

160 SERİ NO'LU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ

Resmi Gazete Sayısı 20349
Resmi Gazete Tarihi 21/11/1989
Kapsam

Bakanlığımıza yapılan başvurulardan, ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin bazı konularda tereddüte düşüldüğü anlaşılmış ve aşağıdaki açıklamaların yapılması gerekli görülmüştür.

1. GENEL VE KATMA BÜTÇELİ İDARELER İLE DÖNER SERMAYEDEN ÖDENEN ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61. 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 tanımlanmış, 62. 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 31/1/1981 gün ve 17237 (mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 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, Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesinde belirtilen haddi aşması halinde, bu ücretlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Bu konuda 18/3/1986 gün ve 19051 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 149 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmıştır:

Öte yandan, döner sermaye işletmeleri, 3046 sayılı Kanunun 40. ve 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun 58. 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.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, bugüne kadar yapılan uygulamada bakanlıklar, bağlı kuruluşlar ve üniversiteler bünyesinde kurulan döner sermaye işletmeleri, bağlı oldukları kurumlardan ayrı bir işveren olarak kabul edilmiştir. Bu nedenle, ayrı işverenler olarak kabul edilen döner sermaye işletmeleri tarafından ödenen ücretler, döner sermaye işletmelerinin bağlı olduğu kurumlar tarafından ödenen ücretlerle ilgilendirilmeksizin, ayrı ayrı vergilendirilmiştir.

Ancak, bu konuda verilen ve müstakâr hâl alan Danıştay kararlarında, döner sermaye işletmeleri, bünyesinde bulunduğu kurundan ayrı bir işveren olarak kabul edilmemiştir.

Müstakâr hâl alan Danıştay kararları karşısında; bakanlıklar, bağlı kuruluşlar ve üniversiteler ile bu kuruluşlar bünyesindeki döner sermaye işletmelerinin, 1/1/1990 tarihinden geçerli olmak üzere, tek işveren olarak kabul edilmesi uygun görülmüştür.

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, 128 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan esaslar çerçevesinde vergilendirilmesi,

gerekmektedir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun 104. maddesinde, yıllık gelir vergisinin, vergiye tabi gelirlerin yıllık toplamından 31. maddedeki indirimler düşüldükten sonra 103. 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 tarifésinin 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 :

Katma Bütçeli bir idare olan (A) Üniversitesinde görevli bulunan bir doktora, Üniversiteden ve Üniversite bünyesinde kurulu döner sermaye işletmesinden ayrı ayrı ücret ödenmektedir.

Aynı işveren olarak kabul edilen üniversite ve döner sermayeden ödenen ücretlerin vergi matrahları, üniversite tahakkuk biriminde toplanacak ve bu matrahların toplamı yürürlükte olan vergi tarifésinin 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.

Diğer taraftan, 1989 yılı içinde ayrı ayrı işveren olarak kabul edilen genel ve katma bütçeli idareler ile bu idareler bünyesinde kurulan döner sermaye işletmelerinden ücret alan ve bu ücretlerin gayrisafi tutarları toplamı 18 milyon lirayı aşan hizmet erbabının bu ücretlerini, 1990 yılı Mart ayında beyan edecekleri tabiidir.

2. GENEL VE KATMA BÜTÇELİ İDARELER BÜNYESİNDE KURULAN FONLARDAN YAPILAN ÜCRET ÖDEMELERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Bakanlığımıza intikal eden olaylardan, genel ve katma bütçeli idareler bünyesinde kurulan fon idarelerinin ayrı bir işveren olarak kabul edilerek, fonlardan yapılan ücret ödemelerinin, genel ve katma bütçelerden yapılan ödemelerden ayrı olarak kendi başına vergilendirilip vergilendirilmeyeceği konusunda tereddüte düşüldüğü anlaşılmıştır.

Genel ve katma bütçeli idarelerde çalışan personele, bu idarelerin bütçelerinden yapılan ücret ödemelerine ek olarak, bu idareler bünyesindeki 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.

ÖRNEK :

Genel Bütçe'ye dahil olan (B).Bakanlığında çalışan personele, genel bütçeden ödenen ücret dışında ayrıca, bu Bakanlık bünyesinde kurulu bir fondan da ücret ödemesi yapılmaktadır.

Aynı işveren olan (B) Bakanlık ile bu Bakanlık bünyesindeki fon'dan yapılan ücret ödemeleri toplanacak ve toplam ücret üzerinden gelir vergisi hesaplanacaktır.

3. TANIKLARA ÖDENEN ÜCRETLER

Gelir Vergisi Kanununun 24/3. maddesinde, "Kazaî veya idari kararlara dayanılarak tanıklara, bilirkişilere ve resmi arabuluculara bu sıfatları dolayısıyla ödenen ve yıllık tutarı 360.000 lirayı aşmayan ücretler" in gelir vergisinden istisna edildiği hükme bağlanmıştır. Ayrıca, 9/2/1986 tarih ve 19014 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 147 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde de tanıklara, bilirkişilere ve resmi arabuluculara yapılan ödemelerden tevkifat yapılmayacağı; ancak, bu kişilere ödeme yapanların yaptıkları ödemelerin tutarlarını her yılın ocak ayında bir liste halinde il defterdarlıklarına bildirecekleri açıklanmıştır.

Öte yandan tanıkların, bilirkişilerin ve resmi arabulucuların, bu sıfatları dolayısıyla almış oldukları ücretlerin, istisna miktarını aşması halinde, istisna tutarını aşan ücretlerin, Gelir Vergisi Kanununun 95. maddesi uyarınca yıllık beyanname ile beyan edilmesi zorunlu bulunmaktadır.

Bugüne kadar yapılan uygulamada, tanıklara yapılan ücret ödemelerinin yıllık toplamının 360.000 liralık istisna miktarına ulaşmadığı anlaşılmıştır.

Bu nedenle, 147 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin; "tanıklara yapılan ödemelerin il defterdarlıklarına bildirilmesi" ile ilgili hükmü yürürlükten kaldırılmıştır. Buna göre tanıklara yapılan ödemelerin, her yılın ocak ayı içinde, tanığın ikametgahının bulunduğu il defterdarlığına bildirilmesine gerek bulunmamaktadır.

Ancak, tanıkların bu sıfatları dolayısıyla bir takvim yılı içinde elde edecekleri ücret gelirlerinin toplamının 360.000 liralık istisna miktarını aşması halinde, bu ücretlerin yıllık gelir vergisi beyanamesi ile beyan edileceği tabiidir.

Öteyandan, bilirkişilere ve resmi arabuluculara ödeme yapanların, her yılın ocak ayında il defterdarlıklarına yapacakları bildirimle ilişkin zorunluluk devam etmektedir. Ayrıca, bilirkişilerin ve resmi arabulucuların istisna miktarını aşan gelirlerinin beyanına ilişkin olarak 147 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalara göre işlem yapılmaya devam edilecektir.

Tebliğ olunur.