

T.C.
TİCARET BAKANLIĞI
Strateji Geliştirme Başkanlığı

Sayı :72957071-840

Konu :Vergi Matrahları Hakkında Karar

15.05.2020 / 54390745

DAĞITIM YERLERİNE

Bölge Müdürlüklerimizden alınan muhtelif tarihli ve sayılı yazılar ile Başkanlığımıza gönderilen personele ait dilekçelerde, Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 27.01.2020 tarihli ve E:2019/2659; K:2020/93 sayılı kararından bahisle maaş ve fazla çalışma ücretlerinin vergi matrahlarının ayrı ayrı hesaplanarak vergilendirilmesi ve geçmişe dönük fazla kesilen gelir vergisinin iadesi talep edilmiştir.

Bilindiği üzere, 4458 sayılı Gümrük Kanununun fazla çalışma ücretini düzenleyen 221 inci maddesi gereği, Hazine ve Maliye Bakanlığının uygun görüşü ile yürürlüğe giren "4458 Sayılı Gümrük Kanununun 221 inci Maddesi Uyarınca Ödenecek Fazla Çalışma Ücretine İlişkin Usul ve Esaslar"ın "Fazla çalışma ücretinin ödenmesi" başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, "Gelir Vergisi Kanunu hükümleri uyarınca ilgililerin vergi matrahı ve vergi dilim değişikliklerinin takibinin Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sisteminden (KBS-say2000i) yapılabilmesi için, bu bilgiler ayın 6'sı akşamına kadar elektronik ortamda Muhasebat Genel Müdürlüğüne gönderilir." düzenlemesi yer almaktadır. Söz konusu düzenleme gereği, fazla çalışma ücretine ilişkin ödemeye ait vergi matrahları maaş hesaplamasının yapıldığı sisteme karşılıklı gönderilerek vergi matrahı birleştirilmesi gerçekleştirilmektedir.

Fazla çalışma ücreti ve maaştan hesaplanan gelir vergisi matrahlarının birleştirilmesinin iptaline yönelik açılan, Hazine ve Maliye Bakanlığının da davalı olarak taraf olduğu davada, Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 27.01.2020 tarihli ve E:2019/2659; K:2020/93 sayılı kararıyla düzeltme talebi reddedilerek kesinleşen Trabzon Vergi Mahkemesinin 29/12/2011 tarihli ve E:2011/344; K:2011/704 kararında;

"...davacının almış olduğu maaşının Maliye Bakanlığı bütçesinden yapılmasına rağmen davacıya ödenen fazla çalışma ücretinin bağlı olduğu gümrük müdürlüğünce ödendiği, Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesine göre belirlenen haddin aşılmaması durumunda, bir hizmet erbabının birden fazla ücret alması halinde, her bir işverenin ödediği ücretlerin ayrı ayrı vergilendirileceği, davacıya yapılan maaş ödemesi ile fazla çalışma ücretinin farklı tahakkuk birimlerince yapıldığı göz önüne alındığında; davacıya yapılan maaş ödemesi ile fazla çalışma ücretinin ayrı ayrı vergilendirilmesi gerekirken birleştirilerek vergilendirilmesinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır....davacının dava açma tarihi olan 17.06.2011 tarihinden önceki 30 günlük süre içinde gerçekleşen ilk uygulamadan itibaren (fazla çalışma ücreti ödemesi) maaş ve fazla çalışma ücretinin birleştirilerek vergilendirilmesinden kaynaklanan fazla kesilen gelir vergisinin iadesi istemine ilişkin kısmının kabulüne ve bu kısmının davalı idarece hesaplanarak dava açma tarihi olan 17.06.2011 tarihinden itibaren işletilecek yasal faiziyle birlikte davacıya ödenmesine..." hükmü tesis edilirken,

Kararda davacının almış olduğu maaşın Hazine ve Maliye Bakanlığı bütçesinden ödendiği, davacıya ödenen fazla çalışma ücretinin ise bağlı olduğu Gümrük Müdürlüğünce ödendiği ibareleri yer almaktadır. Bilindiği üzere, personelin maaşı; 5018 sayılı Kanun ve Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu uyarınca Bakanlığımıza tahsis edilen bütçeden Bakanlığımız ilgili harcama (tahakkuk) birimince ödenmektedir. Fazla çalışma (mesai) ücreti ise; 4458 sayılı Kanunun 221 inci maddesi uyarınca

Bakanlığımız ilgili harcama (tahakkuk) birimince ödenmektedir. Dolayısıyla yapılan iki farklı ödeme de Bakanlığımızca yapılmaktadır.

Mezkûr Danıştay Kararı her ne kadar emsal karar niteliğinde olsa da, İçtihat oluşturulmadıkça söz konusu emsal kararlar Mahkemeler ve İdare tarafından bağlayıcı nitelik taşımamaktadır. Vergi matrahlarının ayrı ayrı hesaplanması ve vergi matrahlarının birleştirilmemesi şeklinde uygulama yapılması mevzuat açısından uygun olmadığı gibi, Gelir Vergisi Kanununun uygulanmasına ilişkin düzenleme yapmak Bakanlığımız yetkisinde değildir. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığının 01.07.2019 tarih ve 45642655 sayılı yazısında gelir vergisi matrahının tespitinde birleştirilerek 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesindeki tarifeye tabi tutulması gerektiği yönünde mütalaası bulunmaktadır.

Bu kapsamda, Gelir Vergisi Kanununun uygulanmasına ilişkin düzenleme yapma yetkisinin Hazine ve Maliye Bakanlığında bulunması; 4458 Sayılı Gümrük Kanununun 221 inci Maddesi Uyarınca Ödenecek Fazla Çalışma Ücretine İlişkin Usul ve Esaslar'ın Hazine ve Maliye Bakanlığının uygun görüşü ile yürürlüğe girmesi nedenleriyle; gelir vergisine ilişkin mevzuatta düzenleme yapılmasının uygun olacağı 12.05.2020 tarihli yazımızla Hazine ve Maliye Bakanlığına bildirilmiştir.

Anılan Bakanlıktan alınacak cevabi yazı üzerine ayrıca bilgi verilecektir.

Bilgilerini rica ederim.

Devlet Selim PASLI
Bakan a.
Strateji Geliştirme Başkanı

Dağıtım:
Tüm Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlükleri

evrim
yazılım&danışmanlık

T.C.
HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı

Sayı :48678239-120.03.12[7454]-E.93417

01.07.2019

Konu :Ek Ödemeler ile Maaş Matrahlarının
Birleştirilmesi

01.07.2020 / 45642655

TİCARET BAKANLIĞINA
(Strateji Geliştirme Başkanlığı)

- İlgi: a) 30/03/2007 tarihli ve 28480 sayılı yazımız.
b) 28/05/2008 tarihli ve 53956 sayılı yazımız.
c) Bila tarihli ve 72957071-641.04 sayılı yazınız.

Bakanlığımız Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne gönderdiğiniz ve anılan Genel Müdürlüğün görüşü ile birlikte Başkanlığımıza intikal ettirilen ilgi (c)'de kayıtlı yazınızın incelenmesinden; 4458 sayılı Gümrük Kanununun 221 inci maddesi ve uygulamaya açıklık getiren "4458 Sayılı Gümrük Kanununun 221 inci Maddesi Uyarınca Ödenecek Fazla Çalışma Ücretine İlişkin Usul ve Esaslar"ın ilgili hükümleri gereğince kurum personeline ödenen fazla çalışma ücretlerine ilişkin gelir vergisi matrahının, personelin maaş ödemesiyle birleştirilmek suretiyle hesaplandığı ve gelir vergisine tabi tutulduğu, ancak, bu şekilde yapılan gelir vergisi matrahının tespit yöntemini Kurum personelinizin dava konusu yaptığı ve açılan davanın davacı lehine sonuçlanması nedeniyle çok sayıda personelden ve sendikadan, gelir vergisi matrahlarının birleştirilmemesi yönünde talepler geldiği belirtilerek, gelir vergisi matrahının belirlenmesinde fazla çalışma ücreti ile maaşlarının birleştirilip birleştirilmeyeceği hususunda bilgi istenildiği anlaşılmaktadır.

Konu ile ilgili olarak ilgi (a) ve (b)'de kayıtlı yazılarımızla Bakanlığımız ilgili Birimlerine görüşlerimiz bildirilmiştir.

Bilindiği üzere, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

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..." hükmüne, 62 nci maddesinde, "İşverenler hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir." hükmüne,

86 ncı maddesinde, "Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

1- Tam mükellefiyette

...

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplam 103'üncü maddede yazılı

tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil)..." hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, tevkifat yapmakla sorumlu olanlar sayılmış ve aynı fıkranın (1) numaralı bendinde, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre, tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmış olup 104 üncü maddesinde ise 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 uyarınca, aynı işveren tarafından aynı vergilendirme dönemi içinde yapılan ücret ödemelerinin toplamı, yürürlükte olan gelir vergisi tarifisinin gelir dilimlerine göre vergilendirilmektedir.

Öte yandan, 28.11.1989 tarihli ve 20349 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 160 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "*Genel ve Katma Bütçeli İdareler ile Döner Sermayeden Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi*" başlıklı (I) inci bölümünde açıklandığı üzere 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,

gerektiği açıklanmıştır.

Diğer taraftan, 4458 sayılı Gümrük Kanununun "*Çalışma Zamanı ve Fazla Çalışma Ücreti*" başlıklı bölümünün 221 inci maddesinde; "*Yolcuların ve taşıt araçlarının giriş ve çıkışlarına ait işlem dışında, yükleme ve boşaltma ile her türlü gümrük işlemlerinin normal çalışma saatleri içinde yapılması gerekir. Ancak, bu saatler dışında veya tatil zamanlarında hizmet talebinde bulunulduğunda, yazılı olarak yapılacak bu talep, işin yapılacağı gümrük idarelerince yerinde görülürse, gerekli önlemler alınmak ve çalışacak personelin fazla çalışma ücreti ve varsa hak sahibine ödenecek kanunî yollukları karşılığı tutarlar, talep sahipleri tarafından ilgili muhasebe birimi hesabına yatırılmak koşuluyla kabul edilir. Fazla çalışma ücretinden yararlanan personel, bu suretle kendilerine verilecek işleri yapmakla görevlidir. Gümrük idare amirleri normal çalışma saatleri dışında verilecek hizmetleri düzenler ve kontrol eder.*

Normal çalışma saatleri içinde veya dışında olduğuna bakılmaksızın, çalışma ücretinin yatırılması halinde, özel kurye taşımacılığı gümrük hizmeti ile özel yolcu servisi taleplerinin yetkili gümrük idarelerince karşılanması mümkündür.

İlgililerden tahsil edilecek fazla çalışma ücretlerinin miktarı ve tahsiline ilişkin usul ve esaslar Cumhurbaşkanınca tespit edilir. Fazla çalışma ücreti olarak yatırılan tutarlar, personelin fazla çalışma süresi, görev yapmış olduğu yer, görevinin önem ve güçlüğü, sınıfı, kadro unvanı gibi hususlar dikkate alınmak suretiyle belirlenecek usul ve esaslar dâhilinde Gümrük ve Ticaret Bakanlığı taşra teşkilatına ait kadro ve pozisyonlarda bulunanlardan ithalat ve ihracat, giriş ve çıkış işlemlerinin yapıldığı gümrük idarelerinde gümrük işlemlerini yürüten memurlar (375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname eki (II) sayılı Cetvel kapsamında yer alan kadrolarda bulunanlar hariç) ve 14/7/1965 tarihli ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 4 üncü maddesinin (B) fıkrasına göre çalışan sözleşmeli personele ödenmek üzere Ankara Gümrük Muhasebe Birimi hesabına aktarılır. Söz konusu ödemeler, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak aylık miktarı (36.500) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutarı geçmemek üzere, Gümrük ve Ticaret Bakanı tarafından tespit edilir. Bu fıkra uyarınca personele her ay yapılacak fazla çalışma ücretinin net tutarı, 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin ek 9 uncu maddesi uyarınca kadro ve görev unvanı veya pozisyon unvanı itibarıyla tespit edilmiş olan ek ödemenin net tutarından az olamaz. 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin ek 9 uncu maddesi uyarınca Gümrük ve Ticaret Bakanlığı personeline yapılacak ödemeler de Ankara

Gümrük Muhasebe Birimine aktarılan tutarlardan karşılanır. Bu madde uyarınca yapılan ödemelerden sonra yıl sonu itibarıyla hesapta kalan tutar, takip eden ocak ayı sonuna kadar bütçeye gelir kaydedilir. Bu madde kapsamında personele yapılması gereken ödemelerin Ankara Gümrük Muhasebe Birimi hesabına aktarılan tutarı aşması hâlinde, aradaki fark Maliye Bakanlığı tarafından personel giderlerini karşılama ödeneğinden Bakanlık bütçesine bu amaçla aktarılacak ödenekten karşılanır.

Bu madde kapsamında yapılan ödemeler 24/11/1994 tarihli ve 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanunun 22 nci maddesine göre ödenen fark tazminatı hesabında dikkate alınır." hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun;

"Harcama yetkisi ve yetkilisi" başlıklı 31 inci maddesinde, "Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir..." hükmü,

"Harcama talimatı ve sorumluluk" başlıklı 32 nci maddesinde, "Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır.

Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun ve diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludur." hükmü,

"Giderlerin gerçekleştirilmesi" başlıklı 33 üncü maddesinde, "Bütçelerden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekir. Giderlerin gerçekleştirilmesi; harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır.

Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler.

Elektronik ortamda oluşturulan ortak bir veri tabanından yararlanmak suretiyle yapılacak harcamalarda, veri giriş işlemleri gerçekleştirme görevi sayılır. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin esas ve usuller Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir.

Gerçekleştirme görevlileri, bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumludurlar." hükmü
yer almaktadır.

Buna göre, bir harcama sürecinde görevli ve sorumlu olanlar ilgili Kurum harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlileridir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerinde de anlaşılacağı üzere, ilgililere yapılan maaş ve fazla çalışma ücreti ödemelerinin her ikisi de Ticaret Bakanlığının (Gümrük İdaresi) bütçesinden ödenmektedir. Bu bağlamda, söz konusu ödemelere ilişkin tahakkuk işlemleri de yine Ticaret Bakanlığı personeli olan gerçekleştirme görevlileri ve harcama yetkilileri tarafından Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi (KBS) üzerinden ödeme emri belgesine bağlanmaktadır. Her iki ödeme sürecinde de KBS'nin rolü, Ticaret Bakanlığı yetkililerince tahakkuk ettirilen ödeme emri belgesinin muhasebe birimine elektronik ortamda iletilmesinden ibarettir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Bakanlığınız kadrosunda bulunan personele Bakanlık bütçesinden yapılan maaş ödemesi ile 4458 sayılı Gümrük Kanununun 221 inci maddesi uyarınca ödenen fazla çalışma ücreti ödemesinin, aynı tahakkuk birimi tarafından yapılması nedeniyle, gelir vergisi matrahının tespitinde birleştirilerek, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesindeki tarifeye tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, Trabzon Gümrük Muhafaza Müdürlüğünde görev yapan Halis Suavi Yılmazlar tarafından Bakanlığımız husumetiyle açılan ve karar düzeltme aşamasında bulunan davaya yönelik Başkanlığımızca ek beyan dilekçesi hazırlanmıştır.

Bilgi edinilmesini ve ek beyan dilekçesinin ivedi olarak Danıştay 9. Daire Başkanlığına gönderilmesi hususunda gereğini arz ederim.

İdris ŞENYURT
Bakan a.
Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı V.

Ek :

- 1- Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü yazısı
- 2- 28.05.2008 tarihli ve 53956 sayılı yazımız.pdf
- 3- 30.03.2007 tarihli ve 28480 sayılı yazımız..pdf
- 4- Ek Beyan