

Makale Gönderim Tarihi: 18 Aralık 2019

Makale Kabul Tarihi: 25 Aralık 2019

Tek ve Birden Fazla İşverenden Ücret Geliri Elde Edilmesi Halinde Doğan Vergi Beyannamesi Verme Yükümlülüğü

Öz

Birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi durumunda Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan şartın gerçekleşmesiyle birlikte çalışanlar için beyanname verme yükümlülüğü doğmaktadır. Böylece işverene bağımlı çalışanların şekli bir vergi yükümlülüğü

doğmaktadır. Türk vergi sisteminde ücret kazançlarının vergilendirilmesinde temel kural tevkifat usulü olduğundan söz konusu yükümlülüğü yerine getirmeyen çalışanlar vergi cezaları ile karşılaşmaktadır. Çalışma konuya ilişkin yükümlülüğü irdelemektedir.

Anahtar Sözcükler:

Birden fazla işveren, şekli yükümlülük, beyanname verme.

Obligation to Submit a Tax Declaration Arising from Wage Income Derived from Single and Multiple Employers

Abstract

In case the wage income is derived from more than one employer, with the fulfillment of the condition stated in the Income Tax Law, an obligation to submit a declaration occurs for the employees. Thereby, a formal tax obligation arises for the employ-

ees. Since the basic rule in taxation of wage earnings in the Turkish tax system is the withholding procedure, employees who do not fulfil this obligation can face with tax penalties. The study examines such obligation.

Keywords:

Multiple employer, formal obligation, submit a declaration.

*Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kamu Hukuku Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı-cenkerogker@gmail.com

** Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı-cagilsut@gmail.com

I. Giriş

Gelir Vergisi Kanunu (GVK), bir gerçek kişinin bir yıl içinde elde ettiği kazançların safi tutarını vergilendirmektedir. Gelir vergisi sisteminde yer alan yedi adet gelir unsurundan biri olan ücretler, emek gelirleri olarak kabul edilmektedir¹. GVK madde 61'de ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak nitelendirilmektedir. İşveren ise başkaca kanunlardaki işveren tanımının yanında GVK'da hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler olarak tanımlanmaktadır.

Gelir vergisi sisteminde, işverenlerin ücret geliri elde edenlere ödemeyi gerçekleştirdikleri sırada GVK 94 üncü maddesi uyarınca vergi tevkifatı uygulaması, istisnaları olmasına karşın, temel kural niteliğindedir. Hal böyle olunca, yine kanunun belirlemesiyle her ne ad altında olursa olsun, bir başka deyişle ücretin ödenek, tazminat, kasa 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 değiştirmemektedir. Ücretin bu denli geniş bir şekilde tanımlanması, işverene bağımlı çalışma karşılığında elde edilen farklı isimlerdeki menfaatlerin ücret addedilerek vergilendirilmesi çabasının bir sonucudur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun sayılanların yanında ayrıca ücret olarak kabul ettiği gelirler de 61 inci maddenin 2 nci fıkrasında belirtilmektedir. Maddenin 1 inci bendindeki, "23 üncü maddenin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları;"², 5 inci

bendindeki "Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;" gibi örnekler bulunmaktadır.

II. Tek ve Birden Fazla İşverenden Ücret Geliri Elde Edilmesi ve Yükümlülükler

Gelir Vergisi Kanunu'nda ücret olarak nitelendirilen gelirler, işverenler tarafından muhtasar ve prim hizmet beyannamesi ile tevkifat uygulanarak vergi dairesine bildirilirler. Bir başka deyişle çalışanların brüt ücretleri üzerinden işverenlerce kesinti yapılan vergi, işverenler tarafından beyan edilir³. İşverenler vergi sorumlusu sıfatıyla gerçekleştirdikleri bu işlemler nedeniyle Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 11 inci maddesinin 1 inci fıkrasında ifade edildiği üzere, vergi kesintisi yapmaya mecbur olduklarından, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Hal böyle olunca çalışanların ayrıca gerçekleştirmesi gereken şekli bir yükümlülük çoğu zaman söz konusu olmamaktadır.

Artan oranlı vergi tarifesinin uygulandığı gelir vergisi sistemimizde, çalışanların ücret niteliğindeki geliri ne kadar yüksek olursa olsun şekli yükümlülüklerin işverenlerce gerçekleştirilmesi esas idi. Buna karşın 07.12.2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7194 sayılı Kanun'la gerçekleştirilen

sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamı, en yüksek Devlet memuruna çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (Genel, katma ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar dahil)" şeklindedir.

1 Öncel, M. – Kumrulu, A. – Çağan, N. – Göker, C. (2019) Vergi Hukuku, 28. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, s. 305.
2 Gelir Vergisi Kanunu'nun 23 üncü maddesinin 11 inci bendindeki istisna, "Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen

3 Bu kuralın istisnası, Gelir Vergisi Kanunu'nun 95 inci maddesinde yer almaktadır. Buna göre, ücretlerini yabancı bir memleketteki bir işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı, yabancı ülkelerin elçilik ve konsolosluklarında çalışan memur ve hizmetliler ve Hazine ve Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler söz konusu olduğunda bunların tevkifat usulü ile değil yıllık beyanname ile bildirilmesi gerekmektedir.

değişiklikler sonrasında 1.1.2020 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, çalışanların, tek işverenden elde ettikleri gelirin miktarı Kanun'un 103 üncü maddesinde yer alan artan oranlı vergi tarifesindeki dördüncü gelir dilimindeki tutarı aşarsa, beyanname vermesi gerekecektir. Söz konusu tarifeye göre bu rakam yıllık 500.000 TL'dir.

Ücret geliri elde eden bir kişinin bir yıl içinde, iş değiştirmesi⁴ nedeniyle veya farklı veya birden fazla işverenlerden⁵ ücret elde etmiş olması durumunda da şekli yükümlülüklerde farklılık söz konusu olmaktadır⁶. Gelir Vergisi Kanunu'nun 86 ncı maddesinde sayılan bazı gelirler için beyanname

verilmeyeceği düzenlenmektedir. Buna göre, tek işverenden⁷ alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş GVK 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan ücretler için çalışanlar tarafından beyanname verilmesi gerekmemektedir. Ancak maddenin parantez içi hükmünde "(birden fazla işverenden⁸ ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil)" ifadesi yer almaktadır. Bu durumda GVK 103 üncü maddede yazılı tarifeye göre 2019 yılında birden fazla işverenle çalışan bir kişinin birden sonraki yani ilk işvereninden elde ettiği dahil geliri 500.000 TL'yi veya sonraki işverenlerden elde ettiği ücret toplamı 40.000 TL'yi aşmaması durumunda bu ücretlerin de beyan edilmesi gerekmemektedir. Buradan çıkan sonuç, tek işverenden elde edilen gelir 500.000 TL'yi aştığında sonraki işverenlerden elde edilen gelir ne olursa olsun toplam dahil edilerek beyanname verilmesi gerekeceğidir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta beyannamede hesapla-

4 İş değişikliği veya farklı işveren kavramlarına ilişkin yargı kararlarında, bağımlı çalışma noktasına önem verildiği görülmektedir. "Çalışan, değişim programı kapsamında ve ilgili firmalarla yapılan anlaşmalar çerçevesinde çalışan personelin davacı şirketin belirlediği dönemlerde onun emir ve talimatları altında çalıştığı, çalışılan geçici süre içinde özlük hakları, SGK bildirimleri ve ücretler üzerinden ödenmesi gereken vergi tevkifatının davacı şirket tarafından yerine getirildiği, sadece uygulamadaki bazı kolaylıklar nedeniyle ücretlerin bu personelin bağlı olduğu yurt dışı firmalar tarafından ödendiği, sonradan davacı şirket tarafından aynı tutarın yurt dışı firmalarına yansıtıldığı anlaşılmış olup, bu ödemelerin sadece ödeme yönteminin farklılığından dolayı serbest meslek faaliyeti kapsamında nitelendirilmesine olanak bulunmamaktadır." İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi, E. 2016/2568 K. 2017/445 sayılı kararı.

5 Uygulamada grup şirketleri arasındaki iş değişikliklerinin çalışan açısından farklı işveren olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği tartışmalıdır.

6 Hazine ve Maliye Bakanlığı mevzuattaki bu düzenlemenin gerekliliğini şu şekilde açıklamaktadır. "İşveren değişikliği ile ilgili olarak 160 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, "...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..." açıklamalarına yer verilmiştir." Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 02.11.2015 tarih ve 230 sayılı Özelgesi. Bunun yanı sıra, "Birden fazla işverenden kesinti yoluyla vergilendirilen ücret geliri elde edilmesi dolayısıyla ücret gelirinin yıllık beyanname ile beyan edilmesi halinde, yıl içinde işveren aracılığıyla asgari geçim indiriminden yararlanılması nedeniyle, yıllık beyannamede asgari geçim indiriminden yararlanılması mümkün değildir." şeklindeki düşüncesiyle vergi idaresi, asgari geçim indiriminden yararlanıldığından beyannamede yeniden asgari geçim indirimini uygulanmasının mümkün olmadığını belirtmektedir. "Ücret Geliri Elde Edenler İçin Gelir Vergisi Rehberi", Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 312, Şubat 2019, Ankara, s. 19.

7 Tek işveren kavramının dava konusu olduğu bir olayda Sağlık Bakanlığı personelinin, döner sermayeden aldığı gelirlerin birden fazla işveren olarak nitelendirilmeyeceğine karar verilmiştir. "Sağlık Bakanlığı'na bağlı kurum ve kuruluşlarda görevli Sağlık Bakanlığı'na ait personelin vergi indirimine konu olan harcama belgelerinin, döner sermayeden ödenen katkı payı ve genel bütçeden ödenen maaş için Sağlık Bakanlığı'nın tek işveren olduğunun kabul edilerek, genel bütçeden ödenen maaş ve döner sermayeden ödenen katkı payının birleştirilerek vergi indirimine esas alınması yönünde tesis edilen işlemde hukuka aykırılık görülmemiştir." Danıştay 4. Dairesinin E.2008/1445, K.2010/5064 sayılı kararı.

8 Hazine ve Maliye Bakanlığı, birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağına mükellef tarafından serbestçe belirleneceğini ifade etmektedir. "Yıl İçinde Birden Fazla İşverenden Ücret Elde Edenler Nelere Dikkat Edecekler" Türkay, İ, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Kasım 2019, Sayı: 191. https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/makaleler/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_2019-kasim-sayi191_mdergi_8738a-00_/04.html (erişim tarihi 05.12.2019)

nan vergiden yıl içinde vergi tevkifatı ile işveren-
ce kesilen vergilerin toplamının mahsup edile-
ceğinin tartışmasız oluşudur⁹. 7194 sayılı Kanun
öncesinde ise tek işverenden elde edilen ücret
ne olursa olsun çalışanlara yüklenmiş bir beyan-
name verme zorunluluğu mevcut değildi. Ancak
kanundaki değişikliklerle artık 1.1.2020 tarihinden
itibaren 500.000 TL'yi aşan tutarların beyan edil-
mesi gerekecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda ücret gelirleri için
tevkifat sisteminin istisnasını oluşturan şekilde
parasal değerlerin üstünde gelir elde edilmesi-
nin mükelleflere getirdiği şekli vergi yükümlü-
lüğünün olumlu sonucu, GVK 89 uncu maddede
yer alan indirimleri gerçekleştirilme imkânıdır.
Bu değişikliklerle yüksek gelir elde eden ancak ba-
ğımlı çalışan kişiler, yeni artan oranlı gelir vergisi
tarifesinin en üst dilimin %40'a yükselmiş olma-
sına karşın, bu noktadan sonra giderlerini indire-
bilme imkanına kavuşmuştur. Bir başka deyişle,
%40'lık dilime tabi olmakla birlikte artık gelir
vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi be-
yannamesinde bildirilecek gelirlerden, 89 uncu
maddede yer alan indirimleri gerçekleştirmek
mümkün olacaktır. Bu yeni durum ile daha önce
sadece birden fazla işverenden elde ettiği geli-
ri 40.000 TL'yi aşanlar değil, tek işverenden elde
ettiği yıllık ücret geliri 500.000 TL'yi aşanlar da
giderlerini beyannamede indirim konusu yapma
imkânına kavuşmuştur. GVK 89 uncu maddeye
göre örneğin, beyan edilen gelirin % 10 unu aş-
maması şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük
çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık
harcamaları, matrahtan indirim konusu yapılabi-
lecektir.

III. Sonuç

Gelir vergisi sisteminde, ücret geliri elde
edenlerin üzerlerine düşen gelir vergisinin ver-
gi sorumlusu sıfatıyla işverenleri tarafından tev-
kifata tabi tutularak vergi dairesine ödenmesi
esastır. Bu kuralın istisnaları GVK 85 ve 86 ncı
maddeleridir. GVK 86 ncı maddenin 1 inci fık-

rasının b bendi uyarınca, tek işverenden alınan
ücretler için, gelir vergisi artan oranlı tarifesinin
4 üncü basamağındaki rakamı (2019 için 500.000
TL) aşan ile birden fazla işverenden alınmış, ta-
rifinin 2 nci basamağındaki rakamı aşan gelir
elde eden çalışanların beyanname verme zorun-
luluğu bulunmaktadır. 07.12.2019 tarihli Resmi
Gazete'de yayımlanan 7194 sayılı Kanun'la Gelir
Vergisi Kanunu'nun 86 ncı maddesinde yapılan
değişiklik öncesi sadece birden fazla işverenden
elde edilen 40.000 TL üzeri gelirler için söz konu-
su olan beyanname verme zorunluluğunun
1.1.2020 tarihinden itibaren tek işverenden elde
edilen 500.000 TL üzeri gelirler için de söz konu-
su hale geldiği görülmektedir.

İşverene bağımlı olarak çalışan kişilerin bir
şekli vergi yükümlülüğü olan beyanname ver-
mesindeki zorluğu gören kanun koyucu gelir
vergisinin sisteminde bu gelirlerin tevkifat yo-
luyla vergilendirilmesini öngörmekteyken akta-
rılan durumlarda çalışanların yıllık beyanname
vermesini zorunlu tutmaktadır. Özellikle takvim
yılı içinde iş değiştiren bu nedenle ikinci işve-
reninden elde ettiği gelirleri 40.000 TL'yi aşan
ancak daha önce hiç beyanname vermediği için
veya ödemesi gereken vergilerin tevkifat ile ke-
sildiğini düşünen ancak 40.000 TL'lik sınırı aşan
kişilerin vergi cezaları ile karşılaşmaları müm-
kündür. Çalışanların Gelir Vergisi Kanunu'nun 86
ncı maddesi anlamında bilgilendirilmeleri gere-
kir. Böylece elde ettikleri gelir miktarı ve geliri
elde ettikleri işveren sayısına göre şekli bir vergi
yükümlülüğü olan gelir vergisi beyannamelerini
vermeleri mümkün olacaktır. Buna karşın, işve-
renlerin kendilerine bağımlı çalışan kişilere öde-
dikleri ücretlerden kesinti yapmak dışında, söz
konusu beyanname verme zorunluluğunu üst-
lenmek, ona aracı olmak gibi bir yükümlülükleri
bulunmamaktadır.

KAYNAKÇA

- Öncel, M.-Kumrulu, A.-Çağan, N.-Göker, C. (2019) Vergi Hukuku, 28. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.
- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 02.11.2015

9 Öncel-Kumrulu-Çağan-Göker, age., s. 312.

tarif ve 230 sayılı Özelgesi.

- “Ücret Geliri Elde Edenler İçin Gelir Vergisi Rehberi”, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 312, Şubat 2019, Ankara.
- “Yıl İçinde Birden Fazla İşverenden Ücret Elde Edenler Nelere Dikkat Edecekler” Türkay, İ, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Kasım 2019, Sayı: 191.
- Danıştay 4. Dairesinin E. 2008/1445, K. 2010/5064 sayılı kararı.
- İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi, E. 2016/2568 K. 2017/445 sayılı kararı.