

YIL İÇİNDE BİRDEN ÇOK İŞVERENDEN ÜCRET ALAN YA DA İŞVEREN DEĞİŞTİREN ÜCRETLİLERİN SON DURUMU

Mücahit Çağrı ÖZKAN*

ÖZ

W Türkiye’de, ücretlilerden toplanan vergi gelirlerinin tutarının, azımsanacak kadar az olmadığı dikkat çeken bir husustur. Ücretlerin vergilendirilmesinde ülkemizde tevkifat esası uygulanmaktadır. Her ne kadar tevkifat usulü uygulanıyor olsa da bazı durumlarda ücretlilerin yıllık beyanname verme yükümlülükleri de doğabilir. Bununla beraber kesinti yoluyla ödenen (ücret gelirlerinin) bu vergilerin diğer gelir unsurlarına nispeten tahsil imkânı da daha kolaydır. Bu iki önemli faktör birlikte değerlendirildiğinde, ülkemizde ücret gelirinin vergilendirilmesinin son dönemde yapılan değişikliklerde önem kazanmıştır. Bu bilgiler ışığında yıl içinde birden çok işverenden ücret alan ya da işveren değiştiren ücretlilerin gelir vergisi beyanamesi verip vermemeleri hususu kafaları karıştırmaktadır. Buna binaen ilgili ücretlilerin Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve ilgili tebliğlerde açıklanan bilgilere göre nasıl davranmaları gerektiğine ilişkin açıklamalar makalemizin ilerleyen bölümlerinde detaylı şekilde açıklanacaktır.

Anahtar Sözcükler: Ücret Geliri, Vergi Tevkifatı, Yıllık Beyanname

ABSTRACT

In Turkey, the amount of tax revenue collected from the surcharge is an important point to note is not low enough to be underestimated. The withholding principle is applied in the taxation of wages in our country. Although the withholding procedure is applied, in some cases the obligation of the wage earners to submit an annual declaration may arise. However, it is also easier to collect these taxes paid by deduction (wage income) relative to other income elements. When these two important factors are considered together, taxation of wage income has gained importance in recent changes in our country. In the light of this information, it is confusing whether the wage earners or employers who change salaries from more than one employer submit a tax return. Therefore, explanations on how the wage earners should behave according to the information explained in the Income Tax Law, Tax

* Vergi Müfettişi

Procedure Law and the related notification will be explained in detail in the following sections of our article

Keywords: Wage Income, Tax Withholding, Annual Declaration

1.GİRİŞ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 83. maddesinde "Hilafına hüküm olmadıkça, gelir vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur" demektedir. Diğer bir ifade ile gelir vergisi uygulaması açısından beyan yöntemi "esas" olarak, tevkifat ise "istisna" olarak değerlendirilmektedir. Ücretlerin vergilendirilmesinde ise bu ilkenin tam tersi bir uygulamanın varlığı bilinmektedir. Sosyal bir varlık olan insanoğlunun da, tüm ülkelerde olduğu gibi ekonomide bir yeri vardır. Bu mevcut yeri onun en çok faal olduğu emek sahasıdır. İşçi, memur, beyaz yaka, mavi yaka v.b gibi belli statü sahibi kişilerin hayatlarını devam ettirebilmeleri için var olan emeklerini kullanarak para kazanmaları gerekmektedir. İşte tam burada kazanılan bu para yani ücret için vergilendirme ilkeleri devreye girmektedir. Ücretler üzerinden alınan vergilere ilişkin usul ve esaslar ülkeden ülkeye farklılıklar arz edebilir. Modern vergi sistemlerinde gelirin beyan esası üzerinden kabul edilmekle beraber bazı durumlarda bunun istisnası olarak ücretlerde olduğu gibi kaynakta kesme usulünün de uygulandığı bilinmektedir. Türk vergi sistemimizde ücret gelirleri kaynakta kesinti suretiyle vergilendirilmektedir. Tevkif yoluyla vergilendirilmemiş ücret gelirleri (Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 64'üncü maddesinde yer alan diğer ücret hariç) ise yıllık Gelir Vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. Bu noktadan bakıldığında kafa karıştıran bir durum yoktur. Ancak tevkif yoluyla vergilendirilmiş ücret gelirlerinin olması durumunda, buz dağının görünmeyen kısmı olan vergi mevzuatına ilişkin gerekli bilgilerin varlığına ihtiyaç duyulacaktır. Gayet doğaldır ki vergi mükelleflerinin tüm bu konulara hakim olması beklenemez. Yazımızda bu kutsal kazancın vergilendirilmesine vurgu yapabilmek ve dışarıdan vergi mevzuatına uzak kişilerin en kolay ve anlaşılır şekilde durumu kavrayabilmeleri de amaçlanmaktadır. Diğer gelir unsurlarının gelirini besleyen birden fazla üretim faktörü varken ücret gelirlerinde gelirin tek kaynağını emek faktörüdür bu da onu özel ve kutsal kılmaktadır.

2. ÜCRET GELİRİ, SAFİ ÜCRET, NET ÜCRET TANIM VE VERGİLENDİRİLMESİ

Ücretin tevkif suretiyle vergilendirilmesi, GVK'nın 103. ve 104. maddeleri hükümleri göz önünde bulundurularak vergi tarifesine göre yapılmakta olup, ücretin aylık olarak ödenmesi durumunda yıl içinde ödenen ücretlerin kümülatif tutarları vergi tarifesi ile karşılaştırılmaktadır. 6009 sayılı Bazı kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde değişiklik yapılmasına dair kanunla, GVK'nın 103. maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesi 1/1/2010 tarihinden geçerli olmak üzere ücret ve diğer gelir unsurları için farklılaştırılmak suretiyle değiştirilmiş olup ücret ödemeleri için uygulanan tarife dilimleri arasındaki aralık genişletilerek ücret gelirinin diğer gelir unsurlarından daha düşük oranda vergilendirilmesi sağlanmıştır.

GVK'nın 95. maddesi hükmü uyarınca ücretleri hakkında vergi tevkif usulü cari olmayan hizmet erbabının ücretleri ile tevkif suretiyle vergilendirilmeyen ücretlerin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. (Beynname Düzenleme Kılavuzu, 2014, 107)

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 61'incü maddesinde ücretin tarifi şöyledir;

Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.

Aynı maddede ücret sayılan ödemeler de tek tek sayılmıştır.

Ücretin üç ayrı unsuru şöyle açıklanabilir,

1-Bir işverene tabi olma: Herhangi bir ödemenin ücret olarak kabul edilebilmesi için gerekli olan ilk unsur çalışanın işverene tabi olmasıdır.

2- Belli bir iş yerine bağlı olma: İş yeri ticari, sınıî, zirai ve mesleki bir faaliyetin yürütülmesi için tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerlerdir.

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 olabilir.

Ücret gelirleri iki şekilde vergilendirilmektedir:

- **Gerçek ücretler**
- **Diğer ücretler Ücret gelirleri,**

(Diğer ücretler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dâhil edilmez bu nedenle diğer ücretli kapsamında olan ücret gelirleri detayları yazımızda işlenmeyecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 23, 24, 25, 26, 27, 28 ve 29 uncu maddeleriyle kısmen veya tamamen istisna edilmiş olup, istisna uygulamasında ücret geliri elde eden kişilerin durumu da etkili olmaktadır. Ücret istisnasına ilişkin Gelir Vergisi Kanununda yer verilen hükümlere ayrıca değinilmeyecektir.

Gerçek Ücretlerin, Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde ilke olarak gerçek usul kabul edilmiştir. **Vergi, gelirin gerçek ve safi tutarı üzerinden alınmaktadır.** Ücretin Safi Tutarının Tespiti Ücretin **safi tutarı**, işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan yararlar toplamından (*yani ücretin gayrisafi tutarından*) belli indirimlerin yapılmasından sonra kalan miktardır.

Bu indirimler şunlardır:

- Emekli aidatı ve sosyal sigorta primleri,
- Sosyal güvenlik destekleme primi,
- İşsizlik sigortası primi,
- Hayat/Şahıs sigorta primleri,
- OYAK ve benzeri kamu kurumlarınca yapılan yasal kesintiler,
- Sendikalara ödenen aidatlar (işçi ve memur sendikaları),
- Engellilik indirimi.

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 63. maddesi;

Ücretin gerçek safi değeri işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır.

1. (Ek: 24.12.1980-2361/45 md.) 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 190. maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler, (1)

2. (Değişik: 28.6.2001-4697/4 md.) Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler;

3. (Değişik: 13.6.2012-6327/5 md.) Sigortanın Türkiye’de kâin ve merkezi Türkiye’de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50’si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler (İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15’ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Cumhurbaşkanı bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.).(2)(3)

4. (Ek: 4.12.1985-3239/54 md.) Çalışanlar tarafından ilgili kanunlarına göre, sendikalara ödenen aidatlar (Şu kadar ki, aidatın ödendiğinin tevsik edilmesi şarttır.),(4) 5. (Mülga: 9.4.2003-4842/37 md.)

Ücretin gerçek değerinin tayininde, Gelir Vergisi gibi şahsi vergiler ücretten indirilmez. Yabancı parası ile ödenen ücretler ödeme gününün borsa rayiciyle Türk parasına çevrilir. Hizmet erbabına verilen aylar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre; konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilir.

Gelir Vergisi Kanunu’nda ve yapılan açıklamalardan yola çıkarak şu hususları söylemek mümkün olacaktır.

Bir ücretlinin elde ettiği toplam hiçbir kesinti ve gider kalemi düşülmemiş haline ücretin gayrisafi tutarı, bu gayrisafi ücret tutarından Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) 63’üncü maddesinde indirimler yapıldıktan sonra safi ücrete yani Tevkifata esas tutara, yani brüt ücrete, ulaşacağız. Bu aynı anlamları ifade eden tanımların safi ücret, Tevkifata esas tutar, brüt ücret Gelir Vergisi Kanununun 86’ıncı maddesine göre ücret gelirinin beyan sınırını aşıp aşmadığının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Yani burada artık yıl içinde birden çok işverenden ücret alan ya da işveren değiştiren ücretlilerin aldıkları bu ücretleri hangi tutarda dikkate almaları gerektiği açıklık kazanmıştır. Bu karışıklık giderildikten sonra artık yıl içinde birden çok işverenden ücret alan ya da işveren değiştiren ücretliler için yapılacak açıklamalar daha da kolaylaşacaktır.

Gayrisafi ücret tutarından Gelir Vergisi Kanununun 63 üncü maddesinde hüküm altına alınan indirimler yapıldıktan sonra bulunan gerçek safi tutar

üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 31. maddesinde yer alan indirimin yapılmasından sonra bulunan vergi matrahının, Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesine göre ücret gelirinin beyan sınırını aşıp aşmadığının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.(Vergi Rehberi, 2019)

Net ücret ise, safi ücret, tevkifata esas tutar,brüt ücret hepsi aynı şeyi ifade etmektedir bu tutarlardan yapılan Gelir vergi kesintisi (Gelir vergi kesintisi ile beraber Damga vergisi,asgari geçim indirimi,diger bir ifade ile kesintiler toplamı) tutarının düşülmesinden sonra ulaşılan tutardır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 96. maddesinde; Vergi tevkifatı, 94. madde kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder. (Değişik: 24.12.1980-2361/66 md.)

Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.

Bu maddenin mefhumu muhalifinden yola çıktığımızda ücretlerde tevkifatın safi tutardan yapılacağı açıktır.

Bu durumu özetler formülü şöyle yazmak mümkün olacaktır.

-**Safi ücret**=gayrisafi ücret- (GVK 63. ve GVK madde 31. maddesinde indirimler)

(**Safi ücret= Tevkifata esas tutar=brüt ücret**) eğer beyannamede ve beyan edilebilecek (GVK) 31. maddesindeki engellilik indirimi varsa bu indirim de düşülecek ve vergi matrahına ulaşılacaktır.

-**Net ücret**= Safi ücret- (Gelir vergi kesintisi ile beraber Damga vergisi,asgari geçim indirimi)

3.ÜCRETLİLERİN BEYAN VERME DURUMLARI VE ÖRNEKLENDİRİLMESİ

Muhtasar ve prim hizmet beyannamesine ilişkin GVK Madde 98/A'da yapılan düzenleme şöyledir. Muhtasar ve prim hizmet beyannamesi, vergi kanunlarına göre verilmesi gereken muhtasar beyanname ile 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca verilmesi gereken aylık prim ve hizmet belgesinin birleştirilerek, kesilen vergilerin matrahlarıyla birlikte sigortalının sigorta primleri ve kazançları

toplamı ile prim ödeme gün sayılarının bildirilmesine mahsustur. Muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin verilmesinde bu Kanunun 98 inci maddesinde belirtilen yer ve süreler dikkate alınacağı da açıklanmıştır.

Muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin birleştirilerek verilmesi uygulaması 1 Temmuz 2019 tarihi itibarıyla başlamış bulunmaktadır. Ancak daha sonrasında muhtasar ve prim hizmet beyannamesi genel tebliği Sıra No: 1 de değişiklik yapılmasına dair tebliğ Sıra No: 6 27 Temmuz 2019 Cumartesi tarih ve Sayı: 30844 tebliğ ile

27 Temmuz 2019 Gün Ve 30844 Sayılı Resmi Gazete’de Hazine Ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) Tarafından Yayımlanan “Muhtasar Ve Prim Hizmet Beyannamesi Genel Tebliği (Sıra No: 1)’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 6)’da, 18.2.2017 Tarihli Ve 29983 Sayılı Resmî Gazete’de Yayımlanan Muhtasar Ve Prim Hizmet Beyannamesi Genel Tebliği (Sıra No:1)’in 15. Maddesinin Birinci Fıkrasının (Ç) Bendi Aşağıdaki Şekilde Değiştirilmiştir.

“Ç) Diğer Maddeleri 1.1.2020 Tarihinde”

Daha Önce, Uygulama 1 Haziran 2017 Tarihinde Kırşehir De, 1 Ocak 2018 De Amasya, Bartın Ve Çankırı Da Başlandı.

Diğer Yerlerde; 1 No’lu Tebliğle 1 Ocak 2018 Tarihinde Uygulanması Gerekir İken 3 No’lu Tebliğle 1 Temmuz 2018’e, 4 No’lu Tebliğle 1 Ekim 2018’e Ve 5 No’lu Tebliğle 1 Temmuz 2019’a ertelenmişti.

Bu tebliğle de, 1 Temmuz 2019 Tarihinde Tüm Türkiye’de Uygulanacak Olan Muhtasar Ve Prim Hizmet Beyannamesi Uygulaması 1 Ocak 2020 Tarihine Ertelendi.(Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı), 27.07.2019)

Bu uygulama tamamen uygulamaya geçtiği zaman, Muhtasar Beyanname ile Aylık Prim Belgesinin birleştirileceği Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi adında yeni bir belge türü oluşturulacak. Sistem alt yapısı oluşturulduktan sonra işverenler muhtasar beyanname ile SGK bildirgesi için ayrı ayrı belge verme zorunluluğundan kurtulmuş olacaklar.

T.C Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığının çalışmaları vergi daireleri sosyal güvenlik kurumundan aldıkları bilgilerden faydalanarak; 2016 yılından başlayarak bir yılda birden fazla işverenden ücret geliri elde ettiği halde bu ücretleri ile ilgili olarak beyanname vermemiş ücretlileri, önce görüşmeye çağırılmaya başladı. Davet yazılarında, yapılacak görüşmelerden sonra verilmeyen ücret geliri ile ilgili yıllık gelir vergisi

beyannamelerinin “**pişmanlık**” (213 sayılı VUK madde 371) hükümlerinden faydalanılarak ceza ödemedi sadece pişmanlık zammı ödeyerek verilebileceği açıklanmıştır.

Bu açıklamalar doğrultusunda kimlerin beyanname vermesi gerektiği önem arz etmektedir. Kural olarak, tek işverenden alınmış ve kesinti suretiyle vergilendirilmiş ücretler ile birden fazla işverenden kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücret alan ve birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı Gelir Vergisi Kanunu’nda yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayanların, tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücretleri için yıllık beyanname verme zorunlulukları bulunmamaktadır. Bu noktada Gelir Vergisi Kanunu’nun Toplama yapılmayan haller başlıklı (GVK) 86-1/b bendi devreye girerek sorunu çözmeye çalışmıştır. Mezkur maddede, tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil),

Bu maddenin mefhumu muhalifinden yola çıktığımızda tek veya birden çok işverenden alınmış ve tevkifata tabi tutulmamış ücretlinin kazancı için her halde beyanname verilmesi gerekecektir. Aslında olayın istisna olarak yansıtıldığı çeşitli web siteleri ya da haber kaynaklarında karşımıza çıkabilir ancak bu durum istisna olmadığı yani toplama yapılan ve yapılmayan haller diye ayırmak daha doğru olacaktır ki zaten GVK Mütferrik İstisnalar başlığında madde 23’ de ücretteki istisnalar teker teker sayılmıştır. Gelirin toplanması ve beyan GVK madde 85’ de açıklanmış Toplama yapılmayan haller ise GVK madde 86’da yapılmıştır. Asıl problem yıl içinde Tevkifata tabi birden çok işverenden ücret alan ya da işveren değiştiren ücretliler içindir. Buna göre, birden fazla işverenden alınan ve kesinti yoluyla vergilendirilen ücretlerden, birinciden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamı (GVK’nın 103. maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutar) aşan ücretler (Bu tutar 2018 yılı geliri için 34.000 liradır) için yıllık gelir vergisi beyanamesi verilmesi gerekmektedir. Burada önemli olan bir noktada ücretlilerin 1. işvereni vergi planlaması yaparak kendi lehlerine olanı seçerek çoğu zaman beyanname vermekten kurtarabilirler. Doğal olarak en yüksek tutarlı olan ücreti 1. işverenden alınan ücret olarak belirlemelerinde faydası olacaktır. Diğer geriye kalan birinci işverenden sonraki işveren/İşverenlerden alınan ücretler ilgili tarifedeki limiti aşmasın.

Birden Fazla İşverenden Ücret Geliri Elde Edilmesi Durumunda Yıllık Beyanname Verilmesi hakkındaki ilgili sirküler;

Kural olarak, tek işverenden alınmış ve kesinti suretiyle vergilendirilmiş ücretler ile birden fazla işverenden kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücret alan ve birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı Gelir Vergisi Kanunu'nda yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayanların, tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücretleri için yıllık beyanname verme zorunlulukları bulunmamaktadır.

Ancak, yıl içerisinde iş değiştiren (grup şirketleri içinde yapılan iş değişiklikleri dahil) veya öteden beri iki veya daha fazla işverenden ücret alıp, birden sonraki işverenden aldıkları tevkifata tabi ücretleri toplamı (gelir vergisi matrahı);

- 2019 takvim yılı için; 40.000 TL'yi
- 2018 takvim yılı için; 34.000 TL'yi
- 2017 takvim yılı için; 30.000 TL'yi
- 2016 takvim yılı için; 30.000 TL'yi

aşanların, ücretlerin tamamını (ilk işverenden alınan ücret de dahil olmak üzere) yıllık beyanname ile beyan etmesi gerekmektedir.

Bu durumda olup da beyanname vermeyenlere bilgi isteme yazısı gönderilmektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken hususlardan biri ise beyanname verme yükümlülüğünün çalışana ait olmasıdır.

Genellikle grup şirketleri içindeki iş değişikliklerinde rastlanılan, kümülatif ücret matrahının yeni iş yerindeki ücret matrahı ile ilişkilendirilmesi durumunda da (her ne kadar fark vergi çıkmayacak olsa da) beyanname vermek gerekmektedir.

160 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, "... Buna göre, bir hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret alması halinde, her bir işverenin ödediği ücretler, ayrı ayrı vergilendirilmektedir. Dolayısıyla vergi tarifesi, her bir işverenin ödediği ücrete, diğer işveren veya işverenlerin ödediği ücretle ilgilendirilmeksizin ayrı ayrı uygulanmaktadır. Ancak, söz konusu ücretlerin gayrisafi tutarları toplamının, Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesinde belirtilen haddi aşması halinde, bu ücretlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir..." açıklamalarına yer verilmiştir.

Başka bir anlatımla, vergi tarifesi kümülatif ücret geliri toplamına değil her bir işveren tarafından ödenen ücrete, diğer işveren veya işverenlerin ödediği ücretle ilgilendirilmeksizin ayrı ayrı uygulanması gerekmektedir.

Diğer taraftan, Gelir İdaresinin konuya ilişkin verdiği 23.05.2017 tarihli ve 38418978-120[61-2017/13]-160324 sayılı Özelge'de; yeni işe başlayan personelin çalışacağı süre içerisinde elde edeceği ücret gelirisinin vergilendirilmesi aşamasında daha önce çalışmış olduğu işverenden elde ettiği kümülatif ücret matrahının yeni iş yerinde çalışacağı süre içerisinde elde edeceği ücret matrahı ile ilişkilendirilmemesi, yeni iş yerinde söz konusu personelin elde edeceği ücretlerin tevkif suretiyle vergilendirilmesine esas olarak başlangıçta "0" matrahın dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. (Vergi Sirküleri, 23.09.2019)

Birden fazla işverenden ücret almış olmak, bununla beraber yıl içerisinde iş değişikliği dolayısıyla birden fazla işverenden ücret almayı da kapsamaktadır. Bu kapsamda olup da yıl içerisindeki geliri belli bir miktarı aşan ücretli çalışanlar, genel kuralın aksine bu gelirlerine ilişkin beyanname vermek zorundadır. Bu zorunluluğun sebebi ise gelir vergisi dilimlerinden kaynaklanmaktadır. Bu durumu örneklerle açıklamaya çalışalım.

Örnek -1: Mükellef (C), 2018 yılında üç ayrı işverenden ücret geliri elde etmiş ve ücretlerin tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiştir.

- Birinci işverenden alınan ücret (Brüt ücret, safi ücret): 100.000 TL
- İkinci işverenden alınan ücret (Brüt ücret, safi ücret): 18.000 TL
- Üçüncü işverenden alınan ücret (Brüt ücret, safi ücret): 15.000 TL
- Beyan edilecek gelir tutarı: Yok

Örnekte yer alan ve birinci işverenden alınan ücret toplama dahil edilmeyecek olup, ikinci ve üçüncü işverenden alınan (18.000 + 15.000 =) 33.000 TL ücretler toplamı 34.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirlerinin tamamı beyan edilmeyecektir. Bu örneğimizde ücretli ilk yani 1. Ücretini 100.000 TL olarak belirlemiş ve kalan iki ücret tutarı 34.000 TL'yi aşmadığından ayrıca beyanname vermesine gerek kalmayacaktır. Şu da unutulmamalıdır ki mükellef (C) eğer GVK madde 89 da belirtilen indirimlerden beyanname vermeyeceği için yararlanamayacaktır.

Örnek-2: Mükellef (D), 2018 yılında üç ayrı işverenden tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş ücret geliri elde etmiştir.

- Birinci işverenden alınan ücret (Brüt ücret, safi ücret) 5.000 TL
- İkinci işverenden alınan ücret (Brüt ücret, safi ücret) 80.000 TL

Üçüncü işverenden alınan ücret (Brüt ücret, safi ücret) 70.000 TL
Beyan edilecek gelir tutarı (Brüt ücret, safi ücret) 155.000 TL

Birinci işverenden alınan ücret toplama dahil edilmeyecek olup, ikinci ve üçüncü işverenden alınan ücretler toplamı (80.000 + 70.000) = 155.000 TL, 34.000 TL'lik beyan sınırını aştığı için birinci işverenden aldığı 5.000 TL de dahil olmak üzere 155.000 TL ücret gelirisinin tamamı beyan edilecektir. Mükellef (D) eğer GVK madde 89 da belirtilen indirimlerden birine veya daha fazlasını yapmışsa beyanname vermek zorunda kaldığı için bu indirimlerden yararlanabilecektir.

Örnek-3: Serbest meslek erbabı Mükellef (E)'nin 2018 yılında serbest meslek kazancının yanında tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş iki işverenden ücret geliri elde etmiştir.

Serbest meslek kazancı 110.000 TL

Birinci işverenden alınan ücret (Brüt ücret, safi ücret) 1000.000 TL

İkinci işverenden alınan ücret (Brüt ücret, safi ücret) 30.000 TL

Beyan edilecek gelir tutarı (Brüt ücret, safi ücret) 110.000 TL

Mükellef elde etmiş olduğu serbest meslek kazancı nedeniyle mutlaka beyanname verecektir. Birinci işverenden alınan hariç, ikinci işverenden alınan ücret geliri ise 34.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirleri beyannameye dahil edilmeyecektir. GVK madde 85 de belirtilen maddede; Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler. Bu hüküm şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kolektif şirket ortakları ile komanditeler hakkında da uygulanır. Şeklinde açıklamalar yapılmıştır mükellef E' Serbest meslek kazancı 0,00TL olsa bile beyanname vermesi gerekecekti.

Başka bir örnek vererek durumu biraz daha açıklamakta fayda olacaktır. Özellikle vergi dairesi müdürlüklerinin bu ücretlilere yazı göndererek beyanname vermelerini gerektiren durumlar son zamanlarda dikkat çekmektedir. İlgili düzenlemelerle yani Gelir İdaresinin konuya ilişkin verdiği 23.05.2017 tarihli ve 38418978-120[61-2017/13]-160324 sayılı Özelge'de bu durumu açıklamaktadır. Özellikle İş değiştirmelerinde, yeni işverenler bir önceki iş yerinde en son kümülatif gelir vergisi matrahını dikkate almadıkları

için her yeni işyeri ilk gelir dilimi ve vergi oranını üzerinden hesaplama yapmaktadır. Artan oranlı vergi tarifesi nedeniyle burada bir vergi kaybının olacağı aşikârdır. GVK madde 103 de gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere aşağıdaki tutarlar Esas tarife adlı başlıkta açıklanmıştır.

(302 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2018 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere aşağıdaki tutarlar belirlenmiştir.) Gelir vergisine tabi gelirler;

14.800 TL’ye kadar	% 15
34.000 TL’nin 14.800 TL’si için 2.220 TL, fazlası	% 20
80.000 TL’nin 34.000 TL’si için 6.060 TL, (ücret gelirlerinde 120.000 TL’nin 34.000 TL’si için 6.060 TL), fazlası	% 27
80.000 TL’den fazlasının 80.000 TL’si için 18.480 TL, (ücret gelirlerinde 120.000 TL’den fazlasının 120.000 TL’si için 29.280 TL), fazlası	% 35

Oranında vergilendirilir.

Örnek-3:Bu örneğimizde bay doktor (A) kişinin gelirleri için açıklamalar yapalım. Bay Doktor (A) kişinin yıl içinde üç ayrı ortak sağlık ve güvenlik şirketinde “**işyeri hekimi**” olarak çalışmış olsun ve Örneğimizdeki işyeri hekiminin birden fazla işverenden aldığı ücretlerinin brüt tutarının 10.000TL,30.000TL,50.000TL olduğunu varsayalım.

Bay Doktor (A) bu üç ücret geliri toplamı olan 90.000 TL matrahla beyanname vermesi gerekecekti çünkü birinci işverenden aldığı ücret hariç iki ve üçüncüden aldığı ücret toplamı 2018 yılı için sınır olan 34.000TL tutarı aşmıştır. Bu durumda birinci, ikinci, üçüncü işverenden aldığı ücretlerin tamamını beyan etmek zorunda kalacaktır. Ve beyanname işveren tarafından beyan edilip (GVK madde 94-1’e göre) tevkif yolu ile kesilen vergiyi mahsup edecekti. Şunu da belirtmekte fayda var ki eğer ücretlinin beyanname GVK madde 89 ‘daki indirim hakkı varsa yapılan indirimlerden sonra ilgili matrahtan hesaplanan vergiden sonra yapılan kesintiler daha fazla çıktığı durumlarda bu kesintiyi yani hesaplanan vergiden fazla olan kesintiyi iade alabilmesi bile mümkün olabilecektir. (GVK) 86-1/b bendi devreye girerek, mezkur maddede, 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), şeklinde yapılan açıklamanın mefhumu muhalifinden yola çıkarak ücretlerin tamamı beyan edilmesi gerekiyor. Her üç gelir beyanname ile beyan edildiğinde artan oranlı tarife nedeniyle hesaplanacak gelir vergisi $6.060 + ((90.000 - 34.000) * 0,27) = 21.180$ lira olacaktır. Eğer Bu beyanname verilmemiş olsaydı pişmanlık hükümlerine, yani 213 sayılı VUK 371 maddesinde belirtilen şartları taşıdığı takdirde pişmanlık hükümlerinden yararlanarak, beyanname verilecek, vergi ziyayı cezası ödenmeyecek (usulsüzlük cezası ödenecek şu nedenle; 213 sayılı VUK madde 336'da Muhtelif cezayı istilzam etmesi başlığında yapılan açıklama şöyledir. Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa ki örnek bu durumla aynıdır, bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir. Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyayına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyayına uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyayı cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmaline mani değildir. Örneğimizde vergi ziyayı cezası ödenmeyeceği için usulsüzlük cezası kesilecektir, nedeni ise pişmanlık hükümlerinden yararlanılmasıdır. Aksi durumda ise yani pişmanlık hükümlerinden yaralanılmamış olsaydı vergi ziyayı cezası, usulsüzlük cezasında çok olacağı için vergi ziyayı cezası, verginin yanında ayrıca ilgili vergi dairesince tarhiyatı yapıлып buna ilişkin işlemler yapılacaktı. Diğer yandan burada yapılan açıklamalar pişmanlık hükümlerinden yararlanmanın önemini ortaya çıkarmıştır.) vergi ve pişmanlık zammı (gecikme faizi oranı uygulanarak hesaplanır) beyannamenin verilme tarihinden itibaren 15 gün içinde vergi dairesine yatırılacak. Buna göre 2018 yılı içinde 3 ayrı işverenden ücret geliri elde eden işyeri hekiminden yıl içinde şirketler tarafından kesilen vergi tutarı GVK madde 94-1'e göre Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre, ilgili tarifeden hesaplanan kesinti tutarı toplamda 17.140 liradır. Şöyle ki;

1. işverenin GVK madde 94-1'e göre yapılan kesinti tutarı ve muhtasar beyanname ile beyan etmesi gereken tutar GVK madde 103'e göre: $1.500 \text{ TL} (10.000 \text{ TL için}, 10.000 * 0,15 = 1.500 \text{ TL})$ olacaktır.

2. İşverenin GVK madde 94-1'e göre yapılan kesinti tutarı ve muhtasar beyanname ile beyan etmesi gereken tutar GVK madde 103'e göre: 30.000TL için, $2.220 + (30.000 - 14.800) * 0,20 = 5.260$ TL olacaktır.

3. İşverenin GVK madde 94-1'e göre yapılan kesinti tutarı ve muhtasar beyanname ile beyan etmesi gereken tutar GVK madde 103'e göre: 50.000TL için, $6.060 + (50.000 - 34.000) * 0,27 = 10.380$ TL olacaktır.

Her üç gelir beyanname ile beyan edildiğinde artan oranlı tarife nedeniyle hesaplanacak gelir vergisi 17.140 lira olacaktır. Yani işyeri hekimi (21.180 - 17.140 = 4.040) 4.040 lira eksik ödenen vergi ile ilgili tarhiyata muhatap olup haklarında gerekli işlemler yapılacaktır.

Örnek-4: Bu örneğimizde bay doktor (A) kişinin 2018 yılı gelirleri için açıklamalar yapalım. Bay doktor (A) kişinin aynı yıl içinde, 2018'in ilk 3 aylık dönemde x şirketinden 10.000TL, işveren değiştirerek 2018'in sonraki 3 aylık dönem için y şirketinden 30.000TL, yine işveren değiştirerek 2018 yılının son 4 aylık döneminde z şirketinden 50.000TL üç ayrı sağlık ve güvenlik şirketinde "işyeri hekimi" olarak çalışmış olsun, yani Birden Fazla İşverenden Ücret Geliri Elde Edilmesi Durumunda Yıllık Beyanname Verilmesi durumuna örnek.

Bay doktor (A) bu üç ücret geliri toplamı olan 90.000 TL matrahla beyanname vermesi gerekecekti çünkü birinci işverenden aldığı ücret hariç iki ve üçüncüden aldığı ücret toplamı 2018 yılı için sınır olan 34.000TL tutarı aşmıştır. Bu durumda birinci, ikinci, üçüncü işverenden aldığı ücretlerin tamamını beyan etmek zorunda kalacaktır ve beyanname ile işveren tarafından beyan edilip (GVK madde 94-1'e göre) tevkif yolu ile kesilen vergiyi mahsup edecekti. Yapılan açıklamalar ve yazımızdaki mezkur özeleğe göre de göre yeni işe başlayan personelin çalışacağı süre içerisinde elde edeceği ücret gelirinin vergilendirilmesi aşamasında daha önce çalışmış olduğu işverenden elde ettiği kümülatif ücret matrahının yeni iş yerinde çalışacağı süre içerisinde elde edeceği ücret matrahı ile ilişkilendirilmemesi, yeni iş yerinde söz konusu personelin elde edeceği ücretlerin tevkif suretiyle vergilendirilmesine esas olarak başlangıçta "0" matrahın dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. Şunu da belirtmekte fayda var ki eğer ücretlinin beyanname ile GVK madde 89 'daki indirim hakkı varsa yapılan indirimlerden sonra ilgili matrahtan hesaplanan vergiden sonra yapılan kesintiler daha fazla çıktığı durumlarda bu kesintiyi yani hesaplanan vergiden fazla olan kesintiyi iade alabilmesi bile mümkün

olabilecektir. (GVK) 86-1/b bendi devreye girerek, mezkur maddede, 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), şeklinde yapılan açıklamanın mefhumu muhalifinden yola çıkarak ücretlerin tamamı beyan edilmesi gerekiyor. Her üç gelir beyanname ile beyan edildiğinde artan oranlı tarife nedeniyle hesaplanacak gelir vergisi $6.060 + ((90.000 - 34.000) * 0,27) = 21.180$ lira olacaktır. Üçüncü örnekte yapılan detayların yani pişmanlık hükümlerinden yararlanma durumunun aynı şekilde bu durum için de geçerli olduğunu belirtmek gerekir

Buna göre 2018 yılı içinde 3 yıl içinde üç ayrı işverenden ücret geliri elde eden işyeri hekiminden yıl içinde şirketler tarafından kesilen vergi tutarı GVK madde 94-1'e göre Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre, ilgili tarifeden hesaplanan kesinti tutarı toplamda 17.140 liradır. 94-1'e göre yapılan kesinti tutarları, Üçüncü örnekte yapılan hesaplamalarla aynısı olduğundan tekrar yazımızda gösterilmemiştir.

Her üç gelir beyanname ile beyan edildiğinde artan oranlı tarife nedeniyle hesaplanacak gelir vergisi 17.140 lira olacaktır. Yani işyeri hekimimiz $(21.180 - 17.140) = 4.040$ 4.040 lira eksik ödenen vergi ile ilgili tarhiyata muhatap olup haklarında gerekli işlemler yapılacaktır.

Ücret geliri elde eden dar mükellefiyete tabi gerçek kişileri de unutmamak gerekir ki ülkemizde küreselleşen ekonomi dünyasına paralel olarak yabancı yani dar mükellefiyete tabi gerçek kişiler vardır. Aynı şekilde dar mükellefiyete tabi gerçek kişi bir doktorun aldığı ücret gelirlerinden yola çıkarak örnek vermekte fayda olacaktır.

Örnek -5: Dar mükellefiyete tabi gerçek kişi Mükellef (x), 2018 yılında üç ayrı işverenden ücret geliri elde etmiş ve ücretlerin tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiştir.

-Birinci işverenden alınan ücret (Brüt ücret, safi ücret): 100.000 TL

-İkinci işverenden alınan ücret (Brüt ücret, safi ücret): 20.000 TL

-Üçüncü işverenden alınan ücret (Brüt ücret, safi ücret): 15.000 TL

GVK Gelirin toplanması ve beyan başlıklı olan madde 86/2'e göre, Dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan;

ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar. Şeklinde açıklama yapılmıştır.

GVK madde 86/2 'inci maddesi uyarınca dar mükellefiyete tabi gerçek kişiler tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirlerini yıllık beyanname ile beyan etmeyecek ve diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirleri toplamaya dahil etmeyecektir.

Örnek -6: Dar mükellefiyete tabi gerçek kişi Mükellef (x), 2018 yılında elde ettiği kazanç ve iratlar şöyledir.

-Tevkifatsız ücret geliri: 100.000 TL

- serbest meslek kazancı (Tevkifatsız):20.000 TL

GVK'nın 6. maddesi, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler. *Şeklinde açıklama yapılmıştır.*

Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur: (ücret geliri ve serbest meslek kazancı için)

3. Ücretlerde:

a) Hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi;

b) (Değişik: 24.12.1980-2361/3 md.) Türkiye'de kâin müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerin, denetçilerine, tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiyeler ve benzerlerinin Türkiye'de değerlendirilmesi;

4. Serbest meslek kazançlarında:

Serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi; değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır. GVK Gelirin toplanması ve beyan başlıklı olan madde 86/2' e göre, Dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, **serbest meslek kazançları**, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar. Şeklinde açıklama yapılmıştır. Yukarıda yapılan açıklamalar göre Dar mükellefiyete tabi gerçek kişi Mükellef (x) tarafından 2018 yılında Türkiye 'de elde edilen ve tevkifata tabi olmayan ücret geliri ve serbest meslek kazancı için yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

4. BEYANNAME VERMEK ZORUNDA KALANLARIN GİDER KALEMLERİ İLE İLİŞKİSİ

Yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlere ilişkin indirimler Gelir Vergisi Kanunu ile diğer kanunlarda belirtilmiştir. Gelir vergisi matrahının tespitinde gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere ilişkin indirimlerin, GVK madde 89’ daki indirim hakkı, yapılabilmesi için yıllık beyanname ile bildirilecek bir gelirin bulunması ve yapılacak indirimlerin ilgili mevzuatta belirtilen şartlara haiz olması gerekir. Aşağıda ilgili kanuna göre özetlenmiş indirimlerin özellikle eğitim ve sağlık harcamaları olan kalem dikkat çekicidir nedeni ise çok sık rastlanan gider olmasıdır. Bu sebeple beyan verecek ücretlilerin dikkatli olması gerekir.

Buna göre indirim konusu yapılabilecek bazı hususlar şunlardır:

1. Şahıs sigorta primleri
2. Eğitim ve sağlık harcamaları,
3. Bağış ve yardımlar,
4. Sponsorluk harcamaları,
5. Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan ayni ve nakdi bağışlar,
6. Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımlar,
7. Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi (6327 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 82. maddeye göre yapılacak indirim)
8. EXPO 2016 Antalya Ajansına yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımlar,
9. Diğer kanunlara göre tamamı indirilecek bağış ve yardımlar.

Buna ek olarak makalemizde daha önce verilen örneklerle açıkladığımız gibi, mükellefin beyannamede yapılan kesintilerden kaynaklanan iade alacağı bile çıkabilir. Bazı durumlarda ücretli için beyan vermek vermemeğe daha iyi sonuçlar çıkarılabilir ki buna yönelik uzman kişilerden destek almakta fayda vardır. GVK madde 89 ‘da indirimler tek tek sayılmıştır. Biz yazımızda sade bir şekilde açıklayarak belirttik.

5.GELİR VERGİSİ TEVKİFATININ TOPLAM GELİR VERGİSİ TOPLAMI İÇİNDEKİ ÖNEMİ

Yazımızın öz ve giriş bölümlerinde açıklandığı gibi, Gelir vergisi tevkifatının öneminin Genel bütçe gelir kalemindeki yerini göstermek için şu veriler toplanmıştır. T.C Hazine Ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün Resmi Web Sitesinden Yapılan Araştırma Sonucunda 2018 Yılı Genel Yönetim Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu'ndaki Verilerden Yararlanarak, Gelir Vergisi Tevkifatının Toplam Gelir Vergisi Toplamı İçindeki Önemi Daha İyi Anlaşılmaktadır.

2018 Yılı Genel Yönetim Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu,

(Gelir vergisine ilişkin bilgileri içeren kısım alınmıştır.)

	OCAK- MART	NİSAN- HAZİRAN	TEMMUZ- EYLÜL	EKİM- ARALIK	TOPLAM
Bütçe Gelirleri	245.777.196	271.333.699	272.017.223	329.836.899	1.118.965.017
Vergi Gelirleri	148.339.878	154.376.139	167.174.715	166.760.337	636.651.069
Gelir, Kar ve Sermaye Kazançları Üz. Al. Ver,	47.310.929	50.855.445	54.486.661	65.012.675	217.665.710
Gelir Vergisi	30.536.838	32.899.348	36.366.370	39.189.839	138.992.395
Beyana Dayanan Gelir Vergisi	2.548.535	1.170.421	2.788.450	607.344	7.114.750
Basit Usulde Gelir Vergisi	95.611	34.990	45.341	30.037	205.979
Gelir Vergisi Tevkifatı	27.151.641	31.173.800	32.933.004	37.844.143	129.102.588
Gelir Geçici Vergisi	741.051	520.137	599.575	708.315	2.569.078

(<https://muhasabat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-butce-istatistikleri> 03.10.2019)

Muhtasar beyanname ile bildirilmesi gereken gelir vergisi tevkifatının önemi özetleyen göstergeler sonucu yapılan hesaplama sonucunda 2018 yılı Gelir Vergisi Tevkifatı toplam tutarının toplam gelir vergisine oranı $(129.102.588/138.992.395=0,92)$ 0,92'dir.

6. DEĞERLENDİRME

Yazımızın 3.bölümünde yaptığımız ve verdiğimiz örneklerle beraber düşünüldüğünde, ne oldu da şimdi bu ücretlilerin aldıkları ücretlerden kaynaklanan vergilerin peşine düşüldü sorusu sorulabilir. T.C Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığının çalışmalarına binaen bu durum önem kazanmıştır. Çünkü artık işveren yeni yapılan düzenlemelerle, işçinin SGK' ya ilişkin bildirimlerin yapılması Maliye idaresinin ilgili birimlerine yani vergi dairesi müdürlüklerine yapılan muhtasar beyanname ile birleştirilmesi sonucu belirtilen ilgili tebliğlerle yeni bir beyan sistemi geliştirmiştir. Yani daha önceki sistemde SGK' ya yapılan bildirim, muhtasar beyanname ile ilişkisi olmasına rağmen bir bağı yoktu ama yeni sistemde daha önce bahsettiğimiz gibi ilgili bildirimler birlikte verilecektir. Birçok işveren de ücretli adına SGK' ya ilgili bildirimleri yaparken bu bilgileri muhtasar beyanname ile bildirmekten kaçınıyordu. Böylece artık ücretlilerin, bir yılda birden fazla işverenden ücret geliri elde etmesi veya aynı yılda işveren değiştirmesi gibi durumlarda mükellefin iyi bir vergi planlaması yapıp durumu değerlendirip beyan verip vermeyeceği hususu vuku bulacaktır. Birçok ücretli çok doğaldır ki, (GVK) 86-1/b maddesinde açıklanan hususlardan bilgisi olmayabilir bu nedenle ilgili ücretlilerin bundan sonraki süreçte daha dikkatli olup işverenlerini veya mali müşavirlerini bilgilendirmelidirler. Bu düzenlemeler ile ücretlilerin yıllık beyanname verip vermeme durumları ve buna ilişkin gerekli araştırma ve soruşturmaları yapmadan adım atmamaları gerekmektedir. Sonuçlar yukarıdaki örneklerde olduğu gibi tam veya dar mükellef gerçek kişilerin kendi özel durumlarının da göze alınarak değerlendirilmesi sonucunda farklı durumlar vuku bulmaktadır. Özellikle vergi mevzuatına uzak olan mezkûr ücretliler bundan sonra beyan durumlarına karar verirken GVK'daki ve ilgili tebliğlerdeki düzenlenmeleri yakından takip etmeleri gerekecektir.

Yıllık beyanname verilmesi gerekirken verilmesi atlanmışsa ne yapılması gerektiğini şöyle özetlersek;2018 ve geçmiş yıllar için beyan dönemi geçtiği için gecikme olduğu açıktır. Bu durumda Vergi Usul Kanununun pişmanlık hükümlerine (VUK madde 371) göre beyanname verilirse vergi cezası kesilmeyecek, sadece ilave verginin gecikme faiziyle ödenmesi yeterli sayılacağı daha önce açıklanmıştı. Ancak bu durum vergi idaresi tarafından tespit edilirse, pişmanlık hükümlerinden yararlanılamayacağı için ayrıca ödenecek vergi tutarı kadar bir de vergi zıyaı cezası (VUK madde 344) söz

konusu olacaktır. VUK madde 371’de Pişmanlık ve ıslah başlığı altında şu açıklamalar yapılmıştır.

Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez.

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde tevdi olunması.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi.

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.

T.C Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığının çalışmalarına binaen, Ücretlilerin 2018 yılı ve önceki yılların zamanaşımına uğramamış tarhiyatlar için bağlı oldukları vergi dairesi müdürlükleri harekete geçmeden pişmanlık hükümlerinden yararlanarak hareket etmeleri gerekmektedir. Ayrıca gelecek yıllar için olan ücret gelirleri için daha planlı olmalarına yardımcı olacaktır. Maliye idaresi ve Sosyal Güvenlik Kurumu’nun bu yöntemlerle kayıp kaçığı azaltarak daha adaletli bir vergilendirme politikası geliştirmiş olacaklar ki ilgili kurumlarca yapılan tarhiyatlarla faydalarını görmeye başladıklarını söylemek yanlış olmaz.

7.SONUÇ

Konu bir bütün olarak değerlendirildiğinde, yıl içinde birden çok işverenden ücret alan ya da aynı yıl (aynı takvim yılı içinde) içinde işveren değiştiren ücretlilerin bu kazançlarına ilişkin beyan verip vermemeleri durumunda karşılaşacakları hususlar, dikkat edilmesi gerekenler ve ilgili yasal düzenlemeler sarıh bir şekilde açıklanmaya çalışılmıştır. T.C Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığının çalışmaları sonucu daha etkin bir vergilendirme ile bu husustaki sorunlar çözülmeye başladığını söyleyebiliriz. Ücretlilerin ise bu durumunu kanunlarla yapılan yeni bir düzenleme ile yeni bir sistem olarak algılamalarının önüne geçilmesi de yazımızda amaçlanmıştır. Şunu iyi belirtmek gerekir ki otoriteler yapılan bu düzenlemeler, yeni bir vergilendirme rejimi değil mevcut kanunların daha güçlü, düzenli, uygulanabilir olması ve denetim, kayı kaçakla mücadele ile etkin şekilde uygulanması amaçlanmıştır.

KAYNAKÇA

Birden Fazla İşverenden Ücret Geliri Elde Edilmesi Durumunda Yıllık Beyanname Verilmesi Vergi Sirküleri(23.09.2019)

Gelir Vergisi Kanunu Beyanname Düzenleme Kılavuzu (2014). Ankara : Hesap Uzmanları Derneği

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) (27.07.2019). *Muhtasar Ve Prim Hizmet Beyannamesi Genel Tebliği Sıra No: 1)'No: de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 6)* Ankara : Resmi Gazete (30844 sayılı)

T.C. Yasalar (06.01.1961)193 Sayılı *Gelir Vergisi Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (10700 sayılı)

T.C. Yasalar (10.01.1961)213 Sayılı *Vergi Usul Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (10705 sayılı)

Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi(2019). Ankara : Gelir İdaresi Başkanlığı

2018Yılı Genel Yönetim Bütçe istatistikleri, Genel Yönetim Bütçe gelirleri Erişim Adresi: <https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-butce-istatistikleri> Erişim Tarihi:03.10.2019