

“ Ücretlerin Vergilendirilmesinde Bir Muamma: Beyannameye Dahil Edilecek Mi? Edilmeyecek Mi?

*Doç. Dr. Güneş YILMAZ**

*Doç. Dr. Özgür BİYAN***

ÖZET

Türk Vergi sisteminde ücretlerin vergilendirilmesi özellikli ve üniter sistemin istisnai uygulamalarından birini oluşturmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-b ve 86/1-c hükümleri çerçevesinde yapılan düzenlemeler irdelendiğinde yorumlama farklılıklarına neden olduğu anlaşılmakta, lafzi olarak bakıldığında birden fazla işverenden ücret alındığında, tevkifata tabi menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile birlikte mi değerlendirileceği, yoksa tek başına mı değerlendirileceği sorunu karşımıza çıkmaktadır. Bu çalışmada ortaya konulduğu üzere tevkifata tabi menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile birlikte birden fazla işverenden ücret elde edildiğinde, kanuni düzenlemelerin bir muammaya neden olduğu, yeri geldiğinde tüm gelir unsurlarının birlikte toplanmak suretiyle yasal had ile kıyaslanması yoluyla beyannameye dahil edilebileceği şeklinde bir yorum yapılabileceği örneklerle ortaya koyulmuş ve ilgili Kanunda değişiklik yapılmasına yönelik çözüm önerileri zikredilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Ücretlerin Vergilendirilmesi, Ücretlerin Beyannameye Dahil Edilmesi, Ücretlilerin Vergi Yükü

JEL Sınıflandırması: H20, H22, H24

A MYSTERY IN TAXATION OF WAGES: WILL IT BE INCLUDED IN TAX RETURN OR NOT?

ABSTRACT

Wage taxation in Turkish Tax System constitutes one of the exceptional practices of specialised and unitary system. When the regulations made under the provisions of 86/1-b and 86/1-c of Income Tax Law are scrutinized, it is seen that it results in some differences in interpretation. When looked literally, we face the problem whether a wage received from multiple employers will be processed together with the income from moveable and immoveable property, which is subject to withholding, or handled alone. As this study suggests, when a wage is received from multiple employers, along with the income from moveable and immoveable property, which is subject to withholding, it is asserted through some examples that legal regulations cause a mystery and it could well be interpreted in a way that it might be included in the return tax by summing up all income elements and comparing them with the legal limit, so some suggestions for solution are mentioned to make amendments in the related law.

Keywords: Taxation of Wages, Inclusion of Wages in Tax Return, Tax Burden of Wageearners

JEL Classification: H20, H22, H24

* Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Uluslararası Ticaret Bölümü, Bölüm Başkanı.

** Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi, iİBF, Maliye Bölümü, Öğretim Üyesi.

GİRİŞ

Türk Vergi Sistemi üniter bir vergi sistemi olarak tasarlanmıştır. Kural itibarıyla mükelleflerin safi gelir unsurları toplanır ve yıllık gelir vergisi beyanamesinde tek bir rakam olarak beyan edilir. Söz konusu gelir unsurlarından biri olan ücretlerin vergilendirilmesi konusu sistem içerisinde özellikli bir konumdur. Öyle ki konu, takvim yılı içinde elde edilen safi gelirlerin tek bir beyanamede toplanması suretiyle verginin hesaplanması esasına dayanan bu sistemin adeta istisnasını teşkil etmesi bakımından önem arz etmektedir¹. Çalışmamız, 2012 yılında 27. Türkiye Maliye Sempozyumunda sunduğumuz “Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü²” isimli çalışmamızda ileri sürdüğümüz ücretlilerin de beyanname vermesini sağlayacak tüm unsurları ihtiva eden bir sistem önerisinden farklı olarak, mevcut Gelir Vergisi Kanunumuzda (GVK) ücretlerin beyannameye dahil edilip edilmemesi hususundaki dikkat çeken muammayı ele almayı amaçlamaktadır. Diğer taraftan konu, hazine açısından da önemli bir gelir kaynağı olması bakımından da ayrıca önem arz etmektedir³.

Konu hakkındaki muammanın kaynağı, GVK'nın “Toplama Yapılmayan Haller” başlıklı 86/1. maddede hükmüdür⁴. Özellikle de söz konusu maddenin (c) fıkrasının yorumlanması ve dolayısıyla uygulanması hususunda esasen iki farklı görüşün⁵ varlığı bu muammayı yaratmaktadır. Fıkra hükmü “c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı

aşmaması koşuluyla, Türkiye’de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği” ifadesine yer vererek ücretler açısından, hangi durumda beyanname verileceği ya da ücretlerin hangi durumda yıllık beyannameye dahil edileceğini açıklığa kavuşturmaktadır.

Bizatihi üniter sistemin mantığı gereği, genel olarak, takvim yılı boyunca elde edilen tüm gelir ve kazanç unsurlarının “beyanamede toplanması” gerekmektedir. Oysa Türk Vergi Sisteminde tevkif suretiyle vergilendirilmiş (stopaj-kaynakta kesintinin nihai vergileme olması nedeniyle) ücret kazançları bu durumun dışında ve ancak belli koşulların varlığı halinde beyannameye dahil edilmektedir.

Çalışmamızda, daha evvelki yıllarda savunduğumuz gibi, mevcut sistem düzenlemeleri muhteviyatında ücretlerin diğer gelirlerle birlikte ve koşulsuz olarak beyannameye dahil edilmesi şeklinde bir öneriyi savunmamaktayız. Daha evvel olduğu gibi bugün de konu hakkındaki önerimiz, sistemin gider, indirimler, muafiyetler gibi tüm unsurları ile birlikte, ücretliler açısından, örneğin serbest meslek kazançlarında olduğu gibi, yeniden ve üniter sistemin ruhuna uygun olarak yeniden tasarlanmasına katkıda bulunmaktadır. Dolayısıyla bu husustaki düşüncelerimiz baki olmak üzere, bu durum elimizdeki çalışmanın kaleme alınış sebebinin oluşturmamaktadır. Burada ücretlerin, diğer

1 Sayar, üniter sistemi şu şekilde tarif etmektedir: “Bütün safi gelir ve kazançlar, ayırım yapılmaksızın bir araya toplanır. Bu suretle meydana gelen toplam [= global] matraha müterakki oranların uygulanması ile vergi tarh olunur (Nihad Sayar, Kamu Maliyesi I-II (Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri), 5. Baskı, İstanbul: Sermet Matbaası, s.218)

2 Özgür Bıyan ve Güneş Yılmaz, “Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü”, Maliye Dergisi, 2012, (162), ss.184-218.

3 2015 yılı faaliyet raporu verilerine göre, 2015 yılı vergi gelirleri (464.886.790 bin TL) içinde gelir vergisinin payı (105.393.946 bin TL) %22,7 olarak gerçekleşmiştir. Öyle ki 2015 yılı verilerine göre, kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı ise hem 2014 yılında hem de 2015 yılında %8 oranındadır. 2006 yılından itibaren toplam vergi gelirleri içinde gelir vergisinin payı ortalama %20’lerin üzerinde seyretmiştir (Gelir idaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu’15, Tablo 12 Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergilerinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri içindeki Payı, Şubat 2016, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf, s.142.

4 GVK md.86, “Toplama Yapılmayan Haller”: “- Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

1. Tam mükellefiyette;

a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar, bu Kanunun 75 inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil),

c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2016 ve 2017 yılları için 30.000 TL) aşmaması koşuluyla, Türkiye’de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,”

5 Bu konudaki ilk görüş, gelir idaresinin de yer aldığı ve uygulamaya yön veren genel görüştür. Bu görüşün temelini de “Gelirin Toplanması ve Beyanı” konulu, 11.02.2004 sayılı ve GVK-16/2004-8/Gelirin toplanması ve beyanı-1 sayılı Gelir Vergisi Sirküleri/16 oluşturmaktadır (<http://www.gib.gov.tr/gib-mevzuat/>). Bu sirkülerler haklı olarak doktrinde de temel alınmıştır. Bkz. Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, Türk Vergi Sistemi, Ekin Basın Yayın, 2016, ss.125-128. Diğer görüş ise, madde hükmünün lafzından yola çıktığımız tarafımıza ait olan görüştür.

gelirler ile birlikte beyannameye dahil edilmesi şartlarını düzenleyen yasa hükmünün, uygulamada nasıl yorumlandığı ve dolayısıyla uygulandığı ile, yasanın ruhundan çıkan sonuç arasındaki uyumsuzluk konusuna dikkat çekmek için kaleme alınmıştır.

1. ÜCRET KAZANÇLARININ BEYANNAMEYE DAHİL EDİLMESİ: UYGULAMA

GVK'nın 1. maddesine göre gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Aynı Kanun'un 2. maddesinde gelire giren kazanç ve iratlar tadadi olarak sayılmıştır. "Gelirlerin toplanması ve beyan" başlıklı 85. maddenin ilk fıkrasına göre ise mükellefler, ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunludur. Dolayısıyla asıl olan tüm gelirlerin beyan edilmesidir. Bir gelirin beyanname kapsamından çıkarılması kanunda aksi bir hükmün varlığı halinde ancak uygulama alanı bulabilecektir. Bu anlamda "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86. maddenin yorumu ve uygulaması önem kazanmaktadır.

11.02.2004 tarihinde yayınlanan "GVK-16/2004-8/Gelirin toplanması ve beyanı-1" başlıklı Gelir idaresi Başkanlığı'nın yayımlanmış olduğu sirkülerde "Gelirin toplanması ve beyanı ile toplama yapılmayan haller Gelir Vergisi Kanununun 85 inci maddesi ile 4842 ve 4962 sayılı Kanunlarla değişik 86 ncı maddesinde" yer alan düzenlemelerin açıklamaları yer almaktadır.

Söz konusu sirkülerlerin "3.2. Ücretler" başlıklı tam mükellefiyette elde edilen ücretlere yönelik açıklamalar aşağıdaki şekildedir:

"Tam mükellef gerçek kişiler tevkif yoluyla vergilendirilmiş, tek işverenden alınan ücretleri için yıllık gelir vergisi beyannameyi vermeyeceklerdir. Birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi durumunda, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamının gelir vergisi tarifesi- nin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2003 yılı gelirleri için 12 milyar lira) aşması halinde birinci işverenden alınan da dahil olmak üzere ücret gelirlerinin tamamı beyan edilecektir.

Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı serbestçe belirlenebilecektir.

Tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirleri (Gelir Vergisi Kanununun 64 üncü maddesinde yer alan diğer ücretler hariç) için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilecektir".

Söz konusu Sirküler, yukarıdaki şekilde 86. maddenin (c) fıkrasını yorumlarken, (b) fıkrası ile birlikte ve sırası ile uygulamak gerektiği düşüncesinden yola çıkarak; ücret, menkul sermaye iradi ve gayrimenkul sermaye iradının varlığı halinde vergiye tabi gelir toplamının ve dolayısıyla beyannameye dahil edilip edilmemesinin hesabında, önce ve müstakil olarak ücretlerin yasal sınırı aşmış olduğunun dikkate alınması, bunun ardından ve yine bundan müstakil olarak menkul ve gayrimenkul sermaye iradının ve varsa beyan edilecek diğer gelirlerin toplamının yasal sınır ile mukayese edilmesi şeklinde açıklamalarda bulunmuştur. Örnekler de buna göre oluşturulmuştur ve izah edilmiştir⁶. Haklı olarak da uygulamaya yönelik yayınlar⁷ ve doktrinde kaleme alınan bilimsel çalışmalar da⁸ bu kaynağa göre düzenlenmiştir.

Aşikârdır ki, GVK'nın 86/1-b hükmüne göre tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret kazançları ile yasal sınır içinde kalan birden sonraki işverenden alınan ücretleri için beyanname verilmeyecektir. Ancak birden fazla işverenden ücret alındığında, birden sonraki işverenden alınan ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2016 ve 2017 yılları için 30.000 TL) aşarsa, tüm ücretler için beyanname verilmesi icap edecektir. Bu hususlarda uygulamada ve teoride herhangi bir tereddüt mevcut değildir.

Muammanın kaynağını teşkil eden GVK'nın 86/1-c hükmüne göre ise, vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2016 ve 2017 yılları için 30.000 TL) aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları beyannameye dahil edilmeyecektir. Ancak tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşarsa Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen

6 Bkz. söz konusu sirkülerlerin 2,3,4,5 ve 6 numaralı örnekleri.

7 Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2013, HUD Yayınları.

8 Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, a.g.k., ss.125-128.

ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları beyannameye dahil edilecektir.

86/1-c hükmünde yer alan köşeli ayraç⁹ içinde (a)¹⁰ ve (b) bentlerinde belirtilen gelir unsurları kanun koyucu tarafından hariç tutulmuştur. 86/1- (b) bendinde, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş tek işverenden alınan ücretler ile birden fazla işverenden alınan ancak yasal sınırlar içinde kalan ücret kazançlarına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Ancak aynı maddenin parantez içi hükmünde "Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler" den **tekrar** bahsedilerek yasal sınırın altında kalan/yasal sınırı aşan ayrımına gidilmekte ve "tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşarsa Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler" in beyan edilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Dolayısıyla hem (b) bendinde (tek işverenden alınan ücretler / birden fazla işverenden alınan yasal sınırın altında kalan ücretler için beyanname verilmeyeceği-diğer gelirler için beyanname verilmesi durumunda beyannameye dahil edilmeyeceği), hem (c) bendinde parantez içi hükmünde ([b) bendinde belirtilenler hariç] hükmüne yer verilmek suretiyle Vergiye tâbi gelir toplamının hesabında (b) bendinde sayılan ücret gelirlerinin dikkate alınmayacağı ve bu şekilde hesaplanan vergiye tabi gelir toplamının yasal sınırı aşmaması halinde birden fazla işverenden elde edilen ücretler menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları beyanname verilmeyeceği-diğer gelirler için beyanname verilmesi durumunda beyannameye dahil edilmeyeceği) sürekli aynı gelir unsurundan bahsedilmektedir. Hal böyleyken de madde hükmündeki bu düzenleme, yorumlama ve uygulama farklılıklarına neden olmaktadır. Buna bağlı olarak, sirkülerde yer alan ve yukarıda ayrıntıları izah edildiği üzere, yasa hükmündeki fıkraların (b ve c fıkralarının) sırası ile uygulanması gerektiği fikri hakim olmuştur. Bu durum doğru dahi kabul edilse, (c) fıkrasındaki gelir unsurları olan "tevkif edilmiş ücretler, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları toplamı" ifadesindeki "tevkif edilmiş ücretler" kısmının eksik

yorumlanması neticesini doğurmaktadır. Diğer bir ifadeyle, ücretler önce kendi içinde (b) bendine göre yorumlanmakta, eğer ücret geliri ile birlikte menkul ve gayrimenkul sermaye iradı elde edilmiş olması durumunda (c) bendinde parantez içi [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] şeklindeki hüküm uyarınca vergiye tabi gelir toplamının hesabında hiç dikkate alınmamaktadır. Bu şekilde uygulamaya sebep olan durum ise, (b) fıkrasında yer alan parantez içi ((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) şeklindeki hükümdür. Ya da bir başka açıdan, (c) fıkrasındaki "tevkif edilmiş ücretler (tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler)" ifadesidir.

2. BİR TESPİT: BİRDEN FAZLA ÜCRET GELİRİ ELDE EDİLMESİNDE BELİRSİZLİK

Yukarıda ifade etmeye çalıştığımız üzere (b) ve (c) bentlerinden en net anlaşılabilir husus, tek işverenden alınan ücret kazançlarının durumudur. Açıkça anlaşılmaktadır ki, tevkif edilmiş olmak üzere tek işverenden alınan ücretler (ve birden fazla işverenden alınan yasal sınırın altında kalan ücretler) için beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilse dahi bu kazançlar beyannameye dahil edilmeyecektir. Ancak tevkifata tabi menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile birlikte birden fazla işverenden ücret alındığında, ücretler tek başına ve münhasıran 86/1. maddenin (b) bendi kapsamında mı değerlendirilecek, yoksa 86/1. maddenin (c) bendi kapsamında tevkifata tabi menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile birlikte mi değerlendirilecek konusu kanaatimizce net değildir. Nitekim bu görüşümüzü destekleyen bir başka gösterge de yine Gelir idaresi tarafından hazırlanan 17.05.2013 tarihli "gelirlerin toplanması ve beyan" başlıklı taslak sirkülerdeki örneklerdir¹¹. Her ne kadar söz konusu sirküler taslak olarak kalmış ve yayınlanmamışsa da maddelerin yorumu ne kadar açık olduğunun görülmesi açısından

9 TDK internet sitesinde köşeli ayraçın nasıl kullanıldığına dair şu şekilde bir açıklama yapılmıştır:

"Köşeli Ayraç ([])

1. Ayraç içinde ayraç kullanılması gereken durumlarda yay ayraçtan önce köşeli ayraç kullanılır: Halikarnas Balıkcısı [Cevat Şakir Kabaağaçlı (1886-1973)] en güzel eserlerini Bodrum'da yazmıştır.

2. Metin aktarmalarında, çevirilerde, alıntılarda çalışmayı yapanın eklediği sözler için kullanılır: "Eldem, Osmanlıda en önemli fark[ın], mezar taşının şeklinde ortaya çık[tiğini] söyledikten sonra..." (Hilmi Yavuz)

3. Kaynak olarak verilen kitap veya makalelerin künyelerine ilişkin bazı ayrıntıları göstermek için kullanılır: Reşat Nuri [Güntekin], Çalıkuşu, Dersaadet, 1922. Server Bedi [Peyami Safa]"

10 Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraî kazançlar, bu Kanunun 75 inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde(5) yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı.

11 Maliye Bakanlığı Gelir idaresi Başkanlığı, Gelir Vergisi Sirküleri (Taslak), Mayıs 2013, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/ eski/gelirvergisi-sirkutaslak17052013.htm>. (Bu yazının kaleme alındığı dönemde taslak sirküleri internet üzerinden ulaşılabılır durumdadır) (Erişim tarihi: 05.01.2017).

önem arz etmektedir.

86/1. maddenin (c) bendinde köşeli parantez içinde (b) bendi hariç hükmüne açık bir şekilde yer verilmiş olması nedeniyle Kanun lafzı gereği, ücret, menkul sermaye iradı ve gayrimenkul sermaye iradının varlığı halinde vergiye tabi gelir toplamının hesabında ücret gelirinin dikkate alınmaması gerekmektedir. Konu hakkındaki kanaatimiz ise, vergiye tabi gelir toplamının yasal sınırın aşım aşmadığının hesaplanmasında üç gelir unsurunun birlikte ve toplu olarak yasal sınır ile mukayese edilmesi ve yasal sınırın aşılması durumunda ücret, menkul sermaye iradı ve gayrimenkul sermaye iradının beyannameye dahil edilmesi gerektiği yönünde bir yasal değişiklik yapılması yönündedir.

Öyle ki, ilk görüş, uygulamada genel kabul görmüş ve esasen Gelir idaresinin de sirkülerlerinde ifade ettiği ve dolayısıyla uygulanmasını önerdiği görüştür. Yukarıda da belirtildiği üzere, bu görüş taraftarlarına göre, 86. maddenin (c) fıkrası yorumlanırken, (b) fıkrası öncelikli olarak dikkate alınmalıdır. Peki bu halde, nasıl bir yorum ve uygulama ile karşı karşıya kalınmaktadır?

Şöyle ki, (b) fıkrasına göre, tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler için her hâlükârda beyanname verilmeyecektir. Mefhumu muhaliften yorumlarsak, tek işverenden olup olmadığının önemi olmaksızın tevkif edilmemiş ücretler için beyanname verilecektir. Fıkra da yer alan parantez içi hüküm bu anlamda önem arz etmekte olup, idare ve yaygın görüş uyarınca bizatihi bu parantez içi hükümden yola çıkarak yorumlama yapılmaktadır. Parantez içi hükme göre, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş olmak koşuluyla, birden fazla işverenden ücret almakla beraber, ihtiyari olarak belirlenecek birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamı, (2016 ve 2017 yılları için) 30.000 TL'yi aşmıyorsa yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde dahi bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Diğer bir ifadeyle, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ve birden fazla işverenden ücret almakla beraber, ihtiyari olarak belirlenecek birden sonraki işverenden alınan ücretlerinin toplamı 2016 yılı için 30.000 TL'yi aşıyorsa beyanname verilecektir. Bu

düzenlemede yer alan şartları taşıyan ücretler bu anlamda üniter sistemin uygulanmasına hizmet etmektedir. Daha açık bir ifadeyle, bu düzenleme ile ücretlerin vergilendirilme usulü içerisinde beyanname vermek istisnai bir uygulama haline bürünmektedir. Esasen uygulamada buraya kadar da bir sorun ve tereddüt yaşanmamaktadır. Daha evvel de belirttiğimiz gibi, çalışmamızı yapmamıza gerekçe olan madde hükmü 86/1-c olup, yasa hükmüne göre, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan, birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratlarının toplamı, yasal haddi (2016 ve 2017 yılları için 30.000 TL) aşıyorsa, yıllık beyanname verilmesi yönündeki hükümdür. Üstelik yasa hükmünün parantez içi ifadesinde, bu toplamın hesabında (a) ve (b) fıkra hükümleri dikkate alınmayacaktır denilmektedir. idarenin de dahil olduğu genel kabul gören görüş de, tam da buradan yani parantez içi hükümden hareketle, önce (b) fıkrasının dikkate alınması gerektiğini ve bu sebeple her üç gelir unsuru da elde ediliyor olsa bile öncelikle ve münhasıran ücretlerin yasal haddi aşım aşmadığına bakılmasını, aşıyorsa beyannameye dahil edilmesini ya da beyanname verilmesini savunmaktadır.

Oysa bizim savunduğumuz görüş ise, yasanın lafzından açıkça anlaşıldığı üzere, beyanname verilir verilmemesi açısından, vergiye tabi gelirin toplanmasında ve yasal haddin aşılıp aşılmadığının hesabında (yasanın lafzından 86 /1-c bendinde köşeli ayrıç içinde (a) ve (b) bentlerinde belirtilen gelir unsurları kanun koyucu tarafından hariç tutulmuş olduğu açık), birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratlarının toplamının birlikte dikkate alınması yönündedir. Nitekim madde hükmünde açıkça "tevkifata tabi tutulmuş birden fazla işverenden elde edilen ücret" tabiri ile beraber menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının birlikte toplanması gerektiği zikredilmektedir. Bizatihi uygulamada ve teoride, sadece beyanname verilebilecek ücretler "tevkifata tabi tutulmuş birden fazla işverenden elde edilmiş olan ücretler"dir¹². Yani bu yasa hükmünün lafzından, beyanname verme açısından, yasal haddin hesabında, ücretlerin ayrı ((b) bendinin uygulama alanı), gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarının ayrı ((b) bendinde ücretler ayrıca düzenlenmiş ve buna

12 GVK'nın 95. Maddesi "Tevkifata Tabi Olmayan Ücretleri" düzenlemektedir. Buna göre, "Aşağıda yazılı hizmet erbabının ücretleri hakkında vergi tevkif usulü cari olmaz:

1. Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı
2. 16'ncı maddede yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri;
3. Maliye Bakanlığı'na yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler
Bunlar gelirlerini, bu kısmın 2'nci bölümündeki hükümlere göre, yıllık beyanname ile bildirirler."

paralel olarak (c) bendinde hariç tutulması açıkça vurgulanmış) yasal had ile kıyaslanması suretiyle vergilendirilmesi gerektiği şeklindeki yorum, zorlama ya da yönlendirici bir niteliktedir. Eğer yasa koyucu bu şekilde vergilendirilmesini istese idi, vergilendirilecek gelirin toplamının ve yasal had ile kıyaslanmasının hesabında (c) bendinde "tevkif edilmiş ücret" ifadesine yer vermezdi.

ilave olarak belirtmek isteriz ki, (b) fıkrasının parantez içi hükmünün varlığı hususundaki kanaatimiz esasen, genel uygulamanın istisnası niteliğinde olan beyanname verilecek ücretleri izah etmesi açısından kaleme alınmış olmasındandır. Kanun yapma tekniği açısından, kanun maddelerinin ve/veya fıkralarının sıralanışı, ifadeler ve buralardaki parantez içi hükümlerin ve de maddelerin kaleme alınış biçiminin önemi, söz konusu madde hükümlerinden çıkan bu yorum farklılıklarından çok net anlaşılabilir.

O zaman hem idare, hem de uygulamacılar açısından eleştiri konusu yapılmayan bu hususun netleşmesi adına (c) fıkrasının aşağıdaki şekilde kaleme alınmasının daha uygun olacağı kanaatindeyiz:

"c) Vergiye tâbi gelir toplamının 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,"

3. 86/1-C MADDESİNİN MEVCUT HALİ HAKKINDAKİ GÖRÜŞÜMÜZÜN VE TESPİTİMİZİN ÜCRET- Lİ AÇISINDAN DOĞURDUĞU SONUÇ

Çalışmamızın bu kısmına kadar olan sorunu tespit ettikten ve konu hakkındaki önerimizi belirttikten sonra akıllarda şu soru ve yorum belirbilir: ileri sürdüğünüz husus ücretli açısından nasıl bir sonuç doğuracaktır? Başka bir ifadeyle, 86/1. maddenin (c) fıkrasının lafzı gereği, tevkifata tabi tutulmuş ücret, menkul sermaye iradı ve gayrimenkul sermaye iradının varlığı halinde, vergiye tabi gelir toplamının ve bunların dolayısıyla beyannameye dahil edilip edilmemesinin hesabında, üç gelir unsurunun birlikte ve toplu olarak yasal sınır ile mukayese edilmesi gerektiği yönündeki görüşümüz ve tespitimiz, ücretlilerin daha ağır mı,

yoksa daha hafif mi vergi yükü ile karşılaşmasına neden olacaktır? Bu noktada, her üç gelir unsuru da toplandığı vakit, matrah yükseleceğinden, daha yüksek bir dilimin tekabül ettiği vergi oranına maruz kalınacağını belirtmek gerekir. Öyle ki, ilgili madde hükmünün idarenin görüşü paralelinde uygulanan hali ile ise, ücretler münhasıran ve kendi içinde yasal had ile kıyaslanacağından, karşılığı gelen dilimin oranına tabi olacak ve ardından menkul ve gayrimenkul iratları toplanarak kendi içinde ve yine ayrı olarak yasal had ile kıyaslanarak karşılığı gelen dilimin oranına tabi olacaktır. Oysa ki, bizim görüşümüz paralelinde sözü geçen tüm gelir unsurları toplanarak vergi tarifesine tabi tutulacağından, ilkene kıyasen daha yüksek bir vergi matrahı ve buna tekabül vergi oranı ve dolayısıyla vergi yükü ile karşılaşılacaktır. Dolayısıyla 86/1. maddenin (c) fıkrasının lafzına uygun olduğunu düşündüğümüz bu uygulama esasen mükellefin aleyhine bir sonuç doğurabilmektedir. Ancak bu durum her zaman ücretlinin aleyhine de olmayabilmektedir. GVK madde 89 kapsamında "indirim" olarak kabul edilen ve beyanname üzerinden safi gelirler toplamından düşülen harcamalar söz konusu olduğunda, beyan edilen gelirin artması nedeniyle ve buna bağlı olarak, eğitim, sağlık, özel sağlık sigortası primleri, bağış gibi beyan edilen gelirin belirli bir oranında indirim konusu yapılabilecek kalemler açısından avantajlar yaşanması mümkündür. Bu durumda ücretlilerin daha yüksek indirim miktarlarından yararlanabileceği gerçeğini de gözden kaçırmamak gerekir.

Bu aşamada buraya kadar yaptığımız tespit, tartışma ve değerlendirmelerimizi adalet ilkesi çerçevesinden ziyade yasa hükmünün doğru yorumlanması ve uygulanması noktasında odaklandığını ifade etmek gerekir. Öyle ki, uygulamada olduğu gibi, mükellefin lehine sonuç doğuran bir yorumlama ve uygulama, yasanın lafzına aykırı hareket edilmesinin gerekçesini oluşturamaz kanaatindeyiz. Nitekim böyle bir yorumlama ve uygulama döneme ve kişiye göre değişebilir, yani "öngörülemez" demektir ve "kanuni belirliliğin" ötesinde "hukuki belirlilik"¹³ sağlanmadan, adalardan bahsetmek mümkün değildir. Elbette ideal olan, yukarıdaki önerimizdeki şekliyle, yasanın daha adil bir uygulamaya sebep olacak şekilde yeniden dizayn edilmesidir. Ancak bunun da öte-

¹³ Hukuki belirlilik ilkesinde asıl olan, bir hukuk normunun uygulanmasıyla ortaya çıkacak sonuçların o hukuk düzeninde öngörülebilir (Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı:2015/61, Karar Sayısı: 2016/172, Karar Günü: 02.11.2016, 09.12.2016 tarih ve 29913 sayılı T.C. Resmi Gazete; Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı:2016/44, Karar Sayısı: 2016/153, Karar Günü:07.09.2016, 11.10.2016 tarih ve 29854 sayılı T.C. Resmi Gazete; Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı:2015/94, Karar Sayısı: 2016/27, Karar Günü: 07.04.2016, 03.05.2016 tarih ve 29701 sayılı T.C. Resmi Gazete; Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı:2014/92, Karar Sayısı: 2016/6, Karar Günü: 28.01.2016, 03.03.2016 tarih ve 29642 sayılı T.C. Resmi Gazete; Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı:2015/72, Karar Sayısı: 2016/44, Karar Günü: 26.05.2016, 21.09.2016 tarih ve 29834 sayılı T.C. Resmi Gazete; Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı:2014/195, Karar Sayısı: 2015/116, Karar Günü: 23.12.2015, 29.01.2016 tarih ve 29608 sayılı T.C. Resmi Gazete)

sinde daha adil bir uygulama ve teori, sistemin bir bütün olarak ücretlerin vergilendirilmesinde revizyonu ile mümkündür¹⁴.

4. MEVCUT DURUM VE ÖNERİMİZ ÇERÇEVESİNDE ÜCRETİLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDE MUHTEMEL SENARYOLAR

Yukarıda yer alan ve uygulamada genel kabul görmüş görüş ile bizim yorumlarımızın dışında, madde hükmünün farklı bir şekilde yorumlanmasına ve dolayısıyla başka bir muammaya sebep olan açıklama ve örneklere, Maliye Bakanlığı Gelir idaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan ve resmi internet sitesinde yayımlanan ancak taslak olarak kalan, daha önce de bahsettiğimiz “Gelirin Toplanması ve Beyanı” konulu Gelir Vergisi Sirküleri’nde rastlamaktayız¹⁵. Bu da, 86/1 (b) ve (c) madde hükmünün farklı yorumlamalara sebep olması nedeniyle muamma yarattığının ve bundan ötürü tekrar kaleme alınması gerektiğinin diğer bir açık göstergesidir.

Taslak sirkülerde yer alan örneklerde görülmektedir ki¹⁶, şu an gerek idarenin, gerekse yaygın görüşe taraf olanların savduklarından farklı olarak, beyannameye dahil edilmesinin açısından, önce tevkif edilen menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının toplamının yasal haddi aşmış olduğunun tespiti yapılmakta ve ardından eğer yasal had aşıyorsa, tevkif edilmiş birden sonraki ücretin/ücretlerin beyannameye dahil edilmesine karar verilmektedir. Oysaki mevcut durumda 86/1 (b) hükmü gereği, önce ve münhasıran ücretler yasal had ile kıyaslanmakta; ardından 86/1 (c) içerisinde menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının toplamı yasal had ile kıyaslanarak beyanname verilip verilmeyeceği kararına varılmaktadır.

Peki mevcut durumda, yasa hükmü nasıl yorumlanmakta ve buna bağlı olarak da uygulama nasıl cereyan etmektedir? Bunu şu örnek ile izah etmek faydalı olacaktır¹⁷:

Örnek 1) Bay (B) nin tamamı tevkifat yapılmış gelirleri şöyledir:

Birinci işverenden alınan ücret50.000 TL

ikinci işverenden alınan ücret10.000 TL

işyeri kira geliri40.000 TL

86/1-b bendinin uygulanması sonucunda Bay (B)’nin ikinci işverenden aldığı ücret olan 10.000 TL kanuni beyan sınırını aşmadığından ücretler beyan edilmeyecektir.

Bay (B)’nin işyeri kira geliri ise 86/1-c bendi uyarınca bendinde köşeli parantez içinde (b) bendi hariç hükmüne açık bir şekilde yer verilmiş olması nedeniyle ikinci işverenden alınan ücret geliri yasal sınırın hesabında dikkate alınmayacak kanuni beyan sınırını aştığından mükellef sadece (ikinci işverenden alınan ücret 86/1-c bendinin devamındaki aşmaması koşuluyla, Türkiye’de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları şeklindeki ibarenin mevhumu muhalifinden yasal haddi aşması durumunda Türkiye’de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratlarının beyannameye dahil edilmesini gerektirmektedir.)

Mevcut durumdan ve bizim görüşümüzden farklı bir olarak Taslak Sirkülerde yer alan örneğe göre uygulama nasıl cereyan edecek idi? Bunu da Taslak Sirkülerde yer alan şu örnek ile izah edebiliriz:

Örnek 2)¹⁸ Bay (A)’nın 2013 yılı gelirleri aşağıdaki gibidir. Mesken kira geliri hariç gelirlerinin tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiştir.

Birinci işverenden alınan ücret.....26.000 TL

ikinci işverenden alınan ücret.....14.000 TL

Mevduat faizi.....100.000 TL

işyeri kira geliri.....17.000 TL

Mesken kira geliri.....10.000 TL

Mevduat faizi tutarı ne olursa olsun beyannameye dahil edilmeyecektir. (GVK Geçici Madde 67)

14 Bu konuda detaylı önerilerimiz için bkz. Bıyan ve Yılmaz, a.g.m., ss.184-218.

15 Maliye Bakanlığı Gelir idaresi Başkanlığı, Gelir Vergisi Sirküleri (Taslak), Mayıs 2013, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/ek/eski/gelirvergisirir-kutaslak17052013.htm>.

16 Maliye Bakanlığı Gelir idaresi Başkanlığı, Gelir Vergisi Sirküleri (Taslak), Örnek 13.

17 Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, a.g.k., s.126.

18 Maliye Bakanlığı Gelir idaresi Başkanlığı, Gelir Vergisi Sirküleri (Taslak), Örnek 21

2013 yılında elde edilen toplam kazanç ve irat tutarı olan (26.000+14.000+100.000+17.000+10.000) 167.000 TL'nin mesken kira gelirlerinin istisnadan yararlanıp yararlanmayacağına (GVK madde 21 istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden , beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayrisafi tutarı toplamının dikkate alınması gerekmektedir) tespitinde dikkate alınması gereken tutarı (vergi tarifesinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan ve 2013 yılı için geçerli olan 94.000 TL) aşması nedeniyle, mesken kira geliri istisnasından yararlanılamayacaktır.

Her ne kadar ikinci işverenden alınan ücret (14.000 TL) beyan haddini (2013 yılı için geçerli olan 26.000 TL) aşmasa da işyeri ve istisnaya konu olmayan mesken kira gelirinin toplamı olan (17.000+10.000) 27.000 TL, 2013 yılı için geçerli olan 26.000 TL'lik beyan haddini aştığından, mevduat faizi hariç diğer gelirlerin toplamı olan (26.000+14.000+17.000 +10.000) 67.000 TL beyannameye dahil edilecektir.

Peki yukarıda yer alan ve iki farklı yorumlama

| Gelir Türü | Gayrisafi Hasılat | Gider | Safi Kazanç Miktarı | Tevkifat Tutarı |
|--|-------------------|-----------------|---------------------|------------------|
| Ticari Kazanç | 80.000 TL | 30.000 TL | 50.000 TL (****) | - |
| I. işveren-Ücret | 58.823,53 TL | 8.823,53 TL (*) | 50.000 TL | 9.287,64 TL (**) |
| II. işveren-Ücret | 11.764,70 TL | 1.764,70 TL (*) | 10.000 TL | 1.500 TL |
| İşyeri Kira Kazancı | 40.000 TL | 10.000 TL (***) | 30.000 TL | 8.000 TL |
| (*) SGK işçi payı ve işsizlik Sigortası işçi Payı (**) Asgari Geçim indirimi (bekar) indirim konusu yapılmıştır. (***) Götürü gider yöntemi kullanılmıştır. (****) 7.500 TL Geçici vergi ödendiği kabul edilmiştir. | | | | |

Aynı zamanda Serhat DEMİR bireysel olarak sağlık sigortası yaptırmış ve toplamda yıllık 15.000 TL özel sigorta primi ödemiştir. Ayrıca almış olduğu bir eğitim nedeniyle de Türkiye'de tam mükellef olarak faaliyet gösteren özel bir okula ödeme yaparak toplamda 14.000 TL eğitim harcaması yapmıştır. Gayrimenkul sermaye iradında götürü gider uygulamasını tercih etmiştir.

SENARYO-1:

Mevcut uygulamaya göre mükellefin sadece ticari kazancı ve tevkifata tabi işyeri kira geliri beyan edilecektir. Ücretlerde ise birinci işverenden sonraki ücret, gelir vergisi tarifesinin ikinci diliminde yer alan sınırı (30.000 TL) aşmadığından, ücret-

neticesinde ortaya çıkan uygulamalardan farklı olarak bizim önerimiz nasıldır? Yukarıda ayrıntıları izah edildiği üzere, tevkifata tabi tutulmuş ücret, gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarının birlikte hesaplanarak (86/1-c bendinde köşeli parantez içinde (b) bendi hariç hükmüne açık bir şekilde hükme bağlanmış olması nedeniyle yasanın lafzı izin vermemektedir.) beyan haddi ile kıyaslanması şeklinde olması yönündedir. Bu durum, yasanın ilgili fıkra hükmünün (86/1-c)) lafzından çıkan sonuçtur (86/1-c bendinde köşeli parantez içinde (b) bendi hariç hükmüne açık bir şekilde yer verilmiş olması nedeniyle yasanın lafzından bu sonuç çıkmaz).

Bundan sonraki bölümde mükellef ve/veya vergi idaresi açısından mevcut uygulama ve bizim yasayı yorumlayış biçimimizin nasıl sonuç doğuracağını gösterecek şekilde, tarafımızca geliştirilen bir vaka ve olası senaryolarla konuyu ve durumu değerlendirerek, yorumlamaya çalışacağız.

VAKA:

Mobilya mağazası bulunan ve birinci sınıf tacir olarak faaliyet gösteren Serhat DEMİR'in 2016 yılına ilişkin gelirleri aşağıdaki gibidir:

ler beyan konusu yapılmayacaktır. Mükellefin işyeri kira gelirinde stopaj yapıldığı, geçmiş yıl zararı ve indirimlere ilişkin harcamaları olmadığı kabul edilmiştir. Hesaplama yapılırken 2016 GV Tarifesi dikkate alınmıştır. Buna göre söz konusu mükellefin beyannamesindeki gelir bildirim kısmı ve vergi bildirim kısmı aşağıdaki şekilde gerçekleşecektir:

Serhat DEMİR 50.000 TL Ticari Kazancını GVK'nın 85/2 hükmü gereği beyan etmek zorundadır. Ücretlerden oluşan gelirlerini, GVK 86/1-b hükmü gereği beyan etmeyecektir. İşyeri kira kazancından oluşan gayrimenkul sermaye iradını ise GVK 86/1-c hükmü gereği beyan edecektir.

Mükellefin özel sağlık sigortası primini ve eği-

tim harcamasını beyanname üzerinden indirim konusu yapacağı varsayılmıştır. Kendisinden yapılan tüm tevkifat ise GVK'nın 121. ve 123. maddeleri gereği mahsup edilecektir.

Buna göre hesaplama aşağıdaki şekilde olacaktır:

SAFİ GELİRLER TOPLAMI: **80.000 TL**

TİCARİ KAZANÇ: **50.000 TL**

GMSİ **30.000 TL**

İNDİRİMLER: **20.000 TL**

Özel Sağlık Sigortası Primi: **12.000 TL** (GVK 89/2-1 hükmü gereği % 15 ile sınırlı)

Eğitim Harcaması: **8.000 TL** (GVK 89/2-2 hükmü gereği % 10 ile sınırlı).

MATRAH: **60.000 TL**

HESAPLANAN VERGİ: **13.470 TL**

MAHSUPLAR: **15.500 TL**

TK GEÇİCİ VERGİ: 7.500 TL

İşyeri Kira Kazancı Tevkif Edilen Vergi: 8.000 TL

ÖDENECEK VERGİ: **- TL**

İADE EDİLECEK VERGİ: **2.030 TL**

SENARYO-2:

Gelir idaresi Başkanlığı'nın taslak sirkülerine göre, her ne kadar ikinci işverenden alınan ücret beyan haddini aşmasa da, işyeri kira geliri yasal beyan haddini aştığından, mükellefin tüm gelirleri beyan edilecektir. Ücretlerden birincisine asgari geçim indirimi uygulanmış ve işyeri kira gelirinden stopaj yapıldığı da dikkate alınmıştır. Mükellefin geçmiş yıl zararı olmadığı kabul edilmiştir. Hesaplama yapılırken 2016 GV Tarifesi dikkate alınmıştır. Buna göre söz konusu mükellefin beyannamesindeki gelir bildirim kısmı ve vergi bildirim kısmı aşağıdaki şekilde gerçekleşecektir:

Serhat DEMİR 50.000 TL Ticari Kazancını GVK'nın 85/2 hükmü gereği beyan etmek zorundadır. Ücretlerinden oluşan kazançları ile işyeri kira kazancından oluşan gayrimenkul sermaye iradını ise GVK 86/1-c hükmü gereği beyan edecektir.

Mükellefin özel sağlık sigortası primini ve eğitim harcamasını beyanname üzerinden indirim konusu yapacağı varsayılmıştır. Kendisinden yapılan tüm tevkifat ise GVK'nın 121. ve 123. maddeleri gereği mahsup edilecektir.

Buna göre hesaplama aşağıdaki şekilde olacaktır:

SAFİ GELİRLER TOPLAMI: **140.000 TL**

TİCARİ KAZANÇ: **50.000 TL**

BİRİNCİ İŞVEREN: **50.000 TL**

İKİNCİ İŞVEREN: **10.000 TL**

GMSİ **30.000 TL**

İNDİRİMLER: **29.000 TL**

Özel Sağlık Sigortası Primi: **15.000 TL** (GVK 89/2-1 hükmü gereği % 15 ile sınırlı)

Eğitim Harcaması: **14.000 TL** (GVK 89/2-2 hükmü gereği % 10 ile sınırlı).

MATRAH: **111.000 TL**

HESAPLANAN VERGİ: **30.600 TL**

ÜCRETLERE İSABET EDEN VERGİ: **1.439,76 TL** (GV Sirküleri 75)

HESAPLANAN NET VERGİ: **29.160,24 TL**

MAHSUPLAR: **26.287,64 TL**

TK GEÇİCİ VERGİ: 7.500 TL

BİRİNCİ İŞVEREN: Tevkif Edilen Vergi: 9.287,64 TL

İKİNCİ İŞVEREN: Tevkif Edilen Vergi: 1.500 TL

İŞYERİ KİRA KAZANCI Tevkif Edilen Vergi: 8.000 TL

ÖDENECEK VERGİ: **2.872,60 TL**

Yukarıdaki beyanname gösterimlerinden de anlaşılacağı üzere, ücretlerin beyana dahil edilmesi durumunda mükellef 2.872,60 TL vergi öderken, ücretlerin dahil edilmemesi durumunda ise beyanname üzerinden ödenmesi gereken vergi çıkmamaktadır. Diğer deyişle, GVK'nın 86/1-c hükmüne göre beyanname vermesi durumunda daha yüksek bir vergi yükü ile karşı karşıya kalmaktadır. Yani dezavantajlı konuma geçmektedir.

Oysa GVK'nın 86/1-b hükmü münhasıran ve kendi içinde değerlendirilip dikkate alındığında mükellefin daha avantajlı olduğu açıktır.

Bu durumda GVK 86/1-c hükmünde yer alan "Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları," hükmünün tam olarak ne kastettiği, ne amaçla düzenlendiğinin de ortaya konulması zorunluluk arz etmektedir.

GVK 86/1-c hükmünde yer alan "(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç" ifadesi karşısında (b) bendindeki ücretlerin değerlendirmesi münhasıran ve kendi içinde yapılmaktadır. Farklı bir ifadeyle, "birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı", (30.000 TL) aşmayan ücretler beyan edilmemektedir. Bu durumda GVK 86/1-c hükmünde yer alan "103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler" in ne olduğu merak konusudur.

- Dolayısıyla burada iki çözüm önerimiz olacaktır ki, bunlardan ilki yukarıdaki bölümlerde belirtildiği gibi, (c) fıkrasının aşağıdaki gibi revize edilmesidir:

"c) Vergiye tâbi gelir toplamının 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,"

Bu şekildeki bir madde yazını, halihazırda uygulanan duruma da uygun olacaktır. Böylece yasa uygulamaya uygun hale gelecektir! Mevcut yasal düzenleme göz önüne alındığında üstelik bu, mükellefin lehine ancak üniter sistemin aleyhine bir durumdur. Ancak bu noktada belirtmek isteriz ki yukarıdaki senaryolarda da görülen bu lehe durum, mevcut yasal düzenlemenin ücretlilere, diğer gelir unsurlarına benzer bir gider mekanizması sağlamamasının da bir sonucudur. Yani 86/1-c madde hükmü konusundaki önerimizin mükellefin aleyhine olacak şekilde vergi yüküne sebep olmasının arkasında, ücretlerin vergilendirilmesi açısından ücret gelirlerine mütenasip, kapsamlı bir gider mekanizmasının olmaması olarak gösterebiliriz.

- Diğer bir önerimiz ise, 86/1-c fıkrası olduğu gibi kalmak üzere, (b) fıkrasının parantez içi (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil) hükmünün kaldırılması şeklinde olacaktır. Bu durumda 86/1-c fıkrası mevcut hali ile kalacak ve vergilendirme açısından ücretlinin aleyhine olacak şekilde vergi yüküne sebep olacaktır.

| KANUN MADDESİ | | | |
|---|----|--------------|--|
| BİRDEN FAZLA İŞVERENDEN ALINAN ÜCRET | 15 | MADDE 86/1-B | YASAL HADDİ AŞMIYOR |
| GMSİ | 10 | MADDE 86/1-C | |
| MSİ | 10 | MADDE 81/1-C | TOPLAM YASAL SINIRI AŞMADIĞINDAN BEYANNAME VERİLMEZ. |
| KANUN MADDESİNDE 86/1-B (BİRDEN FAZLA İŞVERENDEN ÜCRET ALMAKLA BERABER, BİRDEN SONRAKİ İŞVERENDEN ALDIKLARI ÜCRETLERİNİN TOPLAMI, 103 ÜNCÜ MADDEDE YAZILI TARİFENİN İKİNCİ GELİR DİLİMİNDE YER ALAN TUTARI AŞMAYAN MÜKELLEFLERİN, TAMAMI TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRİLMİŞ ÜCRETLERİ DAHİL) HÜKMÜNÜN KALDIRILMASI YÖNÜNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASI SONRASINDA | | | |
| BİRDEN FAZLA İŞVERENDEN ALINAN ÜCRET | 15 | MADDE 86/1-C | |
| GMSİ | 10 | MADDE 86/1-C | |
| MSİ | 10 | MADDE 81/1-C | |
| | 35 | | TOPLAM YASAL SINIRI AŞTIĞINDAN BEYANNAMEVERİLİR. |

Esasen üniter sistemin ruhuna daha uygun olan bu önerimizin bu şekilde bir sonuç doğurmasının gerekçesi, vergi sistemimizde ücretlerin vergilendirilmesi açısından ücret gelirlerine müteneşip, kapsamlı bir gider mekanizmasının olmaması gösterilebilir.

SONUÇ

Üniter bir vergi sistemi üzerine bina edilen Türk Vergi Sisteminde genel kural gereği, mükelleflerin safi gelir unsurları toplanır ve yıllık gelir vergisi beyannameinde tek bir rakam olarak beyan edilir. Bu yapı içerisinde ücretlerin vergilendirilmesi konusu, üniter sistemin istisnası kabul edilebilecek bir mahiyette olması bakımından özellikli bir konumdur. Bu bağlamda da GVK 85. maddesi ile "gelirlerin toplanması ve beyanı" kuralını koymuş ve sistemi oluşturmuş, ardından da 86. maddesi ile de "toplama yapılmayan haller" başlığı altında, beyanname kapsamına alınmayacak gelir unsurlarını belirlemiştir. İşte yasa hükmü ile uygulama arasında muammanın varlığına sebep olan yasa hükmü de, ilgili yasa maddesidir.

Söz konusu GVK'nın 86/1-b hükmünde açık ve net olan husus, tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret kazançları için beyanname verilmeyeceğidir. İlgili madde hükmünün devamında yer alan parantez içi hükümde ise, birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birden sonraki işverenden alınan ücretlerinin toplamının, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2016 ve 2017 yılları için 30.000 TL) aşması durumunda, tüm ücretler için beyanname verilmesi gerektiği düzenlemesi yer almaktadır. Münhasıran bu madde hükmünde yer alan düzenlemelerde uygulamada ve teoride herhangi bir tereddüt mevcut değildir.

Muammanın kaynağını teşkil eden hüküm ise, GVK'nın 86/1-c'dir. Buna göre, "vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2016 ve 2017 yılları için 30.000 TL) aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları beyannameye dahil edilmeyecektir". Başka bir ifadeyle, tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşarsa Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları beyannameye dahil edilecektir.

İşte tam da bu noktada muamma söz konusu olup, üstelik sadece tek başına değil, (b) fıkrası ile birlikte değerlendirildiğinde asıl sorun ortaya çıkmaktadır diyebiliriz. Öyle ki, 86/1-c hükmünde yer alan köşeli ayrıç içinde (a) ve (b) bentlerinde belirtilen gelir unsurları kanun koyucu tarafından hariç tutulmuştur. Hal böyleyken de her iki fıkrada da tekrarlanan "tevkifata tabi tutulmuş ve birden fazla işverenden elde edilmiş ücretler" açısından sorunlu ve anlaşılmaz durum ortaya çıkmıştır.

Madde 86/1 (b) ve (c) fıkralarındaki bu durum idare tarafından, yasa hükmündeki fıkraların (b ve c fıkralarının) sırası ile uygulanması gerektiği fikrinin hakim olmasına yol açmıştır. Yani ücretler önce kendi içinde (b) bendine göre yorumlanmakta, eğer ücret dışında menkul ve gayrimenkul sermaye iradı var dahi olsa, (c) bendinde ise hiç dikkate alınmamaktadır. Bu durum doğru dahi kabul edilse, (c) fıkrasındaki gelir unsurları olan "tevkif edilmiş ücretler, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları toplamı" ifadesindeki "tevkif edilmiş ücretler" kısmının eksik yorumlanması neticesini doğurmaktadır.

Konu hakkındaki kanaatimiz, 86/1. maddenin (c) fıkrasının lafzı gereği, her ne kadar köşeli parantez içinde (b) bendi hariç denilse de, ücret, menkul sermaye iradı ve gayrimenkul sermaye iradının varlığı halinde, vergiye tabi gelir toplamının ve bunların dolayısıyla beyannameye dahil edilip edilmemesinin hesabında, üç gelir unsurunun birlikte ve toplu olarak yasal sınır ile mukayese edilmesi gerektiği yönündedir. Öyle ki, ilk görüş, uygulamada genel kabul görmüş ve esasen Gelir idaresinin de sirkülerlerinde ifade ettiği ve dolayısıyla uygulanmasını önerdiği görüştür. Bu görüş taraftarlarına göre, 86. maddenin (c) fıkrası yorumlanırken, (b) fıkrası öncelikli olarak dikkate alınmalıdır. Oysa bizim savunduğumuz görüş ise, yasanın lafzından açıkça anlaşıldığı üzere, beyanname verilir verilmemesi açısından, vergiye tabi gelirin toplanmasında ve yasal haddin aşılp aşılmadığının hesabında, birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratlarının toplamını birlikte dikkate alınması yönündedir. Nitekim madde hükmünde açıkça "tevkifata tabi tutulmuş birden fazla işverenden elde edilen ücret" tabiri ile beraber menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının birlikte toplanması gerektiği zikredilmektedir. Bizatihi uygulamada ve teoride, sadece beyanname verilebilecek ücretler "tevkifata tabi tutulmuş birden fazla işverenden elde edilmiş olan ücretler"dir. Yani bu yasa hükmünün lafzından, beyanname

verme açısından, yasal haddin hesabında, ücretleri ayrı, gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarının ayrı yasal had ile kıyaslanması suretiyle vergilendirilmesi gerektiği şeklindeki yorum, zorlamaya da yönlendirici bir yorum niteliğindedir. Eğer yasa koyucu bu şekilde vergilendirilmesini istese idi, vergilendirilecek gelirin toplamının ve yasal had ile kıyaslanmasının hesabında (c) bendinde "tevkif edilmiş ücret" ifadesine yer vermez idi.

Bu noktada tekrar hatırlatmak istediğimiz bir husus da, ücret gelirlerinin beyannameye dahil edilmesi hali ancak (tevkifata tabi tutulmama ve yurt dışından elde edilenler hali hariç), tevkifata tabi olan ve birden fazla işverenden elde edilmiş olması durumunda mümkün olabilmektedir. Ayrıca (b) fıkrasının parantez içi hükmü konusundaki kanaatimiz de esasen, genel uygulamanın istisnası niteliğinde olan beyanname verilecek ücretleri izah etmesi açısından kaleme alınmış olması şeklindedir. Kanun yapma tekniği açısından, kanun maddelerinin ve/veya fıkralarının sıralanışı, ifadeler ve buralardaki parantez içi hükümlerin ve de maddelerin kaleme alınış biçiminin önemi, söz konusu madde hükümlerinden çıkan bu yorum farklılıklarından çok net anlaşılabilir.

Bu durumda tüm açıklamalarımızdan da anlaşılacaktır ki, GVK 86/1-c hükmünde yer alan "Vergiye tâbi gelir toplamının[(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları," hükmünün tam olarak ne kastettiği, hükmün ne amaçla düzenlendiğinin de ortaya konulması zorunluluk arz etmektedir.


Uygulama ile yasa hükmü arasındaki bu muammayı gidermek açısından konu hakkında iki çözüm önerimiz olacaktır ki, bunlardan ilki, (c) fıkrasının şu şekilde revize edilmesidir:

"c) Vergiye tâbi gelir toplamının 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,"

Bu şekildeki bir madde yazını, halihazırda uygulanan duruma da uygun olacaktır. Böylece yasa uygulamaya uygun hale gelecektir. Ya da uygulama yasaya uygun hale gelecektir! Mevcut yasal düzenleme göz önüne alındığında üstelik bu, mükellefin lehine ancak üniter sistemin aleyhine

bir durumdur. Ancak bu noktada belirtmek isteriz ki, bu lehe durum, mevcut yasal düzenlemenin ücretlilere, diğer gelir unsurlarına benzer bir gider mekanizması sağlamasının da bir sonucudur. Yani 86/1-c madde hükmü konusundaki önerimizin mükellefin aleyhine olacak şekilde vergi yüküne sebep olmasının arkasında, ücretlerin vergilendirilmesi açısından ücret gelirlerine mütenasip, kapsamlı bir gider mekanizmasının olmaması olarak gösterebiliriz.

Konu hakkındaki alternatif bir önerimiz ise, 86/1-c fıkrası olduğu gibi kalmak üzere, (b) fıkrasının parantez içi hükmünün kaldırılması şeklinde olacaktır. Bu durumda 86/1-c fıkrası mevcut hali ile kalacak ve vergilendirme açısından ücretlinin aleyhine olacak şekilde vergi yüküne sebep olacaktır. Esasen üniter sistemin ruhuna daha uygun olan bu önerimizin bu şekilde bir sonuç doğurmasının gerekçesi, vergi sistemimizde ücretlerin vergilendirilmesi açısından ücret gelirlerine mütenasip, kapsamlı bir gider mekanizmasının olmaması gösterilebilir.

Son olarak belirtmek isteriz ki, mevcut uygulamada olduğu gibi, mükellefin lehine sonuç doğuran bir yorumlama ve uygulama, yasanın lafzına aykırı hareket edilmesinin gerekçesini oluşturamaz kanaatindeyiz. Nitekim böyle bir yorumlama ve uygulama döneme ve kişiye göre değişebilir, yani "öngörülemez" demektir ve "kanuni belirliliğin" ötesinde "hukuki belirlilik" sağlanmadan, adaletten bahsetmek bizatihi mümkün değildir. Elbette ideal olan, yukarıdaki önerimizdeki şekliyle, yasanın daha adil bir uygulamaya sebep olacak şekilde yeniden dizayn edilmesidir. Ancak bunun da ötesinde daha adil bir uygulama ve teori, sistemin bir bütün olarak ücretlerin vergilendirilmesinde revizyonu ile mümkündür. 

KAYNAKÇA

Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2013, HUD Yayınları.

Biyan, Özgür ve Yılmaz, Güneş, "Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü", Maliye Dergisi, 2012, (162).

Doğan Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet, ve Gerçek, Adnan, Türk Vergi Sistemi, Ekin Basın Yayın, 2016.

Gelir idaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu'15, Tablo 12 Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergi-

lerinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri içindeki Payı, Şubat 2016, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf.

Gelir Vergisi Sirküleri/16, 11/02/2004 sayı ve GVK-16/2004-8/Gelirin toplanması ve beyanı-1 sayılı, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>

Maliye Bakanlığı Gelir idaresi Başkanlığı, Gelir Vergisi Sirküleri (Taslak), Mayıs 2013, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/gelir-vergisisirkutaslak17052013.htm>

Sayar, Nihad, Kamu Maliyesi I-II (Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri), 5. Baskı, İstanbul: Sermet Matbaası