

GÜNCEL BİR SORUN: YIL İÇİNDE İŞVEREN DEĞİŞTİREN ÜCRETLİLERDE VERGİLEME

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

F. Eda BAYSAL, Avukat

İzmir, 14.09.2019

Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. (GVK md. 1) Gelir olarak kabul edilen kazanç ve iratlar Kanun ile toplam yedi başlıkta belirlenmiş olup biri de ücretlerdir. (GVK md. 2)

Vergi kanunları anlamında ücret, 'işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler' şeklinde tanımlanmaktadır. (GVK md. 61)

Buna göre, mükellef 'kendisine vergi borcu düşen kişi' olarak tanımlanmış (VUK md. 8) olduğuna göre gelire giren "ücret" unsurunun vergilemesinde "mükellef", ücret geliri elde eden kişi olmaktadır.

Kanun, işverenleri de 'hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler' olarak tanımlamış (GVK md. 62) ve ücret tanımına giren ödemeleri (GVK md. 61) yapanları bu kanunda yazılı ödevleri yerine getirmek bakımından işveren hükmünde saymıştır. (GVK md. 62)

Buna göre "**işveren**" bu anlamda verginin ödenmesi bakımından, **alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak "vergi sorumlusu" olmaktadır.** (VUK md. 8) Kanunlarda geçen mükellef tabirinin aynı zamanda vergi sorumlusunu da kapsadığını belirtmek isteriz. (VUK md. 8)

'Ücret', 'ücret sayılan ödemeler', 'ücretli – mükellef', 'işveren – vergi sorumlusu' gibi kavramları ortaya koyduktan sonra ücretlerde vergileme usulüne geçtiğimizde, ücret geliri genel olarak "**vergi tevkifatı**" olarak adlandırılan sistem ile ve ücretliye ödeme sırasında işveren tarafından ücretten kesilerek, işverenin bağlı bulunduğu vergi dairesine "**Muhtasar Beyanname**" ile beyan edilmekte, bu anlamda vergi sorumlusu olan işveren adına tahakkuk ederek onun tarafından da ödenmektedir.

Kanun, *kamu idare ve müesseselerini, iktisadî kamu müesseselerini, sair kurumları, ticaret şirketlerini, iş ortaklıklarını, dernekleri, vakıfları, dernek ve vakıfların iktisadî işletmelerini, kooperatifleri, yatırım fonu yönetenleri, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabını, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçileri* Kanun metninde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) **nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur tutmuştur.** Bunlardan biri de hizmet erbabına ödenen ücretler ile ücret sayılan ödemelerdir (istisnadan faydalananlar hariç). (GVK md. 94)

Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır. (GVK md. 96) **Bu son düzenleme özellikle ücretin “net ücret” olduğu yolunda iş sözleşmesi yapılan durumlarda önem taşımaktadır.** Elbette burada “kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi” bir ücretli ile işveren arasındaki bir sözleşme olmakla kanunen ücretli olan mükellefi değiştiren değil, vergi sorumlusu olan işverenin sorumluluğunu belirleyen bir hüküm olmaktadır.

Kanun yapılan vergi tevkifatının beyanı ile ilgili ayrıntılı düzenlemeler içermektedir. (GVK md. 96 ve devamı) Bir de tevkifata tabi olmayan ücretler vardır ki bu gelirleri elde eden ücretlilerin yıllık beyanname vermeleri zorunludur. (GVK md. 95)

Görüldüğü üzere genel uygulama (kural) olarak konu ücretler olduğunda, bir gelir unsuru olarak ücretler Gelir Vergisi'ne ve burada da kesinti yoluyla vergilemeye (vergi tevkifatı) tabi olmakla, Kanun karşısında gelir vergisi mükellefi olan ücretlinin bir beyanname vermesi söz konusu olmadan vergilenmektedir.

Kanun, mükelleflerin yine kanunda yazılı (GVK md. 2) kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname vereceklerini ve beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanmasını zorunlu tuttuğuna göre (GVK md. 85) yukarıda yer verdiğimiz kesinti yoluyla vergilemenin nihai vergileme olması bir istisna yöntemi olmaktadır.

Nitekim yıllık beyanname verilmesi ve kazançların toplanması ile ilgili Kanun hükmünde “*aksine hüküm olmadıkça*” denildiğinden (GVK md. 85) ve Kanunda “*...belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.*” şeklindeki hüküm gerçekleşmişse ücretlilerin ücret geliri için beyanname vermemesi ve diğer gelirler için beyanname veriyorlarsa buna ücret gelirlerini dahil etmemeleri mümkün olabilecektir. (GVK md. 86)

Bu çerçevede Kanun “*Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil)*” düzenlemesi ile beyanname verme ya da beyannameye dahil etmeme konusunda “*ücret*” geliri için bir düzenleme getirmiştir. (GVK md. 86)

Burada sorun “tek işveren” ve “birden fazla işveren” kavramlarının yorumlanmasında ortaya çıkmaktadır. Zira aynı anda birden fazla işveren nezdinde istihdam edilen ücretli için kavramların yorumlanmasında bir sorun yok ise de “aynı yıl” içinde işveren değiştiren ücretli açısından kavramların yorumlanması gerekli olmaktadır.

Ücret bir gelir olarak hangi zaman aralıkları için hesaplanıp ödenirse ödensin Kanun anlamında vergileme “*yıllık*” olarak yapılmakta ve vergi tarifesine göre (GVK md. 103 ve 104) yıllık oranlar dikkate alınarak vergilenmektedir.

Ayrıca, gelirin ‘bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı’ olarak tanımlanması (GVK md. 1), “*yıllık beyanname*” (GVK md. 86), Kanunda “*Yıllık Gelir Vergisi*” ve “*vergiye tabi gelirlerin yıllık toplamı*” (GVK md. 104) kavramlarının kullanılması ve

en açık bir şekilde “*Ücretlerin vergilendirilmesinde aylık vergi; yıllık vergi 12'ye bölünmek, gündelik vergi aylık vergi 30'a bölünmek suretiyle hesaplanır.*” (GVK md. 104) gibi kavram ve hükümlere yer verilmesi bu konuyu tartışmaya kapatmaktadır.

Bu noktada yıl içinde işyeri (işveren) değişikliği yaşayan ücretlilerin durumu vergileme rejimi yönünden önem göstermektedir ve burada üzerinde durulması gereken iki sorun bulunmaktadır:

- **Aynı yıl içinde işyeri (işveren) değişikliği yaşayan ama bir seferde (aynı anda) sadece tek işverene tabi olarak çalışan ücretli için vergi tevkifatı nihai vergileme mi olacak yoksa bunların yıllık beyanname vermesi gerekecek midir?**
- **Yıllık beyanname verilmesi gerektiği kabul ediliyorsa, bunun ücretli tarafından verilmemesi nedeniyle oluşan vergi ziyayı nedeni ile nasıl bir tarhiyat yapılacaktır ve ceza kimin adına kesilecektir?**

Bu iki ana sorunu ve olası alt sorunları irdeleyelim:

Gelir Vergisi oranları, tarifeye göre %15, %20, %27 ve %35 oranlarını ve bu oranlara tabi gelir dilimleri (kümülatif matrah) ise ücretliler lehine bir düzenlemeyi içerir. Dolayısıyla yıl içinde işyeri (işveren) değişikliği halinde ücretli sonraki işveren veya işverenlerinde bu önceki işyeri (işveren) ücret gelirleri de dahil edilerek kümülatif vergi matrahı dikkate alınarak vergi tevkifatına tabi tutulmuş ise ücret geliri yönünden bir vergi ziyayı oluşmamış olacaktır.

Ancak, kanunen belirli tutarın aşılması nedeni ile yıl içinde işyeri (işveren) değişikliği nedeniyle yıllık beyanname verilmesi gerektiği kabul edilirse, (*tevkif edilen vergi ve yıllık beyanname ile tahakkuk eden vergi aynı olacağından ve mahsup sonrası ödenecek vergi çıkmayacağından*) vergi ziyayı oluşmasa dahi en azından ücretli adına Usulsüzlük Cezası (VUK md. 352) kesilmesi söz konusu olabilecektir.

Yok eğer ücretlinin, işyeri (işveren) değişikliği sonrasında yeni işyerinde (işvereninde), önceki işyerlerinde (işverenlerinde) elde ettiği ücret geliri (kümülatif matrah) dikkate alınmadan vergi dilim ve oranları ile vergilenmiş ise, bu durumda yine yıl içinde işyeri (işveren) değişikliği nedeniyle yıllık beyanname verilmesi gerektiği kabul edilirse bu kez yıllık beyanname beyan edilmesi gereken (kümülatif ücret geliri) matrah üzerinden tarh ve tahakkuk edecek vergi, yıl içinde tevkif edilen vergiden fazla olacağı için ödenmesi gereken bir vergi oluşacak ve bu kadar bir tutar yıllık beyanname ile beyan edilmemiş olması nedeni ile vergi ziyayı oluşacaktır.

Açıklamalarımıza devam etmeden yukarıda kullandığımız ancak tanımlamadığımız “*vergi ziyayı*” kavramı üzerinde de durmak gerekmektedir. Kanun bu kavramı, “*Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.*” şeklinde tanımlamıştır. (VUK md. 341) Yine aynı hükme göre verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması ceza uygulanmasını engellemeyecektir. (VUK md. 341) Tanımda mükellef yanında vergi sorumlusundan da söz edildiğini ve bunların vergilendirme ile ilgili ödevlerine vurgu yapıldığına dikkat çekmek isteriz.

Bu noktada eğer yıl içinde işyeri (işveren) değişikliği nedeniyle nihai vergileme rejimi vergi tevkifatı olmaktan çıkan ücretlinin yıllık beyanname vermemesi nedeniyle oluştuğu kabul

edilen vergi ziyayı sadece yıllık beyanname ve bunu vermesi gerektiği kabul edilen ücretli ile mi sınırlı olacaktır? sorusuna da cevap aramak gerekli olmaktadır.

Soru, yıl içinde ücretler üzerinden kesilen vergi, yani vergi tevkifatı, ister nihai vergileme olsun isterse sonunda yıllık beyannameye konu olarak tarh edilen vergiden mahsup edilsin, yıl içinde vergi tevkifatı sonraki işyeri veya yerlerinde (işverenlerde) eksik hesaplanarak vergi sorumlusu olan işveren tarafından eksik beyan edilerek eksik ödenmiş olmayacak mıdır? Şeklinde de sorulabilir.

Zira, eğer yıl içinde işyeri (işveren) değiştiren ücretli, sonraki işyeri veya yerlerinde (işveren) tekrar vergi diliminin alt basamak oranından vergi tevkifatına tabi tutulmuş ise, bunu yapan işveren yani 'vergi sorumlusu'nun vergilendirme ile ilgili ödevleri eksik yerine getirmesi söz konusu olacağından her bir ücret dönemi ve buna ait Muhtasar Beyanname ile ilgili vergi ziyayı nedeni ile vergi tarhi ve ayrıca ceza kesilmesi gerekli olacaktır.

Görüşümüze göre burada, sonraki işyerinin (işverenin) kümülatif vergi matrahını yani önceki işyerinde (işverende) elde edilen ücret gelirini araştırmak gibi bir zorunluluğu / sorumluluğu olmak durumundadır. İşveren (işyeri) en azından bu konuda ücretliden işe giriş sırasında yazılı bir beyanda bulunmasını ya da önceki işyerinden (işvereninden) bu bilgileri temin etmesini talep etmek durumundadır. Görüşümüzün temelini vergi tevkifatı ile ilgili Kanun hükmü (GVK md. 94) oluşturmaktadır. Yine Kanun'da "Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar." şeklinde yer alan düzenleme de (VUK md. 11) bu görüşümüzü desteklemektedir.

Eğer işyeri (işveren) bunu yapmamış ve vergi tevkifatı bu nedenle eksik yapılarak ödenmişse burada ücretlinin sorumluluğu, yıllık beyanname vermemesi nedeni ile vergi ziyayı oluşması söz konusu olmamalıdır. Görüşümüze göre idarenin yapması gereken işveren (işyeri) nezdinde vergi tevkifatı nedeni ile cezalı tarhiyat olmaktadır.

Nitekim Yargıtay'ın istikrar gösteren kararlarında da örneğin 9. Hukuk Dairesi'nin 17.01.2018 tarih ve E:2015/6509 K:2018/486 sayılı kararında, "213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 8. Maddesine göre aynı zamanda vergi sorumlusu sıfatını taşıyan işveren, işçiye ödeyeceği ücretten devlete ait gelir vergisini keser ve bu kesintiyi devlete yine kendisinin verdiği bir muhtasar beyanname ile öder. Görüldüğü üzere devletle ücretli işçi arasındaki ilişkide işverenin rolü, işçiye ait ücretten kesilen verginin devlete aktarılması işindeki bir aracılıktan ibarettir. Bu ilişkide işçi gelir vergisi mükellefi, işveren ise bu verginin beyanı ve tahsili ile görevli vergi sorumlusudur. Bu ilişki çerçevesinde vergi sorumlusunun işçiden kesilen gelir vergisi üzerinde hiçbir hak sahipliği bulunmamakta, sadece kesilen bu tutarı doğru bir biçimde beyan ve vergi dairesi veznesine intikal ettirme görevi yerine getirilmektedir." şeklindeki gerekçe de ücret ile ilgili vergilemede asıl muhatabın vergi sorumlusu olan işveren olduğuna işaret edilmektedir.

Bunun aksine yıl içinde işyeri (işveren) değiştiren ücretliden yıllık beyanname vermesini beklemek, yıl içinde bilgilendirilmemiş, ücretinden kesilen (tevkif edilen) verginin nihai vergi olduğunu düşünen ve dahi yıllık beyanname vermek için gerekli bilgileri temin etmekte sıkıntıya düşecek on binlerce ücretlinin hakkaniyete aykırı bir yaptırıma uğramasına neden olacaktır.

Kanun, konu ücret ve muhatap ücretli olduğunda tercihini vergi tevkifatının nihai vergileme olması yönünde kullanmıştır. Bu mantıklı ve pratik bir tercih olduğuna göre geriye dönük olarak ücretlinin yıllık beyanname vermesi gerektiği iddiası ile işlem yapmak doğru görünmemektedir.

Nitekim, T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü) tarafından verilen 10.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 103-708 sayılı bir özalgede, 160 seri no.lu Genel Tebliği dayanak gösterilerek, *“Bu hüküm ve açıklamalara göre, yeni işe başlayan personelin çalışacağı süre içerisinde elde edeceği ücret gelirinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 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.”* açıklaması yapılmıştır.

Söz konusu 160 seri no.lu Gelir Vergisi Tebliği'nde işveren değişikliği ile ilgili olarak *“...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 ücrette, diğer işveren veya işverenlerin ödediği ücretle ilgilendirilmeksizin ayrı ayrı uygulanmaktadır...”* açıklamalarına yer verilmiştir.

Gerek özelge ve gerekse Genel Tebliğ'de yapılan açıklamalar, ücretlinin yıl içinde işveren değiştirmesi durumunda idarenin adeta ikinci ve sonraki işverenlerin “0” matrah ile vergi tevkifatı yapmasını onaylayarak onları bu sorunda muhatap almayacağına işaret etmektedir. Ayrıca ne özelge ve ne de Genel Tebliğ'de yapılan açıklamalar sırasında bu durumdaki ücretlinin yıllık beyanname vermesi gerektiği yolunda bir görüşe yer verilmemiş durumdadır.

Özelgelerin sadece muhatabını(özelge konusu kişiyi) bağlayacağı ve ayrıca, özelge olan durumlarda da bunun vergi tarhına engel olmayacağı, ancak ve sadece vergi cezası kesilmeyeceği konusunu kısaca hatırlamakta da fayda vardır.(VUK m.369)

Ayrıca belirtmek gerekir ki Kanun, kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu verginin, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanacağını öngördüğüne göre (GVK md. 96) **özellikle ücretin “net ücret” olduğu yolunda iş sözleşmesinde hüküm mevcut olan durumlarda vergi ziyanın ücretli değil işveren nezdinde olduğu açıkça ortadadır. Ücret net olmasa bile, yıl içinde işverence eksik vergi tevkif edilerek ücretliye ödenen ücret artık “net” haline gelmiş olduğundan yine eksik vergi için muhatabın işveren olması gerektiği düşüncesini taşıyoruz.**

İlaveten, gerek İş Kanunu gerek 5510 Sayılı Kanunlarda ücretin hesaplanması, ödenmesi, primlerin beyanı ve ödenmesi konularında düzenlenmiş onlarca hükme yer verilmiştir. Bu hükümlerde işçinin ücretinin, vergilerin ve sosyal güvenlik primlerinin tam ve eksiksiz hesaplanması bakımından yükümlülüğün işverende olduğu, bunların kanuna uygun ve tam olarak yerine getirilmemesi halinde işçiye ve Sosyal Güvenlik Kurumuna, İşverene karşı kanunda sayılmış hakları kullanma, yaptırım uygulama gibi haklar verilmiştir. Dolayısıyla tüm bu hükümler de dikkate alındığında, Gelir Vergisi ve Vergisi Usul Kanunu bakımından inceleme konusu olayda konunun sorumluluğunun

usul ve vergi ziyai sorumluluğu bakımından, İşverenlerin üzerinde olması gerektiği sonucuna varmak gerektiği düşüncesindeyiz.

Sonuç olarak *'birden fazla işverenden ücret almak konusunda'* var olan yasal hükümler bakımından doğan belirsiz ortamda Kanunda geçen *"tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler"*, *"birden fazla işverenden ücret almakla beraber"* ve *"birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı"* gibi ifadelerin (GVK md. 86) Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesi çerçevesinde ele alınarak yorumlanması ile bu ifadelerin aynı anda birden çok işveren ve bunlardan alınan ücretler olarak değerlendirilmesi durumunda zaten yıl içinde işveren (işyeri) değiştiren ücretlilerin tek işverenden ücret aldıkları kabul edilirse bu usul tartışmalarının bir anlamı kalmayacaktır. Ancak, kümülatif vergi matrahı dikkate alınmaksızın yeni işverenler nezdinde sürdürülen tevkifat uygulamaları açısından konu bu kadar sorunsuz görünmemektedir.

Son not olarak eklemek isteriz ki görüşümüze göre yıl içi işveren değişikliğinde ikinci ve sonraki işverenlerin "0" matrah ile vergi tevkifatı yapması yolunda açıklamalar içeren Genel Tebliğ ve özelgelerin kanuni dayanağı olmamakla, ortada bir vergi ziyai var ise bunun bu metinler nedeni ile vergi tevkifatı sırasında vergi sorumlusu işveren nezdinde oluşması nedeni ile *"Yanılma ve görüş değişikliği"* başlıklı Kanun hükmünün (VUK md. 369) dikkate alınması gerekli olmaktadır.

Söz konusu hüküm, *"Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz."* ve *"Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz."* şeklindedir.

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.