

İSTİSNA KAPSAMINDA FAALİYET ALANLARINDAN ÜCRET GELİRİ ELDE EDEN GERÇEK KİŞİLERİN GELİR VERGİSİ BEYANI

1.GİRİŞ

Gelir Vergisi Kanunu'na göre Türkiye'de tek işverenden ücret alanların vergilendirilmesi vergi kesintisi (stopaj) yoluyla yapılmakta olup, tutarı ne olursa olsun bunlar için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmemekteydi. 7194 sayılı Kanunla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1(b) alt bendi değiştirilerek tek işverenden elde edilse dahi ücret tutarının 500.000,00 Türk Lirasını aşması halinde beyan edilmesi yönünde düzenleme yapılmıştır.

Bu düzenleme ile tek işverenden alınan ücretin belli tutarı aşması halinde beyan edileceği bir sisteme geçilmiştir. Uygulama esaslarına ilişkin açıklama kamuoyuna sadeleştirilmiş bir dille Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi Rehberinde yapılmıştır. Örneklerle kullanıcıları aydınlatan bu rehberde istisna kapsamında elde edilen ücretlere ilişkin örnek bulunmamaktadır. Bu yazı 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu kapsamında elde edilen ücretlerin beyana tabi ücret gelirleri içerisinde yer alıp almayacağına değerlendirilmesini kapsamaktadır. Gelir Vergisi Kanun 86. maddesi istisna hadleri içerisinde kalan kazançların beyan dışında bırakılmasını hükme bağlamıştır. Bu hususlar birlikte değerlendirilmiştir.

Çalışmamızda örnekler üzerinden yıl içinde farklı ve özellikli bölgelerde ücret geliri elde eden çalışanların beyanına ilişkin açıklamalarda bulunmaktadır.

2.ÜCRETİN TANIMI

Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar (hizmet karşılığının mal olarak verilmesi) ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen (konut, araç sağlanması vb.) menfaatlerdir. Gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde etmiş oldukları ücret gelirleri gelir vergisine tabidir. Ücret, bedensel ya da zihinsel bir emek karşılığında işverenden elde edilen hâsılayı ifade eder. Bu hâsıla para şeklinde olabileceği gibi aynı veya para ile temsil edilebilen menfaat şeklinde de olabilir.

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 ilişkisi niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması ücretin niteliğini değiştirmez.

3. ÜCRETİN UNSURLARI

Gelir Vergisi açısından bir ödemenin ücret ya da başka bir gelir unsuru olarak vergilendirilip vergilendirilmeyeceği aşağıda sayılan üç unsura göre tespit edilmektedir.

Ücret gelirini meydana getiren üç temel nitelik;

- Bir işverene tabi olma,
- Belli bir iş yerine bağlı olma,
- Hizmetin karşılığı olarak bir ödemenin yapılmasıdır.

4. GERÇEK ÜCRETLER

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

4.1. Ücretin Safi Tutarının Tespiti

Ücretin safi tutarı, 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

4.2. Gerçek Usule Tabi Ücretlerin Vergilendirilmesi

Bilindiği üzere gerçek usule tabi ücretlerin vergilendirilmesi iki şekilde yapılmaktadır:

- Ücretten işveren tarafından vergi kesintisi yapılması,
- Elde edilen ücretin yıllık beyanname ile beyan edilmesi.

4.2.1. Kesinti Yoluyla Vergilendirme

Ücretin ödenmesi sırasında sorumlular tarafından verginin kesilerek vergi dairelerine yatırılması olarak tanımlanan kesinti (tevkifat) usulü ülkemizde ücretlerin vergilendirilmesinin başlıca yöntemidir.

4.2.2. Beyan Yoluyla vergilendirme

Gelir Vergisi Kanununun 86/1-b maddesinde belirtilen durumlarda ücret gelirleri beyanname ile beyan edilmek suretiyle vergilendirmeye tabi tutulur.

5. BİRDEN FAZLA İŞVERENDEN ALINAN ÜCRETLER

Birden fazla işverenden tevkif yoluyla vergilendirilmiş ücret alan ve birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı Gelir Vergisi Kanununda yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2019 takvim yılı için 40.000-TL'dir.) aşmayan mükelleflerin, tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücretleri yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir. Ancak 7194 sayılı yasa ile yapılan düzenleme ile tek işverenden elde edilse dahi ücret tutarının dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (500.000,00 Türk Lirasını) aşması halinde yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Yıllar itibariyle baktığımızda; 2019 yılı için birden sonraki işverenden alınan tevkifata tabi ücretlerin toplamı 40.000 TL'yi aşması durumunda, ücretlerin tamamı (ilk işverenden alınan ücret de dâhil olmak üzere) yıllık beyannameye dâhil edilecektir. Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı ücretli tarafından serbestçe belirlenecektir.

Esas itibariyle beyana tabi hale gelen ücretler için beyan sınırının hesabında aşağıdaki bölümde izah edilen gelir vergisinden istisna ücret gelirlerinin dahil edilip edilmeyeceği aşağıdaki bölümde incelenmektedir.

6. 4691, 5746 VE 3218 SAYILI KANUNLAR KAPSAMINDA ELDE EDİLEN ÜCRETLERİN DURUMU

Ülkemizde son yıllarda teknolojik gelişme ve diğer geliştirmelere verilen önem giderek artmakta; bunun göstergesi olarak AR-GE faaliyetlerinin desteklenmesi ve bu alanda yapılan harcamaların arttırılmasına yönelik yapılan düzenlemelere ilgi de artmaktadır. Bunlardan en önemlileri 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunlardır.

Bu kanunlarla, araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin çeşitli yükümlülüklerine ilişkin olarak teşvik ve destekler sağlanmıştır. Çalışmamızın ana tartışma konuları da bu parametreler üzerine kurulmuştur.

4691 sayılı kanunla ilgili olarak; "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği'nin "Muafiyet ve İstisnaların" uygulanmasına ilişkin esasların belirtildiği 35'nci maddesinin (1/c) fıkrasında, "Bölgede çalışan ve bu Yönetmeliğe göre tanımlanmış Ar-Ge tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretlerinin 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden istisna" olduğu hüküm altına alınmıştır."

5746 sayılı Kanunun 3'ncü maddesinin "Gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması" ile ilgili (2) numaralı fıkrasında ise;

"Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge, yenilik veya tasarım projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksanı ve diğerleri için *yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır*" denilmektedir.

Söz konusu teşvikin uygulamasına ilişkin yayımlanan Tebliğ ve Yönetmelikte teşvik tutarlarının muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edileceği belirtilmiştir.

Kanunun 3'ncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin ücretlerine ilişkin teşvik, söz konusu fıkra belirtildiği gibi 31/12/2023 tarihine kadar vergiden müstesna tutulmak suretiyle uygulanması yerine, Gelir Vergisi Kanununun geçici 75 inci maddesinde yer alan düzenlemeye göre, ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmesi suretiyle terkinin şeklinde uygulanacaktır.

3218 sayılı kanunla oluşturulan serbest bölgelerde üretim işletmelerine belirli şartların sağlanması durumunda üretim faaliyetinde çalıştırılan personelin ücretinden tevkif edilen Gelir Vergisi önce tecil, belirtilen uygulamaların sağlanmasıyla da terkin edilmektedir.

5810 sayılı Kanun'un 7. maddesi ile değiştirilen ve 3218 sayılı Kanun'un geçici 3. maddesi uyarınca, 01/01/2009 tarihinden geçerli olmak üzere, "serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükellefler tarafından bölgelerde üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır.

24.02.2017 tarihinde yürürlüğe giren 6772 sayılı kanunun 7. maddesiyle "Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı 02/11/2015 tarihli ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-120[ÖZG-15/24]-230 sayılı Özelgesinde serbest bölgede istisna kapsamında elde edilen ücret gelirin, birden fazla işverenden elde edilen ücret gelirin beyanına ilişkin tespit edilen haddin hesabında dikkate alınmaması gerektiği yönünde görüş bildirmiştir. Bu görüş ve uygulama Gelir Vergisi Kanunu 86'ncı maddesinde yer alan "kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı" için yıllık beyanname verilmez ve diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez hükmü ile uyumludur. Buna göre söz konusu bölgelerde elde edilen istisna ücretlerin 86'nci madde kapsamında beyan edilmemesi gerekmektedir

Bununla birlikte GVK'nun geçici 75'nci maddesinde " 31/12/2023 tarihine kadar, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen Ar-Ge tasarım ve destek personelinin, bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin; doktoralı olanlar ile 5746 sayılı Kanun kapsamındaki temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde 95'i, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde 90'ı ve diğerleri için yüzde 80'i verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu süre içerisinde, anılan maddenin bu maddeye aykırı olan hükmü uygulanmaz". Denilmektedir.

Buna göre gerek 3218 sayılı Kanun gerekse 5746 sayılı Kanun kapsamında belirlenen çalışmalar karşılığında yapılan ücret ödemelerinde gelir vergisi kesintisi uygulanmakta, daha sonra asgari geçim indirimi uygulanarak söz konusu vergi tutarları işverenler tarafından muhtasar beyanname üzerinde tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilmektedir.

Diğer taraftan 4 Seri No'lu 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanuna ilişkin Genel Tebliğin 8 nci maddesi üçüncü fıkrasında "5746 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin ücretlerine ilişkin teşvik, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 75'inci maddesinde yer alan düzenlemeye göre, 31.12.2023 tarihine kadar ödenen ücretlerin vergiden müstesna tutulması yerine, muhtasar beyanname üzerinden ücret ödemelerine ilişkin tahakkuk eden vergiden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra terkin edilmek suretiyle uygulanacaktır. 31.12. 2023 tarihinden sonra 5746 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan gelir vergisi istisnasına ilişkin hükümler uygulanacaktır" ibaresi yer almaktadır.

Bu hükümler dikkate alındığında söz konusu bölgelerde elde edilen 3218 ve 5746 sayılı Kanun kapsamındaki ücretler 31.12.2023 tarihine kadar vergiden istisna kazanç olarak kabul edilmediği ve ücret üzerinden hesaplanan verginin muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilmesi yoluna gidilmesi nedeniyle GVK 86 nci madde kapsamında

birden fazla işverenden elde edilen ücret geliri olarak dikkate alınması gerekeceği yönünde görüşler de bulunmaktadır.

8. SONUÇ VE ÖNERİLER

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın başlattığı çalışmayla Sosyal Güvenlik Kurumundan veri alımı kolaylaşmıştır. Gerek yıl içinde iş değiştiren gerekse birden fazla işverenden ücret geliri elde edenlere Gelir İdaresi tarafından gönderilen tebligatlar gündemde yerini almış beraberinde birçok tartışmayı da getirmiştir.

● Tek işverenden alınmış ve kesinti suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri için 2019'dan itibaren 500.000,00 TL sınırına dikkat edilmeli önceki dönemler için tek işverenden elde edilmiş tevkifata tutulan ücretler için yıllık beyanname verilmeyecektir.

● Birden fazla işverenden ücret alan ve birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı Gelir Vergisi Kanunu'nda yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşan mükelleflerin ücretleri yıllık beyanname ile bildirilecektir.

● İşçinin bir iş yerinden ayrılıp farklı işverene ait bir firmada işe girmesi halinde kümülatif gelir vergisi matrahının taşınması zorunlu değildir. GİB 23.05.2017 tarihli ve 38418978-120[61-2017/13]-160324 sayılı Özelge'de; yeni işe başlayanların tevkif suretiyle vergilendirilmesine esas olarak başlangıçta "0" matrahın dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

● Yazımızın yukarıdaki ilgili bölümlerinde ifade edildiği üzere 4691 sayılı Kanun kapsamında Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde çalışan personelin istisna kapsamındaki ücretleri ile 5746 sayılı Araştırma Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun çerçevesinde personelin aldığı ücretler ve Serbest Bölgelerde teşvik kapsamında çalışan kişilerin ücretlerinin vergilendirilmesi konusunda Gelir Vergisi Kanununda uygulamaya netlik kazandıracak, özellikle 86'ncı madde uygulamasına yönelik düzenleme yapılması gerekliliği açık olup, bu husus Platformda özellikle vurgulanmış bulunmaktadır.

Bu husus gerek idarenin gerek yargının gerekse kişilerin gereksiz meşguliyetiyle zaman israfının önlenmesi için de gerekli ve zorunlu bulunmaktadır.