

VERGİYE TABİ GELİR TOPLAMI ile İLGİLİ YAPILAN SON DEĞİŞİKLİĞİN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF THE RECENT CHANGE REGARDING TAXABLE AGGREGATE INCOME



Hakan DEĞİRMENCİ*

ÖZ

7194 sayılı Kanun'un 15'inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendin (b) alt bendinde yapılan değişiklikle birlikte mevcut düzenlemeye ilave olarak 01.01.2020 tarihinden itibaren uygulanmak üzere mükelleflerin tevkifat yapılmak suretiyle tek veya birden fazla işverenden aldıkları ücretlerinin toplamının 103'üncü maddede yazılı vergi tarifesinin dördüncü gelir diliminde belirtilen tutarı aşması halinde bu ücret gelirlerinin tamamının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi esası getirilmiştir. 7194 sayılı Kanunla yapılan değişikli ve ücret gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin açıklamaların yer aldığı 311 seri No.lu Gelir Vergisi Genel tebliğinde yapılan değişikliğe istinaden beyan edilmesi gereken ücret gelirlerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-c

ABSTRACT

After the change in the Law, no. 7194, Article 15 paragraph (1) sub-paragraph (b), as well as the current regulation, effective as of 1 January 2020, taxpayers must fill in annual income tax return if the total amount of their withheld wages in a tax year, regardless of the number of employers, exceed the fourth tax bracket in Article 103. Regarding the recent change in the Law, no. 7194, Income Tax Communiqué, no. 311, too, has been changed and now states that the income which has to be declared according to the new rules, must not be included in taxable income aggregated as per Article 86/1-c of Income Tax Law.

Keywords: Tax base, wage, withholding, taxable income

Jel Classification Codes: A1, K34

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, hakandegirmencii@hotmail.com, ORC-ID:0000-0002-1657-3423.

Değirmenci, H. (Kasım 2020). Vergiye Tabi Gelir Toplamı ile İlgili Yapılan Son Değişikliğin Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu*, 254, (84-93).

maddesinde yer alan vergiye tabi gelir toplamına dahil edilmeyeceği belirtilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Matrah, Ücret, Tevkifat, Vergiye Tabi Gelir

Jel Sınıflandırması Kodları: A1, K34

GİRİŞ

Ülkemizde uygulanan vergi sistemine göre gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabi tutulurken kurumların kazançları ise kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

Gelir vergisine tabi tutulacak kazanç ve iratlar ile bu kazanç ve iratların vergilendirilmesinde uygulanacak hususlara 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yer verilirken kurumlar tarafından elde edilen kazançların vergilendirilmesinde uygulanacak hususlara ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer verilmiştir.

Türk vergi sistemine göre gerek gelir vergisi gerekse de kurumlar vergisi safi tutarlar üzerinden hesaplanmaktadır. Gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında safi tutarlar ise elde edilen hasılatan, bu hasılatın elde edilmesi aşamasında katlanılan ve vergi kanunlarında indirimine engel olmayan gider ve maliyetlerin düşülmesi sonucu kalan tutardır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin ilk cümlesinde gerçek kişilerce elde edilen gelirlerin gelir vergisine tâbi olduğu hüküm altına alındıktan sonra devamında da gelirin bir gerçek kişi tarafından bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların safi tutarı olduğu belirtilmiştir. Keza mezkur Kanun'un gelirin unsurlarını düzenleyen 2'nci maddesinde de anılan Kanun'da aksine hüküm olmadıkça, yedi gelir unsurunun tespitinde gerçek ve safi miktarların dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Gerçek kişiler Gelir Vergisi Kanunu'nda aksi belirtilmediği sürece bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratlarını yıllık beyanname ile vergi dairesine bildirmek zorundadırlar.

Gelir vergisine tabi kazanç ve iradın elde edilmesine karşın yıllık beyanname ile beyan edilmeyecek kazanç ve iratlar başta Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesi olmak üzere bazı geçici maddelerde belirtilmiştir.

Öte yandan 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 15'inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının 1'inci bendinin (c) alt bendinde değişiklik yapılmıştır.

7194 sayılı Kanun'un 15'inci maddesi ile yapılan değişikliğe istinaden çıkarılan 311 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde vergiye tabi gelir toplamına ilişkin vergi idaresi görüş değişikliğine gitmiş olup söz konusu bu değişiklik çalışmamızda açıklanmıştır.

1- GELİRİN BEYANI

1.1- Vergi Matrahı

Gelir vergisi, mükellefler tarafından beyan edilen matraha Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde yazılı tarife uygulanmak suretiyle tespit edilmektedir. Gelir vergisinin tespiti için vergi tarifesinin uygulandığı "matrah" kavramının tanımı ise gerek Gelir Vergisi Kanunu'nda gerekse de Vergi Usul Kanunu'nda yapılmamıştır.

Matrah, üzerine bir oran veya tarife uygulanarak ödenecek vergi miktarının hesaplanmasına yarayan bir ekonomik değer ya da fiziki unsur olarak tanımlanabilir. Vergiler ekonomik (parasal) bir değer üzerinden hesaplanabileceği gibi sayı, adet, metre, metreküp, litre, hacim,

kilogram ve ton gibi fiziki miktar üzerinden de hesaplanabilmektedir. Matrahın değer esaslı veya miktar esaslı olmasına göre iki farklı matrah çeşidi söz konusudur. Vergi teorisinde matrahın, değer esaslı olmasına advalorem matrah; miktar esaslı olmasına ise spesifik matrah denilmektedir. Türk vergi sisteminde uygulanan gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, emlak vergisi ve VİV'de advalorem matrah uygulanırken; MTV ile petrol ve petrol yan ürünleri için uygulanan ÖTV'de (kısmi) spesifik matrah uygulanmaktadır.¹

1.2- Beyan Edilecek Kazanç ve İratlar

Gelir vergisi beyan üzerine tarh edilen bir vergi olduğu için mükellefler bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri kazançlarını vergi dairesine beyannameler ile bildirmek zorundadırlar. Türk vergi sistemimizde vergilendirilmesi gereken gelir 3 farklı beyanname ile vergi dairesine bildirilmektedir. Bunlardan ilki gerçek kişiler tarafından bir takvim yılı içerisinde elde edilen ve beyan edilmesi gereken gelirlerin bildirdiği yıllık gelir vergisi beyannamesidir. İkinci beyanname ise yine gerçek kişilerin gelirlerinin vergilendirilmesini esas alan ancak vergilendirmeyi sorumlu sıfatıyla geliri elde eden adına yapan ve vergi dairesine vergi sorumlusu tarafından bildirilen muhtasar beyanamedir. Son beyanname ise dar mükellefiyete tabi tutulan gerçek kişilerin tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmemiş ve yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratların bildirildiği münferit beyanamedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 85'inci maddesinde mükelleflerin anılan Kanun'un 2'nci maddesinde yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için Gelir Vergisi Kanunu'nda aksi belirtilmediği sürece yıllık beyanname verecekleri hüküm altına alınmıştır. Ayrıca aynı maddede yer alan hüküm gereğince tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki

faaliyetlerinden kazanç elde etmemiş olsalar bile, yıllık gelir vergisi beyannamesi vereceklerdir.

1.3- Beyan Edilmeyecek Kazanç ve İratlar

Gelir vergisi uygulamasında temel kural elde edilen gelirlerin yıllık beyanname ile bildirilmesi olmakla birlikte Gelir Vergisi Kanunu'nun başta 86'ncı maddesi olmak üzere bazı maddelerde yer alan hükümler gereğince elde edilen bir kısım kazançlar yıllık beyanname ile bildirilmemektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili maddelerinde yer alan hükümler gereğince beyan edilmeyecek kazanç ve iratlar aşağıdaki gibidir;

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 64'üncü maddesi gereğince diğer ücretler kapsamında vergilendirilen ücret gelirleri (*GVK Madde 64*)
- Kazanç ve iratların istisna sınırları içinde kalan kısımları (*GVK Madde 86*)
- Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraî kazançlar (*GVK Madde 86*)
- Tek işverenden alınmış ve tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmiş ve 2020 yılı için 600.000 TL'yi aşmayan ücretler (*GVK Madde 86*)
- Birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı 2020 yılı için 49.000 TL'yi aşmayan ücretler (*GVK Madde 86*)
- Birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 2020 yılı için 600.000 TL'yi aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmiş ücretleri (*GVK Madde 86*)
- Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 2020 yılı için 49.000 TL'yi aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları (*GVK Madde 86*)

¹ Mustafa Ali SARILI. Türk Vergi Hukuku. Hermes Tanıtım Ofset. Ankara. Şubat 2020. s. 176

- Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2020 yılı için 2.600 TL'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları (GVK Madde 86)
- Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67'nci maddesi kapsamında vergilendirilen kazanç ve iratlar
- 31.12.2020 tarihine kadar Türkiye Jokey Kulübü'nce organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine ücret olarak yapılan ödemeler (GVK Madde Geçici Madde 68)
- 31.12.2023 tarihine kadar Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar (GVK Madde Geçici Madde 76)

Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümleri gereğince yukarıda belirtilen kazanç ve iratlar dolayısıyla yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek veya verilen beyannameye bu kazanç ve iratlar dahil edilmeyecektir.

2- VERGİYE TABİ GELİR KAVRAMI

Mükellefler tarafından bir takvim yılı içerisinde elde edilen ve beyan edilmesi gereken gelirlerin vergi dairesine bildirildiği yıllık gelir vergisi beyannamesinin 49'uncu satırında matrah kavramının vergiye tabi geliri ifade ettiği belirtilmiştir.

Buna göre vergiye tabi gelir kavramı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin uygulandığı tutardır. Bu tutar ise aynı Kanun'un 85'inci maddesinde yer alan hüküm gereğince gelir vergisinin konusuna giren ve beyan edilmesi gereken yedi gelir unsurundan oluşmaktadır. Üniter vergilendirilme olarak ifade edilen ve ülkemizde de uygulanan bu vergilendirme sisteminin, gerçek kişi tarafından elde edilen ve gelir vergisinin konusuna giren tüm gelirlerin bir beyanname ile bildirilmesi esasına dayanmaktadır.

2.1- Vergiye Tabi Gelir Toplamına Dahil Edilmeyen Kazanç ve İratlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin birinci fıkrasında yer alan hüküm gereğince aynı maddede sayılan gelirler için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde ise bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

Yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin (1) numaralı bendin (c) alt bendinde vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratlarının beyan edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre vergiye tabi gelir toplamı 2020 yılı için 49.000 TL'yi aşmaması şartıyla Türkiye'de tevkifata tabi tutulan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir. Diğer gelir dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de ise bu iratlar beyannameye dahil edilmeyecektir.

2.2- 7194 sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik

7194 sayılı Kanun'un 15'inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendin (b) alt bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş 103'üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil),"

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendinde yapılan değişiklikle birlikte;

Tevkif suretiyle vergilendirilmiş;

- a) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş 103'üncü maddede yazılı vergi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşmayan ücretler,
- b) Birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103'üncü maddede yazılı vergi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aşmayan ücretler,
- c) Birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103'üncü maddede yazılı vergi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşmayan ücretler,

nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.

Aynı Kanun'un 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (c) alt bendi gereğince vergiye tabi gelir toplamına beyan edilmeyecek olan bu ücretlerin de dahil edilmemesi gerekmektedir. Nitekim anılan alt bentte parantez içinde yer alan "[*(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç*]" ifadesi gereğince vergiye tabi gelir toplamına 86'ncı maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (a) ve (b) alt bendinde belirtilen kazanç ve iratlar dahil edilmez.

Yine 7194 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendinde yapılan değişiklikle birlikte;

Tevkif suretiyle vergilendirilmiş;

- a) Tek işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, ücret gelirleri toplamı 103'üncü maddede yazılı vergi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması,

- b) Birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, birinci işverenden aldıkları ücret gelirleri de dâhil olmak üzere ücretleri toplamının gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması,
 - c) Birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, birden sonraki işverenden alınan ücretleri toplamının gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aşması,
- halinde, gerçek kişilerce elde edilen bu ücret gelirleri yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

Gelir vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (c) alt bendinde yer alan ifade tersine yorumlandığında 86'ncı maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (a) ve (b) alt bendi kapsamında olmayan kazanç ve iratların vergiye tabi gelir toplamına dahil edilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Nitekim yukarıda sayılan ve beyan edilmesi gereken ücret gelirlerinin mükellefler tarafından beyan edilecek olan matraha ilave edileceği aşikardır.

2.3- 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile Getirilen Değişiklik

7194 sayılı Kanun'la Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklere ilişkin Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan 311 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 27.05.2020 tarih ve 31137 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

311 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin yedinci bölümünde ücret gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu tebliğin 19'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında "*Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre, ücret gelirlerinin beyan edilip edilmeyeceği kendi içinde değerlendirilecek olup, diğer gelirlerin bulunması halinde bu gelirler hesaplamaaya dahil edilme-*

yecektir. Yine, aynı maddenin birinci fıkrasının (c) bendine göre, diğer gelirlerin beyan edilip edilmeyeceğinin tespitinde de ücret gelirleri hesaplama dahil edilmeyecektir.” ifadelerine yer verilmiştir.

Bahsi geçen tebliğin yukarıda yer alan hükmü gereğince Gelir Vergisi Kanunu’nun 86’ncı maddesinin birinci fıkrasının (c) alt bendi gereğince tevkifata tabi tutulan menkul sermaye iradı ve gayrimenkul sermaye iradının beyan edilip edilmeyeceği tespitinde maddede yer alan vergiye tabi gelir toplamına beyan edilmesi gereken ücret gelirlerinin dahil edilmeyeceği anlaşılmıştır.

Vergiye tabi gelir toplamına ilişkin olarak yapılan bu değişiklik ücret gelirlerinin beyan edilmesine bir etkisi bulunmamakla birlikte Türkiye’de tevkifata tâbi tutulmuş olan menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratlarının beyanını etkilemektedir.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 86’ncı maddesinin birinci fıkrasının (c) alt bendine göre vergiye tâbi gelir toplamının 103’üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aşmaması koşuluyla, Türkiye’de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları beyan edilmemektedir.

Örneğin Mehmet Bey’in 2020 takvim yılında elde ettiği tevkifata tabi tutulan ücret gelirleri ile işyeri kira geliri bilgileri aşağıdaki gibidir.

Birinci işverenden alınan ücret	380.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	280.000 TL
İşyeri kira geliri	45.000 TL

Buna göre 7194 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu’nun 86’ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) alt bendinde yapılan değişiklikle birlikte mükellefin 2020 takvim yılında elde ettiği ücret gelirlerinin toplamı Gelir Vergisi Kanunu’nun 103’üncü maddesinde yazılı vergi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aştığından, bu gelirler için yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gerekmektedir.

45.000 TL’lik işyeri kira geliri ise, aynı Kanunun 103’üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aşmadığından beyannameye dahil edilmeyecektir.

Yukarıda yer alan örnekte de görüleceği üzere beyan edilmesi gereken ücret gelirlerinin vergiye tabi gelir toplamına dahil edilmemesi durumu tevkifata tabi tutulmuş işyeri kira gelirinin beyan edilmemesine neden olmuştur.

7194 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce beyan edilmesi gereken ücret gelirleri vergiye tabi gelir toplamına dahil edilerek tevkifata tâbi tutulmuş olan menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratlarının beyan edilip edilmemesinde dikkate alınmaktaydı.

2.4- Yapılan Değişikliğe İlişkin Değerlendirme

7194 sayılı Kanun’un 15’inci maddesi ile değiştirilen Gelir Vergisi Kanunu’nun 86’ncı maddesinin birinci fıkrasının (c) alt bendi aşağıda karşılaştırılmalı olarak gösterilmiştir.

Değişiklik Öncesi	Değişiklik Sonrası
Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil)	Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş 103'üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil),

Öte yandan Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinde değişiklik yapılan 7194 sayılı Kanun'unun 15'inci maddesinin gerekçesinde; "*Kanun Teklifi ile, beyannameli mükellefiyetin artırılması, yüksek gelir gruplarından daha fazla vergi alınması amaçlanmaktadır. Bu kapsamda tevkif suretiyle vergilendirilen ücret tutarları ve bu tutarlar üzerinden tevkif edilen vergilerin, yıllık beyanname sayesinde matrah ve sair unsurlarının kontrolünün sağlanmasını teminen madde ile; tek veya birden fazla işverenden tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret geliri elde eden mükelleflerin, bu gelirleri toplamının, 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde ücret gelirlerini yıllık beyanname ile beyan etmesi esası getirilmektedir.*

Böylece,

- *Tek işverenden alınan tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri toplamının 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde bu gelirler beyan edilecektir.*
- *Birden fazla işverenden tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret geliri elde eden mükelleflerin, birden sonraki işverenden aldıkları ücret gelirleri toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde bu gelirler önceden olduğu gibi beyan edilecektir.*

- *Birden fazla işverenden tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret geliri elde eden mükelleflerin, birden sonraki işverenden aldıkları ücret gelirleri toplamının, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması, ancak, bu ücreti ile ilk işverenden alınan ücret geliri toplamının 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde de bu gelirler beyan edilecektir."* ifadelerine yer verilmiştir.

7194 sayılı Kanunu'nun 15'inci maddesi ile yapılan değişiklikle getirilen yeni düzenlemeye ve söz konusu değişikliğin gerekçesine bakıldığında; yeni düzenlemenin getiriliş amacının yüksek ücret geliri elde eden gerçek kişilerin daha çok vergi ödemesini sağlamak olduğu bu kapsamda 103'üncü maddede belirtilen vergi tarifesinin dördüncü diliminde yer alan tutarın sınır olarak belirlendiği ve bu sınırı aşan ücret gelirlerinin beyan edilmesi gerektiği anlaşılmakta olup beyan edilmesi gereken ücret gelirlerinin vergiye tabi gelir toplamına dahil edilmeyeceği yönünde yeni bir düzenleme yapılmamıştır. Söz konusu bu durumun tamamen vergi idaresinin görüş değişikliğinden kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

7194 sayılı Kanunu'yla değişiklik yapılmadan önce anılan madde hükmü gereğince tek işverenden tevkifat suretiyle vergilendirilen

ücret gelirlerinin tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyen; ikinci ve sonrası işverenlerden elde edilen ücret gelirlerinin toplamı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde yazılı vergi tarifesi'nin ikinci diliminde belirtilen tutarı aşılması halinde birinci işverenden elde edilenler de dahil ücret gelirlerinin tamamı beyan edilmekteydi. Beyan edilen bu ücret gelirleri ise aynı Kanun'un 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (c) alt bendinde belirtilen vergiye tabi gelir toplamında dikkate alınır.

Vergi idaresi tarafından yapılan bu görüş değişikliği Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) ve (c) alt bentlerine aykırı olduğu görülmektedir.

Daha önce de belirtildiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinde beyan edilecek kazanç ve iratlar açıklanmıştır. Söz konusu Kanun maddesinin mefhum-u muhalifinden madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratların beyan edilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Buna göre tek işverenden alınan ve tamamı tevkifat yapmak suretiyle vergilendirilen Kanun'un 103'üncü maddesinde belirtilen vergi tarifesi'nin dördüncü diliminde yer alan tutarı aşan ücretler, ikinci ve sonrası işverenden alınan tevkifata tabi tutulmuş toplamı 103'üncü maddede belirtilen vergi tarifesi'nin ikinci diliminde yer alan tutarı aşan ücret ve birinci işverenden elde edilenler dahil olmak üzere toplamı 103'üncü maddede belirtilen vergi tarifesi'nin dördüncü

diliminde yer alan tutarı aşan ücretlerin tamamı beyan edileceğinden ve matrah olarak vergilendirileceğinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (c) alt bendinde yer alan vergiye tabi gelir toplamına dahil edilmesi gerekmektedir.

Çalışmamızın 1.1. bölümünde "matrah"ın tanımı, üzerine bir oran veya tarife uygulanarak ödenecek vergi miktarının hesaplanmasına yarayan bir ekonomik değer ya da fiziki unsur olarak ifade edilmiş olup mükellefler tarafından verilen gelir vergisi beyannamesinin 49'uncu satırında matrah kavramının vergiye tabi geliri ifade ettiği belirtilmiştir.

Mükellefler tarafından beyan edilecek ücret gelirlerinin matrah kapsamında olduğu tartışmasız olup matrah kavramının da vergiye tabi geliri ifade ettiği anlaşılmaktadır. Bu durumda vergi idaresinin beyan edilmesi gereken ücret gelirlerini Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-c maddesi kapsamında vergiye tabi gelir toplamına dahil etmemesi çıkarılan tebliğin Kanun hükmüne uygun olmadığı görüşünü ortaya çıkartmaktadır.

Peki vergi idaresi tarafından yapılan bu değişiklik hazine zararına neden olmakta mıdır? Bu sorunun cevabı için daha önce verilen örnekte tevkifata tabi tutulan iş yeri kira gelirinin vergiye tabi gelir toplamına dahil edilerek mükellef tarafından ödenmesi gereken gelir vergisi karşılaştırılmalı olarak aşağıda hesaplanmıştır.

Değişiklik Öncesi	Değişiklik Sonrası
1-1. ücret 380.000 TL (Tevkifat 114.070 TL)	1-1. ücret 380.000 TL (Tevkifat 114.070 TL)
2-2. ücret 280.000 TL (Tevkifat 79.070 TL)	2-2. ücret 280.000 TL (Tevkifat 79.070 TL)
3-Gmsi 45.000 TL (Tevkifat 9.000 TL)	Vergiye Tabi Gelir Toplamı..... 660.000 TL
Vergiye Tabi Gelir Toplamı.....705.000 TL	Hesaplanan Gelir Vergisi215.070 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi..... 233.070 TL*	Mahsup Edilecek Gelir Vergisi193.140 TL
Mahsup Edilecek Gelir Vergisi202.140 TL	Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi..... 21.930 TL
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi ..30.930 TL	
*75 No'lu Gelir Vergisi Sirkülerinde yer açıklamalar dikkate alınarak hesaplanmıştır.	

Yukarıdaki hesaplamalardan da görüleceği üzere vergi idaresinin yeni görüşü dikkate alınarak tevkifata tabi tutulmuş 49.000 TL'lik gayrimenkul sermaye iradının beyan edilmemesi 9.000 TL'lik hazine geliri kaybına neden olmuştur.

2.5- Tevkifatsız Ücret Gelirlerinin Durumu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin (1) numaralı bendinin (b) alt bendi lafzı esas alındığında birden sonraki işverenden alınan ücretlerin 49.000 TL'lik ve 600.000 TL'lik beyan sınırını aşmış aştığının tespiti noktasında tevkifatlı ve tevkifatsız ücretlerin bir arada değerlendirilmesi gerektiği sonucuna varılmaktadır.

Zira anılan bent hükmünün parantez içi düzenlemesinde *“birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil”* ifadesine yer verilmiştir. Dikkat edileceği üzere bahse konu bent hükmünde toplamada esas alınacak ücretlere ilişkin

olarak “tevkif suretiyle vergilendirilmiş” ibaresi kullanılmamıştır. Aksine toplamının 49.000 TL'yi ve 600.000 TL'lik beyan sınırını aşmaması halinde bu sefer tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretlerin beyan edilmeyeceği vurgulanmıştır.²

Bu duruma ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 29.04.2014 tarih ve 38418978-120[61-14/1]-454 sayılı özelgede de tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirlerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin (1) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında tevkifata tabi ücret geliriyle birlikte değerlendirileceği maddede belirlenen haddin aşılmaması halinde tevkifatlı ücret gelirlerinin beyan edilmeyeceği ifade edilmiştir.³

SONUÇ

7194 sayılı Kanun'un 15'inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendin (b) alt bendinde yapılan değişiklikle birlikte mevcut düzenlemeye ilave olarak 01.01.2020 tarihinden itibaren uygulanmak üzere mükelleflerin tevkifat yapılmak suretiyle tek veya birden fazla işverenden aldıkları ücretlerinin toplamının 103'üncü maddede yazılı vergi tarifesinin dördüncü gelir diliminde belirtilen tutarı aşması halinde bu ücret gelirleri-

² Beyanname Düzenleme Rehberi 1. Cilt. Vergi Müfettişleri Derneği. Ankara. 2020. S.640

³ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 29.04.2014 tarih ve 38418978-120[61-14/1]-454 sayılı özelgesi

nin tamamının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi esası getirilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinde yapılan değişikliğe istinaden vergi idaresi tarafından yayımlanan 311 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendin (b) alt bendi kapsamına girmeyen ve beyan edilmesi gereken ücret gelirlerinin yine aynı maddenin birinci fıkrasının (c) bendine göre, diğer gelirlerin beyan edilip edilmeyeceğinin tespitinde hesaplama dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Vergi idaresinin bu görüş değişikliği Gelir Vergisi Kanunu'nun 85'inci maddesi ile 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının c alt bendine aykırılık teşkil etmektedir. Nitekim vergiye tabi gelir kavramı vergi tarifesinin uygulandığı matrahı ifade etmektedir. Beyan edilen ve matrahın bir unsurunu oluşturan ücret gelirlerinin Kanun'un 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında, diğer gelirlerin beyan edilip edilmeyeceğinin tespitinde hesaplama dahil edilmeme-

sinin mevzuata aykırı olduğu görüşünü ortaya çıkartmaktadır.

KAYNAKÇA

- SARILI, M. A. (Şubat 2020). *Türk Vergi Hukuku*. Hermes Tanıtım Ofset. Ankara.
- Beyanname Düzenleme Rehberi. (2020). Vergi Müfettişleri Derneği. Ankara
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Gerekçesi
- 311 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 75 No.lu Gelir Vergisi Sirküleri
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 29.04.2014 tarih ve 38418978-120[61-14/1]-454 sayılı özelgesi