

Döner Sermaye İşletmesi kapsamında görev alan öğretim üyelerine ödenen ücretlerin gelir vergisi matrahına eklenmemesi nedeniyle eksik gelir vergisi kesintisi yapılması hk

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 30.10.2019

No : 46786

Konu: Döner Sermaye İşletmesi kapsamında yürütülen pedagojik formasyon eğitimlerinde görev alan Edebiyat Fakültesi öğretim üyelerine ödenen ücretlerin gelir vergisi matrahına eklenmemesi nedeniyle eksik gelir vergisi kesintisi yapılması hk.

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra;

GEREĞİ GÖRÜŞÜLDÜ:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Mevzu" başlıklı 1'inci maddesinde;

"Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim

yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." denilmekte, aynı Kanunun

"Gelirin Unsurları" başlıklı 2'nci maddesinde ise aynen:

"Gelirin unsurları:

Gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır:

1. Ticarî kazançlar,
2. Ziraî kazançlar,
3. Ücretler,

4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,
6. Menkul sermaye iratları,
7. Diğer kazanç ve iratlar.

Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar

gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınır.”

Yine Kanun'un "Ücretin tarifi" başlıklı 61'inci maddesinde de: "Ücret, işverene tabi 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.”

hükümleri bulunmaktadır.

2015 yılına ilişkin gelir vergisi matrahları 25.12.2015 tarih ve 29573

sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 290 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile

belirlenmiştir. Söz konusu Tebliği'n "Yeniden Değerleme Oranında Artırılan Had

ve Tutarlar" başlıklı 1'inci maddesinin dokuzuncu fıkrasında aynen:

"Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yer alan gelir vergisine

tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, 2015 takvim yılı gelirlerinin

vergilendirilmesinde esas alınmak üzere aşağıdaki şekilde yeniden belirlenmiştir.

12.600 TL'ye kadar % 15

30.000 TL'nin 12.600 TL'si için 1.890 TL, fazlası % 20

69.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.370 TL (ücret gelirlerinde 110.000 TL'nin

30.000 TL'si için 5.370 TL), fazlası % 27

69.000 TL'den fazlasının 69.000 TL'si için 15.900 TL (ücret gelirlerinde

110.000 TL'den fazlasının 110.000 TL'si için 26.970 TL), fazlası % 35",

denilmektedir.

Öte yandan, 21.11.1989 tarihli ve 20349 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 160 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde de: "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 kurumdan 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 tarifesinin 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 tarifesinin 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.

...”

denilmek suretiyle kamu kurumlarının farklı birimlerinden elde edilen

gelirlerinin vergi matrahlarının birleştirilmesi hususu açıklığa kavuşturulmuştur.

Yukarıya detaylı bir biçimde alınan Tebliğ’de yer alan ve ihtilafa konu olaya

birebir uyan “Örnek”ten de açıkça görüleceği üzere;

Üniversitesi Edebiyat

Fakültesindeki bazı akademik personele, Döner Sermaye İşletmesi bünyesinde

yürütülen pedagojik formasyon faaliyeti kapsamında yapılan ek ödemelerin vergi

matrahlarının Üniversite (Edebiyat Fakültesi) tahakkuk biriminde toplanması ve bu

matrahların toplamı yürürlükte olan vergi tarifesinin aynı gelir dilimi içinde kaldığı sürece bu dilime ait vergi nispeti, aşması halinde, aşan kısmın vergisinin, bir üst dilime ait vergi nispeti esas alınarak hesaplanması gerekmektedir.

Son olarak, sorumlu tarafından Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü tarafından ödenen ek ödemelere ait hesaplamalarda yapılan eksik gelir vergisi

hesaplamaları sonucu ortaya çıkan farkın da kamu zararı toplamına eklendiği ve

buna ilişkin sorumluluğunda kendisine yüklenmesi suretiyle yetki aşımı yapıldığı

iddia edilmekte ise de; İlamdaki kamu zararı tablosunun "maaş" ve "örgün

öğretim ek ders ücreti+döner sermaye pedagojik formasyon ek ders ücreti"

tutarlarının brüt değerlerinin ayrı ayrı toplanması suretiyle hesaplanan vergi

matrahı üzerinden ödenmesi gereken gelir vergisi tutarlarına göre düzenlenmiş

olması ve birleştirme sorumluluğunun Tebliğ'e göre Üniversite tahakkuk birimi

olan Fen Edebiyat Fakültesinde olması karşısında yapılan hesaplamada herhangi

bir yetki aşımından ve yanlışlıktan söz edilemeyeceği gibi sorumluluk mevzuunda

da herhangi bir hukuki isabetsizlikten söz edilemez.

Bu itibarla, gerek konunun esası gerekse de sorumluluk yönünden yukarıda

yapılan açıklamalar doğrultusunda temyiz dilekçesindeki iddiaların reddedilerek

161 sayılı İlamın 1. maddesiyle verilen ... TL'nin tazminine ilişkin hükmün

TASDİKİNE,