirim konusu yapacaktır.

Ayrıca beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, ücret üzerinden kesilen vergilerin tamamı mahsup edilecektir.

3.2.2- Yabancı Bir Memleketteki İşverenden Doğrudan Doğruya Elde Edilen Ücret Gelirlerinin Beyanı

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Tevkifata Tabi Olmayan Ücretler” başlıklı 95’inci maddesinin birinci fıkrasıyla ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabının ücretleri, tevkif suretiyle vergilendirilmeyeceği, ikinci fıkrasıyla da bunların gelirlerini yıllık beyanname ile bildirecekleri hüküm altına alınmıştır. Ancak ücretin ödendiği ülke ile Türkiye arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının olup olmadığı, varsa söz konusu anlaşma hükümlerinin uygulanmasına dikkat edilmesi gerekmektedir.

Yabancı ülkede bulunan işverenlerce, Türkiye’de mukim şahıslara hizmetleri karşılığında yapılacak ödemelerin GVK 94’ncü madde hükmüne göre Türkiye’de tevkif suretiyle vergilendirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle yabancı ülkelerde bulunan işverenlerden alınan ücretlerin (GVK 23/14 kapsamında istisna olanlar hariç) 95/1 maddesi uyarınca yıllık beyanname ile bildirilmesi gerekmektedir. Ayrıca elde edilen ücretin döviz olarak elde edilmesi, Türkiye’de yada bulunduğu ülkede bankaya yatırılması yıllık beyanname verilmesi durumunu değiştirmemektedir.

Örnek: Almanya’ya 2 aylığına teknik hizmet vermeye giden tam mükellef Bay (F) bir mühendislik firmasında çalışarak 20.000 Euro ücret geliri elde etmiştir. Söz konusu firma Bay (F)’nin ücretini Türkiye’de bulunan banka hesabına döviz olarak yatırmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Mükellefler” başlıklı 3’üncü maddesine göre Türkiye’de yerleşmiş olan gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler. Buna nedenle Almanya’da mukim şirket tarafından Bay (F)’ye Almanya’da ifa ettiği hizmet dolayısıyla yapılan ödemelerin ücret kapsamında değerlendirilecektir. Ödemelerin doğrudan doğruya yurt dışından yapılması ve elde edilen ücret tevkifata tabi olmadığı nedeniyle söz konusu ücretlerin Gelir Vergisi Kanunu’nun 95’inci maddesine göre tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Örnek: Alman vatandaşı Bay C ülkesinde 01.01.2014-01.03.2014 tarihleri arasında bir otomotiv firmasında çalışarak aylık 20.000 Euro ücret geliri elde etmiştir. 01.03.2014 tarihinde Türkiye’ye yerleşmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Mükellefler” başlıklı 3’üncü maddesine göre Türkiye’de yerleşmiş olan gerçek kişiler, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratlarının tamamı üzerinden vergilendirilirler. Aynı Kanun’un “Türkiye’de Yerleşme” başlıklı 4’üncü maddesine göre ikametgâhi Türkiye bulunanlar ve bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar Türkiye’de yerleşmiş sayılır. Bay C 2014 yılı boyunca Türkiye altı aydan fazla oturduğu için tam mükellef esasına göre vergilendirilecektir.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması ile 193 sayılı GVK uyarınca söz konusu ücretin vergilendirilmesi hakkının Türkiye’de bulunduğu bir durumda yurtdışından elde edilen toplam 40.000-Euro ücret geliri Türkiye’de GVK 94’ncü madde uyarınca tevkif suretiyle vergilendirilmeyeceğinden, GVK 95/1 maddesi uyarınca tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile bildirilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 23’üncü maddesinin 13’üncü bendinde, yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıklarının gelir vergisinden istisna edileceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu ücret kazançları yabancı memlekette, işveren

konumundaki kurumlardan elde edilmiş olsa da madde hükmü uyarınca istisna tutulmuşlardır. Bu nedenle mükellefler söz konusu ücret gelirleri için yıllık beyanname vermeyecekler ve diğer gelirleri için beyanname vermeleri halinde de bu gelirlerini beyannameye dâhil etmeyeceklerdir.

Örnek: Alman vatandaşı Bay (A) ülkesinde 01.10.2011 tarihinde emekli olduktan sonra Türkiye'ye yerleşmiştir. Bay A'ya aylık 10.000 Euro emekli maaşı bağlanmıştır. Bay (A)'nın Türkiye'ye yerleştikten sonra elde ettiği emekli maaşı GVK 23/13 bendi uyarınca gelir vergisinden istisnadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinin 14'üncü bendinde, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretlerin gelir vergisinden istisna edileceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu ücret kazançları yabancı memlekette, işveren konumundaki kurumlardan elde edilmiş olsa da madde hükmü uyarınca istisna tutulmuşlardır. Bu nedenle mükellefler söz konusu ücret gelirleri için yıllık beyanname vermeyecekler ve diğer gelirleri için beyanname vermeleri halinde de bu gelirlerini beyannameye dahil etmeyeceklerdir.

147 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Kanuni ve İş Merkezi Türkiye'de Olmayan Dar Mükellefiyete Tabi İşverenlerce Hizmet Erbabına Döviz Olarak Ödenen Ücretler" başlıklı 1-c bölümünde; "İstisna hükmünün uygulanmasında, aşağıdaki hususlara dikkat edilecektir.

- İşveren sıfatıyla ücret ödemesinde bulunan kurumların, Türkiye'de herhangi bir kanuni merkezinin veya iş merkezinin bulunmaması gerekir. Türkiye'de kanuni ve iş merkezi olmayan kurumların ise tam mükellef oldukları devlette hangi statüyü taşıdıkları, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığı herhangi bir iktisadi işletmelerinin varlığı ya da yokluğu önem taşımayacaktır.
- Türkiye'de hizmet arz eden gerçek kişinin işveren sıfatıyla bağlı olduğu dar mükellef kurum, söz konusu kişiye döviz olarak ödediği ücretleri, doğrudan doğruya yurt dışında elde ettiği gelirden ayırıp vermeli, hiç bir zaman için Türkiye'de elde ettiği kazanç ile ilgilendirmemelidir. Bu çerçevede hizmet erbabının Türkiye'de tam mükellef veya dar mükellef statüsünü taşıması hiçbir önem taşımayacaktır. Ödeme, yurt dışında elde edilen gelir üzerinden yapılacağı için, Türkiye'deki faaliyetler nedeniyle bu ücretler Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesi hükmüne göre gider olarak dikkate alınmayacaktır..." açıklamaları yer almıştır.

Bu göre, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi kurumların bünyesinde çalışan hizmet erbabına ödenen ücretlere istisnanın uygulanabilmesi için;

- 1- Türkiye'de hizmet arz eden gerçek kişinin bağlı olduğu işverenin dar mükellef kurum olması, bu kurumun da Türkiye'de hiçbir şekilde kazanç elde edecek faaliyette bulunmaması,
- 2- Dar mükellef kurumda çalışan kişinin hizmet erbabı olması ve yapılan ödemenin de ücret niteliğinde olması,
- 3- Dar mükellef kurumun Türkiye'deki personeline yapılacak ödemenin bu kurumun yurtdışı kazançlarından karşılanması,
- 4- Ücretin döviz olarak ödenmesi,
- 5- Ödenen ücretin dar mükellef kurumun Türkiye'deki hesaplarına gider olarak kaydedilmemesi, şartlarının bir arada mevcut olması gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, merkezi yurtdışında bulunan kuruluşun Türkiye'de bulunan temsilciliğinde görev yapan personele doğrudan doğruya yurt dışındaki ana merkezden döviz olarak ödenen ücretler, yukarıdaki şartların da sağlanması halinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinin 14 numaralı bendine göre gelir vergisinden müstesna olacaktır.

Örnek: (X) Firmasının İstanbul'daki irtibat bürosunda çalışan Bay (A)'ya, işvereni tarafından Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden 2014 yılında 40.000 Dolar tevkifata tabi tutulmamış ücret ödenmiştir. Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin 14 numaralı bendine göre döviz olarak ödenen ücretler gelir vergisinden istisna olduğundan ödevli yıllık beyanname vermeyecektir.¹¹

Örnek: Türkiye bir otomotiv firmasında mühendis olarak çalışan tam mükellef Bay (B) 2014 yılı içinde kurumuyla anlaşmalı olarak gittiği Almanya'da bir otomotiv firmasında 1 ay çalışmış olup ücret geliri elde etmiştir. Almanya'da bulunan otomotiv firması mutabık kalınan ücreti döviz cinsinden 2014 takvim yılı içinde Bay (B)'nin Türkiye'deki banka hesabına yatırmıştır. Almanya'da bulunan otomotiv firmasının Türkiye'de herhangi bir kanuni merkezi veya iş merkezi bulunmamaktadır. Ayrıca döviz olarak ödenen ücret doğrudan doğruya yurtdışında elde edilen gelirlerden karşılanmakta ve ödenen ücret ilgili kurumca Türkiye'de vergilendirilecek herhangi bir kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmamıştır.

Kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumdan döviz karşılığı elde edilen ücret geliri yurt dışında yapılan hizmet karşılığı olması yani hizmetin Türkiye'de arz edilmemesi nedeniyle söz konusu ücret geliri Gelir Vergisi Kanunu'nun 232'nci maddesinin 14 numaralı bendinde yer alan istisnadan yararlanamayacaktır. Dolayısıyla, yurt dışında mukim firma tarafından ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması mümkün olmadığından, bu ücret gelirleri GVK 95/1 bendi uyarınca tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

3.2.3- Yabancı Elçilik ve Konsolosluk Memur ve Hizmetlilerinin Ücret Gelirlerinin Beyanı

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Diplomat muaflığı" başlıklı 15'inci maddesinde; "*Yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisi'nden muaftırlar...*" hükmü yer almıştır.

Aynı Kanun'un "Ücret istisnası" başlıklı 16'ncı maddesinde ise "*Yabancı elçilik ve konsoloslukların 15 inci maddeye girmeyen memur ve hizmetlilerinin yalnız bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisi'nden istisna edilir.*" hükmüne yer verilmiştir. Karşılıklılık esasına uymayan ülkenin temsilciğinde görevli memurlar istisna hükmünden yararlanamazlar ve bu nedenle ücret gelirlerini yıllık beyanname ile bildirmek zorunda kalırlar.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Tevkifata Tabi Olmayan Ücretler" başlıklı 95'inci maddesinin ikinci fıkrasıyla 16'ncı maddede yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri; ücretleri hakkında vergi tevkif usulü cari olmayacağı, ikinci fıkrasıyla bunlar gelirlerini, yıllık beyanname ile bildirecekleri hüküm altına alınmıştır.

3.2.4- Maliye Bakanlığınca Yıllık Beyanname ile Bildirilmesinde Zaruret Görülen Ödemelerin Beyanı

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Tevkifata Tabi Olmayan Ücretler" başlıklı 95'inci maddesinin üçüncü fıkrasıyla Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zorunluluk görülen ücret

¹¹ GİB Ücret Kazançları Rehberi 2015 s: 17

ödemeleri hakkında vergi tevkif usulü cari olmayacağı, ikinci fıkrasıyla bunlar gelirlerini, yıllık beyanname ile bildirecekleri hüküm altına alınmıştır.

Bu nitelikteki ödemelerin hangileri olduğu ile ilgili Maliye Bakanlığı tarafından 147 ve 216 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde açıklamalara yer verilmiştir.

Sosyal güvenlik kurumları tarafından daha önce fazla kesilmiş olan ve hak sahiplerine geri verilmesi gereken sigorta primleri, işveren tarafından geri verilmediği gibi, primleri geri veren Sosyal Güvenlik Kurumu da işveren durumunda bulunmadığından, her iki tarafın sorumlu sıfatıyla bu primlerden vergi kesmeye yükümlü tutulması mümkün bulunmamaktadır. Söz konusu primlerin hizmet erbabı tarafından GVK 95'inci maddesi uyarınca ikametgâhlarının bulunduğu yer vergi dairesine yıllık beyanname ile bildirmesi gerekir. (Maliye Bakanlığının 04.12.1973 gün ve GVK 2-2128-9093/73285 sayılı genel yazıları)¹²

4- ÜCRET GELİRİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELİKLİ DURUMLAR

4.1- İşveren Değişikliği Durumunda Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi

İşveren değişikliği durumunda ücret gelirinin vergilendirilmesi hususu uygulamada tereddüt yaşanan konulardan biridir. İşveren değişikliği ile ilgili olarak 160 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, *"...Buna göre, bir hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret alması halinde, her bir işverenin ödediği ücretler, ayrı ayrı vergilendirilmektedir. Dolayısıyla vergi tarifesi, her bir işverenin ödediği ücrete, diğer işveren veya işverenlerin ödediği ücretle ilgilendirilmeksizin ayrı ayrı uygulanmaktadır..."* açıklamalarına yer verilmiştir. Konu ile ilgili verilen özetler aşağıdaki gibidir.

Gelir İdaresi Başkanlığına verilen 10/06/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK-103-708 sayılı özelgesinde, yeni işe başlayan personelin çalışacağı süre içerisinde elde edeceği ücret gelirinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 94 ve 103'üncü maddeleri uyarınca vergilendirilmesi aşamasında daha önce çalışmış olduğu işverenden elde ettiği kümülatif ücret matrahının yeni iş yerinde çalışacağı süre içerisinde elde edeceği ücret matrahı ile ilişkilendirilmemesi gerekmektedir. Bir başka anlatımla yeni iş yerinde söz konusu personelin elde edeceği ücretlerin tevkif suretiyle vergilendirilmesine esas olarak başlangıçta "0" matrahın dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığına verilen 06/05/2014 tarih ve 18008620-120[ÖZG-2014-1]-41 sayılı özelgesinde, Noterin başka noterliğe atanması nedeniyle çalışanları açısından işveren değişikliği kabul edilip edilmeyeceği ilgili açıklamasında Türkiye Noterler Birliği adına noterliği vekaleten yürütmesi nedeniyle, noterlikte çalışan personel açısından işveren değişikliği olarak değerlendirilmesi mümkün olmayıp, söz konusu ücret gelirleri aynı işverenden elde edilen ücretler olarak vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

4.2- Birden Fazla İşveren konusunda Özellikli Durumlar

Burada dikkat edilmesi gereken husus, yıl içerisinde ücret alınan işveren sayısıdır. Birden fazla işverenden ücret almış olmak ibaresi, aynı zaman sürecinde birden fazla işverenden ücret almayı kapsadığı gibi, yıl içerisinde iş değişikliği dolayısıyla birden fazla işverenden ücret almayı da kapsamak-

¹² BDK 2013 s: 144

tedir. Örneğin nisan sonunda bir işyerinden ayrılan, temmuzda yeni iş bularak orada işe başlayan bir ücretli de yıl içerisinde birden fazla işverenden ücret aldığından, yukarıdaki kurallara tabi olacaktır.¹³

Birden fazla işverenden ücret geliri elde etme durumuna, özellikle grup şirketlerde veya holding yapılanmalarında rastlanır. Bir şirkette görev yapan bir kişinin, iştirak konumundaki şirketlerde de asıl şirketi temsilen yönetim kurulu üyeliklerini üstlenmesi ve bu ek görevleri karşılığında ücret veya huzur hakkı gibi gelir elde etmesi buna örnektir.¹⁴

Bir şirketin bir başka şirketle birleşmesi veya bir başka şirket tarafından devralındığı hallerde ise ücretlilere vergi oranı birleşme veya devir öncesi ödenen ücretler de nazara alınarak uygulanacağından ve ayrıca tüzelkişi işverenin tüzelkişiliği birleşilen veya devralan şirketin tüzelkişiliği içerisinde varlığını sürdüreceğinden, birden fazla işveren olgusu oluşmayacaktır.

İki ayrı kurumda bilirkişilik yapan iki ayrı işverenden ücret geliri elde etmiş sayılır.¹⁵

Bilirkişilerin işverenleri, bilirkişileri atayan ve onlardan uzmanlık alanları ile ilgili bilgi, rapor ve görüş isteyen ve karar yetkisi elinde bulunan ilgili mahkemeler ve devletin yetkili mercileridir. Gelir İdaresi Başkanlığına verilen 28/09/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010.GVK-61-4-607 sayılı özelgede, farklı hukuk mahkemeleri tarafından görevlendirilen bilirkişilere ödenen ücretlerin, tek vezneden tahakkuk ettirilip ödenmesi halinde tek işverenden elde edilen ücret olarak değerlendirilmesi, ayrı veznelerce tahakkuk ettirilip ödenmesi durumunda ise ayrı tahakkuk yapan her bir vzenenin ayrı bir işveren olarak değerlendirilmesi gerektiği, ayrıca bilirkişi ücretlerinin doğrudan davalılardan tahsil edilmesi durumunda ise her bir ödemenin, ödemeyi yapan birimler itibarıyla ayrı işverenlerden yapılan ücret ödemesi olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

160 seri No.lu GVK Genel Tebliğinde; bakanlıklar, bağlı kuruluşlar ve üniversiteler ile bu kuruluşlar bünyesindeki döner sermaye işletmelerinin tek işveren olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Örneğin; Katma Bütçeli bir idare olan (A) Üniversitesinde görevli bulunan bir doktor, Üniversiteden ve Üniversite bünyesinde kurulu döner sermaye işletmesinden ayrı ayrı ücret geliri elde etmesine rağmen söz konusu tebliğ hükmüne göre doktorun elde ettiği ücret gelirleri tek işverenden elde edilmiş sayılmaktadır.

4.3- Ücretin Bir Bölümünü Türkiye'deki İşverenden, Bir Bölümünü De Yabancı Ülkedeki İşverenden Elde Edilmesi Durumunda İkinci İşveren Sorunu

Gelir İdaresi Başkanlığına verilen 28/03/2014 tarih 62030549-120[86-2013/587]-647 sayılı özelgede, Türkiye'de gerekli çalışma ve oturma izinlerini alarak bir firmada çalışan ücretlinin, ücretin bir bölümünü Türkiye'deki işverenden bir bölümünü de Almanya'daki işverenden elde eden mükellefin yurtdışındaki ücretini gelir vergisi beyannamesi ile beyan ederken Türkiye'deki işveren aracılığıyla elde ettiği ve tamamı stopaj yoluyla vergilendirilen ücretini beyannamesine dâhil edilip edilmeyeceği hususunda bilgi talep etmiştir. Söz konusu bilgilere göre verilen cevap "*Türkiye'de bir takvim yılında devamlı olarak altı aydan fazla oturmanız şartıyla, tam mükellef sayılmanız ve gelirlerinizin*

¹³ <http://www.ertadenetim.com/2012/03/birden-fazla-isverenden-alinan-ucretlerin-beyani/> Erişim 03.08.2015

¹⁴ <http://www.ertadenetim.com/2012/03/birden-fazla-isverenden-alinan-ucretlerin-beyani/> Erişim 03.08.2015

¹⁵ <http://www.ertadenetim.com/2012/03/birden-fazla-isverenden-alinan-ucretlerin-beyani/> Erişim 03.08.2015

tam mükellefiyet esasına göre gelir vergisine tabi tutulması, yurt dışından elde ettiğiniz ve tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirinizin Gelir Vergisi Kanununun 85 inci maddesi gereğince yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmekte olup, Türkiye'deki işvereninizden aldığınız tevkifata tabi ücret gelirinizin ise 86/1-b maddesi kapsamında vereceğiniz yıllık beyannameye belirlenen haddi aşmaması halinde ithali söz konusu olmayacaktır. Belirlenen haddi aşması halinde ise söz konusu ücret gelirinizin beyannameye dâhil edileceği tabiidir. Ancak, 86/1-c maddesine göre, yurt dışından elde ettiğiniz ve tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirinizin 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde, tüm ücret gelirlerinizin yıllık beyannameye dâhil edileceği tabidir.” şeklindedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Tevkifata Tabi Olmayan Ücretler” başlıklı 95’inci maddesi ile ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabının, 16’ncı maddede yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlilerinin ve Maliye Bakanlığı’nca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler hakkında vergi tevkif usulü cari olmayacağı, ikinci fıkrasıyla bunlar gelirlerini, yıllık beyanname ile bildirecekleri hüküm altına alınmıştır.

GVK 86/1-b bendi uyarınca tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir. Birden fazla ücret geliri elde edenlerin birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamının 2015 yılı için 29.000 TL aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri beyan edilmeyecek olup diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dâhil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı ücretli tarafından serbestçe belirlenecektir. Ayrıca tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirleri (Gelir Vergisi Kanunu’nun 64’üncü maddesinde yer alan diğer ücretler hariç) için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilecektir. Özetle birden fazla işverenden elde edilen ücret gelirlerin beyanı için iki şart mevcuttur. Birincisi birden sonraki işverenden elde edilen ücret gelirlerinin 2015 yılı için 29.000 TL aşması, ikincisi ücret gelirlerinin tamamının tevkif suretiyle vergilendirilmiş olmasıdır.

Ayrıca ücret gelirlerin kendi içerisinde birlikte değerlendirilmesi ve GVK 86/1-b bendi uyarınca beyan edilip edilmeyeceğine karar verilmesi gerekmektedir. 86/1-b hükmü uyarınca beyan edilmesi gerekmeyen ücret gelirlerinin 86/1-c hükmünde öngörülen beyan sınırının tespitinde diğer gelir unsurları ile birlikte dikkate alınmaması gerekmektedir.

Ücretini yabancı bir işverenden doğrudan doğruya elde eden mükellefler gelirlerini, GVK 95/1’nci maddesi uyarınca yıllık beyannameyle bildirmesi gerekmektedir. Söz konusu mükellefin Türkiye’deki bir işverenden de tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret geliri elde etmesi durumunda yabancı işvereni ikinci işveren sayarak GVK’nın 86/1-b ve 86/1-c madde hükümlerinin uygulaması mümkün değildir. Çünkü GVK’nın 86/1-b maddesinde tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretlerinin vergilendirileceği; aynı şekilde 86/1-c maddesinde de çok net bir şekilde Türkiye’de tevkifata tabi tutulmuş olan birden fazla işverenden elde edilen ücretlerin vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre yabancı işverenden elde edilen ücret Türkiye’de tevkif suretiyle vergilendirilmediği için söz konusu madde hükümlerinin uygulaması doğru bir yaklaşım olmayacaktır.

Söz konusu ücret gelirlerinin beyanında ücretin Türkiye’de tevkifata tabi olup olmadığı herhangi bir önem teşkil etmiyorsa ve sadece birden sonraki işverenden elde edilen tutarın 103’üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması yeterli olduğu düşünülüyorsa, vergi idaresi

vermiş olduğu özelge ile GVK 95'inci maddenin son fıkrasını (bunlar gelirlerini yıllık beyanname ile bildirirler) uygulamamış olacaktır.

O zaman mükelleflerin birden fazla işverenden ücret geliri elde etmesi ve birinci işverenden alınan ücretin tevkifata tabi, ikinci işverenden alınan ücretin ise Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirmemiş olması durumunda ücret gelirlerinin beyanı ikinci işverenden elde edilen ücretin 2015 yılı için 29.000 TL tutarını aşması şartına bağlanmış olur. Eğer söz konusu tutar sınırı geçmez ise tevkifata tabi olmayan ücret geliri içinde beyanname verme yükümlüğü olmayacaktır.

Yukarıdaki açıklamalarımıza istinaden yıl içinde hem yabancı ülkede hem de Türkiye'de ücret geliri elde eden tam mükelleflerin yabancı ülkede elde ettiği ücret gelirini GVK 95/1 ve 85'nci maddelerine göre yıllık beyanname ile beyan etmesi gerektiğini, Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilen ücretini ise tek işverenden alınan ücret olarak GVK 86/1-b maddesi uyarında beyannameye dâhil etmemesi gerektiğini düşünmekteyiz.

4.4- İdarenin Görüşünün Kamu Zararı Açısından Değerlendirilmesi

GVK'nın "Vergi Tevkifatının Mahsubu" başlıklı 121'nci maddesinde "*Yıllık beyanname gösterilen gelire dâhil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisi'nden mahsubedilir.*

Gelir Vergisi'nden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunur..." hükmü yer almaktadır.

Ücretinin bir kısmını tevkif suretiyle vergilendirilmiş Türkiye'deki bir işverenden elde eden diğer kısmını ise yabancı ülkede bulunan işverenden doğrudan doğruya elde eden mükellefler, yabancı ülkedeki işvereni ikinci işveren sayarak elde edilen ikinci ücretin 2015 yılı için 29.000 TL tutarını aşması şartı ile beyanı durumunda mükellefler GVK'nın "Diğer İndirimler" başlıklı 89'uncu maddesinde belirtilen indirim hakkından yararlanabileceklerdir. Diğer yandan mükellefler beyannamelerine dâhil ettiği diğer gelirlerinden hâsıl olan giderler dolayısıyla zarar elde etmeleri mümkündür. Bu durumda GVK 121'nci maddesi hükmü uyarınca ücret geliri üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergilerin, beyanname hesaplanan vergiden mahsubu sonucunda vergi idaresi kamu zararını teşkil eden haksız vergi iadeleri ile karşı karşıya kalabilirler.

Örnek: Türkiye tam mükellef olan Bay (A), 2015 yılı içinde yabancı ülkedeki işverenden 30.000 TL tevkifatsız, Türkiye'deki işverenden de tevkif suretiyle vergilendirilmiş 70.000 TL ücret geliri elde etmiştir. Mükellef Türkiye'de elde ettiği 70.000 TL ücret üzerinden 16.270 TL tevkif suretiyle vergi ödemiştir. Ayrıca mükellef çocuğuna 89/1-2'nci madde kapsamında 8.000 TL eğitim ve sağlık harcaması, 89/1-4 maddesi uyarınca 20.000 TL çocuk yurdu tesisinin yapımına ilişkin bağış gerçekleştirmiştir. Mükellefin Türkiye'deki mesken olarak kiraya verdiği konuttan 20.000 TL kira gelir elde etmiş olup söz konusu konutu tamir ve bakım giderleri karşılığında 40.000 TL gerçek gider yapmıştır. Söz konusu soru hükümlerine göre mükellefin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

Gelirin Bildirimi		
Gelir Unsurları	Zarar	Kar
Ücretler (70.000+30.000)	-	100.000
Gayrimenkul Sermaye İradı	20.000	
Beyan Edilecek Gelir Toplamı	80.000	
Beyan Edilecek Gelirden İndirim		
Eğitim ve Sağlık Harcamaları (89/1-2)	8.000	
Bağış ve Yardım (89/1-5)	20.000	
Vergi Bildirimi		
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	52.000	
Hesaplanan Gelir Vergisi	11.410	
Kesinti yoluyla Ödenen Vergiler	16.270	
İadesi Gereken Gelir Vergisi	5.140	

Örnek: Türkiye tam mükellef olan Bay (A), 2015 yılı içinde 5.000 TL tevkifatsız, 45.000 TL de tevki suretiyle vergilendirilmiş ücret geliri elde etmiştir. Mükellef elde ettiği 45.000 TL ücret üzerinden 9.520 TL tevkif suretiyle vergi ödemiştir. Ayrıca mükellef çocuğuna 89/1-2'nci madde kapsamında 5.000 TL eğitim ve sağlık harcaması, 89/1-4 maddesi uyarınca 2.000 TL makbuz karşılığı nakit bağış gerçekleştirmiştir. Kültür Bakanlığına bağlı bir müzenin modernizasyon çalışması için 5.000 TL harcamada bulunmuştur. Söz konusu soru hükümlerine göre mükellefin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

Gelirin Bildirimi	
Gelir Unsurları	
Ücretler (45.000+ 5000)	50.000
Beyan Edilecek Gelir Toplamı	50.000
Beyan Edilecek Gelirden İndirim	
Eğitim ve Sağlık Harcamaları (89/1-2)	5.000
Bağış ve Yardım (89/1-4)	2.000
Müze Restorasyon Harcaması (89/1-5)	5.000
Vergi Bildirimi	
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	38.000
Hesaplanan Gelir Vergisi	7.630
Kesinti yoluyla Ödenen Vergiler	9.520
İadesi Gereken Gelir Vergisi	1.890

Yukarıda bahsettiğimiz durumlarda mükelleflerin vergi iadesi almaları olasıdır. Vergi idaresinin vermiş olduğu çalışmamızın 4.3'üncü bölümünde yer alan söz konusu özelge ile bu durumların önünü açmış bulunmaktadır. Vergi idaresinin ya kanuna aykırı görüşünü düzelterek kamu zararına sebebiyet vermesinin önüne geçmeli yada aşağıda açıklanan hükümler gereğince ücret geliri elde eden mükellefler ile ilgili düzenlemeler yapması gerektiğini düşünmekteyiz.

5- ÜCRETİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Kesinti yoluyla vergilendirme usulü sayesinde vergi güvenliği sağlanmakta, vergilerin tahsil süresi kısaltılmakta ve vergisel işlemler işveren tarafından yerine getirildiği için hem vergi idaresi hem de vergi yükümlüsü bakımından uygulama kolaylığı sağlanmaktadır. Ayrıca vergi yükümlüsü gelirini vergisi kesilmiş olarak aldığı için verginin psikolojik baskısını çok fazla hissetmez. Kaynakta vergilendirme, vergi yükümlülüğünü doğuran olayın ortaya çıkmasıyla buna bağlı olan vergi borcu ve verginin ödeme zamanı arasındaki süreyi kısaltmaktadır.¹⁶

Tevkifat suretiyle yapılan vergilendirmenin nihai vergilendirme şekline dönüşmesi halinde tevkifat konusu ücreti elde eden ücretlilerin vergi idaresi ile ilişkisi kesilmekte bu durum da ücretliler açısından vergi psikolojisi ve bilincinin oluşturulmasına, vergi ödevinin ulusal nitelikte bir görev olduğu bilincinin yerleşmesine engel oluşturmaktadır. Yine tevkifat yoluyla vergilendirme yönteminin altındaki temel düşünce, verimliliğin artırılması ve iş yükünün azaltılması olmasına rağmen tevkifat yönteminin vergi sisteminde kayıt dışılığı arttırdığı genel kabul gören bir gerçektir. Nitekim bu konuda Devlet Planlama Teşkilatı tarafından yayımlanan “Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kayıt Dışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu”nda Türkiye’de kayıt dışılığa dolayısıyla vergi kayıp ve kaçacağına sebep olan ve önlenmesinde denetimi etkisiz kılan en önemli unsurlardan birisinin, belge düzeninin sağlıklı çalışmaması olduğu belirtildikten sonra belge ve kayıt düzeninin sağlıklı çalışmasını sağlamak amacıyla alınması gereken önlemler arasında “Türkiye’de ücretli ücretsiz bütün gelir elde eden kesimlerin beyannameli mükellef haline getirilmesi gerektiği, bu kesimlerin tüm masrafları için belge alınmasının teşvik edilmesinin şart olduğu” vurgulanmaktadır.¹⁷

Anayasanın 73. maddesinde “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” hükmü yer almaktadır. Bu düzenleme ile amaçlanan kamu harcamalarının finansmanına herkesin mali gücü ile orantılı olarak katılımını sağlamaktır. Verginin mali güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır.¹⁸ Ödeme gücünün bir göstergesi olan gelir; Gelir Vergisi Kanunu’nda “bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde etmiş olduğu kazanç ve iratların safi tutarıdır.” şeklinde tanımlanmıştır. Burada açıkça ödeme gücünün bir göstergesi olan gelirin vergilendirilmesinde gelirin elde edilmesi için yapılan harcamalar gelirden düşülerek belirlenir. Gelirin altı unsurunda bunu net bir şekilde görmek mümkündür. Oysa ücret gelirlerinde gelirin safilik özelliğinin çok işlemediği görülmektedir. Yani ücret gelirlerinin elde edilmesi için yapılan giderlerin büyük çoğunluğunun gelirden düşülmediğini görmekteyiz. Bu durum ücret geliri elde edenlerin vergi yükünü artırmaktadır.¹⁹

Diğer yandan GVK’nın “Beyan Esası” başlıklı 83’üncü maddesinde “*Hilafına hüküm olmadıkça, gelir vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur*”. Yine aynı kanunun “Gelirin Toplanması ve Beyan” başlıklı 85’inci maddesinde “*Mükellefler, ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunludur.*” hükümleri bulunmaktadır. Söz konusu kanun hükümlerine göre kanun koyucu mükelleflerin,

¹⁶ Harun Yeniçeri, Aksaray Üniversitesi İİBF Dergisi, Temmuz 2014, Cilt 6, Sayı 2 s: 81

¹⁷ Özgür Biyan, Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü, Maliye Dergisi Sayı 162 Ocak -Haziran 2012 s:197

¹⁸ Harun Yeniçeri, Aksaray Üniversitesi İİBF Dergisi, Temmuz 2014, Cilt 6, Sayı 2 s: 77

¹⁹ Harun Yeniçeri, a.g.e., s: 78

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan 7 gelir unsurundan elde ettikleri kazanç ve iratları aksi bir hüküm olmadıkça yıllık beyanname ile bildirmelerini emretmiştir. Kanun koyucu bu kuralın istisnası GVK'nın "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86'ncı maddesi ile getirmiştir. Maddede yer alan istisnaların bir tanesi de bazı şartları taşıyan ücretleri kapsamaktadır. Söz konusu madde hükmü göre tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler ile birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı 2015 yılı için 29.000 TL tutarını aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri için beyanname verilmemesini, işverenlerce kesilen vergilerin nihai vergilendirme olacağını hükmetmiştir.

Yukarıda açıklanan hükümlere göre ücret geliri genellikle tevkif suretiyle vergilendirilmekte yıllık beyanname istisna hallerde verilmektedir. Ücret gelirinin tevkif suretiyle vergilendirilmesi, ücretin elde edilmesi için yapılan giderlerin indirilmesine imkân vermemektedir. Örneğin; işe gidip gelme yol masrafları, katıldığı sempozyumlar, kendisini geliştirmek için yaptığı eğitim harcamaları, vs giderlerini ücretinden indirememektedir. Tevkif suretiyle vergileme hem vergi idaresi hem de vergi yükümlüsü bakımından uygulama kolaylığı sağlasa da yıllık beyan verilmeyen durumlarda ücret geliri elde eden mükellefler kanunen matrahtan indirim hakkı bulunan (GVK 89 vs.) giderleri ile ücretlinin barınma, yeme içime, ısınma vb. temel giderleri indirim konusu yapamamaktadır. Bu durum ücret geliri elde edenler ile ticari, zirai vs. kazanç elde edenler arasında adaleti zedeleyici bir duruma sebebiyet vermektedir. Söz konusu adaletsizlik ücret geliri elde eden mükelleflere seçimsizlik hak tanınarak yıllık beyanname vermesi sağlanacak yada ücret gelirleri elde eden tüm mükelleflerin yıllık beyanname vermesinin önünü açacak yeni düzenlemeler ile giderilecektir. Bu sayede ücretlinin barınma, yeme içime, ısınma vb. temel giderleri matrahtan indirebilmesini ve Kanun'da yer alan diğer indirimlerden ücretlilerinde yararlanmasını sağlayacak ve bu şekilde ücretlilerin üzerindeki vergi yükünü de hafifletilecektir. Diğer yandan söz konusu düzenleme sonucunda ücretlilerin söz konusu giderlerini belgeleyerek kayıt dışı ekonominin de azalmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

6- SONUÇ

Ücret ile ilgili genel bilgilere GVK'nın 61 ile 64'üncü maddelerinde, ücret gelirinin vergilendirilmesi ile ilgili hükümlere ise 86 ve 95'inci maddelerinde yer verilmiş olup, söz konusu maddeler yazımızda açıklanmaya çalışılmıştır. Buna göre ücret gelirleri genellikle tevkif suretiyle vergilendirilmekte, istisna durumlarda beyan edilmektedir. Çalışmamızda bu durumlar ve ücretin vergilendirilmesi ile ilgili özellikli konular tebliğ kanun ve özelgeler ışığında detaylı açıklanmıştır.

Diğer yandan ücret gelirin bir kısmı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş işverenden bir kısmını ise yabancı ülkede bulunan işverenden doğrudan elde edilmesi durumunda yabancı işverenden elde edilen ücreti, ikinci işverenden elde edilen ücret olarak değerlendirilmeyeceği vergi idaresince verilen özelgenin kanuna aykırı olduğu, söz konusu görüşün kamu zararını teşkil eden uygulamalara neden olacağı kendimize ait görüşler ile açıklanmıştır.

Ayrıca ücret gelirinin tevkif suretiyle vergilendirilmesiyle ilgili adaletsizlikler yaşandığı, konun koyucunun ücret gelirleri ile diğer gelir unsurları arasındaki adaletsizliği nasıl gidereceğine ilişkin çözüm önerilerimiz açıklanmıştır. Bize göre kanun koyucu ücret geliri elde eden mükelleflere ya seçimsizlik hak tanınarak yıllık beyanname vermesini yada ücret gelirleri elde eden tüm mükelleflerin yıllık beyanname vermesinin önünü açacak yeni düzenlemeler yaparak söz konusu adaletsizliğin önüne geçmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun
- 218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu
- 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu
- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu
- 16 Seri Nolu GVK Sirküleri
- 147 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 160 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- Beyanname Düzenleme Rehberi 2013, Vergi Müfettişleri Derneği, sayfa 160
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2011, Maliye hesap Uzmanları Derneği, Sayfa 104
- BİYAN, Ö. Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü, Maliye Dergisi Sayı 162 Ocak -Haziran 2012 Sayfa 197
- DEMİRKAN, B. Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi, Vergi Raporu Sayı 186 mart 2015 sayfa 118
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 10/06/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK-103-708 sayılı özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 06/05/2014 tarih ve 18008620-120[ÖZG-2014-1]-41 sayılı özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 28/09/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010.GVK-61-4-607 sayılı özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 28/03/2014 tarih 62030549-120[86-2013/587]-647 sayılı özelgesi
- GİB Ücret Kazançları Rehberi 2014
- YENİÇERİ, H. Aksaray Üniversitesi İİBF Dergisi, Temmuz 2014, Cilt 6, Sayı 2
- <http://www.ertadenetim.com/2012/03/birden-fazla-isverenden-alinan-ucretlerin-beyani/> Erişim Tarihi: 03 Ağustos 2015