

BİLGİ NOTU

KİMDEN : EVG Avukatlık Bürosu

KONU : Ücret Gelirinin Vergilendirilmesine İlişkin Olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nca 2019 Yılında Yapılan İnceleme

İşbu bilgi notunun konusu, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ilgili Uygulama Denetim Müdürlükleri'nce ("İdare") yurt genelinde başlatılmış olan ve 2016, 2017 ve 2018 yıllarına ilişkin yapılan incelemeler neticesinde ücret gelirini eksik bildirmeleri veya hiç bildirmemeleri nedeniyle vergi ziyanına sebep oldukları gerekçesiyle vergi mükellefi çalışanlara gönderilen inceleme yazılarına ilişkin hukuki incelemeden ibaret olup olayın değerlendirilmesi aşamasında başta 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ("GVK") ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ("VUK") olmak üzere Gelir Vergisi Genel Tebliği ("Tebliğ"), Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi ("Rehber") ve sair ilgili mevzuat ile idari kararlar incelenmiş bulunmaktadır.

GVK'da da belirtildiği üzere gerçek kişilerin elde etmiş oldukları ücret gelirleri gelir vergisine tabiidir. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde ilke olarak gerçek usul kabul edilmiştir. Ücret gelirinden alınması lazım gelen gelir vergisi, gelirin gerçek ve safi tutarı üzerinden alınmaktadır. Bu anlamda, ücret geliri elde eden ve mevzuat kapsamında vergi mükellefi kabul edilen çalışanın, ücret gelirini ilgili kurumlara bildirmesi ve vergilendirilmesini sağlaması yasal bir zorunluluktur.

Ücret gelirinin vergilendirilmesi esas ise de, GVK'nın 23, 24, 25, 26, 27, 28 ve 29'uncu maddeleri kapsamında kısmen veya tamamen istisna kabul edilen durumlar da tahdidi olarak sayılmıştır.

Bilindiği üzere, aynı yıl içerisinde tek bir işveren tarafından istihdam edilmiş ve İdare'nin yıllık bazda belirlediği tutarları aşan kişiler de dahil olmak üzere çalışanların ücret gelirleri işvereni tarafından vergi sorumlusu sıfatıyla kesinti yoluyla (stopaj) toplanarak, vergi mükellefi olan çalışan adına İdare'ye beyan edilmekte ve ödenmektedir. Ücret geliri, çalışanın aynı yıl içerisinde

tek bir işveren bünyesinde istihdam edildiği hallerde beyanname verilmesi gerekliliğinin istisnasını oluşturmaktadır. Nitekim GVK'nın 86/1-b maddesine göre, tek işverenden elde edilen tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücret gelirleri için, tutarı ne olursa olsun yıllık gelir vergisi beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde dahi, bu türden ücret gelirleri beyannameye dahil edilmez. Dolayısıyla aynı işveren bünyesinde istihdam edilmiş çalışanların GVK'nın 103'üncü maddesinde belirlenen hangi vergi dilimine dahil olacaklarının tespiti de işverence mümkündür ve kesinti yoluyla toplanan vergilerin ödemesi ilgili işlemler yapılmış olduğundan artık çalışan veya işveren tarafından yapılması gereken ayrıca bir işlem bulunmayacaktır.

Ancak yukarıda da belirtildiği üzere yurt genelinde İdare'ce başlatılmış olan incelemeler neticesinde aynı yıl içerisinde birden fazla işveren bünyesinde istihdam edilmiş kişilerin ya da aynı anda birden fazla işverenden ücret geliri elde edenlerin tabi olacakları vergi dilimlerinin yanlış yahut eksik hesaplanması neticesinde eksiklikler tespit edilmiş ve ilgililere bilgi ve belge talep eden yahut vergi ödemesi yapmalarını ihtar eden müzakereler gönderilmiştir. Dolayısıyla bu konunun açıklığa kavuşturulmasının hem işveren hem de çalışan açısından önem teşkil ettiği kanaatindeyiz.

GVK'nın 103'üncü maddesine göre, gelir vergisine tabi ücret gelirleri; (2019 yılı için) 18.000 TL'ye kadar % 15; 40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası % 20; 148.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL, fazlası % 27; ve 148.000 TL'den fazlasının 148.000 TL'si için 36.260 TL, fazlası % 35 oranında vergilendirilir. Bu madde kapsamında yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, her yıl İdare tarafından çıkarılan Tebliğ ile değiştirilmektedir.

GVK'nın 86'ncı maddesi gereğince, yıl içerisinde birden fazla işveren bünyesinde istihdam edilmiş olan ya da aynı anda birden fazla işverenden ücret geliri elde eden çalışanların, sonraki işverenlerden elde ettiği ücret geliri toplamının ikinci gelir dilimi tutarını aşması halinde beyanname vermeleri zorunluluğu doğmaktadır.

GVK'nın 103'üncü maddesinde yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarlar; 2016 – 2017 yılları için 30.000,00 TL, 2018 yılı için 34.000,00 TL ve 2019 yılı için ise 40.000,00 TL'dir.

İşverenin, çalışanın tam olarak ücret gelirini bilebilmesi her zaman mümkün olmadığından ve bu işverenden beklenemeyeceğinden bu sorumluluk esasen ücret geliri elde eden ve vergi mevzuatı kapsamında vergi mükellefi olarak kabul edilen çalışanlara yüklenmiştir.

Ayrıca ücret geliri elde eden kişi yani çalışan birden fazla işverenden ücret aldığı durumlarda hangi işverenin birinci işveren kabul edileceğine serbestçe karar verebilmektedir.

Birden fazla işverenden tevkif yoluyla vergilendirilmiş ücret alan ve birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin -tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş- ücretleri yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir. Ancak, birden sonraki işverenden alınan tevkifata tabi ücretlerin toplamı, 2016 – 2017 yılları için 30.000,00 TL'yi, 2018 yılı için 34.000,00 TL'yi ve 2019 yılı için 40.000,00 TL'yi aşması durumunda, ücretlerin tamamı (ilk işverenden alınan ücret de dahil olmak üzere) yıllık beyannameye dahil edilecektir. Söz gelimi; 2018 yılında aynı anda iki işverenden ücret alan bir çalışanın birinci işverenden 200.000 TL ücret geliri elde ettiğini ikinci işverenden ise 27.000 TL ücret geliri elde ettiğini düşünelim. Çalışan 200.000 TL ücret elde ettiği işvereni birinci işveren olarak belirlediği durumda beyanname vermesi gerekmeyecektir. Ancak işverenin ikinci işvereninden elde ettiği tutar 27.000 TL değil de 34.000 TL üzeri bir tutar olsaydı bu durumda beyanname verme zorunluluğu doğacaktı.

Nitekim, İdare tarafından 2019 yılı Şubat ayında yayımlanan 312 numaralı Rehber kapsamında, 2018 yılında tevkifata tabi olarak birden fazla işverenden elde edilen ücret gelirlerinin yıllık beyanname ile beyanı ile ücret geliri ve diğer gelir unsurlarının birlikte elde edilmesi durumunda beyan edilecek gelirin tespitine ilişkin aşağıda yer alan bazı örneklere yer verilmiştir:

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

Birinci işverenden alınan ücret	98.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	18.000 TL
Üçüncü işverenden alınan ücret	14.000 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 + 14.000 =) 32.000 TL ücretler toplamı 34.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirlerinin tamamı beyan edilmeyecektir.

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

Birinci işverenden alınan ücret	92.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	60.000 TL
Üçüncü işverenden alınan ücret	33.000 TL
Beyan edilecek gelir tutarı	185.000 TL

Birinci işverenden alınan ücret toplama dahil edilmeyecek olup, ikinci ve üçüncü işverenden alınan ücretler toplamı (60.000 + 33.000) = 93.000 TL, 34.000 TL'lik beyan sınırını aştığı için birinci işverenden aldığı 92.000 TL de dahil olmak üzere 185.000 TL ücret gelirinin tamamı beyan edilecektir.

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	80.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	30.000 TL
Beyan edilecek gelir tutarı	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.

Bu uygulamaya göre beyanname verilmesi zorunluluğu doğan hallerde, aslında her bir işverenlikçe de ayrı ayrı olmak üzere ilgili kesintiler elbette yapılmaktadır. Ancak vergi mevzuatı gereği, artan oranlı ve kümülatif hesaplamalı bir vergi sistemine sahip olduğumuzdan dolayı gelirlerin toplamı üzerinden vergi alınması gerekirken burada ayrı ayrı bildirim yapılmış olmasına rağmen kümülatif olarak hesaplama yapılmamış olması sebebiyle tabi olunması gereken vergi dilimine düşen oranda vergilendirme yapılamamış olmaktadır. Bunun sonucudur ki; aynı yıl içerisinde işveren değişikliği yapmış bir çalışanın kümülatif gelir vergisi matrahı bilinmediği için birinciden sonraki işverenlik bünyesinde çalışanın ücretine ilk gelir dilimi vergi oranı uygulanarak kesinti yapılıyor. Oysa çalışanın ücret gelirleri toplamı uygulanması gereken vergi dilimi ikinci ya da üçüncü dilim olabiliyor. Dolayısıyla artan oranlı vergi uygulaması nedeniyle bir vergi kaybı oluyor. Burada çıkan farklılıklar nedeniyle de, Gelir İdaresi Uygulama ve Denetim Müdürlükleri'nce yapılan incelemelerde kümülatif vergi matrahı beyan edilmediğinden dolayı ödenmemiş olduğu tespit edilen vergi tutarları çalışanlardan talep edilmektedir. Bu durumda mağduriyet yaşayan çalışanlar da bu ödemeler hususunda işverenlerine başvurmakta ve çalışan – işveren arasında uyuşmazlıklar doğmaktadır. Bunun önlenmesi adına çalışanların bilgilendirilmesinde fayda görmekteyiz.

Bu durumun ortaya çıkması üzerine ilgili çalışanların yapması gereken ise süresi içerisinde ilgili vergi idaresine başvurarak VUK'un pişmanlık hükümlerine göre geçmişe yönelik beyanname vermesidir. Bu durumda ziya olan verginin aslı ve gecikme faizinin tahsil edilmesiyle borç sonlanacaktır. Ancak gelirlerin tespitinde beyan usulünün yanı sıra mevzuatımızın izin verdiği üzere vergi idarelerinin re'sen tarh ve tahakkuk yetkisi bulunmaktadır. Re'sen tarh edilen vergiye ait müzekerelerin çalışana iletilmesini müteakip idare tarafından çalışana 15 günlük bir süre verilmektedir. Bu süre içerisinde gelir elde eden kişinin önünde bir kaç seçenek bulunmaktadır;

- a) Beyanname verme zorunluluğu bulunmadığı düşünülüyorsa gelir ücretine ait ve vergilendirmeye ait gerekli belgeler toplanarak bir üst yazı ile birlikte Gelir İdaresine süresi içerisinde başvurarak re'sen tarh edilmiş inceleme konusu vergiye itiraz edilebilir. Bu seçenek, genel anlamda, yıl içerisinde birden fazla işveren nezdinde çalıştığı halde usulüne uygun beyanname sunmuş, bir başka deyişle sonraki işverenden elde ettiği ücret gelirini de dahil ederek kümülatif vergi matrahını beyan etmiş olan çalışanlar için kullanılacak bir seçenektir.
- b) Beyanname verilmesi zorunluluğu kapsamında kaldığı düşünülmeyle birlikte bu vergi matrahından düşülmesi gereken unsurların da bulunduğu düşünülüyorsa; ilgili gelir ücreti belgeleri, vergi kesintileri belgeleri, vergi matrahından düşülmesi gerektiği düşünülen giderlere ait belgelerle (kişinin, eşinin, çocuklarının eğitim, sağlık masrafları, hayat/şahıs sigorta primleri, indirilebilecek bağış ve yardımlar, Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan ayni ve nakdi bağışlar, Türk Kızılay ve Türk Yeşilay'ına makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımlar vs.) birlikte yine bir üst yazıyla Gelir İdaresi'ne başvurularak vergi matrahının yeniden hesaplanması istenebilir ve yine pişmanlık hükümlerinden faydalanılabilir.
- c) Beyanname verilmesi kapsamında kalındığı düşünülmesiyle birlikte vergi matrahı hususunda pişmanlık hükümlerine göre Gelir İdaresi ile süresi içerisinde uzlaşma yoluna başvurulması mümkündür.

2019 yılı için bu şartlardan biri yahut birkaçını taşıdığını düşünen ücret geliri elde edilen kişilerin ise 1 – 25 Mart 2020 arasında gelir vergisi beyannamelerini vermeleri gerekmektedir. Beyannameler vergi dairelerine verilebilir yahut Gelir İdaresi Başkanlığı “Hazır Beyan Sistemi” ile internet üzerinden elektronik ortamda da verilebilmektedir. Ücret gelirlerini yıllık beyanname ile bildirecekler 2019 yılına ilişkin gelir vergisini bir defada veya en fazla iki taksitte ödeyebilir. Ödemeler İnteraktif Vergi Dairesi ve GİB Mobil Uygulaması, vergi daireleri, PTT şubeleri veya anlaşmalı bankalar aracılığıyla gerçekleştirilebilir.

Saygılarımızla,

EVG Avukatlık Bürosu