

YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİNDE ÜCRETLER ile BİRLİKTE DİĞER GELİR UNSURLARININ DA BEYAN EDİLMESİ HALİNDE GELİR VERGİSİNİN HESAPLANMASI ve BEYANI

CALCULATION AND AND DECLARATION OF INCOME TAX IN THE CASE OF DECLARATION OF WAGES WITH OTHER INCOME ELEMENTS



Onur GÖK*

ÖZ

2016 takvim yılına ilişkin olup, yıllık gelir vergisi beyannamesinde 69.000 TL'yi aşacak şekilde ücretle birlikte diğer gelirlerin de beyan edilmesi durumunda, 69.000 TL'yi aşan tutarın ücret gelirine isabet eden kısmına daha düşük vergi oranının uygulanması gerekmektedir. Bu nedenle yukarıda belirtilen esaslar dairesinde takvim yılı içerisinde elde edilen ve yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecek olan gelirler üzerinden ücret geliri nedeniyle eksik hesaplanması gereken vergi tutarının tespitine dair usul ve esaslar çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Ücret, Beyan, Tarh, Gelir Vergisi, Tarife.

ABSTRACT

Regarding 2016 accounting period, if other income elements are declared together with the annual wage exceeding 69,000 TL, a lower tax rate should be applied to the portion of wage that exceeds 69,000 TL. This article aims to reveal the principles regarding the determination of the amount of tax that should be calculated less due to the wages declared by the annual income tax declaration and gained in fiscal period.

Keywords: Wage, declaration, assessment, income tax, tariff

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 12.02.2017 / M.K.T.: 27.02.2017

1- GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir denilmiş ve gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmıştır. Öte yandan gelire giren unsurlar mezkûr Kanun'un 2'nci maddesinde tahdidi olarak sıralanmıştır.

Yine Kanun'un 85 ve 86'ncı maddelerinde gerçek kişiler tarafından bir takvim yılı içerisinde elde edilen kazanç ve iratların beyanına dair usul ve esaslara yer verilmiş olup, söz konusu gelirlere uygulanacak gelir vergisi tarifesi de yine Kanun'un 103'üncü maddesinde düzenlenmiştir.

Mezkûr tarifede ücret gelirlerinin vergilendirilmesi esnasında tarifede farklılaştırılmaya gidilmiş olması 2016 takvim yılı için yıllık gelir vergisi beyannamesinde 69.000 TL'yi aşacak şekilde ücretle birlikte diğer gelirlerin de beyan edilmesi durumunda özellikli bir durumu ortaya çıkarmıştır.

Söz konusu hususa ilişkin detaylı açıklamalara çalışmamızın izleyen bölümlerinde yer verilmiştir.

2- GELİR VERGİSİ KANUNU UYGULAMASINDA ÜCRET GELİRLERİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir denilmiş ve gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmıştır. Öte yandan gelire giren unsurlar mezkûr Kanun'un 2'nci maddesinde tahdidi olarak sıralanmıştır.

Gerçek kişilerin elde ettiği kazanç ve iratların Gelir Vergisi Kanunu'na tabi tutulabilmesi için öncelikle Kanun'un 2'nci maddesinde sayılan yedi gelir unsurundan birisine girmesi gerekmektedir. Gerçek kişiler tarafından elde edilmiş olsa dahi Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen gelir unsurlarından herhangi birisine girmeyen kazanç ve irat gelir vergisine tabi tutulamayacaktır.¹

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde sayılan gelir unsurlarından birisi de ücretlerdir.

Kanun'un 61'inci maddesinde ücret; işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında gerçek kişiler tarafından elde edilen bir gelirin ücret olarak mütalaa edilebilmesi için;

- İşverene tabi,
- İşyerine bağlı,
- Ve hizmet karşılığı olarak elde edilmesi gerekmektedir.

Bu şartları sağlayan gelirler ücret geliri olarak kabul edilecek ve gelir vergisine muhatap tutulacaktır.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere ücret emeğe dayanan bir gelir unsurudur. Bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışılması halinde elde edilen gelir ücrettir.

İş yerine bağlılıktan maksat; kendisine ait olmayan bir organizasyonun işyerinde çalışılmasıdır. İşverene tabilikten maksat ise; işverenin hizmetli üzerinde hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım uygulama hakkının bulunup bulunmamasıdır. Bu unsurların bulunmaması halinde, gelir vergisi açısından işverene tabi olarak işveren-hizmetli ilişkisinden bahsedilemez.

¹ Onur GÖK, Cumhurbaşkanlığı Adaylarına Yapılacak Bağış ve Yardımların Vergisel Yönü, Vergi Dünyası Dergisi, S:405, Mayıs 2015, s:122

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinin 2'nci fıkrasında yukarıda sıralanan usul ve esaslar dairesinde işverenler tarafından hizmet erbabına yapılan ödemelerin ücret olarak vergiye tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır Buna göre; hizmet erbabına hizmetinin karşılığı olarak ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olan tutarlar ücret geliri olarak vergilendirilecektir.

Öte yandan Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır:

1. 23'üncü maddenin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, malüliyet, dul ve yetim aylıkları;
2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;
3. Türkiye Büyük Millet Meclisi, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
4. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
5. (3239 sayılı Kanununun 53'üncü maddesiyle değişen bent) Bilirkişilere, resmî arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
6. Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.

3- YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİNDE ÜCRETLER ile BİRLİKTE DİĞER GELİR UNSURLARININDA BEYAN EDİLMESİ HALİNDE GELİR VERGİSİNİN HESAPLANMASI ve BEYANI

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 86'ncı maddesine göre tam mükellef gerçek kişilerin tamamı tevkifata tabi tutulmuş olan birden fazla işverenden alınan ücretinin bulunması ve birden sonraki işverenlerden alınan ücretlerin toplamının Kanun'un 103'üncü maddesinde yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde söz konusu ücretlerin yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca anılan Kanun'un 95'inci maddesinde de tevkif suretiyle vergilendirilmeyeceği hüküm altına alınan ücretlerin yıllık beyanname ile bildirilmesi gerektiği hususu düzenlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun vergi tarifesine ilişkin 103'üncü maddesi, 2016 takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere aşağıdaki gibidir.

12.600 TL'ye kadar	15%
30.000 TL'nin 12.600 TL'si için 1.890 TL, fazlası	20%
69.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.370 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.370 TL), fazlası	27%
69.000 TL'den fazlasının 69.000 TL'si için 15.900 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL'den fazlasının 110.000 TL'si için 26.970 TL), fazlası	35%

Buna göre 2016 takvim yılına ilişkin olup, yıllık gelir vergisi beyannamesinde 69.000 TL'yi aşacak şekilde ücretle birlikte diğer gelirlerin de beyan edilmesi durumunda, 69.000 TL'yi aşan tutarın ücret gelirin e isabet eden kısmına daha düşük vergi oranının uygulanması gerekmekte olup, ücret geliri nedeniyle eksik hesaplanması gereken vergi tutarı aşağıda gösterilen şekilde hesaplanabilecektir.

- Beyannameye dahil edilen tüm gelirlerin toplamından oluşan Vergiye Tabi Gelir (Matrah) üzerinden, tarifenen ücret dışındaki gelirler için geçerli olan vergi oranları esas alınarak gelir vergisi hesaplanacak,
- Beyannameye dahil edilen ücret gelirin in, beyan edilen toplam gelir içindeki oranı bulunarak, bu oranın toplam Vergiye Tabi Gelirin (Matrah) 69.000 TL'yi aşan kısmına uygulanması sonucunda ulaşılacak tutara (Bu tutar en fazla 110.000 TL - 69.000 TL = 41.000 TL olabilecektir.) %8 oranının uygulanması suretiyle, beyan edilen ücret geliri dolayısıyla toplam vergiden indirilecek gelir vergisi tutarı hesaplanacak,
- 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.

Örnek: Tam mükellefiyete tabi Bay (Ali) tarafından 2016 takvim yılında elde edilen kazanç ve iratlara ait bilgiler aşağıdaki gibidir.

1'inci işverenden alınan ücret geliri (Tevkifata esas tutar)	72.000 TL
2'nci işverenden alınan ücret geliri (Tevkifata esas tutar)	60.000 TL
3'üncü işverenden alınan ücret geliri (Tevkifata esas tutar)	50.000 TL
Dar mükellefiyete tabi (X)AŞ' kurumundan elde edilen kâr payı (brüt) (Söz konusu kâr payı üzerinden ilgili ülke mevzuatı gereğince yüzde 35 tevkifat yapılmıştır.)	50.000 TL

- Mükellefin 2016 takvim yılında elde ettiği yukarıdaki tabloda belirtilen ücret gelirleri üzerinden yapılan toplam tevkifat 37.000 TL'dir.
- Gelir Vergisi Kanunu'nun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86'ncı maddesinde; tam mükellefiyette tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler ile birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103'üncü maddede yazılı tarifenen ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde ise bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği belirtilmiştir.

Bu çerçevede mükellefin birden sonraki işverenden elde edilen ücret gelirleri toplamı olan 110.000 TL, 30.000 TL'yi aştığı için; birinci işverenden elde edilen ücret geliri de dahil olmak üzere ücret gelirlerinin tamamı yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

- Mükellef tarafından dar mükellefiyete tabi yabancı bir kurumdan elde edilen kâr payı, Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında tevkifata tabi olmayan menkul sermaye iradi olarak kabul edilmektedir. Yine gerçek kişilerce, dar mükellefiyete tabi kurumlardan elde edilen kâr payları, Gelir Vergisi Kanunu'nun 22/2'nci maddesinde yer alan istisna uygulamasından da faydalanamayacaktır.

Bu hükümler dahilinde mükellef tarafından elde edilen, tevkifata ve istisna uygulaması tabi olmayan bu menkul sermaye iradı hakkında Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-d maddesinde yer alan hükümler dahilinde işlem tesis edilecektir. Mezkûr madde gereğince 2016 takvim yılında tevkifata ve istisna uygulamasına tabi olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının tutarı 1.580 TL'yi aşması halinde yıllık beyanname ile beyan edilmektedir. Bu nedenle mükellef tarafından dar mükellefiyete tabi yabancı kurumdan elde edilen kâr payının tamamı yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Bu çerçevede yıllık gelir vergisi beyannamesinde 69.000 TL'yi aşacak şekilde ücret geliri ile birlikte diğer gelirlerini de beyan edecek mükellef adına tarh olunacak gelir vergisi 75 Seri No'lu Gelir Vergisi Sirkülerinde yer alan hükümler dahilinde aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Ücret	182.000 TL
Menkul Sermaye İradı	50.000 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	232.000 TL
Beyan Edilen Vergiye Tabi Gelir (Matrah) Üzerinden Hesaplanan Vergi	72.950 TL
Beyan Edilen Ücret Gelirinin Beyan Edilen Toplam Gelir İçindeki Oranı (182.000 TL / 232.000 TL)	%78,44
69.000 TL'yi Aşan Vergiye Tabi Gelirin(Matrah) Beyan Edilen Ücret Gelirine Tekabül Eden Kısmı [(232.000 TL - 69.000 TL) x %78,44=127.857,2 TL Dikkate alınabilecek max. Tutar 41.000 TL olduğundan bu tutar dikkate alınmayacaktır.	41.000 TL
Beyan Edilen Ücret Geliri Dolayısıyla Eksik Hesaplanacak Gelir Vergisi (41.000 TL x 0,08)	3.280 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi (72.950 TL - 3.280 TL)	69.670 TL
Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergiler	15.015,08 TL
Kesinti Suretiyle Ödenen Vergiler	37.000 TL
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	21.984,92 TL

Mükellefin yurt dışında ödediği vergi dolayısıyla hesaplanan gelir vergisinden mahsup edebileceği tutar aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

1	Yurt Dışı Kazanç	50.000 TL
2	Toplam Kazanç	232.000 TL
3	Hesaplanan Gelir Vergisi	69.670 TL
4	Mahsup Üst Sınır [(1/2) x 3]	15.015,08 TL

Mükellef tarafından yurtdışında ödenen vergi toplamı 17.500 TL'dir. Ancak 123'üncü madde çerçevesine yapılan hesaplama neticesinde mahsup edebileceği tutar en fazla 15.015,08 TL olacaktır.

1 Ocak 2016- 31 Aralık 2016 döneminde elde edilen beyana tabi gelirlerin 2017 yılının Mart ayının

başından yirmi beşinci günü akşamına kadar (1 Mart - 25 Mart) verilecek gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi, 2017 yılının Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenecektir. Birinci taksit 01-31 Mart 2017, ikinci taksit ise 01-31 Temmuz 2017 tarihleri arasında ödenecektir.

Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını gerektiren durumlarda, beyan üzerine tarh edilen vergiler beyanname verme süreleri içinde ödenecektir.

Hesaplanan vergi;

- Mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine,
- Bağlı olunan vergi dairesindeki hesabın bildirilmesi şartıyla diğer vergi dairelerine,
- Tahsile yetkili banka şubelerine ödenebilir.

4- SONUÇ

Çalışmamızda detayları ile açıkladığımız üzere 2016 takvim yılına ilişkin olup, yıllık gelir vergisi beyannamesinde 69.000 TL'yi aşacak şekilde ücretle birlikte diğer gelirlerin de beyan edilmesi durumunda, 69.000 TL'yi aşan tutarın ücret gelirinine isabet eden kısmına daha düşük vergi oranının uygulanması gerekmekte olup, ücret geliri nedeniyle eksik hesaplanması gereken vergi tutarı aşağıda gösterilen şekilde hesaplanabilecektir.

- Beyannameye dahil edilen tüm gelirlerin toplamından oluşan Vergiye Tabi Gelir (Matrah) üzerinden, tarifinin ücret dışındaki gelirler için geçerli olan vergi oranları esas alınarak gelir vergisi hesaplanacak,
- Beyannameye dahil edilen ücret gelirin, beyan edilen toplam gelir içindeki oranı bulunarak, bu oranın toplam Vergiye Tabi Gelirin (Matrah) 69.000 TL'yi aşan kısmına uygulanması sonucunda ulaşılabilecek tutara (Bu tutar en fazla 110.000 TL - 69.000 TL = 41.000 TL olabilecektir.) %8 oranının uygulanması suretiyle, beyan edilen ücret geliri dolayısıyla toplam vergiden indirilecek gelir vergisi tutarı hesaplanacak,
- Ücret geliri dolayısıyla eksik hesaplanması gereken vergi tutarının, beyanamedeki tüm gelirlerin toplamından oluşan matrah üzerinden hesaplanan vergi tutarından düşülmesi suretiyle, beyanamede gösterilecek "hesaplanan gelir vergisi" tutarı bulunmuş olacaktır.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 221 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 75 Seri No'lu Gelir Vergisi Sirküleri
- GÖK, O. Gelir Vergisi Matrahının Tespiti ve Beyanı: Açıklama ve Örneklerle, 3.Baskı, Şubat 2017,s:317
- GÖK, O. cumhurbaşkanlığı Adaylarına Yapılacak Bağış ve Yardımların Vergisel Yönü, Vergi Dün-yası Dergisi, S:405, Mayıs 2015, s:122