

## ÜCRET GELİRLERİNİN DİĞER GELİR UNSURLARI ile BEYAN EDİLMESİNDE YAŞANAN SORUNLARIN HUKUKİ BELİRLİLİK İLKESİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF ISSUES FACED IN DECLARATION OF WAGES WITH  
OTHER INCOME ELEMENTS IN THE LIGHT OF LEGAL DEFINITENESS



M. Erkan ÜYÜMEZ\*



Müslüm GÜMÜŞ\*\*

### ÖZ

Hukuk devletinin en önemli özelliği, devlet iktidarına karşı bireylere hukuki güvenlik sağlamasıdır. Hukuki güvenliğin bir gereği olarak kanunların ve idari düzenlemelerin belirlilik içinde olması gerekir. Devletin birey hak ve özgürlüklerine en fazla müdahalede bulunduğu alanlardan biri de vergilendirmedir. Vergilendirmede hukuki güvenlik, bireylerin vergilendirme yoluyla hak ve özgürlüklerine yöneltilen müdahaleleri öngörebilmesi ve geleceğe yönelik mali planlarını buna göre oluşturması bakımından büyük bir öneme sahiptir. Bireyler açısından geleceğin öngörülebilir olmasını ve hukuksal işlemlerde keyfiliğin önlenmesini sağlayan hukuki güvenlik ilkesinin en önemli gereklerinden biri belirliliktir. Bu çalışmanın konusu, ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde ücretin diğer

### ABSTRACT

The most important feature of rule of law is the provision of legal security against the governments. As a part of legal security, laws and administrative regulations must be definite. One of the areas where states interfere fundamental rights and freedoms substantially is taxation. Legal security in taxation is important to foresee the interference in rights and freedoms through taxation and thereby to form fiscal plans accordingly. Definiteness is one of the most important requirements enabling predictability and preventing arbitrariness in the legal processes. The topic of this article is to analyse the problems faced when declaring wages with other income elements.

**Keywords:** Taxation of wages, declaration of wages, tax return forms, legal definiteness, rule of law

\* Doç. Dr., Anadolu Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü

\*\* Araş. Gör., Anadolu Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü

M.G.T.: 25.01.2016 / M.K.T.: 20.04.2016

gelir unsurlarıyla birlikte beyana dâhil edilmesi halinde karşılaşılan sorunlardır.

**Anahtar Kelimeler:** Ücretlerin Vergilendirilmesi, Ücretlerin Beyanı, Beyanname Formları, Hukuki Belirlilik, Hukuk Devleti

## 1- GİRİŞ

Kamu harcamalarının finansmanında en önemli gelir kaynağımız vergilerdir. Vergiler ise harcamalar, servet ve gelir üzerinden alınmaktadır. Vergi ödeme gücünün en iyi göstergesi olan gelirin vergilendirilmesi, Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ile sağlanmaktadır. GVK'da gelirin unsuru olarak yedi kazanç ve irat sayılmıştır. Ücret geliri de bu kazanç ve iratlardan birisidir. GVK'nın 61. maddesinde ücret; işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı çalışanlara hizmet karşılığı olarak verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmaktadır.

Gelirin vergilendirilmesinde, vergileme biçimi olarak ülkemizde, 1950'den bu yana üniter gelir vergisi uygulanmaktadır. Üniter gelir vergileri, kanunda belirtilen gelir unsurlarından elde edilmiş olan tüm gelirlerin bir beyannameye toplanması ve bunlardan kanunun öngördüğü indirimlerin ve giderlerin düşürülmesi suretiyle bulunacak vergi matrahına artan oranlı vergi tarifesinin uygulanması esasına dayanmaktadır. Yükümlünün vergi karşısındaki durumunu en iyi kendisinin bildiği varsayımına dayanan beyan sistemi ile mükellefin vergisini vergi ziyasına sebebiyet vermeden hesaplayıp vergi idaresine bildirmesi öngörülmüştür.

GVK'nın 103. maddesindeki gelir vergisi tarifeleri ücret dışındaki diğer gelirler için aynı oran ve miktarlarda uygulanmaktadır. Dolayısıyla ücret dışındaki altı kazanç ve irat unsurlarının birlikte toplanıp beyan edilmesinde oran ve miktarlar aynı olduğundan bir problem yaşanmamaktadır. Ancak GVK'nın 103. maddesinde yer alan üçüncü gelir diliminde ücret gelirleri için farklı bir miktar uygulanmaktadır. Dolayısıyla ücret gelirlerinin diğer gelir unsurlarına dâhil edilip beyan edilmesi halinde, hesaplamanın nasıl yapılacağı ile ilgili sorun ortaya çıkmaktadır. Yükümlünün, ödeyeceği vergi miktarını doğru olarak tespit edebilmesi diğer bir ifadeyle hesaplayacağı verginin eksik veya fazla hesaplanmaması için kuralların açık, net ve anlaşılabilir olması gerekir. Bunu sağlamaya yönelik olarak ihtiyaç duyulan vergilendirmede belirlilik ilkesi, Devletin birey hak ve özgürlüklerine en fazla müdahalede bulunduğu alanlardan biri olan vergilendirme faaliyetinde hukuki güvenliği sağlamaktadır. Vergilendirmede belirliliğin sağlanması için vergi sisteminin basit ve karmaşıklıktan uzak olması, vergi kanunlarının ve kanunların uygulanmasına yardımcı olan düzenleyici işlemlerin açık, sade ve anlaşılır olması gerekir. Bununla birlikte vergilemeye esas olan unsurların yükümlü ve vergi idaresi açısından belli ve kesin olması, idarenin yükümlüye yardımcı fonksiyonlar üstlenmesi, beyanname formlarının açık bir şekilde verginin tespitini tüm yönleriyle yansıtacak şeffaflıkta ve yükümlünün vergi karşısındaki durumunu en iyi gösterecek şekilde olması belirlilik ilkesinin gereklerindedir.

## 2- BİR GELİR UNSURU OLARAK ÜCRET

Gelir, iktisadi bir kavram olmakla birlikte, muhasebe ve vergileme alanlarında da üzerinde önemle durulan bir kavramdır.<sup>1</sup> Vergileme açısından ise gelir, vergi ödeme gücünün başlıca göstergesi ola-

<sup>1</sup> Mustafa Erkan Üyümez, Gelir Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Gerçek Gelir, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Eskişehir, 1998, s. 3

rak kabul edilmektedir.<sup>2</sup> Gelir kavramı, kaynak teorisi ve safi artış teorisine göre iki şekilde açıklanabilmektedir. Kaynak teorisinde gelir, bir akım olarak ele alınmakta ve üretim faktörlerinden üretim süresince elde edilen değerler toplamı olarak kabul edilmektedir.<sup>3</sup> Safi artış teorisine göre ise gelir, daha geniş bir şekilde ele alınmakta ve servette safi artış meydana getiren her türlü kazanç ve irat olarak kabul edilmektedir.<sup>4</sup>

GVK'de gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmaktadır. Bir başka deyişle GVK geliri, kişinin bir takvim yılında elde etmiş olduğu ve bu geliri elde ederken yapmış olduğu giderleri düştüğten sonra kalan tutar olarak görmektedir. GVK'nın 2. maddesi de gelirin unsurlarını ticarî kazançlar, ziraî kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar olarak belirtmektedir. Dolayısıyla yukarıda sayılan yedi kazanç ve iratlardan en az birinden gelir elde edenlerin, bir takvim yılında elde ettiği bu kazanç ve iratlardan dolayı gelir vergisi yükümlülüğü doğmakta ve bunun gereği olan şekli ve maddi yükümlülüklerini de yerine getirmesi beklenmektedir.

Ücret, niteliği itibarıyla bedensel ve/veya zihinsel bir emek karşılığında işverenden elde edilen hasılayı ifade eder. Bu hasılat para, aynı veya para ile temsil edilebilen menfaat şeklinde de olabilir.<sup>5</sup> GVK'nın 61. maddesine göre; ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa 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 (ücretin) mahiyetini değiştirmez.

GVK, ayrıca bir takım ödemelerin de ücret olarak sayılmasını öngörmüştür. GVK madde 61/3'e göre; emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları (kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları hariç md.23/11); evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlar ile sağlanan diğer menfaatler; TBMM, İl 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; yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para ayın ve menfaatler; bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler; sporculara transfer ücreti veya diğer adlarla yapılan ödemeler veya sağlanan menfaatler de ücret olarak kabul edilmektedir.

### 3- ÜCRETİN SAFİ TUTARININ TESPİTİ ve VERGİLENDİRİLMESİ

Gelir vergisi, yükümlülerin beyanı üzerine tarh olunur. Gelirin beyan edilmesi sırasında gelir vergisi kanunun öngördüğü indirim ve istisnalar düşüldükten sonra safi tutarın bulunup beyan edilmesi esastır. Ücret gelirlerinin ise kaynakta vergisi kesilmek suretiyle vergilendirileceği belirtilmektedir.

<sup>2</sup> Abdurrahman Akdoğan ve diğerleri, Türk Vergi Sistemi. Gazi Üniversitesi Yayın No. 104, İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No: 45. Ankara, 1987, s. 60

<sup>3</sup> Aykut Herekman, Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı Cilt 2), Sevinç Matbaası, Ankara, 1989, s.91-92

<sup>4</sup> Emine Orhaner, Kamu Maliyesi, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2007, s. 205

<sup>5</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Acar Basım ve Cilt San. Tic. AŞ. İstanbul, 2013, s. 105

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde de ücretin safi tutarı üzerinden vergilendirilmesi esastır. Ücretin safi tutarı, işveren tarafından verilen para ve ayınlar ile sağlanan yararlar toplamından belli indirimlerin yapılmasından sonra kalan miktardır.<sup>6</sup> Ücretlerin gelir vergisi hesaplandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinden asgari geçim indirimi düşülmekte ve kalan fark ücretlinin ödemesi gereken gelir vergisi olarak kesintiye uğramaktadır.

Ücretlerin vergilendirilmesinde temel yöntem, kaynakta verginin kesilerek alınmasıdır. Ücret gelirlerinin büyük kısmı bu yöntemle yani kesinti (stopaj usulü) yolu ile vergilendirilmektedir. Ancak GVK'nın 64. maddesinde belirtilen geliri "diğer ücretler" olarak sınıflandırılan bir grup ücretlinin vergisi, asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'i üzerinden *götürü usule benzer bir yöntemle* vergi karnesi yoluyla vergilendirilmektedir.<sup>7</sup>

GVK'nın 83. maddesine göre; "hilafına hüküm olmadıkça gelir vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur." Gelirin beyanı, mükellef için yıllık beyanname; vergi kesintisi yapanlar için muhtasar beyanname ve dar mükellefler için de münferit beyanname olmak üzere üç tür beyanname vasıtasıyla yapılmaktadır. Dolayısıyla gerçek bir kişinin bir takvim yılında elde ettiği gelirler Mart ayının 1 ile 25. günü akşamı mesai saatinin bitimine kadar verilmesi zorunlu olan yıllık gelir vergisi beyannamesinin doldurulması suretiyle vergi idaresince tarh olunmaktadır.

GVK'nın 86. maddesi, yukarıda belirtilen hilafına hüküm olmadıkça ibaresini açıklamaktadır. Bu kanun maddesine göre aşağıda yazılı durumlarda yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dâhil edilmez.

- Tam mükellefiyette; Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraî kazançlar,
- Kanununun 75'inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları,
- Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı;
- Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler;
- Vergiye tâbi gelir toplamının 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,
- Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2015 yılı için 1.500 aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları

GVK'nın 86. maddesinde; tek işverenden alınan ücretin miktarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceği, birden fazla işverenden alınan ücretler için de GVK'nın 103. maddesinde yer alan ikinci gelir dilimindeki tutarı (2015 yıl için 29.000) aşmaması halinde beyan edilmeyeceği belirtilmiştir. Bu nedenle ücretlerin vergilendirilmesinde temel yöntem, verginin kaynakta kesilerek alınmasıdır. Böylece işverenler, yanında çalıştırdıkları ücretlilerin ücretlerinden hesapladıkları vergiyi, ödemiş oldukları ücretten keserek, ücretin ilgili olduğu ayı takip eden ayın 23. günü akşamına kadar muhtasar beyanname vererek bildirmekte ve 26. günü akşamına kadar ödemektedir.

Ücretin birden fazla işverenden elde edilmesi durumunda; birden fazla işverenden elde edilen gelirlerden ilk işverenden elde edilen gelir hariç diğer işverenlerden elde edilen gelirlerin GVK'nın 103.

<sup>6</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, Ücret Kazançları Vergi Rehberi, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2013\\_ucret.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2013_ucret.pdf), s. 7 Erişim Tarihi: 15 Aralık 2014.

<sup>7</sup> Nurettin Bilici, Türk Vergi Sistemi.31. Baskı, Seçkin Yayıncılık San. Tic. A.Ş. Ankara 2013, s. 54

maddesinde belirtilen ikinci gelir dilimini (2015 yılı için 29.000) aşmaması durumunda da ücretlinin nihai vergisi, kaynakta kesinti yoluyla alınmış olan vergi olmaktadır. Dolayısıyla ücretliden yıllık gelir vergisi beyannameyi vermesi beklenmez; başka gelirleri için beyannamenin verilmesi halinde ücret gelirleri beyannameye dâhil edilmez. Ücret gelirlerinde birinci işverenden alınan ücretler dışında elde edilen ücret gelirlerinin toplamının gelir vergisi tarifesinin ikinci dilimini aşması halinde (2015 yılı için: 29.000) tüm ücretlerin beyan edilmesi ve kaynakta kesilen vergilerin de hesaplanan gelir vergisinden düşülmesi öngörülmektedir. Ayrıca ücretlerin beyan edilmesi halinde safi ücretin bulunması için de ücretlinin bir takım indirimleri, beyan edeceği gelirden düşebileceği öngörülmüştür. Bu indirimler; GVK'nın 63. maddesinde gerçek ücretler başlığı altında şu şekilde sayılmıştır.<sup>8</sup>

- a) Emekli aidatı ve sosyal sigorta primleri
- b) Sosyal güvenlik destekleme primi
- c) İşsizlik sigortası primi
- d) Hayat/ Şahıs sigorta primleri
- e) OYAK ve benzeri kamu kurumlarınca yapılan yasal kesintiler
- f) Sendikalara ödenen aidatlar (işçi ve memur sendikaları)
- g) Engellilik indirimi

Bu indirimlerden sonra vergi matrahı tespit edilmekte ve GVK'nın 103. maddesinde yer alan artan oranlı tarifeye göre ücret geliri için ödenecek gelir vergisi hesaplanmaktadır. Hesaplanan gelir vergisinden de asgari geçim indirimi düşülerek ödenecek gelir vergisi bulunmaktadır.

#### 4- VERGİLENDİRMEDE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ

Hukuk devleti, yöneten ve yönetilenlerin hukuk kurallarıyla bağlı olduğu temel hak ve hürriyetlerin anayasal teminat altına alındığı devlet yapılanmasını ifade eder. Hukuk devletinin en önemli fonksiyonlarından biri de yönetenlerin hukuk kurallarına bağlı olarak hareket etmesi nedeniyle bireylere hukuki güvenlik sağlamasıdır.<sup>9</sup> Hukuki güvenlik işlevinin gerçekleşebilmesi, devletin tüm kurum ve kuruluşlarıyla hukuka bağlı kalmasını gerektirir.<sup>10</sup> Hukuk devletinin bir gereği olarak, belirlenen yasalar çerçevesinde bir yönetimin var olması gerekmektedir.<sup>11</sup> Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu bir kararında "Hukuk devleti, siyasal iktidarı hukukla sınırlayarak ve devlet etkinliklerinin düzenli sürdürülebilmesi için gerekli olan hukuksal alt yapıyı oluşturarak aynı zamanda istikrara da hizmet eder. Bu istikrarın özü hukuki güvenlik ve öngörülebilirliktir. Hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik sağlanabilmesi ise, kuralların genel, soyut, açık ve anlaşılabilir olmalarına bağlıdır"<sup>12</sup> diyerek hukuk devleti ve hukuk devletinin bir gereği olan hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerine vurgu yapmıştır. Hukuk devleti, birey hak ve özgürlükleri yararına siyasal iktidarın sınırlandırılmasıyla ortaya çıkmış ve demokratik

<sup>8</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, Ücret Kazançları Vergi Rehberi, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2013\\_ucret.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2013_ucret.pdf), s. 7 Erişim tarihi: 15 Aralık 2014.

<sup>9</sup> Şafak Ertan Çomaklı, Mehmet Gödekli, Vergilemede Anayasal Prensipler, Savaş Kitap ve Yayınevi, Ankara 2011, s. 66

<sup>10</sup> Selda Çağlar, Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik- Hukuk Güvenliği İlişkisi, Türkiye Barolar Birliği, Kamu Hukukçuları Platformu, Şen Matbaa, Ankara, Kasım 2013, s. 29.

<sup>11</sup> Mustafa Erkan Üyümez, Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Vergilemede Eşitlik İlkesi, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları; No.214, Eskişehir 2010, s. 25.

<sup>12</sup> AYMK, E. 2003/30, K.2003/38, Karar Tarihi: 29.4.2003, R.G. Tarih-Sayı: 09.07. 2003-25163

anlayış içinde gelişmiş bir kavramdır.<sup>13</sup>

Devletin birey hak ve özgürlüklerine en fazla müdahalede bulunduğu alanlardan biri olan vergilendirme faaliyetinde de hukuki güvenliğin sağlanması gerekmektedir. Vergilendirme, Anayasada gösterilen temel ilkeler çerçevesinde yapılmaktadır. Vergilendirmenin temel dayanağını oluşturan Anayasanın 73. maddesine göre, Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Dolayısıyla gelir elde eden gerçek ve tüzel kişilerin vergilendirilmesi esastır. Bireylerin, vergilendirme yoluyla hak ve özgürlüklerine yöneltilen müdahaleleri tahmin edebilmesi ve ileriye dönük mali planlarını buna göre şekillendirmesi açısından vergilemede hukuki güvenlik, bireyler açısından büyük önem arz etmektedir.<sup>14</sup> Hukuki güvenlik, bireyler açısından geleceğin öngörülebilir olmasını ve hukuksal işlemlerde keyfiliğin önlenmesini sağlar.<sup>15</sup> Vergi hukuku açısından hukuki güvenlik, vergilendirmenin belirliliğini, vergi kanunlarının geriye yürümezliğini ve kıyas yasağını kapsamaktadır.<sup>16</sup>

Hukuk devletinin bireylere bakan yönü olan hukuki güvenlik ilkesinin en önemli gereklerinden biri belirliliktir.<sup>17</sup> Belirlilik ilkesi, yükümlü ve vergi idaresi tarafından vergilendirme sırasında vergi miktarının, tarh ve tahsil zamanlarının ve biçimlerinin belli ve kesin olarak bilinmesini ifade eder.<sup>18</sup> Belirlilik ilkesinin gerçekleşmesi, vergi sisteminin basit olması, vergi kanunlarının açık bir dille yazılmış ve anlaşılır olması, vergilerin tarh ve tahsil zamanlarının açık ve kesin olarak bilinmesi ve vergi mevzuatının yeterli açıklamayı içermiş olmasına bağlıdır.<sup>19</sup>

1982 Anayasasının 8. maddesinde “Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir” hükmü yer almaktadır. Bu maddede her ne kadar yürütme yetkisinden bahsediliyorsa da yürütme organının içinde ve onun uzantısı olan idarenin de bu düzenlemeye tabi olduğu açıktır. Dolayısıyla vergi idaresinin eylem ve işlemlerinin de Anayasa ve Kanunlara aykırı olmaması gerekmektedir.<sup>20</sup> Ayrıca Anayasanın 11. maddesinde de Anayasa hükümlerinin, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kuralları olduğu ve kanunların Anayasa’ya aykırı olamayacağı hüküm altına alınmıştır. Anayasanın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri belirliliktir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Anayasa mahkemesi verdiği bir kararında; *Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey, yasadın, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın*

<sup>13</sup> Nami Çağan, Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 37, Sayı 1-4, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/305/2873.pdf>, s. 137, Erişim Tarihi: 09 Nisan 2015

<sup>14</sup> Abdullah Tekbaş, Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2009/396, Ankara 2009, s. 207.

<sup>15</sup> Gülsen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık A.Ş., Yayın No.10, İstanbul, 2011, s. 60.

<sup>16</sup> Mualla Önce ve diğerleri, Vergi Hukuku. 21. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2012, s. 46.

<sup>17</sup> Abdullah Tekbaş; a.g.m., s. 208.

<sup>18</sup> Mualla Öncel ve diğerleri; a.g.e., s. 46.

<sup>19</sup> Salih Turhan, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul 1998, s. 207.

<sup>20</sup> Funda Başaran Yavaşlar, Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır? -Beyannamenin Hukuki Niteliği, İçeriği ve Tarhın Anlamı-, Legal Mali Hukuk Dergisi, İstanbul 2012, s. 403-404

veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir. Ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlar. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilen olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar<sup>21</sup> diyerek, belirlilik ilkesinin devlete olan güveni tesis edeceğini vurgulamıştır.

Belirlilik ilkesi sadece vergi yasalarının açık olmasını değil aynı zamanda yasaların uygulanmasına yönelik idari düzenlemelerin de açık olmasını; yasa uygulayıcılarının da iyi yetişmiş ve dürüst olmasını gerektirmektedir. Yasaların ve yasaların uygulanmasına yönelik çıkartılan yönetmelik ve genelgelerin karmaşık olması vatandaşı güç durumda bırakacağı gibi vergi kaçırma ve/veya vergiden kaçınmaya da sevk edebilecektir.<sup>22</sup> Vergilemede belirlilik, yükümlünün vergiye gönüllü uyumunu da etkileyebilmektedir. Dolayısıyla vergi idaresi tarafından yapılacak idari işlemlerde ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılacak düzenleyici işlemlerde açıklık ve belirlilik ilkesine riayet edilmesi, vergi yükümlüsünün vergi ödevini kurallara uygun ve gönüllü olarak yapması açısından büyük önem arz etmektedir.

## 5- BEYAN SİSTEMİ

Vergiye doğuran olayın ortaya çıkmasıyla birlikte yükümlülük de başlamaktadır. Yükümlünün üzerine düşen vergi borcunu ödemesi için verginin hesaplanması, bunun için de vergi matrahının bilinmesi gerekmektedir. Vergi matrahi, verginin konusunun, verginin hesaplanmasına esas alınan değer ya da miktarıdır. Vergi matrahi, ya yükümlünün beyanı ile ya da idari bir işlem ile belirlenebilmektedir.<sup>23</sup>

Beyan usulü, yükümlünün vergi karşısındaki durumunu en iyi kendisinin bileceği varsayımına dayanmaktadır. Yükümlülerin kendi kendilerini vergilendirme usulü olarak da bilinen beyan yönteminde, yükümlü veya vergi sorumlusu verginin matrahını ve vergilendirmeye imkân veren bilgileri kapsayan beyanname formunu doldurmakta, vergi dairesine yazılı bir bildirimde bulunmakta ve bunun hukuki sonucuna da katlanmaktadır.<sup>24</sup>

Matrahın belirlenmesinde beyan usulü, yükümlüler açısından ideal bir vergi sisteminin yöntemi olarak nitelenebilir.<sup>25</sup> Çünkü yükümlü vergi karşısındaki durumunu en iyi kendisi bilmekte ve matrahını tespit ederek beyan etmektedir. Başka bir deyişle yükümlü kendisinin ne kadar gelir elde ettiğini ve ne kadar vergi ödemesi gerektiğini doğru bir şekilde bilebilmektedir. Her yükümlünün ödeyeceği vergi miktarının, tarh ve tahsil zamanının keyfilikten uzak bir şekilde kesin olarak bilinmesi vergilemede belirlilik ilkesinin bir gereğidir.<sup>26</sup> Vergilemede belirliliğin sağlanabilmesi, vergileme esaslarının kanunla düzenlenmesi ve vergilendirme işlemlerinin hukuki esaslara dayalı olmasına bağlıdır.<sup>27</sup>

Çağdaş bir sistem olan beyan sisteminin işleyişi, idarenin yükümlüye yardımcı fonksiyonlar üstlenmesi, gerekli anlayış ve işbirliği ortamının oluşturulması<sup>28</sup> beyanname formlarının açık bir şekilde

<sup>21</sup> AYMK, E.2005/5, K.2008/93, Karar Tarihi: 17.04.2008, R.G. Tarih-Sayı: 05.11.2008-27045

<sup>22</sup> Aykut Herekman; a.g.e., s. 27-28.

<sup>23</sup> Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 3. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2004, s. 184.

<sup>24</sup> Yusuf Karakoç; a.g.e., s. 185.

<sup>25</sup> Mualla Öncel ve diğerleri; a.g.e., s. 98.

<sup>26</sup> İlhan Özer, Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi, Türkiye Ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No: 163, Doğan Basımevi, Ankara 1977, s. 60.

<sup>27</sup> İlhan Özer; a.g.e., s. 72.

<sup>28</sup> Abdurrahman Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2009, s. 62.

verginin tespitini tüm yönleriyle yansıtabilecek şeffaflıkta ve yükümlünün, vergi karşısındaki durumunu en iyi gösterecek şekilde olmasıyla mümkündür. Beyan yönteminin etkinliği aynı zamanda kanunların ve kanunların uygulanmasına açıklık getiren yönetmeliklerin ve diğer idari işlemlerin açık, anlaşılır ve şeffaf olmasına bağlıdır. Yükümlünün, beyannamesinde matrah tespitini nasıl yapacağı ve bunları nerelere yazacağı ayrıntılı bir şekilde belirtilmelidir. Yükümlünün, ödeyeceği vergi miktarını net olarak tespit edebilmesi, vergilemede belirlilik ilkesinin bir gereğidir.

### 5.1- Beyanname Şekil ve Muhteviyatı

GVK'nın 83. maddesi, hilafına hüküm olmadıkça gelir vergisinin mükellefin beyanı üzerine tarh olacağını; 84. maddesi de gelir vergisi beyanlarının Yıllık, Muhtasar ve Münfereit beyannamelerle yapılacağını belirtmektedir. GVK'nın 84. maddesine göre; Yıllık beyanname, muhtelif kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanmasına ve bu suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesine mahsustur. GVK'nın 91. maddesine göre; Yıllık beyannamelerin şekil, muhteva ve ekleri Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tayin ve tespit olunur. Mükellefler beyanlarını bu beyanname ile yapmaya veya bu beyannamelerde yazılı bilgilere mütenazır olarak bildirmeye mecburdurlar. Kanun hükmünden de anlaşılacağı gibi beyannamelerin şekil ve içeriklerinin nasıl olacağı Maliye Bakanlığının yetkisindedir. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinde de beyanname, bildirim ve belgelerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellefiyet grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya ve bunların elektronik ortamda düzenlenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığının yetkili bulunduğu belirtilmiştir.

İdare ve mükelleflerce kullanılacak belge ve formlar ile vergi beyannamelerini hazırlama görevi, Maliye Bakanlığının bağlı kuruluşu olan Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde yer alan Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından gerçekleştirilmektedir.<sup>29</sup> Ancak yıllık gelir vergisi beyannamesinin şekil, muhteva ve içeriği ile ilgili bir düzenleme ise ne VUK'de ne de özel vergi kanunlarında bulunmamaktadır.<sup>30</sup> Gelir idaresi başkanlığının resmi web sitesinde örnek beyanname ve formlar yer almakta ve elektronik ortamda beyanname doldurmayacak olan mükelleflerden gelirlerini, bu beyanname formlarıyla beyan etmeleri istenmektedir.

### 5.2- E-Beyanname

Mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmede, gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanmak, vergi beyannameleri ile bildirim ve eklerin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye ulaşmasını sağlamak, beyannamelerin doldurulmasındaki hataları en aza indirerek mükellef mağduriyetini önlemek ve vergi idaresi ve mükellefe iş ve zaman kolaylığı sağlamak amacıyla elektronik ortamda beyannamelerin düzenlenerek vergi idaresine gönderilmesini sağlayacak olan idari düzenleme, 2004 yılında 340 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile uygulamaya konulmuştur.<sup>31</sup> Elektronik ortamda gönderilecek beyannamelerin (e-beyanname) kapsamı, beyanna-

<sup>29</sup> Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun, <http://www.gib.gov.tr/yaridim-ve-kaynaklar/yayinlar/gelir-idaresi-baskanliginin-teskilat-ve-gorevleri-hakkinda-kanun>, md.11, Erişim Tarihi: 15 Aralık 2014.

<sup>30</sup> Funda Başaran Yavaşlar; a.g.m., s. 10.

<sup>31</sup> 30.09.2014 Tarih ve 25599 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.



melerini kendileri gönderebilecek mükellefler ile Maliye Bakanlığı tarafından yetkili kılınan gerçek ve tüzel kişiler ve beyanname gönderilmesine ilişkin usul ve esaslar söz konusu tebliğde açıklanmıştır. Tebliğin hukuki dayanağını ise VUK'un 28 ve mükerrer 257. maddeleri oluşturmaktadır. Söz konusu tebliğde; elektronik ortamda gönderilen beyanname ile kâğıt ortamında gönderilen beyanname arasında hukuki sonuçları itibariyle fark bulunmadığı açıklanmaktadır.

Mükelleflerin veya yetkili kılınmış araçların, elektronik ortamda gönderecekleri beyannameler için gerekli programlara Gelir İdaresi Başkanlığının resmi web sitesinden ulaşması ve belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde beyannameleri hazırlayıp göndermesi gerekmektedir. Elektronik beyanname programları, e-beyanname ile birlikte verilmesi gereken bilgi, belge ve listelerin de elektronik ortamda düzenlenerek gönderilmesine imkân verecek şekilde hazırlanmıştır. Elektronik ortamda düzenlenen beyannamelerde, vergi borcu miktarı elektronik beyanname düzenleme programı ile otomatik olarak hesaplanmaktadır.<sup>32</sup>

## 6- GELİRİN BEYAN EDİLMESİ

Türk vergi sisteminde gelir vergisinin beyan edilmesinde tüm kazanç unsurlarından elde edilen gelirler toplanıp birlikte beyan edilmektedir. GVK'nın 84. maddesine göre "yıllık beyanname, muhtelif kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanmasına ve bu suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesine mahsustur." Bu hükme göre, GVK'nın 1. maddesinde sayılan yedi kazanç ve irat unsurlarından elde edilen gelirlerin birlikte toplanması ve hepsi için bir adet beyanname verilmesi gerekmektedir. Sözelimi bir kişinin beyan edilecek, hem ticari kazancı hem serbest meslek kazancı hem de ücret geliri olması halinde bu kazançları için bir adet beyanname vermesi ve vereceği beyannamede de bu kazanç unsurlarını ilgili kalemlere aktararak gelir vergisi matrahını bulması gerekmektedir. GVK'nın 103. maddesi ise gelirin hangi oranlarda ve nasıl vergilendirileceğini göstermektedir. Buna göre Gelir vergisine tabi gelirlerin;

12.000'ye kadarı	% 15
29.000'nin 12.000'si için 1.800, fazlası	% 20
66.000'nin 29.000'si için 5.200, (ücret gelirlerinde 106.000'nin 29.000'si için 5.200), fazlası	% 27
66.000'den fazlasının 66.000'si için 15.190, (ücret gelirlerinde 106.000'den fazlasının 106.000'si için 25.990), fazlası	% 35

oranında vergilendirilir." (2015 yılına ilişkin verilerdir.)

GVK'nın 103. maddesindeki gelir vergisi tarifeleri ücret dışındaki diğer gelirler için aynı oran ve miktarlarda uygulanmaktadır. Dolayısıyla ücret dışındaki altı kazanç ve irat unsurlarının birlikte toplanıp beyan edilmesinde oran ve miktarlar aynı olduğundan bir problem yaşanmamaktadır. Ancak ücret gelirlerinin bu gelir unsurlarına dâhil edilip hesaplanması halinde problem ortaya çıkmaktadır.

GVK'nın 103. maddesinin üçüncü gelir diliminde, ücret dışındaki gelirlerde 66.000'nin 29.000'si için 5.200, fazlası için %27 oranında vergi alınması öngörülmüştür. Ancak ücretler için bu sınır 66.000 yerine 106.000 olarak belirtilmiştir. Ücret gelirlerinin 106.000'sinin 29.000'si için 5.200, fazlası için %27 oranında vergi alınması öngörülmüştür. Ayrıca ücret dışındaki gelirlerden 66.000 için 15.190, fazlası için %35 oranında; ücret gelirleri için ise 106.000 için 25.990, fazlası için %35 oranında vergi

<sup>32</sup> Funda Başaran Yavaşlar; a.g.m., s. 12.

alınacağı hükme bağlanmıştır. Bu durumda aradaki 40.000'lik (106.000-66.000) fark için ücret gelirlerinde %8 oranında bir vergisel avantaj söz konusudur. Ücretin tek başına beyan edilmesinde verginin hesaplanmasında bir sorun yokken diğer gelir unsurlarıyla birlikte beyan edilmesi durumunda sorun ortaya çıkmaktadır.

### 6.1- Ücret Gelirinin Diğer Gelir Unsurları ile Birlikte Beyan Edilmesi

Maliye Bakanlığı, yıllık gelir vergisi beyannamesinde ücretler ile birlikte diğer gelir unsurlarının da beyan edilmesi ve beyannamedeki toplam gelirin GVK'nın 103. maddesindeki diğer gelirler için üçüncü gelir dilimini aşması durumunda gelir vergisinin nasıl hesaplanacağı hakkında 25.02.2011 tarihinde 75 Sıra No'lu Gelir Vergisi Sirkülerini yayınlamıştır.<sup>33</sup> Bu çerçevede yıllık gelir vergisi beyannamesinde ücretler ile birlikte diğer gelir unsurlarının da beyan edilmesi halinde beyannamedeki toplam gelirin 2015 yılı için 66.000'yi aşması durumunda gelir vergisi şu şekilde hesaplanacaktır:

- Beyannameye dâhil edilen tüm gelirler toplanıp matrahtan yapılacak indirimlerin yapılmasından sonra bulunan vergiye tabi gelir (matrah) üzerinden, 103. maddedeki tarifinin ücret dışındaki gelirler için geçerli olan vergi oranları esas alınarak gelir vergisi hesaplanacak,
- Beyannameye dâhil edilen ücret gelirinin, beyan edilen toplam gelir içindeki oranı bulunarak, bu oranının toplam vergiye tabi gelirin 66.000'yi aşan kısmına uygulanması sonucunda ulaşılabilecek tutara ( bu tutar 2015 yılı için en fazla 40.000 olabilir.) %8 oranının uygulanması suretiyle, **beyan edilen ücret geliri nedeniyle toplam vergiden indirilecek gelir vergisi tutarı** hesaplanacaktır.
- Ücret geliri dolayısıyla eksik hesaplanması gereken vergi tutarının, beyannamedeki tüm gelirlerin toplamından oluşan matrah üzerinden hesaplanan vergi tutarından düşülmesi suretiyle, beyannamede gösterilecek "hesaplanan gelir vergisi" tutarı bulunmuş olacaktır. Bu uygulamayı bir örnek ile açıklayalım:

**Örnek:** Yükümlü (X)'in 2015 yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesindeki gelirleri şöyledir:

Beyan edilen ticari kazanç	75.000
Beyan edilen ücret geliri (1. İşverenden alınan, tevkifata tabi tutulmuş)	40.000
Beyan edilen ücret geliri (2. İşverenden alınan, tevkifata tabi tutulmuş)	35.000
Vergiye tabi gelir (matrah)	150.000
Yıl içinde tevkifat yoluyla ödenmiş vergi	12.580
Yıl içinde ödenen geçici vergiler toplamı	10.500

**Çözüm:** Öncelikle ikinci işverenden elde edilen gelir, gelir vergisi tarifesinde yer alan ikinci gelir dilimini aştığı için ücret gelirleri de toplanarak beyannameye dâhil edilmiştir.

Beyan edilen vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanan gelir vergisi:

$$[(150.000 - 66.000) \times \%35 + 15.190] = 44.590$$

Beyan edilen ücret gelirinin toplam gelir içindeki oranı:

$$[(40.000+35.000)/150.000]= \% 50$$

66.000'yi (2015 yılı için) aşan vergiye tabi gelirin, beyan edilen ücret gelirine isabet eden kısmı:

$[(150.000-66.000) \times \%50] = 42.000$  ( Bu tutar, 2015 yılı için 40.000'yi aşamayacağından 40.000'si dikkate alınacaktır.)

<sup>33</sup> 25.02.2011 Tarih ve GVK-75/2011-1 Vergi Tarifesi Sayılı Gelir Vergisi Sirküleri/75.

Beyan edilen ücret geliri nedeniyle eksik hesaplanacak gelir vergisi:  
(40.000 x %8) = 3.200 ( hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.)

Hesaplanan gelir vergisi: 44.590

Mahsup edilecek vergiler toplamı: 12.580 + 10.500 + 3.200 = 26.280

Ödenmesi gereken gelir vergisi: [44.590 – 26.280] = 18.310 olacaktır.

Yukarıdaki örneğin beyan edilecek gelirlerin ayrı ayrı beyannamelerde beyan edilmesi ya da ücret geliri için ayrı, diğer gelirler için ayrı beyanname verilmesi halinde çözümü şöyle olacaktır:

Beyan edilen ticari kazanç 75.000

Vergiye tabi gelir (matrah) 75.000

Yıl içinde ödenen geçici vergiler toplamı 10.500

Beyan edilen vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanan gelir vergisi:

[(75.000 – 66.000) x %35 + 15.190] = 18.340

Ticari kazanç için Ödenmesi gereken gelir vergisi:

[18.340 - 10.500] = 7.840 olacaktır.

Ücret geliri için;

Beyan edilen ücret geliri (1. İşverenden alınan, tevkifata tabi tutulmuş) 40.000

Beyan edilen ücret geliri (2. İşverenden alınan, tevkifata tabi tutulmuş) 35.000

Vergiye tabi gelir (matrah) 75.000

Yıl içinde tevkifat yoluyla ödenmiş vergi 12.580

Beyan edilen vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanan gelir vergisi:

[(75.000 – 29.000) x %27 + 5.200] = 17.620

Ücret gelirleri için Ödenmesi gereken gelir vergisi:

[17.620 - 12.580] = 5.040 olacaktır.

Ödenmesi gereken gelir vergisi (Ticari kazanç + ücret geliri)

(7.840 + 5.040) = 12.880 olacaktır.

Not: Bu öneklere Asgari geçim indirimi, başış ve yardımlar, şahıs sigorta primi gibi indirim kalemleri dikkate alınmamıştır.

## 7- DEĞERLENDİRME

Yukarıdaki örnekler incelendiğinde görülmektedir ki; mevcut beyan yönteminde tüm gelirlerin birlikte hesaplanarak beyan edilmesi ile ayrı ayrı beyan edilmesi ya da ücretin bu gelirlerden ayrı beyan edilmesi durumunda, ödenecek verginin miktarı bakımından büyük farklılık ortaya çıkmaktadır. Bu nedendir ki; gelirlerin topluca beyannamede yer alması öngörülmüş; Maliye Bakanlığı da ücretler için öngörülmüş olan tarife farkı nedeniyle karışıklık çıkmaması için 75 Sıra No'lu Sirküleri yayınlayarak duruma açıklık getirmiştir. Ancak bu açıklık tam olarak sağlanamamıştır. Farkın nasıl hesaplanacağı gösterilmiş fakat bulunan farkın yıllık gelir vergisi beyannamesi ve beyanname ekinde nereye yazılacağı ya da bu durumun vergi idaresi tarafından nasıl yapıldığı belirtilmeyerek vergileme-de belirlilik ve açıklık ilkeleri zedelenmiştir.

Vergilendirme işlemlerinin belirsizlikten uzak bir anlayışla yapılması için vergi idaresinin, vergilendirme işlemlerini yaparken açıklık ve belirlilik ilkelerine riayet etmesi önem arz etmektedir. Maliye Bakanlığının çıkarmış olduğu 75 Sıra No'lu Gelir Vergisi Sirkülerinde; ücretler ile birlikte diğer gelir unsurlarının da beyan edilmesi ve beyannamedeki toplam gelirin GVK'nın 103. maddesindeki diğer gelirler için üçüncü gelir dilimini (2015 yılı için 66.000) aşması durumunda gelir vergisinin hesaplanması hakkında nasıl bir yol izleneceği belirtilmiştir. Ancak hesaplanarak bulunacak bu farkın yıllık gelir

vergi beyannamesinde veya beyanname ekinde nereye yazılacağına dair bir bilgi söz konusu değildir. Aşağıdaki tablo yıllık gelir vergisi beyannamesinin vergi bildirimine ilişkin bölümünü göstermektedir.

TABLO - 3		VERGİ BİLDİRİMİ				
		(Türk Lirası)		(Kr)		
48	Vergiye Tabi Gelir (Matrah) (46)					48
49	KVK'nın 32/A Maddesi Kapsamında Hesaplanan İndirimli Gelir Vergisi					49
50	KVK'nın 32/A Maddesi Kapsamı Dışında Hesaplanan Gelir Vergisi					50
51	Hesaplanan Gelir Vergisi (49+50) (*)					51
52	Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergiler (**)					52
53	Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler (***)					53
54	Geçici Vergiler					54
55	Asgari Geçim İndirimi (GVK 95. madde kapsamında ücret geliri beyan edenlerce doldurulacaktır.) (*****)					55
56	Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı (52+53+54+55)					56
57	Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi (51-56)					57
58	İadesi Gereken Gelir Vergisi ve/veya Geçici Vergi (56-61) (Bu Tutar 53+54'ün Toplamını Geçemez.)					58
59	İadesi Gereken Gelir Vergisi (58-54)					59
60	İadesi Gereken Geçici Vergi (58-59)					60
61	Ödenmesi Gereken Damga Vergisi					61

Tablo incelendiğinde görülmektedir ki gelir vergisi beyannamesinde; vergi matrahı, yabancı ülkelerde ödenen vergiler, kesinti yoluyla ödenen vergiler, geçici vergiler ve ücret geliri beyan edenler için de asgari geçim indirimi satırları yer almakta ve ödenmesi/iadesi gereken gelir vergisinin nasıl tespit edileceği ayrıntılı olarak gösterilmektedir. Bu düzenlemeler belirlilik ilkesinin bir gereğidir. Ancak vergilemede belirliliğin tüm yönüyle sağlanması gerekir. Belirlilik ilkesi gereği yukarıda bahsi geçen ücret gelirlerinde ortaya çıkan %8'lik farkın da gelir vergisi beyanname formunda dikkate alınması gerekmektedir. Fakat beyanname formunda bu işlemi gösterecek bir satır ve bilgi yer almamaktadır. Bu hesaplamaların otomasyon sistemi üzerinden yapılması ve yükümlülerin bu hesaplamayı görememesi vergilemede açıklık ve belirlilik ilkesine ters düşmektedir. Bununla birlikte verginin hesaplamasından vergi idaresi sorumlu olduğu için vergi borcunun hesaplanmasına ilişkin doldurulması zorunlu alanların bulunmaması gerektiğini savunan akademik görüşler de mevcuttur.<sup>34</sup>

<sup>34</sup> Bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, MÜKELLEFLERİN VERGİ BORCUNU BİLDİRMEK ZORUNDA MIDIR?, İstanbul, 2012. Syf 3-15. "Beyannamelerde, vergi idaresine ilişkin bilgiler, mükellefe ilişkin bilgiler, mükellefin iletişim bilgileri, kimlik bilgileri, beyanın ilgili olduğu dönem ve vergi matrahına ilişkin bilgiler" yer almalı, idarenin görevi olan vergi tarhına ilişkin hesaplamalar yer almamalıdır. Çünkü VUK'nun 20. maddesi "verginin tarhi, vergi alacağına kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir." diyerek verginin hesaplanmasının idareye ait bir yükümlülük olduğunu belirtmiştir. Dolayısıyla GVK'nun 83. maddesi "Gelir Vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur." ibaresiyle mükellefi, gelirini beyan etmesi yani vergi matrahını bildirmesi yönüyle sorumlu tutmakta; verginin borcunun hesaplanması bakımından bir sorumluluk yüklememektedir. VUK'nun 20. maddesi ise verginin hesaplanması bakımından vergi idaresini sorumlu tutmaktadır. Bu yüzden gelir vergisi beyannamesinde vergi matrahının beyan edilmesine ilişkin doldurulması gereken alanlar olmalı ancak verginin hesaplanmasına ilişkin alanlar bulunmamalıdır.

## 8- SONUÇ ve ÖNERİLER

Ücret geliri, genel olarak vergisi kaynaktan kesinti yoluyla alınan gelir türüdür. Genel olarak ücretliler, tek işverenden almış oldukları ücretler için beyanname vermemektedirler. Ancak birden fazla işverenden alınan ücretlerde, birden sonraki işverenlerden alınan ücretlerin toplamının gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir dilimini aşması halinde tüm ücretlerin topluca beyan edilmesi gerekmektedir. Gelir vergisinde yedi kazanç türünden elde edilen gelirlerin topluca beyannameye gösterilmesi gerekmektedir. Fakat gelir vergisi tarifesinin ikinci ve üçüncü dilimleri ücret gelirleri için ayrı bir tarife öngördüğünden, ücret gelirlerinin diğer gelir unsurlarıyla birlikte toplanıp beyan edilmesinde yükümlünün elde ettiği 2015 yılına ait 40.000'ye kadarki gelirinde %8 oranında yükümlünün aleyhine fazla vergi ödeme durumu ortaya çıkmaktadır. Bu sorunun çözüme kavuşturulması için Maliye Bakanlığı 75 Sıra No'lu Gelir Vergisi Sirkülerini yayınlarak bu durumla karşılaşılması halinde bir mağduriyetin yaşanmaması için nasıl bir yol izlenmesi gerektiğini açıklamıştır. Bu açıklamada yukarıda bahsi edilen miktar ve oranların nasıl bulunacağı ve nasıl hesaplanacağı belirtilmiştir. Ancak bu durumun yıllık gelir vergisi beyannamesinde ve beyanname ekinde gösterilmemesi bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yıllık gelir vergisi beyanname iki sayfadan oluşmakta ve ayrıca 4 sayfalık yıllık gelir vergisi beyanname eki ile birlikte doldurulması öngörülmektedir. Beyanname ekinde gelirin yedi kazanç unsuruna ait olan bölümlerde kazançların safi tutarları bulunarak yıllık gelir vergisi beyannamesindeki ilgili yerlere aktarılmaktadır. Daha sonra bu kazançlardan ayrıca yapılacak indirimler düşüldükten sonra vergiye tabi kazanç (matrah) bulunmakta, bulunan matrah beyanname beyannamenin vergi bildirimine ait olan Tablo-3 bölümünde 48. satıra yazılmaktadır. Daha sonra matrah üzerinden gelir vergisi hesaplanarak beyanname 51. satıra aktarılmaktadır. Yabancı ülkelerde ödenen vergiler 52. satıra; kesinti yoluyla ödenen vergiler 53. satıra; geçici vergiler 54. satıra ve ücret geliri beyan edenler için de asgari geçim indirimi 55. satıra yazılarak 56. satır olan mahsup edilecek vergiler toplamı (52+53+54+55)'ne aktarılmaktadır. Daha sonra da ödenmesi/iadesi gereken gelir vergisi tespit edilmektedir. Ancak yıllık gelir vergisi beyanname formu ve ekinde ücret gelirlerinin diğer gelirler ile birlikte beyan edilmesi halinde ikinci gelir dilimi olan 66.000'yi (2015 yılı için) aşan vergiye tabi gelirin, beyan edilen ücret gelirin ekinde isabet eden kısmının indirilmesiyle ilgili bölüm bulunmamaktadır. Sirküler çerçevesinde öngörülen hesaplamaları yapıp gelirlerini beyan edecek yükümlüler açısından bu durum hukuki güvenlik ve vergilemede belirlilik ilkelerini zedelemektedir.

Yükümlüler açısından geleceğin öngörülebilir olmasını ve vergi idaresinin eylem ve işlemlerinde keyfiliğin önlenmesini sağlayan hukuki güvenlik ilkesinin en önemli gereklerinden biri olan vergilemede belirliliğin sağlanması için, vergi sisteminin karmaşıklığından uzak, sade ve basit yapıda olması; vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olması; vergilerin tarih ve tahsil zamanlarının açık ve kesin olarak yükümlüler tarafından bilinmesi ve vergi mevzuatının yeterli açıklamayı içermiş olması gerekmektedir. Belirlilik ilkesinin sağlanmaması halinde vergi kayıp ve kaçığının oluşması, vergi idaresi ile yükümlüye iş yükü ve ilave maliyet getirmesi gibi bir takım sorunların ortaya çıkması kaçınılmazdır.

VUK'de yaptırıma tabi tutulan aldatma fiilleri matrah azaltıcı yönde olabileceği gibi matrah artırıcı yönde de olabilmektedir. Çünkü işletmeler, durumlarını olduğundan daha iyi göstermek amacıyla hesap hilelerine başvurup matrahlarını olduğundan fazla gösterebilmektedirler.<sup>35</sup> Bu gibi durumlarda

<sup>35</sup> Elif Sonsuzoğlu, Kaçakçılık Suçunun Oluşmasında Vergi Ziyat Şart mı?, Yaklaşım Dergisi, Sayı 210, Haziran 2010, s. 25.

VUK'nin 359. maddesinde belirtilen kaçakçılık suçlarına ilişkin düzenlemenin uygulanması gerekebilir. Her ne kadar ücret gelirlerinin diğer gelir unsurlarıyla birlikte beyan edilmesinde ortaya çıkan sorun, matrahın eksik ya da fazla olmasına sebep olmasa da, verginin fazla hesaplanması sonucunu doğurmaktadır. Bununla birlikte beyanname formlarının yeteri kadar açık olmaması yükümlülerin vergiye uymalarını kolaylaştırmamakta, vergiye uymak isteyen dürüst yükümlüler bakımından vergi danışmanından yardım alma zorunluluğu doğduğundan bu durum ek maliyetlere neden olabilmektedir.

VUK'nin 112/4. maddesinde, "fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, mükellefe red ve iade edileceği" belirtilmektedir. Bu durumda mükellef, ödediği fazla vergisi için idarenin düzenlemeleri tam bir açıklıkla yapmamasını gerekçe göstererek dava açabilir. Davanın yükümlü lehine sonuçlanması halinde, idare için hem bir iş yükü hem de ilave maliyet ortaya çıkabilir. Davanın yükümlü aleyhine sonuçlanması halinde ise mükellefe ilave maliyet ve iş yükü söz konusu olacaktır. Yükümlü, dava konusu yapmadan, fazla ödediği vergisini idareden tecil faizi almayarak tahsil edecek olursa; bu durumda da yükümlü açısından paranın enflasyon oranında değer kaybı söz konusu olacaktır. Bu gibi olumsuzlukların yaşanmaması için vergilemede belirlilik ilkesinin tüm yönleriyle dikkate alınması gerekmektedir.

Belirlilik ilkesi gereği yukarıda bahsi geçen ücret gelirlerinde ortaya çıkan %8'lik farkın gelir vergisi beyanname formunda görülüyor olması beklenmektedir. Her ne kadar bu hesaplama vergi idaresinin kullandığı bilişim sisteminde yapılıyor olsa da yükümlünün bu hesaplamayı görememesi hem idare ile mükellef açısından bir iş yüküne neden olacak hem de vergilemede açıklık ve belirlilik ilkesine aykırı bir durum ortaya çıkacaktır. Belirlilik ilkesinin bir gereği olarak yıllık gelir vergisi beyanname formlarının, ücretlerini diğer gelir unsurlarıyla birlikte beyan edecek yükümlülerin durumlarını net görebileceği şekilde hazırlanması gerekmektedir. Dolayısıyla beyanname formunun Tablo-3 bölümüne ilave bir satır eklenmesiyle bu durumun çözüleceği kanaatindeyiz. Bu satır; **ücret gelirleri toplamı 66.000'yi aşan kısma isabet eden vergi (ücret geliri beyan edenlerce doldurulacaktır.)** olarak isimlendirilebilir. Aşağıda bu duruma yönelik bir düzenleme yapılmıştır.

TABLO -3		VERGİ BİLDİRİMİ			
		(Türk Lirası)	(Kr)	(Türk Lirası)	(Kr)
48	Vergiye Tabi Gelir (Matrah) (46)				48
49	KVK'nın 32/A Maddesi Kapsamında Hesaplanan İndirimli Gelir Vergisi				49
50	KVK'nın 32/A Maddesi Kapsamı Dışında Hesaplanan Gelir Vergisi				50
51	Hesaplanan Gelir Vergisi (49+50) (*)				51
52	Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergiler (**)				52
53	Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler (***)				53
54	Geçici Vergiler				54
55	Asgari Geçim İndirimi (GVK 95. madde kapsamında ücret geliri beyan edenlerce doldurulacaktır.) (****)				55
56	<b>Ücret Gelirleri Toplamı 66.000 TL'yi Aşan Kısmı İsabet Eden Vergi (*****)</b>				56
57	Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı (52+53+54+55+56)				57
58	Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi (51-57)				58
59	İadesi Gereken Gelir Vergisi ve/veya Geçici Vergi (56-62) (Bu Tutar 53+54'ün Toplamını Geçemez.)				59
60	İadesi Gereken Gelir Vergisi (59-54)				60
61	İadesi Gereken Geçici Vergi (59-60)				61
62	Ödenmesi Gereken Damga Vergisi				62

(\*) KVK'nın 32/A maddesinden yararlanmayan mükellefler 49 ve 50 nci satırları doldurmayacekler, hesaplanan gelir vergisini 51 nci satırda göstereceklerdir.  
(\*\*) Yabancı ülkelerde ödenen vergilerin GVK'nın 123 üncü maddesinde mahsubuna müsaade edilen kısmı dikkate alınarak doldurulacaktır.  
(\*\*\*) Asgari Geçim İndirimi mahsup edilmeden önceki tutar yazılacaktır.  
(\*\*\*\*) Ücret geliri üzerinden hesaplanan vergi tutarını aşamayacaktır. Ücret gelirine isabet eden vergi tutarı ücret matrahının toplam matraha oranına göre hesaplanacaktır.  
(\*\*\*\*\*) Bu alan, beyannamenin mirasçı veya kanuni temsilci sıfatıyla verilmesi halinde doldurulacaktır.  
**(\*\*\*\*\*) Bu alan, ücret gelirlerini diğer gelir unsurlarıyla birlikte beyan edecekler tarafından doldurulacaktır.**

Bu düzenleme ile yıllık gelir vergisi beyanname formu, ücretlerini diğer gelir unsurlarıyla birlikte beyan edecek yükümlülerin durumlarını net görebileceği şekilde düzenlenmiş olacak ve indirim konusu tutar için bir satır açılmış olup vergilemede açıklık sağlanarak gerek idare açısından gerek yükümlü açısından iş yükü ve ilave maliyetin ortaya çıkması engellenerek vergi uyumunun sağlıklı bir şekilde gerçekleşmesi sağlanabilecektir.

#### KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, A. (2009), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- AKDOĞAN, A./ Kızılot, Ş./ Eyüpgiller, S. (1987), Türk Vergi Sistemi, Gazi Üniversitesi Yayın No. 104, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No: 45, Ankara.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, F. (2012), Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler, On İki Levha Yayıncılık A.Ş., Yayın No.266, İstanbul.

- BAŞARAN YAVAŞLAR, F. (2012), Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır? -Beyannamenin Hukuki Niteliği, İçeriği Ve Tarhın Anlamı-, Legal Mali Hukuk Dergisi, İstanbul.
- BİLİCİ, N. (2013), Türk Vergi Sistemi, 31. Baskı, Seçkin Yayıncılık San. Tic. A.Ş., Ankara.
- ÇAĞAN, N. (1980), Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 37, Sayı 1-4 <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/305/2873.pdf>- Erişim Tarihi: 09.04.2015
- ÇAĞLAR, S. (2015), Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik- Hukuk Güvenliği İlişkisi, Türkiye Barolar Birliği, Kamu Hukukçuları Platformu, Şen Matbaa, Ankara.
- ÇOMAKLI, Ş.,GÖDEKLİ M. (2011), Vergilemede Anayasal Prensipler, Savaş Kitap ve Yayınevi, Ankara.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Ücret Kazançları Vergi Rehberi (Mart 2013), [http://www.gib.gov.tr/file-admin/beyannamerehberi/2013\\_ucret.pdf](http://www.gib.gov.tr/file-admin/beyannamerehberi/2013_ucret.pdf), Erişim tarihi: 15 Aralık 2014.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 75 Sıra Nolu Gelir Vergisi Sirküleri <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=3NHjXmOhhINGqjk&type=sirkuler>, Erişim Tarihi:11.12.2014.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 340 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/node/88318>, Erişim tarihi: 22 Nisan 2015.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Beyanname Örnek Formları ve Bildirimler <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=274>, Erişim Tarihi: 22 Nisan 2015.
- GÜNEŞ, G. (2011), Verginin Yasallığı İlkesi, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık A.Ş., Yayın No.10, İstanbul.
- HEREKMAN, A. (1989), Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı Cilt 2), Sevinç Matbaası, Ankara.
- KARAKOÇ, Y. (2004), Genel Vergi Hukuku, 3. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, (2013), Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Acar Basım ve Cilt San. Tic. AŞ. İstanbul.
- ORHANER, E. (2007), Kamu Maliyesi, Siyasal Kitabevi, Ankara
- ÖNCEL, M.,KUMRULU, A,ÇAĞAN, N. (2012), Vergi Hukuku, 21. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- ÖZER, İ. (1977), Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No: 163, Doğan Basımevi, Ankara.
- SONSUZOĞLU, E. (2010), Kaçakçılık Suçunun Oluşmasında Vergi Ziyai Şart mı?, Yaklaşım Dergisi, Sayı 210, Haziran 2010.
- TEKBAŞ, A. (2009), Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2009/396.
- TURHAN, S. (1998), Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- ÜYÜMEZ, M. E. (2010), Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Vergilemede Eşitlik İlkesi, Anadolu Üniversitesi. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları; No.214, Eskişehir.
- ÜYÜMEZ, M. E. (1998), Gelir Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Gerçek Gelir, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Eskişehir.