

BAKANLIKLAR, BAĞLI KURULUŞLAR ve ÜNİVERSİTELER BÜNYESİNDEKİ DÖNER SERMAYELERDEN ÖDENEN ÜCRETİN VERGİLENDİRİLMESİ¹

TAXATION OF WAGES REGARDING CIRCULATING CAPITAL
ENTERPRISE CAPITALS BELONGING TO MINISTRIES, AFFILIATED
INSTITUTIONS AND UNIVERSITIES



İmdat TÜRKAY*

ÖZ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa (GVK) göre, işverenler tarafından çalıştırılan hizmet erbabına nakden veya hesaben yapılan ücret ve ücret kapsamındaki ödemelerden yapılan gelir vergisi tevkifatı genel bütçeli kuruluşlar hariç muhtasar beyanname ile beyan edilmektedir. Ücret ödemelerinde genel vergileme şekli tevkif usulü olduğundan, gelir vergisi tevkifatı gayrisafi ücret tutarından yasal indirimler yapıldıktan sonra yıl içinde aylık dönemler itibarıyla yapılmaktadır. Ücretlinin sadece bir işverenden ücret geliri elde etmesi ve başka bir işverenden ücret geliri elde etmemesi durumunda, ücret gelirlerinin tevkif suretiyle vergilendirilmesinde vergi tarifesi kümülatif ücret matrahına uygulanmak suretiyle yapılmaktadır. Ancak, aynı işveren bünyesinde aylık ödemenin dışında farklı birimler tarafından yapılan ek ödemeler ile aynı dönemde farklı iş-

ABSTRACT

According to Income Tax Law No: 193 (ITL), withholding from the payments paid by the employers on the basis of wages and fees made to the employee in cash or on an account is declared with a summary declaration except for general budget organizations. Since general principle in the taxation of wages is withholding, withholding is made on monthly basis within the year after the legal reductions are made from the gross wage amount. In the case of employee receives from one employer or does not gain wage from another employer, cumulative wage base will be applied. However, there are hesitations in the implementation of tax table such as additional givings paid by the same employer except monthly payments, or in the case of employee gain wage from different employers in the same period. Similar problems may arise in the

* Gelir İdaresi Grup Başkanı

¹ Bu yazıda yapılan açıklamalar, tamamıyla yazarına ait olup, hiçbir şekilde yazarın çalıştığı kurumunu bağlamaz; kurumunun görüşü olarak kullanılamaz ve değerlendirilemez.

M.G.T.: 03.11.2016 / M.K.T.: 23.01.2017

verenler tarafından yapılan ücret ödemelerinde vergi tarifesinin uygulanmasında zaman zaman tereddütler yaşanabilmektedir. Hizmet erbabının yıl içinde işveren değişikliği yapması durumunda da vergi tarifesinin uygulanmasında benzer sorunlar ortaya çıkabilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Gayrisafi Ücret, Ücretin Safi Tutarı, Döner Sermaye Ödemesi, Ek Ödeme, Vergi Tarifesi.

implementation of the tax table if the employer changes the employer during the year.

Keywords: Gross wage, net amount of wages, Circulating Capital Enterprise, Additional payment, tax table

1- GİRİŞ

İşverenler tarafından hizmet erbabına ödenen ücret ve ücret kapsamındaki ödemeler, ödeme anında gelir vergisi tevkifatına tabi tutularak net ücret olarak ödenmektedir. Brüt ücret tutarından, yani gayrisafi ücret tutarından yapılması gereken yasal indirimler yapıldıktan sonra safi ücret tutarı bulunmakta ve bu tutara da ücret gelirlerine uygulanan artan oranlı vergi tarifesi uygulanmak suretiyle ödenecek gelir vergisi hesaplanmaktadır. Bir hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret alması halinde ise, 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.

Döner sermaye işletmeleri olarak ifade edilen kuruluşlar, 29.09.1984 tarih ve 3046 sayılı Kanunun² 40. maddesine göre kurulmaktadır. Anılan maddede yer alan hükme göre; Bakanlıklar ile bağlı kuruluşlar ihtiyaç halinde döner sermaye işletmesi kurabilmektedir. Döner sermaye işletmelerinin kurulması, sermayesi, gelirleri, işleyiş ve denetimi ile ilgili esas ve usuller kanunla düzenlenmektedir. Öte yandan, 4.11.1981 tarih ve 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun "Döner sermaye" başlıklı 58'inci maddesi uyarınca, Yükseköğretim kurumlarında üniversite yönetim kurulunun önerisi ve Yükseköğretim Kurulunun onayı ile döner sermaye işletmesi kurulabilmektedir. Yükseköğretim Kanununa göre kurulacak döner sermaye işletmesinin başlangıç sermayesine ilgili yükseköğretim kurumu bütçesinde bu amaç için ödenek öngörülmek şartıyla katkı sağlanabilir. Döner sermaye işletmesi faaliyetlerinden elde edilen gelirler, birimler itibarıyla ayrı hesaplarda izlenir. Döner sermaye işletmesine tahsis edilen sermaye, üniversite yönetim kurulu kararı ile artırılabilir. Artırılan sermaye tutarı yılsonu kârlarından karşılanır. Ödenmiş sermaye tutarı, tahsis edilen sermaye tutarına ulaştıktan sonra kalan yılsonu kârı, döner sermaye işletmesinin hizmetlerinde kullanılmak üzere ertesi yılın gelirine ilave edilir. Döner sermaye işletmesinin gelirleri, işletme adına yapılan mal ve hizmet satışları ile diğer gelirlerden oluşur.

Bu çalışmada, tek işverenden ücret geliri elde edilmesi, birden fazla işverenden aynı anda ücret geliri elde edilmesi ile aylık maaşın yanında aynı kuruluş bünyesindeki döner sermayelerden ek ücret ödenmesi durumunda vergi tarifesinin ne şekilde uygulanacağı açıklanacaktır.

² Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında 174 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 13/12/1983 Gün ve 174 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Kaldırılması ve Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında 202 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun.

2- ÜCRETİN TANIMI ve ÜCRET KAPSAMINDAKİ ÖDEMELER

GVK'nın 61'inci maddesinin birinci fıkrasında ücretin genel bir şekilde tanımı yapılmış; ikinci fıkrasında ise, "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." denilmiştir. Bu hükme göre; muafiyet ve istisna kapsamına girmeyen ve her ne ad altında yapılırsa yapılsın ücret tanımı içine giren tüm ödemeler, ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır. Diğer taraftan ortaklık ilişkisi niteliğinde olmamak şartıyla, kazancın belli bir yüzdesi şeklinde yapılan ödemeler de gelir vergisi uygulaması açısından ücret sayılmıştır. GVK'nın uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılmaktadır:

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

Ücret gelirinden bahsedebilmek için gerekli olan unsurlar şovledir:

1. Bir işverene tabi olma: Herhangi bir ödemenin ücret olarak kabul edilebilmesi için gerekli olan ilk unsur çalışanın bir işverene tabi olmasıdır. İşveren, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir. Çalışanın işverene bağlılığı, fiili olabileceği gibi kanun, tüzük, yönetmelik veya sözleşme ile de saptanmış olabilmektedir.

2. Belli bir iş yerine bağlı olma: İş yeri ticari, sınai, zirai ve mesleki bir faaliyetin yürütülmesi için tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerlerdir. Bu yerlere bağlılık, hukuki anlamda bir bağlılıktır. Hizmetin mutlaka fiilen iş yerinde yapılması zorunlu değildir.

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 (hiz-

³ GVK'nın 23/11. maddesine göre; Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, malüliyet, dul ve yetim aylıkları (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamı, en yüksek Devlet memuruna (6728 sayılı Kanunun 12. maddesiyle değişen ibare, yürürlük 01.09.2016) 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) gelir vergisinden istisna edilmiştir.

met karşılığının mal olarak verilmesi) veya para ile temsil edilebilen menfaatler (konut, araç sağlanması gibi) şeklinde olabilir.

Öte yandan ücret ve ücret kapsamında değerlendirilen diğer ödemelerden bazıları, GVK'nın 23, 24, 25, 26, 27, 28 ve 29'uncu maddeleriyle kısmen veya tamamen istisna edilmiştir. Özellikle, aynı Kanun'un 23'üncü maddesinde hangi ücretlerin gelir vergisinden istisna edileceği sayılmış olup, döner sermayelerden yapılan ücretlere yönelik herhangi bir istisnaya yer verilmemiştir. Ücret ödemelerine ilişkin açıklamaların yer aldığı 149 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, muafiyet ve istisna kapsamına girmeyen ve her ne ad altında yapılırsa yapılsın ücret tanımı içine giren tüm ödemelerin, ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Ücret ödemelerinin ne şekilde vergilendirileceğinin genel esasları 128 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği⁴ ile 160 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde⁵ açıklanmış bulunmaktadır.

3- ÜCRET ÖDEMELERİNE UYGULANACAK GELİR VERGİSİ TARİFESİ

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde ilke olarak gerçek usul kabul edilmiştir. Vergi, gelirin gerçek ve safi tutarı üzerinden alınmaktadır. Ücretin safi tutarı ise, 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.

GVK'nın 63 ve 31'inci maddesinde yer alan bu indirimler yapıldıktan sonra ücretin safi tutarı bulunmakta ve vergi tarifesi uygulanmaktadır. Bu indirimler yapıldıktan sonra GVK'nın 103'üncü maddesinde yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, 2016 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere 290 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

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

⁴ 31.01.1981 tarihli ve 17237 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵ 21.11.1989 tarihli ve 20349 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Ücret dışındaki gelir unsurları için beyanname veren bir mükellefin aynı anda ücret gelirin de olması ve beyannamedeki toplam gelirin 70.000 TL'yi aşması durumunda 25.02.2011 tarih ve 75 No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde yapılan açıklamalara göre verginin hesaplanması gerekmektedir. Yukarıdaki vergi tarifesinde de görüldüğü üzere, ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde **üçüncü** gelir diliminde itibaren farklılaşma yapılmıştır.

Öte yandan, 27.12.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 296 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile GVK'nın 103'üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, 2017 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere aşağıdaki şekilde yeniden belirlenmiştir.

13.000 TL'ye kadar	%15
30.000 TL'nin 13.000 TL'si için 1.950 TL, fazlası	%20
70.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.350 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.350 TL), fazlası	%27
70.000 TL'den fazlasının 70.000 TL'si için 16.150 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL'den fazlasının 110.000 TL'si için 26.950 TL), fazlası	%35
oranında vergilendirilir.	

4- İŞVERENLER TARAFINDAN ÖDENEN ÜCRET ÜZERİNDEN VERGİ TEVKİFATININ YAPILMASI

İşverenler tarafından ücretin hizmet erbabına ödenmesi sırasında sorumlular tarafından verginin kesilerek vergi dairelerine yatırılmasına kesinti (tevkifat) usulü denilmektedir. Gerçek usulde elde edilen ücretlerin vergilendirilmesi esas olarak bu yöntemle yapılmaktadır. Ödeme aşamasında vergi kesintisine tabi olmayan ücret ödemeleri ise istisna edilmemişse gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilmektedir. Şimdi, ücret ödemelerinden yapılan vergi tevkifatındaki süreci genel hatlarıyla inceleyelim. GVK'nın 62'nci maddesinde işverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler olarak tanımlanmıştır. Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde safi ücret tutarı vergiye tabi olup; safi ücret tutarı ise işveren tarafından verilen para ve ayınlar ile sağlanan menfaatler toplamından GVK'nın 63'üncü maddesinde sayılan indirimler ile 31'inci maddede yer alan aylık engellilik indirimi tutarlarının mahsubundan sonra tespit edilmektedir.

GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında ise kimlerin tevkifat yapacağı belirtilmiş olup, maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde de hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104'üncü maddelere göre vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir. Öte yandan, GVK'nın 96'ncı maddesine göre vergi tevkifatı; 94'üncü madde kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanmaktadır. 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 etmektedir. Örneğin, işverenler tarafından nakden ücret ödemesinde bulunmamakla birlikte, personele ödenecek ücretler için bordro yapılarak ücret ödemesi tahakkuk ettirilmesi ve personelin kişi bazında alacaklandırılması halinde, bu ücretin hesaben ödendiği kabul edilerek ilgili dönemin ücreti sayılması ve tevkif edilen gelir vergisinin de kanuni süresinde bağlı bulunulan vergi dairesine muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Vergi tevkifatı, ücretler dışından kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılmaktadır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır. Buna göre, işverenler ile hizmet erbabı arasında ücret ödemesinin net ücret olarak kararlaştırılması halinde, ücretin brütü üzerinden tevkif edilecek verginin işveren tarafından üstlenilmesi suretiyle, net ödeme yapılması mümkün olabilecektir.

4.1- Birden Fazla İşverenden Ücret Alınması Durumunda Vergi Tarifesinin Uygulanması

128 Seri No.lu Genel Tebliğe göre, bir hizmet erbabının yıl içinde birden fazla işverenden ücret alması halinde, her bir işverenin ödediği ücretin ayrı ayrı vergi tevkifatına tabi tutulması gerekir. Dolayısıyla, vergi tarifesi her bir işverenin ödediği ücrete, diğer işveren veya işverenlerin ödediği ücretle ilgilendirilmeksizin ayrı ayrı uygulanacaktır. Ancak, söz konusu ücretlerin gayrisafi tutarları toplamının GVK'nun 86'ncı maddesinde belirtilen haddi aşması halinde bu ücretlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Sonuç olarak ayrı ayrı işverenler tarafından ücret olarak yapılan ve vergiye tabi olan ödemelerin birbirleriyle ilişkilendirmeksizin her bir işveren nezdinde ayrı ayrı vergi tarifesinin uygulanması suretiyle vergilendirmenin yapılması gerekmektedir.

4.2- Yıl İçinde İşveren Değiştirilmesi Durumunda Vergi Tarifesinin Uygulanması

Yıl içinde işveren değiştirilmesi durumunda her bir işveren nezdinde ödenen ücretlere ayrı ayrı vergi tarifesinin uygulanması gerekmektedir. Kamudan özel sektöre veya özel sektörden kamuya veyahut özel sektörden başka bir özel sektör kuruluşuna ya da bir kamu kuruluşundan diğer bir kamu kuruluşuna hizmet erbabının işveren değişikliği yapması halinde vergi tarifesinin kümülatif ücret geliri toplamına değil her bir işveren tarafından ödenen ücret tutarına ayrı ayrı uygulanması gerekir. Bazı durumlarda aynı işveren yıl içinde çeşitli sebeplerle geçici işçi (mevsimlik işçi) çalıştırmaktadır. Bir takvim yılı içinde aynı hizmet erbabının belli dönemlerde işe alınması ve tekrar işten çıkarılması durumlarında, işverenin aynı kişiye yıl içinde farklı zamanlarda yapmış olduğu ücret ödemelerini takip etme imkanı olduğundan, vergi tarifesinin kümülatif ücret matrahına uygulanması gerekir. Öte yandan, bir yıllık dönem içerisinde işten ayrılarak başka bir kurumda çalışmaya başlayan ve daha sonra bu kurumdan da ayrılarak ilk çalışmış olduğu kuruma dönen personele her iki işveren tarafından ödenen ücretlerin birbiri ile ilişkilendirilmeksizin her bir işveren nezdinde GVK'nın 103'üncü maddesindeki oranlar nispetinde ayrı ayrı vergilendirilmesi gerekmektedir.

5- AYNI KURULUŞ BÜNYESİNDEKİ FONLAR, SANDIKLAR ve DÖNER SERMAYELERDEN EK ÜCRET ALINMASI DURUMUNDA VERGİ TARİFESİNİN UYGULANMASI

160 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Genel Ve Katma Bütçeli İdareler⁶ İle Döner Sermayelerden Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi" başlıklı bölümünde yapılan açıklamalara göre;

• Hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret elde etmesi

GVK'nun 61'inci maddesinde; "İşverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler" ücret olarak

⁶ 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile katma bütçeli kuruluşlar kaldırılmış, bu tür kuruluşlar genel bütçeli ve özel bütçeli kuruluşlar hâline dönüştürülmüştür.

tanımlanmış, 62'nci maddede ise "İşverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir." hükmüne yer verilmiştir. Öte yandan, ücretlerin ne şekilde vergilendirileceği 128 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır. *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, GVK'nın 86 ncı maddesinde belirtilen haddi aşması halinde, bu ücretlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, yeni işe başlayan personelin çalışacağı süre içerisinde elde edeceği ücret gelirinin GVK'nın 61, 94 ve 103'üncü maddeleri uyarınca vergilendirilmesi aşamasında daha önce çalışmış olduğu işverenden elde ettiği kümülatif ücret matrahının yeni iş yerinde çalışacağı süre içerisinde elde edeceği ücret matrahı ile ilişkilendirilmemesi gerekmektedir. Bir başka anlatımla yeni iş yerinde söz konusu personelin elde edeceği ücretlerin tevkif suretiyle vergilendirilmesine esas olarak başlangıçta "0» matrahın dikkate alınması gerekmektedir.

• **Döner sermaye işletmelerinden yapılan ek ödemeler**

Öte yandan, döner sermaye işletmeleri, 3046 sayılı Kanunun 40'inci ve 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun 58'inci maddeleri uyarınca Bakanlıklar ile bağlı kuruluşlar ve üniversiteler bünyesinde kurulabilmektedir. Döner sermaye işletmelerinin bağlı olduğu kurumlardan ayrı bütçe ve muhasebe sistemleri ve ayrıca, tahakkuk birimleri bulunmaktadır. Ayrıca, bazı kuruluşlar bünyesinde birden fazla döner sermaye işletmesi kurulması da mümkün bulunabilmektedir. Bakanlıklar, bağlı kuruluşlar ve üniversiteler ile bu kuruluşlar bünyesindeki döner sermaye işletmelerinin tek işveren olarak kabul edilmesi uygun görülmüştür. Bu çerçevede;

- *Bakanlıklar, bağlı kuruluşlar ve üniversitelerde bulunan tahakkuk birimlerinin, bu kuruluşlar bünyesinde kurulmuş olan döner sermaye işletmelerindeki tahakkuk birimleri ile koordineli olarak çalışmaları,*
- *Bu kuruluşlar tarafından bir ay içinde yapılan ücret ödemeleri ile döner sermaye işletmeleri tarafından yapılan ücret ödemelerinin toplanarak, 128 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan esaslar çerçevesinde vergilendirilmesi,*

gerekmektedir.

Buna göre, 160 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar gereğince; Bakanlıklar, bağlı kuruluşlar ve üniversitelerde bulunan tahakkuk birimlerinin, bu kuruluşlar bünyesinde kurulmuş olan döner sermaye işletmelerindeki tahakkuk birimleri ile koordineli olarak çalışmaları gerektiği, bu kuruluşlar tarafından bir ay içinde yapılan ücret ödemeleri ile döner sermaye işletmeleri tarafından yapılan ücret ödemelerinin toplanarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, Genel ve özel bütçeli idarelerde çalışan personele, bu idarelerin bütçelerinden yapılan ücret ödemelerine ek olarak, bu idareler bünyesindeki döner sermaye, sandıklar, fonlar vb. yerlerden de ücret ödenmesi halinde (sandık, fon ve benzeri yerlerdeki yönetim ve denetim kurullarında görev alan personelden aynı kurumda çalışanlara ödenen ücretler dahil), bu ücretlerin de aynı işveren tarafından ödendiğinin kabul edilerek, verginin bu ücretler toplamı üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Ayrıca, engellilik indirimi ve asgari geçim indirimi uygulamasında maaş ve döner sermaye ücretlerinin toplamının dikkate alınması gerekmektedir.

• Ücret matrahına vergi tarifesinin uygulanması

Öte yandan, GVK'nın 104'üncü maddesinde, yıllık gelir vergisinin, vergiye tabi gelirlerin yıllık toplamından 31'inci maddedeki indirimler düşüldükten sonra 103'üncü maddedeki nispetler uygulanmak suretiyle hesaplanacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm ve 128 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre, aynı işveren tarafından aynı vergilendirme dönemi içinde yapılan ücret ödemelerinin toplamı, yürürlükte olan gelir vergisi tarifesinin aynı gelir dilimi içinde kaldığı sürece, bu dilime ait vergi nispeti bu gelir dilimini aşması halinde ise aşan kısmın vergisi bir üst dilime ait vergi nispeti esas alınarak hesaplanacaktır.

Örnek 1: Özel bütçeli idareler kapsamında olan (A) Üniversitesinde görevli bulunan bir doktora, üniversiteden ve üniversite bünyesinde kurulu döner sermaye işletmesinden ayrı ayrı ücret ödenmektedir. Buna göre, aynı işveren olarak kabul edilen üniversite ve döner sermayeden ödenen ücretlerin vergi matrahları, üniversite tahakkuk biriminde toplanacak ve bu matrahların toplamı yürürlükte olan vergi tarifesinin aynı gelir dilimi içinde kaldığı sürece bu dilime ait vergi nispeti, aşması halinde, aşan kısmın vergisi, bir üst dilime ait vergi nispeti esas alınarak hesaplanacaktır.

Örnek 2: Genel Bütçeye dahil olan (B) Bakanlığında çalışan personele, genel bütçeden ödenen ücret dışında ayrıca, bu Bakanlık bünyesinde kurulu döner sermayeden ücret ödemesi yapılmaktadır. Buna göre, aynı işveren olan (B) Bakanlık ile bu Bakanlık bünyesindeki döner sermayeden yapılan ücret ödemeleri toplanacak ve toplam ücret üzerinden gelir vergisi hesaplanacaktır.

Konuya ilişkin olarak Gelir İdaresine yapılan bir başvuruda, hastane personeline maaş dışında döner sermayeden yapılan ödemelerin vergilendirilmesinde uygulanacak tarife oranı konusunda tereddüte düşüldüğü belirtilerek, konu hakkında görüş talep edilmesi üzerine verilen cevap şöyledir:

“193 sayılı GVK'nın 61 inci maddesinde; “Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen 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...” hükmü yer almaktadır. Aynı Kanununun 94 üncü maddesinde; yapmış oldukları ödemelerden vergi tevkifatı yapacaklar sayılmış olup, aynı maddenin birinci bendinde ise, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden, 103 ve 104 üncü maddelere göre vergi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Anılan Kanununun 103 üncü maddesinde gelir vergisi tarifesi yer almaktadır.

Konuyla ilgili olarak 31.01.1981 tarih ve 17237 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 128 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “Ücretlerde Verginin Hesaplanması» başlıklı bölümünde; “...uygulamada hizmet erbabına çeşitli ödeme dönemleri itibariyle çeşitli adlar altında muayyen ve gayrimuayyen ücret ödemeleri yapıldığı gözönünde tutularak vergilemede basitlik sağlanabilmesi için ücretlerde vergi tevkifatının, hizmet erbabına takvim yılı başından itibaren yapılan her türlü ücret ödemelerinin safi tutarları toplamı değişik 103 üncü maddede yer alan tarifinin aynı gelir dilimi içinde kaldığı sürece o gelir dilimine karşılık gelen nispeti, aştığı anda ise aşan kısmından sonra gelen dilimin tevkifat nispeti üzerinden yapılabilecektir...” açıklamasına yer verilmiştir. Öte yandan, 28.11.1989 tarih ve 20349 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 160 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “Genel ve Katma Bütçeli İdareler İle Döner Sermayeden Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi» başlıklı bölümde açıkladığı

üzere; Bakanlıklar, bağlı kuruluşlar ve üniversiteler ile bu kuruluşlar bünyesindeki döner sermaye işletmeleri 1/1/1990 tarihinden geçerli olmak üzere tek işveren olarak kabul edilecektir.

Bu çerçevede;

- a) Bakanlıklar, bağlı kuruluşlar ve üniversitelerde bulunan tahakkuk birimlerinin, bu kuruluşlar bünyesinde kurulmuş olan döner sermaye işletmelerindeki tahakkuk birimleri ile koordineli olarak çalışmaları,
- b) Bu kuruluşlar tarafından bir ay içinde yapılan ücret ödemeleri ile döner sermaye işletmeleri tarafından yapılan ücret ödemelerinin toplanarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; Bakanlıklar, bağlı kuruluşlar ve üniversiteler ayrı işveren olup, bu kurumların bünyesinde kurulan döner sermaye işletmelerinin, kurulduğu kurum ile tek işveren olarak kabul edilmesi ve hastaneler tarafından döner sermayeden personele yapılan ek ödemelerin de ücret geliri olarak değerlendirilmesi, dolayısıyla söz konusu ek ödemeler ile maaş ödemelerinin toplam tutarı üzerinden GVK'nın 103 üncü maddesinde yer alan artan oranlı tarife uygulanmak suretiyle vergi hesaplanması, gerekmektedir...”

5.1- Aylık Maaşın Alındığı Kuruma Bağlı Olarak Başka Bir Kurum Bünyesinde Görev Yapılması ve Görev Yapılan Kuruma Ait Döner Sermaye İşletmesinden Ayrıca Ek Ücret Alınması Durumunda Vergilendirme

Yukarıda da belirtildiği üzere, 160 Seri No.lu GV Genel Tebliğe göre; bakanlıklar, bağlı kuruluşlar ve üniversiteler ile bu kuruluşlar bünyesindeki döner sermaye işletmeleri tek işveren olarak kabul edilmektedir. Ancak, aylık maaşın başka bir kurumdan, döner sermaye ek ödemesinin başka bir kuruma bağlı döner sermaye işletmesinden alınması durumunda iki ayrı işveren olarak vergi tarifesinin her iki ücret gelirine ayrı ayrı uygulanması gerekir.

Konu hakkında Gelir İdaresine yapılan bir başvuruda, bir Bakanlıkta çalışan personelin başka bir Bakanlığın hastane saymanlığında görev yapması üzerine personelin gelir vergisi matrahının belirlenmesinde, Bakanlıktan alınan ücretler ile Hastane tarafından yapılan ek ödemelerin birleştirilerek mi yoksa ayrı ayrı mı vergilendirileceği konusunda tereddüte düşüldüğü belirtilerek konu hakkında özelge talep edilmiştir. Konu hakkında verilen özelgede;

“Bilindiği üzere, 193 sayılı GVK'nın 61 inci maddesinde, “İşverene tabi ve belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler” ücret olarak tanımlanmış, 62 inci maddesinde ise “İşverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir” hükmüne yer verilmiştir. Öte yandan, 160 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “Genel ve Katma Bütçeli İdareler İle Döner Sermayeden Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi” başlıklı (I). Bölümünde açıklandığı üzere bakanlıklar, bağlı kuruluşlar ve üniversiteler ile bu kuruluşlar bünyesindeki döner sermaye işletmeleri 1/1/1990 tarihinden geçerli olmak üzere tek işveren olarak kabul edilecektir.

Bu çerçevede;

- a) Bakanlıklar, bağlı kuruluşlar ve üniversitelerde bulunan tahakkuk birimlerinin, bu kuruluşlar bünyesinde kurulmuş olan döner sermaye işletmelerindeki tahakkuk birimleri ile koordineli olarak çalışmaları,

⁷ www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 27.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-365 sayılı özelgesi.).

b) Bu kuruluşlar tarafından bir ay içinde yapılan ücret ödemeleri ile döner sermaye işletmeleri tarafından yapılan ücret ödemelerinin toplanarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Bu açıklamalara göre, bakanlıklar, bağlı kuruluşlar ve üniversiteler ayrı işveren olup, bu kurumların bünyesinde kurulan döner sermaye işletmeleri, kurulduğu kurum ile tek işveren olarak kabul edilmektedir. Buna göre, kadrosu Bakanlıkta olan ve hastane saymanlığında görev yapan personele yapılan ek ödemeler ile maaş ödemelerinin ayrı ayrı vergi tarifesinin uygulanması suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, kadrosu Bakanlıkta olan ve Hastane saymanlığında görev yapan personelin birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı, GVKnun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde elde ettikleri ücret gelirlerini yıllık beyanname ile beyan etmeleri zorunludur.⁸ açıklaması yapılmıştır.

Buna göre, farklı bir bakanlık, kurum veya kuruluş nezdinde çalışırken başka bir bakanlık bünyesindeki döner sermayeden ücret alanların tek işveren sayılması mümkün değildir. Bu nedenle, her iki tahakkuk biriminin ödedikleri ücrete ayrı ayrı vergi tarifesini birbirlerinden bağımsız olarak uygulaması gerekmektedir. Benzer şekilde, Sağlık Bakanlığı döner sermaye saymanlıklarında görevli olan Maliye Bakanlığı personeli yönünden Maliye Bakanlığı ve Sağlık Bakanlığı iki ayrı işveren durumdadır. Bu nedenle, personelin ücret geliri elde ettiği Maliye Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının herhangi bir Döner Sermaye Saymanlık Müdürlüğünün her birinin ayrı işveren olarak değerlendirilmesi ve her işveren tarafından ödenen ücretlerin birleştirilmeksizin ayrı ayrı vergi tarifesine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.⁹

5.2- Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna Bağlı Sağlık Tesislerinde Görevli Personele Ek Ödemelerin Vergilendirilmesi

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna Bağlı Sağlık Tesislerinde Görevli Personele Ek Ödeme Yapılmasına Dair Yönetmelik¹⁰ 1.1.2013 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Yönetmeliğin 5'inci maddesinde sağlık tesislerinde ek ödeme hesaplama usul ve esasları açıklanmış bulunmaktadır. Türkiye Kamu Hastaneleri Birliğine bağlı sağlık tesislerinde görevli personele yapılacak ek ödemeye ilişkin temel esaslar şöyledir.

Ödenecek net ek ödeme tutarı: Yönetmeliğin 11'inci maddesine göre; personele ait mesai içi net performans puanının mesai içi dönem ek ödeme katsayısı ile çarpımı sonucu brüt ek ödeme tutarı bulunur. Bu tutar mesai içi tavan ek ödeme tutarını geçemez. Tavan ek ödeme tutarını aşmayacak şekilde belirlenen mesai içi brüt ek ödeme tutarı varsa birim performans katsayısı ile çarpılır ve bu tutardan gelir vergisi ve damga vergisi düşülerek ödenecek net ek ödeme tutarı bulunur.

Mesai dışı ödenecek brüt ek ödeme tutarı ise mesai dışı net performans puanının mesai dışı dönem ek ödeme katsayısı ile çarpımı sonucu bulunur. Bu tutar mesai dışı tavan ek ödeme tutarını geçemez. Tavan ek ödeme tutarını aşmayacak şekilde belirlenen mesai dışı brüt ek ödeme tutarından gelir vergisi ve damga vergisi düşülerek ödenecek net ek ödeme tutarı bulunur. Özellikle tıbbi işlemler

⁸ www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi (Samsun Vergi Dairesi Başkanlığının 25.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.55.15.01-2010-GVK-ÖZE-127-316 sayılı özelgesi.)

⁹ www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi (Konya Vergi Dairesi Başkanlığının 10.04.2009 tarih ve B.07.1.GİB.4.42.16.01 -GVK-2/709 sayılı özelgesi.)

¹⁰ 14.02.2013 ve 28559 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

brüt ek ödeme tutarı, personele ait özellikli tıbbi işlemler net performans puanının mesai içi dönem ek ödeme katsayısı ile çarpımı sonucu bulunur. Birinci fıkraya göre yapılan hesaplama sonucunda mesai içi tavan ek ödeme tutarına ulaşamamış ise özellikli tıbbi işlemler brüt ek ödeme tutarı ile öncelikle mesai içi tavan ek ödeme tutarına ulaşılır. Özellikli tıbbi işlemler brüt ek ödeme tutarı özellikli tıbbi işlemler tavan ek ödeme tutarını geçemez. Özellikli tıbbi işlemler brüt ek ödeme tutarından gelir vergisi ve damga vergisi düşülerek ödenecek özellikli tıbbi işlemler net ek ödeme tutarı bulunur.

Ek ödeme zamanı: Ek ödeme, aylık dönemler halinde yapılır. Dağıtılmasına karar verilen ek ödeme tutarı, o dönemin bitiminden sonraki yirmi gün içinde hak sahiplerine ödenir. Ancak, döner sermaye gelirlerinin tahsilatında gecikme olması halinde tahsilatı takip eden ilk ödeme döneminde ödeme yapılır.

Kanunî kesintiler: Ek ödemeden GVK'da belirtilen vergi dilimleri ve personele daha önce ödenen aylık ve döner sermaye ek ödemelerine ilişkin süregelen gelir vergisi matrahı da dikkate alınarak, gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapılır.

Buna göre, Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna bağlı sağlık tesislerinde görevli personele, kadrolarına bağlı olarak yapılan aylık ücretler yanında Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna Bağlı Sağlık Tesislerinde Görevli Personele Ek Ödeme Yapılmasına Dair Yönetmelik kapsamında ayrıca ek ödeme adı altında döner sermaye işletmelerinden ücret ödenmesi durumunda, kadroya bağlı olarak ödenen aylık ücretler ile Yönetmelik kapsamında ödenen ücretlerin 128 ve 160 Seri No'lu GV Genel Tebliğinde belirtildiği gibi ücret ödemeleri toplanacak ve toplam üzerinden gelir vergisi hesaplanacaktır. Şayet, her iki ücret ödemesi ayrı ayrı vergilendirilmesi durumunda, vergi tarifesi ayrı ayrı ücret matrahına uygulanmış olacağından dolayı, artan oranlı vergi tarifesinin üst dilimlerine göre vergi kesintisinin zamanında yapılmamış olacağından vergi ziyayı doğabilecektir.

6- BİRDEN FAZLA İŞVERENDEN ÜCRET GELİRİ ELDE EDİLMESİ HALİNDE YILLIK BEYANNAME VERİLMESİ

GVK'nın 86'ncı maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendinde, tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hükme bağlanmıştır. Madde hükmüne göre, birden fazla işverenden tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret almakla beraber birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, GVK'nın 103'üncü maddesinde yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2016 ve 2017 yılı için 30.000 TL) aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri için de yıllık beyanname vermeyeceklerdir. Ancak, birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamı, 2016 yılı için 30.000 TL'yi aşması durumunda ücret gelirinin tamamı beyan edilecektir.

Konuya ilişkin olarak, 11.02.2004 tarihinde yayımlanan 16 No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde yapılan açıklamalara göre; tam mükellef gerçek kişiler tevkif yoluyla vergilendirilmiş, tek işverenden alınan ücretleri için yıllık gelir vergisi beyanname vermeyeceklerdir. Birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi durumunda, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamının gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı 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 olacağını ücretlinin kendisi serbestçe belirleyecektir. Tevkifata tabi

tutulmamış ücret gelirleri (GVK'nun 64'üncü maddesinde yer alan diğer ücretler hariç) için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilecektir.

7- SONUÇ

Bir işverene bağlı olarak çalışan hizmet erbabına ödenen ücret ve ücret kapsamındaki ödemelerin vergilendirilmesi, işveren tarafından ödeme anında tevkif suretiyle yapılmakta olup, bu usuldeki vergilendirmeye gerçek usulde vergilendirme denilmektedir. GVK'ya göre ücret gelirlerinin vergilendirilmesi genel olarak tevkif suretiyle artan oranlı vergi tarifesine göre yapılmaktadır. İşverenler tarafından hizmet erbabına ödenen ücret üzerinden gelir vergisi tevkifatı, nakten veya hesaben ödemenin yapıldığı anda yapılmakta ve sorumlu sıfatıyla beyan edilmektedir. Ücret ödemeleri çok çeşitli adlar altında yapıldığından, ücretin kümülatif vergi matrahının tespiti ve vergi tarifesinin uygulanması eksik vergi hesaplanmaması açısından önem taşımaktadır. Aynı işveren tarafından yıl içerisinde yapılan ücret ve ücret kapsamındaki tüm ödemelerin kümülatif toplamına aynı vergi tarifesinin artan oranlı olarak uygulanması; birden fazla işverenden aynı anda ücret elde edilmesi durumunda ise vergi tarifesinin her bir işveren tarafından ayrı ayrı uygulanması gerekmektedir. Ancak, aynı kuruluş bünyesindeki sandıklar ve döner sermayelerden ek ücret alınması durumunda, ödenen aylık maaş ve diğer ek ödemelerin tek işveren tarafından yapılan ödeme kabul edilerek, kümülatif ücret matrahına tek vergi tarifesinin uygulanması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu
- 128 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 160 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 290 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 25.02.2011 tarih ve 75 No.lu Gelir Vergisi Sirküleri
- 11.02.2004 tarihli 16 No.lu Gelir Vergisi Sirküleri
- TÜRKAY, İ. Birden Fazla İşverenden Elde Edilen Ücretin Vergilendirilmesi, 03.01.2016, <http://www.vergiolgi.net/vergi>
- Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna Bağlı Sağlık Tesislerinde Görevli Personele Ek Ödeme Yapılmasına Dair Yönetmelik
- www.giv.gov.tr/ÖzelgeSistemi