

YIL İÇERİSİNDE İŞVEREN DEĞİŞTİREN MÜKELLEFLERİN ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

TAXATION OF WAGES OF TAXPAYERS CHANGING EMPLOYERS IN A YEAR



Burak DEMİRKAN*

ÖZ

Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenen yedi gelir unsurundan birisi olan ücret gelirleri esas olarak iki farklı yöntemle göre vergilendirilmektedir. Bu yöntemlerden birincisi, ücret gelirlerinin gerçek ücretler yönünden vergilendirilmesi olup, ikinci yöntem ise diğer ücretler yönünden vergilendirilmedir. Ödemelerin gerçek ve safi tutarları dikkate alınarak vergilendirilmesi öngörülen ücret gelirleri ile ilgili olarak, vergilendirileceği takvim yılı içerisinde işveren değiştiren mükelleflerin vergilendirilmesi hususu uygulamada tereddüt yaratan konulardan birisidir. Çalışmamızda öncelikle ücret gelirlerinin vergilendirilmesi hususuna kısaca değinilecek olup, yıl içerisinde işveren değiştiren mükelleflerin vergilendirilmesi konusu uygulamaya yön veren özgelgeler ve örnekler yardımıyla açıklanacaktır.

Anahtar Kelimeler: Ücret, Ücret Geliri, Tevkifat, İşveren Değişikliği,

JEL Sınıflandırması Kodları: K10, K34.

ABSTRACT

Wage, which is one of the seven income elements regulated in Income Tax Law, basically is taxed in two methods. The first method is to tax in terms of real wages, and the second is to tax in terms of other wages. Wages are taxed by taking into account the real and net amount of the wage. However, there are hesitations as to the taxation of those who have changed their employers in one tax year. The study will first deal with the taxation of wages, it will then try to guide the practice on the taxation of those changing employers in a year in the light of related tax rulings.

Keywords: Wage, withholding, change of employer

JEL Classification Codes: K10, K34

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, burak.demirkan@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-4384-0232.

Demirkan, B. (Kasım 2019). Yıl İçerisinde İşveren Değiştiren Mükelleflerin Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi, *Vergi Raporu*, 242, (57-66).

GİRİŞ

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin esas düzenleme 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda (GVK)¹ yer almaktadır. Ücret, yedi gelir unsurundan birisi olup, anılan kanunda ücret tanımına, ücrete ilişkin istisnalara ve muafiyetlere, ücret olarak kabul edilebilecek unsurlara ve ücret gelirlerinin vergilendirilme şekillerine ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde en çok uygulanmakta olan yöntem kaynakta kesme yöntemi olup, beyan usulü ve diğer ücretler gibi yöntemler de uygulanmaktadır. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde ana kural, söz konusu ödemelerin gerçek ve safi tutarları dikkate alınarak vergilendirilmesidir. Ancak uygulamada karşılaşılan sorunlar dikkate alınarak, Gelir Vergisi Kanunu'nda bu prensibin istisnasını teşkil eden hükümlere de yer verilmiştir.

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi konusu, oldukça kapsamlı bir konu olup, gerek GVK'da gerekse ikincil mevzuatta ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Çalışmamızda öncelikle konuya ilişkin yasal düzenlemelere yer verilecek, ardından yıl içerisinde işveren değiştiren mükelleflerin vergilendirilmesi konusu irdelenecektir.

1- ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİ MEVZUATINDAKİ YERİ

1.1- Ücretin Tanımı

Ücret gelirleri konusunda GVK'da 61 ila 64'üncü maddeler arasında temel düzenlemelere yer verilmiştir. GVK'nın 61'inci maddesinde ücret, "İşverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir." şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, ücret bir emek karşılığında işverenden elde edilen hasılayı ifade etmekte

olup, söz konusu hasıla para şeklinde olabileceği gibi aynı veya para ile temsil edilebilen menfaat şeklinde de olabilmektedir. GVK'nın 61'inci maddesinin 2'nci bendinde ise, 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 ücretin niteliğini değiştirmemekte olup, aynı Kanunun 62'nci maddesinde de işverenlerin, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler olduğu hüküm altına alınmıştır.

Ücretin tanımına ilişkin olarak yukarıda yer alan unsurlar dışında üzerinde durulması gereken bir başka husus ise, ücret gelirinin hukuki tasarruf hakkının doğduğu tarih itibarıyla elde edilmiş sayılacağıdır. Bununla birlikte hukuki tasarruf hakkı doğmuş olmakla beraber ekonomik tasarruf hakkı doğmamışsa ücret elde edilmiş sayılmaz. Ancak, ekonomik tasarruf hakkı doğmuş olan ve nakden ödeme yapılması, hizmet erbabının isteğine bağlı bulunan durumda da ücret geliri ekonomik tasarrufun doğumuyla elde edilmiş sayılacaktır.

1.2- Ücret Olarak Vergilendirilecek Diğer Ödemeler

GVK'nın 61'inci maddesinde yer alan hükme göre aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılmaktadır;

- 23'üncü maddenin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan (Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20'nci maddesinde belirtilen bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri, ticaret odaları, sanayi

¹ 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

- odaları, borsalar veya bunların teşkil ettikleri birliklerin personellerinin malullük, yaşlılık ve ölümlerinde yardım yapmak üzere kurulan sandıklardan ödenen ve en yüksek devlet memuruna ödenen tutarı aşmayan kısım istisna kapsamındadır.) emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları,
2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler,
 3. 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 benzer diğer kişilere 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, resmi 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.
 7. Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar.²

1.3- Ücretin Unsurları ve Özellikleri

GVK'da yer alan ücret tanımından, ücretin unsurlarını belirlemek mümkündür. Söz konusu madde hükmüne göre, bir ödemenin ücret ya

da başka bir gelir unsuru ile ilişkilendirilip ilişkilendirilmeyeceği aşağıda yer alan üç unsura göre tespit edilmektedir. Bu üç unsurun bir arada bulunması halinde elde edilen gelir ücret kapsamında değerlendirilecek, aksi halde ücretten söz etmek mümkün olmayacaktır.

1- 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.

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

3- 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 olabilmektedir.

2- ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLME ŞEKİLLERİ

GVK'ya göre, ücret gelirlerinin vergilendirilmesi hususunu "gerçek ücretler" ve "diğer ücretler" olmak üzere iki başlık altında incelemek mümkündür.

2.1- Gerçek Ücretler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63'üncü maddesinde, ücretin gerçek safi değerinin hesaplanması gerektiği belirtilmiş ve matrahın "gerçek usul-

² Söz konusu bent 7103 sayılı Kanunun 7'nci maddesiyle maddeye eklenmiş olup, 27.03.2018 tarihinden itibaren yürürlüktedir.

de” vergilendirilmesi esası açıklanmıştır. Gerçek usulde vergilendirmenin de işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatlerin 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 ve birliklere ödenen aidat ve primlerden, Türkiye’de kâin sigorta ve emeklilik şirketlerine ödenen katkı paylarından ve sendikalara ödenen aidatlardan oluştuğu görülmektedir.³

2.2- Gerçek Usule Tabi Ücretlerin Vergilendirilmesi

Gerçek usule tabi ücretlerin vergilendirilmesi; ücretten işveren tarafından vergi kesintisi yapılması usulü ile elde edilen ücretin yıllık beyanname ile beyan edilmesi usulü olmak üzere iki şekilde gerçekleşmektedir:

2.2.1- Ücretin Kesinti (Tevkifat) Yoluyla Vergilendirilmesi

Gerçek usulde elde edilen ücretlerin vergilendirilmesinde esas ilke olan ücretin kesinti (tevkifat) yoluyla vergilendirilmesi usulü, ücretin ödenmesi sırasında sorumlular tarafından verginin kesilerek vergi dairelerine yatırılması suretiyle gerçekleştirilmektedir. Tevkifat usulü ile vergilendirmenin yasal dayanağını, GVK’nın 86’nci

maddesinde görmek mümkündür. 86/1-b maddesi uyarınca “tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler ve yine birden fazla işverenden alınan ücretlerde, birden sonraki işverenden⁴ aldıkları ücretlerinin toplamı 103. maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı⁵ aşmayan ücretlilerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri” için yıllık beyanname verilmeyeceği belirtilmek suretiyle söz konusu tevkifatın nihai vergilendirme olacağı açıkça ortaya koyulmaktadır.

GVK’nın 94’üncü maddesi vergi tevkifatını düzenlemekte olup, söz konusu maddenin ilk fıkrasında, maddede sayılan kamu veya özel kurum veya kuruluşların, dernek veya vakıfların ve diğer gerçek ve tüzel kişilerin, nakden veya hesaben ödeme (avans olarak yapılanlar dahil) yaptıkları esnada, tevkifat yapmaya mecbur oldukları belirtilmiştir. Maddenin devamında ise tevkifata tabi tutulması gereken ödemelerden birisi de “hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61’inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemeler (istisnadan faydalananlar hariç)” olarak belirlenmiştir. Belirtilen ücret veya ödemelerin nakden veya hesaben yapıldığı esnada GVK’nın 103’üncü maddesindeki tarifede yer alan tutar ve oranlara göre hesaplanarak vergi kesintisi yapılması gerektiği açıklanmıştır.⁶

Dar mükellef gerçek kişiler ise, GVK’nın 86/2’nci maddesi hükmü uyarınca tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri için beyanname vermeyecekler ve diğer gelirleri için beyanname

³ Özgür Biyan, Güneş Yılmaz, Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü Maliye Dergisi Sayı 162 Ocak-Haziran 2012 sf.193

⁴ 16 seri No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde birinci işverenin nasıl tespit edileceği hususunda ücret geliri elde eden kişiye bu konuda serbestlik tanınmıştır.

⁵ 302 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2018 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere söz konusu tutar 34.000 TL, 305 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2019 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere söz konusu tutar 40.000 TL’dir.

⁶ GVK’nın 104’üncü maddesinde “Yıllık gelir vergisi, vergiye tabi gelirlerin yıllık toplamından 31’inci maddedeki (engellilik indirimi) indirimler düşüldükten sonra 103’üncü maddedeki nispetler uygulanmak suretiyle hesaplanır.” Hükmü yer almaktadır.

vermeleri halinde de bu gelirlerini beyannameye dâhil etmeyeceklerdir. Burada ücret tutarının ve işveren sayısının bir önemi bulunmamakta olup, söz konusu uygulamada GVK'nın 7/3 a ve b maddesinde belirtildiği üzere hizmetin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi koşulu aranmaktadır.⁷

2.2.2- Ücretin Yıllık Beyanname ile Beyan Edilmesi

GVK'nın 86'ncı maddesine göre, tek işverenden alınmış ve kesinti suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dâhil edilmeyecektir.

Kesintiye tabi tutulmamış ücret gelirlerinde ise (diğer ücretler hariç), tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir. Ücretlerinden vergi kesintisi yapılan ve işverenler aracılığıyla yıl içinde asgari geçim indiriminden yararlanan mükelleflerin birden fazla işverenden kesintiye tabi ücret geliri elde edip, birden sonraki işverenden aldıkları ücret tutarı beyanname verme sınırını aşması nedeniyle kesintiye tabi ücret gelirlerini yıllık beyannameye dâhil etmeleri halinde, beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden, yıl içinde ödenen ücret üzerinden kesilen gelir vergisinin asgari geçim indirimi düşülmeden önceki tutarı mahsup edilecektir.

Özetlemek gerekirse, 2019 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 40.000 TL'yi (2019 yılı

- için Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutar) aşan ücretliler,
- 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.

2.2.2.1- Birden Fazla İşverenden Alınan Ücretler

Birden fazla işverenden ücret alan ve birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı GVK'nın 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2019 yılı için bu tutar 40.000,00 TL'dir.) aşmayan mükelleflerin, tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücretler gelirleri yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir. Ancak, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamı 40.000,00 TL'yi aşması durumunda, ücretlerin tamamı (ilk işverenden alınan ücrette dahil olmak üzere) yıllık beyannameye dahil edilecektir.

Örnek 1:

2019 takvim yılında 3 ayrı işverenden ücret geliri elde eden Bay (A) toplam 88.000 TL ücret geliri elde etmiş olup, ücret gelirlerinin tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiştir. Elde edilen ücret gelirlerinin dağılımı aşağıdaki gibidir:

- Birinci işverenden alınan ücret : 50.000 TL
- İkinci işverenden alınan ücret : 30.000 TL
- Üçüncü işverenden alınan ücret : 8.000 TL

⁷ Dar mükellefiyete tabi kişiler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edilmesi, ücretlerde; hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi ile Türkiye'de kain müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilerine tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de değerlendirilmesi hallerinde mümkün olur.

16 seri No.lu sirkülerdeki açıklamalara uygun olarak ücret geliri elde eden kişi tarafından birinci işverenden alınan ücretin belirlenmesi serbestçe yapılacak olup, örneğimizde 50.000 TL'lik ücret geliri birinci işverenden alınan ücret olarak kabul edilerek toplama dahil edilmeyecek olup, ikinci ve üçüncü işverenden alınan (30.000 TL + 8.000 TL => 38.000 TL ücretler toplamı 40.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirlerinin tamamı beyan edilmeyecektir.

Örnek 2:

2019 takvim yılında, Bay (B)'in elde ettiği ücret geliri 30.000,00 TL'dir. Bay (B) yönetim kurulu üyeliği yapması nedeniyle 24.000,00 TL ve bilirkişilikten de 18.000,00 TL ücret gelirleri elde etmiştir. (Ücret gelirlerinin tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiştir.)

Örneğimizde 30.000 TL'lik ücret geliri birinci işverenden alınan ücret olarak kabul edilerek toplama dahil edilmeyecek olup, ikinci ve üçüncü işverenden alınan (24.000 TL + 18.000 TL=>) 42.000 TL ücretler toplamı 40.000 TL'lik beyan sınırını aştığından ilk işverenden alınan ücret dahil, ücret gelirlerinin tamamı olan 72.000,00 TL beyan edilecektir.

3- YIL İÇERİSİNDE İŞVEREN DEĞİŞTİREN MÜKELLEFLERİN ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Vergilendirileceği takvim yılı içerisinde işveren değiştiren ücret geliri elde eden mükelleflerin vergilendirilmesi konusunda, söz konusu durumun hangi kriterlere göre işveren değişikliği olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususu önem arz etmektedir. Konu ile ilgili olarak 160 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği⁸nde, *"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..."* açıklamasına yer verilmiştir. Söz konusu açıklamalardan hareketle vergi tarifesinin ne şekilde uygulanacağı hususu önem arz etmekte olup, bu nedenle aşağıda işveren değişikliği olarak değerlendirilmeyecek ve değerlendirilecek durumlara yer verilecektir.

retler, ayrı ayrı vergilendirilmektedir. Dolayısıyla vergi tarifesi, her bir işverenin ödediği ücrete, diğer işveren veya işverenlerin ödediği ücretle ilgilendirilmeksizin ayrı ayrı uygulanmaktadır..." açıklamasına yer verilmiştir. Söz konusu açıklamalardan hareketle vergi tarifesinin ne şekilde uygulanacağı hususu önem arz etmekte olup, bu nedenle aşağıda işveren değişikliği olarak değerlendirilmeyecek ve değerlendirilecek durumlara yer verilecektir.

3.1- İşveren Değişikliği Olarak Değerlendirilmeyecek Durumlar

Bilindiği üzere 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 kişiler olup, çalışanın işverene bağlılığı, fiili olabileceği gibi kanun, tüzük, yönetmelik veya sözleşmelerle de saptanmış olabilmektedir. Vergi idaresi konuya ağırlıklı olarak özelgelerle açıklık getirmeye çalışmıştır.

İşveren değişikliği olarak değerlendirilmeyecek durumlara örnek olarak Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede;⁹ ...Noterin başka noterliğe atanması nedeniyle Türkiye Noterler Birliği adına Temmuz 2013 ayından itibaren Noterliğin vekaleten yürütüldüğü, dolayısıyla bu dönemden itibaren çalıştırılan personelin işvereni değişmiş olduğundan "Temmuz 2013" ayına ait ücret bordrosunda kümülatif gelir vergisi matrahının "0" olarak kabul edildiği, ancak bu uygulamanın doğru olup olmadığı konusunda tereddüt edildiği belirtilmiştir. Konu ile ilgili idare *"Noterin başka noterliğe atanması nedeniyle Türkiye Noterler Birliği adına noterliği vekaleten yürütmeniz durumunun noterlikte çalışan personel açısından işveren değişikliği olarak değerlendiril-*

⁸ 21.11.1989 tarih ve 20349 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁹ 06.05.2014 tarih ve 18008620-120[ÖZG-2014-1]-41 sayılı özelge

rilmesi mümkün olmayıp, söz konusu personelin Noterin başka noterliğe atandığı tarihe kadar elde ettikleri ücret gelirleri ile noterliği vekaleten yürütmeye başlamanızdan sonra elde ettikleri ücret gelirlerinin toplamının aynı işverenden elde edilen ücretler olarak Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yer alan vergi tarifesinde belirtilen oranlar uygulanmak suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir.” şeklinde açıklama yapmıştır. Dolayısıyla burada işveren değişikliği söz konusu olmayıp, konunun tek işverenden elde edilen ücret şeklinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Konu ile ilgili kamu kurumlarında çalışan devlet memurlarının durumu özellik arz etmektedir. 160 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre Bakanlıklar, bağlı kuruluşlar ve üniversiteler ile bu kuruluşlar bünyesinde kurulmuş olan döner sermaye işletmeleri tek işveren olarak kabul edilmiştir. Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı¹⁰ tarafından verilen bir görüşte, kanuni düzenlemeye veya kararnameyle bakanlıkların veya diğer kamu kurumlarının teşkilat yapılarının değişmesi sonucunda, iki bakanlığın ya da kamu kurumunun birleşerek yeni bir bakanlık veya kurum olarak ihdas ettirilmesi, bir bakanlığa veya kuruma bağlı bir birimin başka bir bakanlığa veya kuruma bağlanması ile bir bakanlık veya kurumun kaldırılması ve personelinin diğer bakanlık ve kurumlarda görevlendirilmesi durumunda, söz konusu değişiklikler personel açısından işveren değişikliği olarak değerlendirilemeyeceği belirtilmiştir.

İşletmelerin nevi değişikliğine gitmesi durumunda çalışanların vergilendirilmesi durumu da işveren değişikliği olarak değerlendirilmeyecek durumlara örnek olarak gösterilebilir. Konu ile

ilgili Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özeldede¹¹ “Türk Ticaret Kanununa göre nevi değişikliği işletmenin hukuki ve ekonomik bütünlüğü bozulmadan mevcut şirket tipinin değiştirilmesi olduğundan limited şirketinizin nevi değişikliği yaparak anonim şirketine dönüşmesi, çalışanlar açısından işveren değişikliği sonucunu doğurmamaktadır. Dolayısıyla çalışanlara ödenen ücret matrahlarının kümülatif olarak dikkate alınması gerekmektedir.” denilmiştir. Burada mevcut işverenin devamı niteliğinde bir durumun söz konusu olması hususu göz önünde bulundurulurken, işverenin statüsünün değişmesinin işveren değişikliği olarak değerlendirilmesi ve çalışanların ücret matrahının sıfırlanması söz konusu olmayacaktır.

Bu noktada şirketlerde birleşme müessesine de değinmek gerekmektedir. Şirket birleşmeleri tür değişikliğinden mahiyet itibariyle farklı olup, birleşmede iki şirket söz konusudur. Bu şirketlerden birisi münfesi kurum yani devrolunan şirket, diğer ise devralan yani birleşilen şirkettir. Bu durumda, devrolunan şirketin hukuki kişiliği tamamen ortadan kalktığından, bu şirketin çalışanları açısından birleşilen şirket yeni bir işveren sayılmalı ve ücret matrahlarının sıfırlanması gerekmektedir. Ancak, birleşilen şirket bünyesinde geçmişten bu yana çalışmakta olanlar için yeni bir işveren değerlendirmesi yapmak söz konusu değildir.¹²

3.2- İşveren Değişikliği Olarak Değerlendirilecek Durumlar

Konu Gelir İdaresi Başkanlığı'nın son döneminde birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükelleflere ilişkin bir çalışma başlatmış olması hususu göz önünde bulundurduğunda, söz

¹⁰ 03.10.2018 tarih ve 48678239-120.03.10(671)-E-126868 sayılı yazı

¹¹ 13.11.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[19-12/56]-1170 sayılı özelge

¹² İmdat Türkay. “Şirketlerin Birleşme/Devir/Nevi Değişikliğinde Ücretlilerin Vergi Matrahının Tespiti” (<https://vergialgi.net/sirketlerin-birlesme-devir-nevi-degisikliginde-ucretlilerin-vergi-matrahinin-tespiti>), Erişim tarihi: 02 Ağustos 2019.

konusu mükellefler açısından ayrı bir önem kazanmaktadır. Özellikle 2016, 2017 ve 2018 takvim yıllarını değerlendirmeye alan vergi idaresi, GVK'nın 86'ncı maddesine göre beyan sınırını aştığı halde beyanda bulunmayan mükellefleri beyanname vermeye davet etmektedir. Burada da işveren değişikliği olarak değerlendirilmeyecek durumlar kısmında olduğu gibi konuya özeldeler yardımıyla açıklık getirilecektir.

Yıl içerisinde işveren değişikliğine giden mükelleflerle ilgili eski işyerindeki kümülatif vergi matrahının dikkate alınıp alınmayacağı hususu ile ilgili İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özeltede¹³ özetle; "...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. Dolayısıyla özeltede yer alan idarenin görüşü, 160 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan düzenleme ile örtüşmektedir.

Ancak söz konusu uygulama, yıl içerisinde işveren değiştiren mükellefler açısından tereddüt yaratmaktadır. Yıl içerisinde işveren değiştiren mükellefler, ikinci işverenden elde ettikleri ücret gelirleri 86'ncı madde yer alan beyan sınırını aşan durumlarda (birinci işverenden sonraki işverenlerden aldıkları ücret toplamının, gelir vergisi oranlarını gösterir tarifinin ikinci gelir dilimi tutarını aşması gerekmektedir) söz konusu ücretler işverenlerce vergi kesintisine tabi tutulmuş olsa bile, ayrıca yıllık beyanname ile elde ettikleri

tüm ücret gelirlerini beyan etmeleri gerektiğini bilmemektedir. Konunun güncel bir konu olması hususu göz önünde bulundurularak aşağıdaki şekilde örneklendirilmiştir.

Örnek 3:

2019 takvim yılında, Bay (C)'nin yılın ilk 4 ayı çalıştığı birinci işverenden elde ettiği ücret geliri 50.000 TL'dir. Bay (C)'nin iş değişikliği sebebiyle 5. aydan itibaren yılsonuna kadar çalıştığı diğer bir işverenden ise elde ettiği ücret geliri ise 100.000 TL'dir. (Ücret gelirlerinin tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiştir.)

Örneğimizde ilk işverenden elde edilen 50.000 TL ücret geliri üzerinden 9.800 TL gelir vergisi hesaplanacak, 2. işverenden elde edilen 100.000 TL üzerinden de 160 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ve yukarıda ayrıntılarına yer verilen özeltede yer alan hükümlere göre (yeni iş yerinde söz konusu personelin elde edeceği ücretlerin tevkif suretiyle vergilendirilmesine esas olarak başlangıçta "0" matrahın dikkate alınarak) 23.300 TL gelir vergisi hesaplanarak toplamda 33.100 TL (9.800+23.300) gelir vergisi tutarına ulaşılabacaktır.

Örneğimizde 100.000 TL'lik ücret geliri birinci işverenden alınan ücret olarak kabul edilerek toplamda dahil edilmeyecek olup, ikinci işverenden alınan 50.000 TL'lik ücret 40.000 TL'lik beyan sınırını aştığından ilk işverenden alınan ücret dahil, ücret gelirlerinin tamamı olan 150.000 TL beyan edilecektir. İlk işverenden ve 2. işverenden elde edilen ücret gelirlerinin toplamı olan 150.000 TL matrah üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarı 36.960 TL olacaktır. Böylelikle önceki duruma göre 3.860 TL (36.960-33.100) daha fazla vergi ödenmesi durumu söz konusu olacaktır.

Burada birden fazla işveren olarak değerlendirilmesi gereken bir başka hususu uygulamaya yön veren bir özelge yardımıyla açıklamakta fay-

¹³ 10.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 103-708 sayılı özelge

da vardır. Konu ile ilgili olarak bir firmada çalışan kursiyerlere aynı zamanda İŞKUR tarafından yapılan ödemelerin ne mahiyette değerlendirilmesi gerektiği hususu ile ilgili Giresun Defterdarlığı tarafından verilen bir özalgede¹⁴ özetle, “Şirketiniz ile İŞKUR’un “işe alma ve emir ve talimatları dahilinde çalıştırma” yönlerinden ayrı işverenler olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, şirketinizde çalıştırılan kursiyerlere İŞKUR tarafından yapılan ödemelere ilaveten ödenen tutarların ücret hükümlerine göre Gelir Vergisi Kanununun 61, 94 ve 103 üncü maddeleri kapsamında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir. Öte yandan, birden fazla işverenden alınan ücret geliri toplamının Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde birinci işverenden alınan dahil olmak üzere elde edilen ücret gelirlerinin tamamının kursiyerlerce yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.” denilmektedir. Dolayısıyla burada “işe alma ve emir ve talimatları dahilinde çalıştırma” kriteri ile yukarıda yer alan bölümde ayrıntılarına yer verildiği üzere işveren tanımına atıf yapılmaktadır.

Ayrıca kamu kurumları ile ilgili işveren değişikliği olarak değerlendirilmeyecek durumların dışında, özellikle nakil işlemlerinin söz konusu olduğu Bakanlık ve genel müdürlük değişikliklerinde, söz konusu kuruluşların kendisine ait özel bir bütçesinin olması kriteri göz önünde bulundurularak süregelen vergi matrahlarının ayrı ayrı vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu durum ile ilgili Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir görüşte¹⁵ “Bakanlığınıza başka bir kurumdan nakil olarak atanan personelin 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 Bakanlığınızda söz konusu personelin elde edeceği ücretlerin tevkif suretiyle vergilendirilmesine esas olarak başlangıçta “0” matrahın dikkate alınması gerektiği” belirtilmiştir.

4- KONU ile İLGİLİ DEĞERLENDİRME ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Özellikle 2016, 2017 ve 2018 takvim yıllarını değerlendirmeye alan Gelir İdaresi Başkanlığı’nın son dönemde birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükelleflere ilişkin bir çalışma başlatmış olması, hangi hallerin işveren değişikliği olarak değerlendirilmesi gerektiği konusunu daha da önemli hale getirmektedir. Ayrıca ilerleyen günlerde bu konunun mükellefler ve vergi sorumlusu niteliğindeki işverenler arasında ihtilaf yaratma ihtimali de söz konusudur. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yıl içerisinde işveren değiştiren mükelleflere, ilgili yılda elde ettikleri ücret geliri ile ilgili beyanname verilmediği ya da söz konusu geliri yıllık gelir vergisi beyanamesine dahil etmediğinin tespit edildiği, bu tespite ilişkin yapılan görüşmenin ardından mükelleflerin pişmanlıkla beyanname vermesi gerektiği belirtilmektedir. İşveren değişikliğinin söz konusu olduğu durumlarda, gerek 160 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği gerekse vergi idaresi tarafından verilen özalgeler işverene süregelen gelir vergisi matrahını sıfır kabul etmek dışında herhangi bir sorumluluk yüklememektedir. Ancak bu durum, ikinci işverenden elde ettikleri ücret gelirleri 86’ncı madde yer alan beyan sınırını aşan mükellefleri öngörmedikleri bir vergisel yükümlükle karşı karşıya bırakmaktadır. Ayrıca idare, bu mükelleflere her ne kadar pişmanlıkla beyan-

¹⁴ 13.11.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[19-12/56]-1170 sayılı özelge

¹⁵ 12.12.2013 tarih ve 48678239-120.03.04(527)-129389 sayılı yazı

name verme hakkı tanısı da, bu durum söz konusu mükellefleri ilerleyen yıllarda öngörülemez bir vergi farkı ve pişmanlık zammı ödeme yükümlülüğü ile karşı karşıya bırakmaktadır. Tüm bunların yanında bu mükelleflerin neredeyse tamamının bir iş akdi ile çalıştıkları herhangi bir meslek mensubunun bulunmaması, pişmanlıkla beyanname verebilme noktasında ilave bir yükü karşı karşıya olmaları sonucunu doğurmaktadır.

Ayrıca bu uygulama, ikinci işverenden elde ettikleri ücret gelirleri 86'ncı madde yer alan beyan sınırını aşmayan mükelleflere vergisel bir avantaj sağlamakta ve bu durum vergide eşitlik ilkesini zedelemektedir. Bunun yanında idare, düşük orandan vergilenen mükellefin vergisel avantajı kadar kamu alacağından vazgeçmiş olmaktadır. Dolayısıyla süregelen vergi matrahının iş değişikliği durumunda dikkate alınması, hem mükellefler arasında eşitliğin sağlanması hem de idare açısından vergisel bir kayıp olmaması konusunda en rasyonel çözüm yolu olarak karşımıza çıkmaktadır.

SONUÇ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda sayılan ücretler, aynı kanunun 61 ila 64'üncü maddelerinde detaylı olarak ele alınmış, bu doğrultuda ücret, işveren kavramlarının tarifi ve ücretin unsurları ile yıl içerisinde işveren değiştiren mükelleflerin

vergilendirilmesinde özellik arz eden durumlara yer verilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığının son dönemde birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükelleflere ilişkin bir çalışma başlatmış olması konunun önemini artırmış, mağduriyetlerin yaşanmaması için süregelen vergi matrahının iş değişikliği durumunda dikkate alınması hususuna yönelik mevzuat değişikliği yapılması yerinde bir uygulama olacaktır.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu
- 160 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 302 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 305 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 16 seri No.lu Gelir Vergisi Sirküleri
- BİYAN, Ö., YILMAZ, G. "Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü", Maliye Dergisi, Sayı: 162, Ocak-Haziran 2012
- TÜRKAY, İ. "Şirketlerin Birleşme/Devir/Nevi Değişikliğinde Ücretlilerin Vergi Matrahının Tespiti" (<https://vergialgi.net/sirketlerin-birlesme-devir-nevi-degisikliginde-ucretlilerin-vergi-matrahinin-tespiti>), Erişim tarihi: 02 Ağustos 2019.
- (www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesiste-mi/). Erişim tarihi: 13 Eylül 2019.