

## 135 NOLU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ VE BİR SORUN

Metin TAŞ\*

### I. GİRİŞ

Ücretlerin gerçek usulde vergilendirilmesinde gayrisafi ücretten kanunen düşülebilecek olan indirimlerin birisi de sosyal güvenlik kesintileridir. Ülkemizde ücretlilerin zorunlu sosyal güvenliği Emekli Sandığı ve Sosyal Sigortalar Kanunu çerçevesinde sağlanmaktadır. Emekli aidatı veya sosyal sigorta primleri kesintisinin yapıldığı Emekli Sandığı ya da Sosyal Sigortalar Kurumu'nun Türkiye'de olması şarttır. Bugün ülkemizde 506 Sayılı Kanunun geçici 20. maddesi çerçevesinde kurulan ve Sosyal Sigortalar Kanunu'na uygun hale getirilmiş bazı sandıklar da vardır. Bazı bankalar ve sigorta şirketleri bu çerçevede personeline hizmet eden sigorta kurumlarına sahiptirler. Bu sigorta kurumlarına yapılan ödentilerin de sosyal sigorta primi olarak kabul edilmesi ve Sosyal Sigortalar Kurumu'na ödenen sigorta primi için uygulanan miktar sınırlamasına uyulması koşuluyla gayrisafi ücretten indirilmesi mümkündür<sup>1</sup>.

Ücretin bir kısmının vergi dışı bırakılmış olması ve vergi dışı bırakılan kısımdan sosyal güvenlik kesintisi yapıldığı durumlarda; bu kesintinin tamamının gayrisafi ücretten düşülüp-düşülmemesi bir sorun oluşturmaktadır.

---

\* *Yard. Doç. Dr.; Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Öğretim Üyesi.*

1 Hakkı Özel - Doğan Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, 4. Baskı, Ata Ofset Matbaası, Bursa, 1991, s. 133.

## II. 135 NOLU TEBLİĞ

Bu konunun tipik örneklerinden birisini toprak altı maden işletmelerinde çalışanların ücretlerinin vergilendirilmesi oluşturmaktadır. Gelir Vergisi 135 sayılı Genel Tebliği'nde bu konuda yapılan açıklama ve uygulamanın yanlış olduğu kanısını taşımaktayız. Söz konusu uygulama uyarınca, ücretin tamamı üzerinden yapılan sosyal güvenlik kesintisinin hepsi gayrisafı ücretten düşülmektedir. Oysa, toprakaltı maden işletmelerinde çalışan işçilerin toprakaltında çalıştığı zamanlara ait ücretleri gelir vergisi dışında bırakılmıştır. Dolayısıyla vergi dışı bırakılmış kısma isabet eden sosyal güvenlik kesintisinin gelir vergisinin hesabında gayrisafı ücretten düşülmemesi gerekmektedir. Konuyu daha anlaşılır kılmak için bir örnek yardımıyla durumu açıklayalım:

MTA'da işçi olarak çalışan M. Z.'nin aylık brüt ücreti 3 milyon TL.'dir. M.Z. çalışma süresinin üçte ikisini yeraltında cevher üretimi ile ilgili olarak geçirmektedir. Bu işçinin vergi matrahı 135 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne göre şöyle bulunacaktır:

Brüt Ücret			3.000.000.- TL.
<u>İndirimler</u>			
1- Sosyal Güvenlik Kesintisi	$(3.000.000 \times \%14)$	=	420.000.- TL.
2- Tasarruf Teşvik Kesintisi	$(3.000.000 \times \%4)$	=	120.000.- TL.
3- Özel İndirim			54.000.- TL.
4- Sendika Aidatı <sup>2</sup>			—
5- İstisna edilen ücret			2.000.000.- TL.
$(3.000.000 \times 3) \div 2$			<u>2.594.000.- TL.</u>
Vergi Matrahı	$3.000.000 - 2.594.000$	=	406.000.- TL.

## III. BİR SORUN

Kanımızca yukarıdaki uygulama yanlış olup, Gelir Vergisi Kanunu'nun özüyle de bağdaşmamaktadır. 2365 sayılı Kanunla VUK'nun 3. maddesi, vergi kanunlarının uygulanması ve ispat başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. Bu maddede "vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olma-

2 Konuyu karmaşıkleştırmamak için sendika aidatı ödenmediğini varsayıyoruz.

dığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanununun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır" denilmektedir<sup>3</sup>. Yukarıdaki hüküm çerçevesinde bu konuya Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nın benzer maddelerini dikkate alarak yaklaşabiliriz. Her ne kadar bu konuda bir tebliğ yayınlanmışsa da, bu tebliğ dikkate alınmamalıdır. Çünkü tebliğler sadece kanunların nasıl uygulanacağını açıklarlar. Bu bağlamda kanunla çelişmezler. 135 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği bu açıdan Gelir Vergisi Kanunu ile çelişir niteliktedir. Sorunu Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanununun bazı maddeleri aracılığıyla açıklığa kavuşturabiliriz.

#### IV. BAZI YASAL NORNLAR VE SORUNUN ÇÖZÜMÜ

Gayrimenkul sermaye iratlarında konut istisnası uygulamasında istisnaya isabet eden giderler düşülememektedir. Götürü gider usulünün seçilmesi durumunda; gayrisafi irattan önce istisna düşülmekte, daha sonra kalan kısmın % 25'i götürü gider olarak düşülmektedir. Gerçek gider usulünde ise, istisnaya isabet eden kısmın gider olarak düşülemeyeceği açıkça hüküm altına alınmıştır<sup>4</sup>. Kanun istisnaya isabet eden giderin safi iradın tespitinde indirilemeyeceği belirtildiğine göre, nitelikleri farklı da olsa, bir kısmı vergi dışı bırakılmış ücretten sosyal güvenlik kesintisinin istisnaya isabet eden kısmının düşülmemesi gerekecektir. Nitekim bazı yazarlar da<sup>5</sup> bizimle aynı görüşü paylaşmaktadır.

Benzeri bir yaklaşıma Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da rastlamak mümkündür. KVK'nun 15. maddesinin 8. bendi hükmüne göre, Kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye getirildiğinin belgelenmesi kaydıyla yurt dışında yapılan inşaat onarma ve montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlara ilişkin giderlerin kurum kazancından indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Bu açıklamalar doğrultusunda, verdiğimiz örneğin çözümü aşağıdaki biçimde olmalıdır:

3 Bu konuda bkz. Yalçın Demirsoy, "Vergi Kanunlarının Uygulanması (Yorumu)nda Kullanılacak İlkeler", Vergi Dünyası, S: 120, Ağustos 1991, s. 21-25; Nevzat Saygılıoğlu, "Türk Vergi Hukuku'nda Yorum Biçimi", Vergi Dünyası, S: 70, Haziran 1987, s. 8-13; Esat Tekeli, "Vergi Hukuku İle İlgili İki Mesele", Maliye Enstitüsü Konferansları, 2. Seri - s. 129-142; Ahmet Özdemir, "Vergi Hukukunda Yorum", Maliye Postası, S: 191, Ağustos 1988, s. 58-61.

4 Ayrıntısı için bkz. Şükrü Kızılot, Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulanması, Cilt: 1, Savaş Kitabevi, Ankara, 1989, s. 305.

5 Bkz. Kızılot, a.g.e., s. 327-328.

Brüt Ücret

3.000.000.- TL.

İndirimler

1- Sosyal Güv. Kes. $(420.000 - (420.000 \times 3) \div 2)$	=	140.000.- TL.
2- Tas. Teş. Kes <sup>6</sup> $(120.000 - (120.000 \times 3) \div 2)$	=	40.000.- TL.
3- Özel İndirim		54.000.- TL.
4- Sendika Aidatı		—
5- Yeraltında çalıştığı zamanın ücreti		<u>2.000.000.- TL.</u>
		2.234.000.- TL.

Vergi Matrahı  $3.000.000 - 2.234.000 = 766.000.- TL.$

Ücretin bir kısmının vergi dışı bırakılmış olması durumunda gayrisafi ücrete bağlı olarak yapılacak kesintilerin gayrisafi ücretten indirilmesi konusunda benzer bir sorun, işgörene ikramiye verilmesi olayında ortaya çıkmaktadır.

Bilindiği gibi ücret hizmet erbabına çeşitli biçimlerde ve çeşitli isimler altında verilebilir. Ücret, ödenek, tazminat, kasa tazminatı, mali sorumluluk tazminatı, tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması ya da bir ortaklık ilişkisi niteliğinde olmak kaydıyla kazancın belirli bir yüzdesi şeklinde belirlenmiş olması onun ücret olma niteliğini değiştirmez.

Diğer taraftan, "ilim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesi ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiye ve mükafatlar" vergi dışı bırakılmıştır<sup>8</sup>. Ancak bu kapsama giren ödemeler, Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu'nun 77. maddesi uyarınca prime esas alınmıştır. Başka bir söyleyişle bu tip ikramiyelerden sosyal güvenlik kesintisi yapılmaktadır. Gelir vergisinin hesabında gayrisafi ücretten düşeceğimiz sosyal güvenlik kesintisini belirlerken buradaki durumda da aynı normların kullanılması gerekmektedir. Yani ikramiyeye isabet eden sosyal güvenlik kesintisinin, gelir vergisi matrahı bulunurken gayrisafi ücretten düşülmemesi gerekmektedir.

6 Yukarıdaki açıklamalarımız Tasarruf Teşvik Kesintisi için de geçerlidir.

7 Özel, Şenyüz, a.g.e., s. 129.

8 Ayrıntısı için bkz. Kızılot, a.g.e., s. 436-443.

## V. SONUÇ

Yukarıdaki açıklamalarımız çerçevesinde, 135 nolu Tebliğin yanlış olduğu yargısını taşımaktayız. Gelir Vergisinde, vergisini ödemediğimiz kazanç için yaptığımız giderlerin düşülmesi yasanın kabul ettiği "gelirin net tutar" özelliğinden kaynaklanır. Ancak yeraltındaki madenlerde çalışan işçilerde olduğu gibi, gelirin bir kısmı çeşitli nedenlerle vergi dışı bırakılmışsa; vergi dışı bırakılmış gelir için yaptığımız giderlerin düşülmesi son derece yanlıştır ve kanunun yapısına da aykırıdır.

Yasa koyucu yeraltındaki madenlerde çalışan işçilere, yeraltında çalıştığı zamana ait ücretlerinden vergi almayarak ayrıcalık tanımıştır. Gelir Vergisi Kanunu metninden anlaşılan budur. Bunun ötesinde sigorta priminin tamamının düşülüp düşülmeyeceği yasada açıkça belli edilmemiştir. Bu sorunun çözümü için yasal durumu fiili duruma uygun hale getirmek gerekir. Bu da GVK metnine bu konuda açık bir hüküm konulmakla olur. Ya da 135 nolu tebliğ iptal edilerek yanlış uygulamaya son vermek gerekir. Bu iki seçenekten<sup>9</sup> herhangi birisinin tercih edilip uygulanması sözkonusu yanlışlığı ortadan kaldıracaktır.

---

9 İlk seçenekteki "yasal durumun fiili duruma uydurulması" önerisi daha çok ikinci seçeneğin tercih edilmesi durumunda mağduriyetlerin ortaya çıkabileceği savına yönelik olarak ortaya atılmış bir alternatif olarak düşünülebilir.