

ÜCRET GELİRLERİNİN BEYANI

Hangi Durumlarda Beyanname Verilir?
Birden Fazla İşveren Ücreti
Yurt Dışı Ücret Gelirleri





İçindekiler

- 1) Ücret Gelirlerinin Beyanı
- 2) Danışman Seçimi ile Proje Lideri Seçimi Arasındaki Yönetişim Asimetrisi
- 3) Halka Açık Ortaklıklarda Bilgi Güvenliği Sorumlusuna İlişkin Olarak Spk İlke Kararı İle Getirilen İstisnalar
- 4) Türkiye’de Şirketlerin Yurtdışı Borçlanması Ve Dış Finansman Dinamikleri
- 5) Restaurant İşletmelerinde Müşterilerin Pos Cihazları Üzerinden Ödedikleri Bahşışların Vergilendirilmesi ve Muhasebe İşlemleri
- 6) Limited Şirket Satışından Sonra Ortakların Ve Müdürlerin Sorumluluğu

Ücret Gelirlerinin Beyanı

**Umut VARLI**

ÜCRET GELİRLERİNİN BEYANI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak hükme bağlanmış, takip eden 2'nci maddesinde ise gelir vergisi kapsamına giren kazanç ve iratlar tek tek sayılmıştır. Ücretler gelir vergisi kapsamına giren kazançlardan olup, genel olarak tevkifat yoluyla vergilendirildiğinden, belirli şartlar altında yıllık beyanname ile beyan edilmesi gereken kazanç unsurları arasında olduğu sıklıkla göz ardı edilmektedir.

Bu yazımızda öncelikle ücretin tanımı, ücret sayılan kazançlar ve ücret sayılan ödemeler için Kanunda mevcut istisnalar anlatılacak ve daha sonra güncel düzenlemeler ışığında ücretlerin beyan edilmesi gereken durumlar ayrıntılı olarak değerlendirilecektir.

1- Ücretin Tanımı ve Unsurları

GVK'nın 61'inci maddesinde göre ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücret, niteliği itibarıyla bedensel veya zihinsel bir emek karşılığında işverenden elde edilen hasılayı ifade etmektedir. İnsanın bedensel veya zihinsel emeğinin karşılığı olan bu hasılat, para şeklinde olabileceği gibi aynı veya para ile temsil edilebilen menfaat şeklinde de olabilmektedir.

Bir gelirin ücret olarak kabul edilebilmesi için aşağıda belirtilen üç unsurun varlığına bakılması gerekmektedir.

- İşverene tabi olma
- Belli bir işyerine bağlı olma,
- Hizmetin karşılığı olarak bir ödemenin yapılması.

İşveren, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler olup, çalışanın işveren bağıllığı bazen kanun, tüzük, yönetmelik sözleşmelerde açık bir şekilde saptanmış olup, bazen bu bağıllık fiili durumu göstermektedir.

Hizmet karşılığı olarak yapılan ödemeler, nakit (haftalık, aylık), ayın (hizmet karşılığının mal olarak verilmesi) veya para ile temsil edilebilen menfaatler (konut, araç, özel sağlık sigortası sağlanması gibi) şeklinde olabilmektedir.

Hizmet erbabına verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre; konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilir.

Gerek ücret gerekse serbest serbest meslek kazancının kişinin bedeni veya zihni emek karşılığında elde edilmesi nedeniyle, bazı durumlarda elde edilen gelirin ücret mi yoksa serbest meslek kazancı mı olduğu hususunda tereddüt edilebilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, faaliyetin bir işverenin talimat ve kontrolü altında yapıp yapılmadığıdır.

Eğer faaliyet bağımsız bir organizasyon altında kişinin kendi nam ve hesabına yapılıyorsa serbest meslek kazancı, çalışmanın bir işverenin talimatı ve kontrolü altında yapılıyorsa ücret geliri olduğu değerlendirilmelidir.

2- Ücret Sayılan Ödemeler

Ücretin tanımı ve unsurları dikkate alındığında ücret olarak tanımlanmasında tereddüt yaratacak bazı gelirler GVK'nın 61'inci maddesinde sayılmak suretiyle ücret geliri olarak kabul edilmiştir.

Ücret sayılan ödemeler aşağıdaki gibidir;

- GVK 23'üncü maddenin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, malûliyet, dul ve yetim aylıkları;
- Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;
- Türkiye Büyük Millet Meclisi, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
- Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
- Bilirkişilere, resmî arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
- Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler;
- Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar.

3- Ücret Gelirinin İstisnaları

Ücret tanımına giren veya ücret olarak kabul edilen bazı gelirler Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili maddeleri uyarınca gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Söz konusu istisna maddelerinin başlıkları aşağıdaki gibi olup ayrıntılı bilgi için bahsi geçen kanun maddelerine bakılmalıdır.

- Ücretlerde Çeşitli İstisnalar (Md. 23)
- Gider Karşılıklarında İstisnalar (Md. 24)
- Tazminat ve Yardımlarda İstisnalar (Md. 25)
- Vatan Hizmetleri Yardımlarında İstisnalar (Md. 26)
- Teçhizat ve Ayın Bedellerinde İstisnalar (Md. 27)
- Tahsil ve Tatbikat Ödemelerinde İstisnalar (Md. 28)
- Teşvik, İkramiye ve Mükafatlarında İstisnalar (Md. 29)
- Yabancı Elçilik ve Konsolosluk Çalışanları (Md. 15-16)
- Ücret geliri olarak istisna tutulan bu ödemeler açısından Kanun maddesinde yer alan sınırlamalara dikkat edilmelidir.

Örneğin; 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, maluliyet ve yetim aylıkları gelir vergisinden istisna olmakla birlikte, belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamının, en yüksek Devlet memuruna çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla olması durumunda aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

GVK'nın 23/13 maddesi uyarınca yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları gelir vergisinden istisnadır. Ancak emeklilik aylıklarının yabancı bir ülkede bulunan Sosyal Güvenlik Kurumları haricinde özel emeklilik sigorta kuruluşlarından elde ediliyor olması halinde, bu gelirlerin tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret geliri olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 95'inci maddesine göre yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.¹



¹ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18/04/2023 tarih ve 173145 sayılı Özelgesi

4- Ücretin Tespit Şekli

Vergi sistemimizde vergilendirme ve tespit bakımından ücretler gerçek ücretler ve diğer ücretler olmak üzere ikiye ayrılmış olmakla birlikte diğer ücretler ile ilgili düzenleme 25/12/2021 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 7349 sayılı Kanun ile birlikte yürürlükten kaldırılmıştır. Bilindiği üzere vergi, gelirin gerçek ve safi tutarı üzerinden alınmaktadır. Gelirin safi tutarına ulaşmak için Kanun ile izin verilen bazı unsurların gayisafi ücretten indirilmesi gerekmektedir. Ücret gelirinin safi tutarına ulaşabilmek için yapılacak indirimler aşağıdaki gibidir;

- Emekli aidatı ve sosyal sigorta primleri,
- OYAK ve benzeri kamu kurumlarınca yapılan yasal kesintiler,
- Hayat sigortası primleri, (Ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si)
- Şahıs sigortası primleri, (Ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler)
- İşçi sendikalarına ödenen aidatlar,
- İşsizlik sigortası primleri,
- Engellilik indirimi
- Ücretin safi tutarı vergilendirme açısından matrahı oluşturmakta olup, söz konusu tutardan hesaplanan gelir vergisi ve damga verginin indirim konusu yapılması söz konusu değildir.

5- Ücret Gelirlerinin Beyanı

GVK'nın 94/1 maddesi uyarınca, Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden 103 ve 104 üncü maddelere göre istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

Ücretlerden tevkifat yoluyla kesilen gelir vergileri ücretlilerin büyük çoğunluğu açısından nihai vergileme anlamına gelmekle birlikte bazı durumlarda ücret gelirlerinin beyan edilmesi söz konusu olabilmektedir.

Dar mükellef gerçek kişilerin, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücret gelirleri için yıllık gelir vergisi beyanname vermelerine gerek bulunmamaktadır. Diğer gelirleri için beyanname verilmesi halinde ücret gelirleri beyannameye dahil edilmez. Bu kişilerin ücretleri üzerinden stopaj yoluyla alınan vergi, bu gelirlerin nihai vergisidir.

5.1- Tevkif Suretiyle Vergilendirilen Ücret Gelirlerinin Beyanı

5.1.1- Tek İşverenden Elde Edilen Ücretlerin Beyanı

Tevkif suretiyle vergilendirilmiş tek işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, ücret gelirlerinin safi tutarlarının toplamının GVK'nın 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2025 yılı için bu tutar 4.300.000 TL) aşması halinde ücret gelirleri yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Ücret geliri için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gereken durumlarda, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden yıl içinde 94'üncü maddeye göre tevkif suretiyle ödenen vergiler mahsup edilebilecektir.

Takvim yılı içerisinde elde edilen ücret gelirinin beyan sınırı ile karşılaştırılmasında çalışanın elde ettiği brüt veya net ücret değil, üzerinden gelir vergisi tevkifatı uygulanan safi tutarın (kümülatif vergi matrahının) dikkate alınması gerekmektedir. Özellikle yüksek ücret alan çalışanların beyan sınırında dikkate alacakları ücret gelirini tespit etmek amacıyla çalıştıkları kurumdan kümülatif gelir vergisi matrahını temin etmeleri ve kümülatif vergi matrahı ile beyan sınırı olan 4.300.000 TL'yi karşılaştırmaları gerekmektedir.

Aşağıdaki hallerde, hizmet erbabının ücretlerinin tek işverenden elde edildiği kabul edilmektedir;

- İki ayrı özel sektör firmasının birleşmesi (devir, nev'i değişikliği ve bölünme halleri dahil)
- 4857 sayılı İş Kanunu kapsamında asıl işveren-alt işveren ilişkisi kurulan yerlerde çalışan hizmet erbabının, yıl içinde alt işverenin değişmesi,
- Ortaklık halinde faaliyette bulunan işyerlerinde, ortaklardan herhangi birinin değişmesi.
- Ayrıca, genel bütçe kapsamında bulunan kamu idarelerinde çalışan personelin yıl içerisinde bu kapsamdaki diğer kurum ve kuruluşlardan da ücret alması veya bu kapsamdaki diğer bir kurum ve kuruluşa nakil olması durumunda, elde ettikleri ücretler tek işverenden elde edilen ücret olarak değerlendirilecektir.

5.1.2- Birden Fazla İşverenden Elde Edilen Ücretlerin Beyanı

Hizmet erbabı bir takvim yılı içerisinde aynı anda birden fazla işverenden ücret geliri elde edebileceği gibi iş değiştirmek suretiyle de birden fazla işverenden ücret geliri elde edebilmektedir.

Aşağıdaki hallerde, hizmet erbabının ücretlerinin birden fazla işverenden elde edildiği kabul edilir;

- Bir özel sektör işverenin yanında çalışan hizmet erbabının, yıl içerisinde bu işverenden elde ettiği ücretinin yanı sıra, başka bir özel sektör işverenden ya da kamu kurum ve kuruluşundan elde ettiği ücret gelirleri,
- Aynı takvim yılı içinde bir özel sektör işverenin yanında çalışmakta iken, işten ayrılarak başka bir özel sektör işverenin yanında ya da kamu kurum veya kuruluşunda çalışmaya başlanması nedeniyle elde ettiği ücret gelirleri,
- Aynı takvim yılı içinde, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin yanında çalışan hizmet erbabının, söz konusu mükelleflerin ortağı oldukları iş ortaklığı veya adi ortaklıklar bünyesinde çalışmaya başlanması nedeniyle elde ettiği ücret gelirleri.
- Hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret geliri elde etmesi durumunda her bir işverenden elde edilen ücret ayrı ayrı vergilendirilecek olup ücret matrahları birbiri ile ilişkilendirilmeyecektir. Ancak yıl içerisinde işveren değiştiren hizmet erbabı, ücret gelirine ilişkin vergi matrahını yeni işverene bildirmek suretiyle ücretinin gelir vergisi tarifesine göre kümülatif olarak vergilendirilmesini talep edebilecektir.
- Tevkif suretiyle vergilendirilmiş birden fazla işverenden ücret geliri elde edenlerin beyanname vermesi ile ilgili iki ayrı durum söz konusudur.

Tevkif suretiyle vergilendirilmiş birden fazla işverenden ücret geliri elde eden hizmet erbabının, tüm işverenlerden elde ettikleri ücret gelirinin toplamı, 103'üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2025 yılı için bu tutar 4.300.000 TL) aşması halinde ücret gelirlerinin tamamı yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Görüldüğü üzere gerek tek işverenden gerekse birden fazla işverenden elde edilen ücretlerin toplam tutarının 2025 yılı için 4.300.000 TL'yi geçmesi durumunda, elde edilen ücret gelirlerinin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Tevkif suretiyle vergilendirilmiş birden fazla işverenden ücret geliri elde eden hizmet erbabının, birden sonraki işverenden alınan ücretleri toplamının gelir vergisi tarifesi ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2025 yılı için 330.000 TL'dir) aşması halinde, ücret gelirleri yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Birden fazla işverenden ücret elde edilmesi durumunda, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı ücretli tarafından serbestçe belirlenebilecektir.

Örnek: Ahmet bey 2025 takvim yılında üç farklı işveren yanında çalışmış ve elde ettiği tüm ücret gelirleri tevkifat yoluyla vergilendirilmiştir. Ahmet beyin elde ettiği ücret gelirlerinin safi tutarları aşağıdaki gibidir. (A şirketi birinci işveren olarak seçilmiştir)

A Şirketi	800.000 TL
B Şirketi	300.000 TL
C Şirketi	500.000 TL

Ahmet beyin tevkif suretiyle vergilendirilmiş birden fazla işverenden ücret geliri toplamı 1.600.000 TL olup, 4.300.000 TL'lik beyan sınırının altındadır. Ancak birden sonraki işverenden alınan ücretleri toplamı 800.000 TL olup, gelir vergisi tarifesi ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2025 yılı için 330.000 TL) aştığından Ahmet beyin tüm ücret gelirlerini yıllık beyanname ile beyan etmesi gerekmektedir.

5.2- Tevkif Suretiyle Vergilendirilmeyen Ücret Gelirlerinin Beyanı

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde esas olan tevkifat yöntemi olup belirli şartlarda söz konusu ücretlerin yıllık gelir vergisi beyannamesine konu edilmesi gerekmektedir. Ancak bazı özel durumlarda tevkif suretiyle vergilendirme mümkün olamamaktadır.

GVK'nın 95'inci maddesinde bazı ücret ödemelerinin tevkifata tabi olmadığı hüküm altına alınmıştır. Buna göre aşağıda yazılı hizmet erbabının ücretleri hakkında vergi tevkifatı yapılmayacaktır;

- Ücretlerini yabancı bir memleketteki iş verenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı,
- GVK'nın 16'ncı maddesinde yazılı diplomatik istisnadan yararlanamayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri,
- Maliye Bakanlığı'nca yıllık beyanname ile bildirilmesine zaruret görülen ödemeler.

GVK'nın 23/18'inci maddesi uyarınca, hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri gelir vergisinden istisnadır. İstisna nedeniyle alınmayacak olan vergi ilgili ayda aylık asgari ücret üzerinden hesaplanması gereken vergiyi aşmaz. Birden fazla işverenden ücret alanlarda bu istisna sadece en yüksek olan ücrete uygulanır.

Buna göre tevkifat yoluyla vergilendirilmeyen ücret gelirlerinin, asgari ücretin bir yıllık tutarına denk gelen matrahını aşmaması durumunda ücret gelirlerinin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmemektedir. Söz konusu tevkifat uygulanmayan ücret gelirlerinin 2025 yılı asgari ücretin vergi matrahı olan 265.256,04 TL'yi aşması durumunda kaç işverenden elde edildiğine bakılmaksızın beyan edilecektir.

5.2.1- Yabancı Ülkelerden Elde Edilen Ücretler

Yabancı ülkelerde bulunan işverenlerce Türkiye'de mukim şahıslara yapılacak ücret ödemelerinin Türkiye'de vergi tevkifatına tabi tutulması mümkün olmadığından yabancı ülkelerde bulunan işverenlerden alınan ücretlerin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile ücretlinin ikametgahının bulunduğu yerin vergi dairesine beyan edilmesi gerekmektedir. Ücretin ödendiği ülke ile Türkiye arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması olup olmadığı hususuna da dikkat edilmesi gerekmektedir.

5.2.1.1- Dar Mükellef İşverenlerce Döviz Olarak Yapılan Ücret Ödemeleri

Yabancı ülkelere elde edilen ücret gelirlerinin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi genel kural olmakla birlikte, GVK'nın 23/14-a maddesi uyarınca; kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler gelir vergisinden istisna edildiğinden, söz konusu ücretlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır.

GVK'nın 23/14-a maddesinde yer alan istisnanın uygulanabilmesi için;

- İşverenin dar mükellef olması ve Türkiye'de hiçbir şekilde kazanç elde edecek mahiyette faaliyette bulunmaması,
- Dar mükellefiyete tabi işverenin yanında çalışan kişinin hizmet erbabı ve yapılan ödemenin de ücret niteliğinde olması,

- Dar mükellefiyete tabi işverenin Türkiye'deki personeline yapacağı ödemelerin bu işverenin yurt dışı kazançlarından karşılanması,
- Ücretin döviz olarak ödenmesi,
- Ödenen ücretin dar mükellefiyete tabi işverenin Türkiye'deki hesaplarına gider olarak kaydedilmemesi,
- Şartlarını bir arada taşıması gerekmektedir.

5.2.1.2- Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerde Çalışanlara Yapılan Ödemeler

Merkezi Türkiye'de olan inşaat şirketlerinin yurt dışında almış oldukları inşaat ihalelerinde çalıştırılmak üzere Türkiye'den hizmet erbabını yurt dışına götürmeleri oldukça yaygın bir uygulamadır.

GVK'nın 23/19'uncu maddesine göre 01/01/2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına, fiilen yurt dışındaki çalışmalar karşılığı işverenin yurt dışı kazançlarından karşılanarak yapılan ücret ödemeleri gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Hizmet erbabına yapılan ücret ödemelerinin gelir vergisinden istisna edilebilmesi için;

- Hizmet erbabının, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışması,
- Hizmetin, hizmet erbabınca fiilen yurt dışında verilmesi,
- Hizmet erbabına yapılacak ödemenin yurt dışı kazançlardan karşılanması, Gerekmektedir.

Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerle ilgili olmak ve fiilen yurt dışında bulunarak hizmet verilmesi kaydıyla yönetim, idare, muhasebe ve benzeri hizmetlerde çalışanlar da söz konusu istisnadan faydalanabilecektir.

Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına yurt dışı şube tarafından yapılan ücret ödemeleri tevkifata tabi tutulamayacağı için gelir vergisinden istisna edilen bu gelirler için hizmet erbabınca yıllık gelir vergisi verilmeyecektir.

5.2.2- Diplomatik İstisnadan Yararlanamayan Yabancı Elçilik ve Konsolosluk Çalışanlarının Ücret Gelirleri

Yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçilik ve konsolosluklara mensup olan ancak o ülkenin uyrukluğunda bulunmayan çalışanların yalnız bu işleri nedeniyle aldıkları ücretler karşılıklı olmak suretiyle GVK’nın 16’ncı maddesi uyarınca gelir vergisinden istisnadır.

Söz konusu istisnanın uygulanabilmesi için karşılıklılık esası gerekmekte olup, yabancı ülkede bulunan Türk elçilik ve konsolosluklarına mensup olan yabancı uyruklu çalışanlara o ülkede ücretler için gelir vergisi istisnası sağlanmadığı takdirde, Türkiye’de bulunan elçilik ve konsolosluklara mensup olan ancak o ülkenin uyrukluğunda bulunmayan çalışanların ücret gelirlerini yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmeleri gerekmektedir.

5.2.3- Maliye Bakanlığı’na Yıllık Beyanname ile Bildirilmesi Zaruri Görülen Ücret Gelirleri

Maliye Bakanlığı’nca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zorunluluk görülen ücret ödemeleri de gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmaz ve yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilir.

Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan tebliğler ile bu nitelikteki ödemelerin neler olduğu açıklanmaktadır.

216 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde, Gelir Vergisi Kanunu’nun 23/11 ve 25/3 üncü maddelerinde belirtilen kurum ve kuruluşlar tarafından ödenen emekli, dul ve yetim aylıkları ile ikramiye, tazminat ve toptan yapılan ödemelerin toplamının, en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla olan kısmının ücret olarak vergiye tabi tutulacağı belirtilmiş ve hangi durumlarda söz konusu ücretlerin beyan edilmesi gerektiği hususu açıklanmıştır.

Aynı şekilde, Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından, daha önce fazla kesilmiş olan ve hak sahiplerine geri verilmesi gereken tutarlar gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmadığından söz konusu prim ödemesini alan tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

6- İstisna Kapsamında Ücret Geliri Elde Edenlerin Durumu

GVK’nın 86’ncı maddesine göre; kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir. Gerek GVK’da gerekse diğer Kanunlarda ücret gelirleri için herhangi bir istisna bulunması durumunda, istisna kabul edilen ücret için beyanname verilmesi söz konusu olmayacaktır.

Örneğin 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu’nun 12’nci maddesine göre, Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisinden istisna olup söz konusu ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması ve ücret gelirinin yıllık gelir vergisi ile beyan edilmesi söz konusu değildir.

Bunun yanında diğer bazı Kanunlarda ücret istisnasının terkin şeklinde uygulandığı düzenlemeler bulunmaktadır. Söz konusu düzenlemeler aşağıdaki gibidir;

- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2’nci maddesine göre; 31/12/2028 tarihine kadar, bölgede çalışan AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretlerinin brüt asgari ücretin kırk katını aşmayan kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisinden 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen asgari ücret istisnasına isabet eden vergi düşüldükten sonra kalan vergi tutarı; verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir.
- 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3’üncü maddesine göre; 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.

- 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3'üncü maddesine göre; Kamu personeli hariç olmak üzere 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 projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, tekno girişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin brüt asgari ücretin kırk katını aşmayan kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisinden 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen asgari ücret istisnasına isabet eden vergi düşüldükten sonra kalan vergi tutarının; doktoralı olanlar ile desteklenecek program alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile desteklenecek program alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksanı ve diğerleri için yüzde sekseni, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir.

6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesi Hakkında Kanunun geçici 1'nci maddesine göre; kamu personeli hariç olmak üzere, araştırma altyapılarında çalışan Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleriyle ilgili ücretleri gelir vergisinden, bu kapsamda düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır. İstisna uygulanacak ücret tutarı brüt asgari ücretin kırk katını aşamaz. Bu teşvikten yararlanacak olan destek personeli sayısı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu aşamaz.

Görüleceği üzere 3218, 4691 ve 5746 sayılı Kanunlar kapsamında stopaj teşvikine konu ücretler üzerinden kesilen gelir vergisi, verilen muhtasar ve prim beyannamesi üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilmektedir. Bu durumda hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmakta, ancak söz konusu stopajlar terkin edilmek suretiyle devlete ödenmediği için stopaj teşvikinden işveren yararlanmaktadır. Anılan Kanunlar kapsamında çalışan ve şartları taşıyan hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılması nedeniyle, bu ücretlerin beyanname verilip verilmeyeceğinin tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

6550 sayılı Kanun kapsamındaki gelir vergisi istisnası, yukarıda belirtilen benzer mahiyetteki ücret istisnalarından farklı olup, 6550 sayılı Kanun kapsamında elde edilen ücretlerin istisna kapsamında olan kısmı için (asgari ücretin 40 katı) yıllık gelir beyannamesi verilmesine gerek bulunmamaktadır.

3218, 4691 ve 5746 sayılı Kanunlar kapsamında stopaj teşvikine konu ücretlerin beyan edilmesi durumunda, ücret gelirleri üzerinden kesilen ve işveren tarafından muhtasar ve prim hizmet beyannamesinde tahakkuktan terkin edilen gelir vergisi hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

7- Özellikli Durumlar

Ücret gelirleri üzerinden kural olarak GVK'nın 94/1 maddesi uyarınca gelir vergisi tarifesi dikkate alınarak gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen bazı geçici maddeler ile bazı ücret ödemelerinde GVK 94/1 yerine farklı tevkifat oranları uygulanmaktadır.

7.1- Sporcuların Durumu

GVK'nın geçici 72'nci maddesi uyarınca, 31/12/2028 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Bu ödemeler üzerinden 94'üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmayacaktır.

a) Lig usulüne tabi spor dallarında;

- 1) En üst ligdekiler için % 20,
- 2) En üst altı ligdekiler için % 10,
- 3) Diğer liglerdeki için % 5,

b) Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden % 5.

Sporcuların elde ettiği ücret geliri tevkifata tabi olduğundan, bir takvim yılında elde edilen ücret geliri toplamının GVK'nın 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı (2025 yılı için 4.300.000 TL) aşması halinde, bu gelirlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. ²

Sporcular tarafından elde edilen ücret gelirleri nedeniyle beyanname verilmesi durumunda GVK'nın geçici 72'nci maddesi uyarınca kesilen vergiler, vergi dairesine yatırılmış olması şartıyla, hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecektir.

7.2- Jokeylerin, Jokey Yamaklarının ve Antrenörlerin Durumu

GVK'nın geçici 68'nci maddesine göre, 31/12/2025 tarihine kadar, 10/7/1953 tarihli ve 6132 sayılı At Yarışları Hakkında Kanuna göre lisans sahibi olan veya lisans sahibince yetkilendirilen kişi tarafından organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine ücret olarak yapılan ödemeler üzerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacak olup, tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan bu gelirler için yıllık beyanname verilmeyecek ve diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

8- Ücret Geliri İçin Yıllık Beyanname Verilmesi

8.1- Yıllık Beyanname Verilmesi Halinde İstisna Uygulaması

Ücret gelirlerinin 193 sayılı Kanunun 86/1-b maddesine göre göre yıllık beyanname ile beyan edilmesinin gerekmesi durumunda, yıl içinde istisna uygulamasından faydalanıldığı için yıllık beyanname söz konusu istisna uygulamasına yer verilmeyecek ve yıllık beyanname ücret gelirlerinin toplamı üzerinden hesaplanan vergiden, yıl içinde istisna öncesi hesaplanan vergiler mahsup edilecektir.

Tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret gelirlerinin yıllık gelir vergisi matrahının, asgari ücretin yıllık gelir vergisi matrahını aşmaması halinde, bu gelirler beyan edilmeyecektir. Söz konusu, gelirlerin asgari ücretin yıllık gelir vergisi matrahını aşması halinde ise bu gelirlerin tamamı beyan edilecek ve hesaplanan gelir vergisinden asgari ücretin yıllık matrahı üzerinden hesaplanan vergi indirim konusu yapılacaktır

8.2- Beyanname Verilmesi Durumunda Uygulanabilecek İndirimler

Yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlere ilişkin indirimler Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesi ile diğer kanunlarda yer almaktadır. Gelir vergisi matrahının tespitinde gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirimlerin yapılabilmesi için yıllık beyanname ile bildirilecek bir gelirin bulunması ve yapılacak indirimlerin ilgili mevzuatta belirtilen şartları taşıması gerekmektedir.

8.2.1- Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu Maddesi Uyarınca Yapılacak İndirimler

Ücret geliri ile ilgili verilecek gelir vergisi beyannamesinde vergi matrahının tespitinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilecektir;

- 1- Hayat/şahıs sigorta primleri, (Mükelleflerce ödenen primlerin yıllık beyanname ile beyan edilen gelirden indirebilmesi için, bu primlerin yıl içinde ücretin safi tutarının tespitinde ayrıca indirilmemiş olması gerekmektedir.) (GVK 89/1)
- 2- Eğitim ve sağlık harcamaları, (GVK 89/2)
- 3- Engellilik indirimi (Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan hizmet erbabı da yararlanır.) (GVK 31)

2025 takvim yılında elde edilen ücret gelirlerinin yıllık beyanname ile beyanında dikkate alınacak engellilik indirimi yıllık tutarları aşağıdaki gibidir:

Birinci Derece Engelliler için (9.900 X 12)	118.800 TL
İkinci Derece Engelliler için (5.700 X 12)	68.400 TL
Üçüncü Derece Engelliler için (2.400 X 12)	28.800 TL

² 01.11.2019 tarihinden önce akdedilerek geçerlilik kazanan ve yine bu tarihten sonra süre uzatımı veya ücreti etkileyen bir değişiklik yapılmayan sözleşmeler sona erinceye kadar, bu sözleşmeler kapsamında elde edilen ücret gelirleri için tutarı ne olursa olsun beyanname verilmeyecek ve diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

Ancak, yıl içinde ücret matrahından indirim konusu yapılan engellilik indirimi tutarının ikinci kez yıllık beyannamede indirim konusu yapılması mümkün değildir.

4- Beyan edilecek gelirden sınırlı olarak indirilebilecek bağış ve yardımlar ile tamamı indirilebilecek bağış ve yardımlar, (GVK 89/4,5,6,7)

5- Sponsorluk harcamaları, (GVK 89/8)

6- Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışlar, (GVK 89/10)

7- İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımlar. (GVK 89/11)

8- Bireysel katılım yatırımcısı indirimi, (GVK 89/12)

8.2.2- Diğer Kanunlarda Yer Alan İndirimler

Gelir Vergisi Kanunu dışında bazı diğer kanunlarda da ücret gelirinden indirim konusu yapılabilecek hususlar yer almaktadır. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir;

- 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanununa göre yapılan bağışlar,
Kanunun 76'ncı maddesine göre; gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri tarafından makbuz mukabilinde yapılacak para bağışları, yıllık bildirim ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazançlarından herhangi bir sınırlama olmaksızın indirilebilir.

- 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununa göre yapılan bağışlar
Kanunun 56'ncı maddesine göre; gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere, yüksek teknoloji enstitüleri ile gelirlerinin en az dörtte üçünü münhasıran devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi ve desteklenmesini amaç edinmek üzere kurulan ve fiilen bu çerçevede faaliyette bulunan vakıflardan Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınanlara makbuz karşılığında yapılan bağışlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden ve kurum kazancından indirilebilir. (Sınırlama olmaksızın)

- 2876 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanununa göre yapılan bağış ve yardımlar

Kanunun 101'inci maddesi uyarınca Dil ve Tarih Yüksek Kurumu'na yapılan bağış ve yardımları, gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri yılı içinde verecekleri beyannamelerde indirim konusu yapabilirler. (Sınırlama olmaksızın)

- 3388 sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanununa göre yapılan bağış ve yardımlar

Kanunun 3'üncü maddesine göre, Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı'na yapılacak bağış ve yardımlar kurumlar ve gelir vergisi matrahından indirilebilir. (Sınırlama olmaksızın)

- 278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkında Kanuna göre yapılan bağışlar, Kanunun 13'üncü maddesine göre, Gelir veya Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından bu kuruma makbuz karşılığında yapılacak para bağışları yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilebilecektir. (Sınırlama olmaksızın)

Yukarıda örnek olarak verilen düzenlemeler dışında başkaca Kanunlarda da benzer hükümler bulunmaktadır. Dikkat edileceği üzere GVK'nın 89'uncu maddesi uyarınca yapılacak bağış ve yardımlarda bazı sınırlamalar mevcut iken, özel kanunlar uyarınca yapılacak bağış ve yardımlar sınırlama olmaksızın indirim konusu yapılabilmektedir.

8.3- Beyannamenin Verilme Zamanı ve Şekli

2025 takvim yılında elde edilen beyana tabi ücret gelirlerinin, Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi ile 1 Mart-31 Mart 2026 tarihleri arasında beyan edilmesi gerekmektedir.

Beyannameler;

- Hazır Beyan Sistemi aracılığıyla internet ortamından,
- Dijital Vergi Dairesi (Hazır Beyan Sistemi) aracılığıyla internet ortamından,
- Hazır Beyan mobil uygulaması aracılığıyla cep telefonundan,
- Vergi dairesinden alınan kullanıcı kodu, parola ve şifre ile mükellefin kendisi ya da 3568 sayılı Kanun gereği elektronik beyanname gönderme aracılık yetkisi almış meslek mensupları ile elektronik beyanname aracılık sözleşmesi imzalanarak Dijital Vergi Dairesi (e-Beyanname Sistemi) ile elektronik ortamdan,
- Bağlı bulunulan (ikametgâhın bulunduğu yer) vergi dairesine kâğıt ortamında,
- İkametgâh adreslerine bağlı kalınmaksızın herhangi bir vergi dairesinden, verilebilir.
- Ayrıca bu mükelleflerin takvim yılı içinde;
- Memleketi terk etmesi halinde, memleketi terkten önceki 15 gün içinde,
- Ölümü halinde ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde vefat eden kişi namına varislerce,
- yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyanda bulunulması gerekmektedir.

8.4- Verginin Hesaplanması

8.4.1- Yıllık Gelir Vergisi Tarifesi

2025 takvim yılında elde edilen gelirlere, 329 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenen aşağıda yer alan vergi tarifesi uygulanarak gelir vergisi hesaplanacaktır.

158.000 TL'ye kadar	%15
330.000 TL'nin 158.000 TL'si için 23.700 TL, fazlası	%20
800.000 TL'nin 330.000 TL'si için 58.100 TL (ücret gelirlerinde 1.200.000 TL'nin 330.000 TL'si için 58.100 TL), fazlası	%27
4.300.000 TL'nin 800.000 TL'si için 185.000 TL (ücret gelirlerinde 4.300.000 TL'nin 1.200.000 TL'si için 293.000 TL), fazlası	%35
4.300.000 TL'den fazlasının 4.300.000 TL'si için 1.410.000 TL (ücret gelirlerinde 4.300.000 TL'den fazlasının 4.300.000 TL'si için 1.378.000 TL), fazlası	%40

8.4.2- Ücret Geliri ile Diğer Gelirlerin Birlikte Beyan Edilmesi Durumunda Verginin Hesaplanması

Beyannameye dahil edilen ücret geliri dışında başka bir gelir unsurunun da bulunması halinde; beyannameye dahil edilen vergiye tabi tüm gelirler toplamına (matrah), ücret dışındaki gelirler için geçerli olan vergi tarifesi uygulanmak suretiyle gelir vergisi hesaplanacaktır. Ancak, ücret gelirleri için yüksek matrahlara düşük oran belirlendiğinden ücret geliri dolayısıyla eksik hesaplanması gereken vergi tutarının, beyannamedeki tüm gelirlerin toplamından oluşan matrah üzerinden hesaplanan vergi tutarından düşülecek bu suretle hesaplanan gelir vergisi tutarı bulunmuş olacaktır. Ücret dışındaki gelir unsurları için yıllık beyanname veren bir mükellefin aynı anda ücret gelirinin de olması ve beyannamedeki toplam gelirin 2025 takvim yılında 800.000 TL'yi aşması durumunda, 25/2/2011 tarih ve 75 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde yapılan açıklamalara göre verginin hesaplanması gerekmektedir.

2025 takvim yılına ilişkin olup, yıllık gelir vergisi beyannamesinde 800.000 TL'yi aşacak şekilde ücretle birlikte diğer gelirlerin de beyan edilmesi durumunda, 800.000 TL'yi aşan tutarın ücret gelirin e isabet eden kısmına daha düşük vergi oranının uygulanması gerekmekte olup, ücret geliri nedeniyle eksik hesaplanması gereken vergi tutarı aşağıda gösterilen şekilde hesaplanabilecektir;³

- Beyannameye dahil edilen tüm gelirlerin toplamından oluşan Vergiye Tabi Gelir (Matrah) üzerinden, tarifenin ücret dışındaki gelirler için geçerli olan vergi oranları esas alınarak gelir vergisi hesaplanacak,
- Beyannameye dahil edilen ücret gelirinin, beyan edilen toplam gelir içindeki oranı bulunarak, bu oranın toplam Vergiye Tabi Gelirin (Matrah) 800.000 TL'yi aşan kısmına uygulanması sonucunda ulaşılabilecek tutara (Bu tutar en fazla 400.000 TL olabilecektir.) %8 oranının uygulanması suretiyle, beyan edilen ücret geliri dolayısıyla toplam vergiden indirilecek gelir vergisi tutarı hesaplanacak,
- Beyan Edilen Ücret Dolayısıyla Toplam Vergiden İndirilecek Gelir Vergisi = [(Beyan Edilen Toplam Matrah – 800.000) x Ücretin Beyan Edilen Toplam Gelir İçindeki Oranı x (%8)]
- Ücret geliri dolayısıyla eksik hesaplanması gereken vergi tutarının, beyannamedeki tüm gelirlerin toplamından oluşan matrah üzerinden hesaplanan vergi tutarından düşülmesi suretiyle, beyannamede gösterilecek "hesaplanan gelir vergisi" tutarı bulunmuş olacaktır.

³ 25/02/2011 tarih ve GVK-75/2011-1 sayılı Gelir Vergisi Sirküleri

8.4.3- Kesilen Vergilerin Mahsubu ve İadesi

Beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan Gelir Vergisi Kanunu'na göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilir, mahsubu yapılan miktar gelir vergisinden fazla olursa aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade edilir.

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi, tutarına bakılmaksızın ve inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 2025 takvim yılı için 340.000 TL'yi geçmemesi halinde iade talebi, iade talep dilekçesi (1A) ile birlikte, ücret geliri elde edenler için işveren tarafından vergi kesintisinin yapıldığını gösteren yazının onaylı örneğini ekleyerek, belgelerinin ibraz etmesi kaydıyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 2025 takvim yılı için 340.000 TL'yi aşması halinde, 340.000 TL'yi aşan kısım Vergi Usul Kanununa göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir.

8.4.4- Verginin Ödenme Zamanı ve Şekli

2025 takvim yılında elde edilen ücret gelirlerine ilişkin olarak verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden tahakkuk eden gelir vergisinin, 2026 takvim yılının Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksit olmak üzere;

- Birinci taksitin, damga vergisi ile birlikte 31 Mart 2026,
- İkinci taksitin ise 31 Temmuz 2026, tarihine kadar ödenmesi gerekir.

Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkması durumunda, beyan üzerine hesaplanan vergiler beyanname verme süreleri içinde ödenir.



Sonuç

Vergi sistemimizde ücret gelirleri gerçek usulde vergilendirilmektedir. Elde edilen ücret gelirlerinden sigorta primi işçi payı, sendika aidatı gibi birtakım indirimler yapılmak suretiyle vergiye tabi matrah oluşmakta ve gelir vergisi tarifesine göre artan oranlı olarak vergi hesaplanmaktadır.

Ücret gelirleri üzerinden kural olarak gelir vergisi tevkifatı yapılmakta olup ücret geliri elde edenler açısından yapılan tevkifatlar nihai vergi olmaktadır. Ancak bazı şartların mevcudiyeti halinde ücret geliri elde eden mükelleflerin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile ücret gelirlerini beyan etmeleri söz konusu olmaktadır.

Vergiden istisna edilmiş olan ücret gelirleri için tutarı ne olursa olsun yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyeceği gibi, başkaca gelirler nedeniyle verilmesi gereken beyannameye de dahil edilmemektedir.

Ücret gelirlerinden vergi tevkifatı yapılması nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesine gerek bulunmadığı yaygın bir yanılgıdır. Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen eşik tutarların üzerinde ücret geliri elde edilmesi durumunda yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmektedir. Söz konusu beyan edilen ücret geliri üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilmektedir.

Yurt dışından elde edilen ücret gelirleri kural olarak tevkifata tabi olmadığından yıllık gelirler vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Ancak GVK'da yurt dışı ücret gelirleri için önemli istisnalar bulunmakta olup elde edilen ücret gelirinin niteliğine göre söz konusu ücret gelirlerinin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmez. Ayrıca ücret geliri elde edilen ülke ile Türkiye arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları da dikkate alınmalıdır.

Özellikle 3218, 4691 ve 5746 sayılı Kanunlar kapsamında stopaj teşvikine konu ücretlerin vergiden istisna olduğu düşünülmekte ve yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmediği sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Söz konusu ücret gelirleri üzerinden tevkif edilmesi gereken vergi hesaplanmakta ve daha sonra muhtasar beyanname üzerinden terkin edilmektedir. Aslında burada sağlanan istisna ücret geliri elde edenlere değil de işverene yöneliktir. Bu nedenle söz konusu Kanunlar kapsamında ücret geliri elde eden çalışanların ücret gelirlerinin GVK'da belirlenen sınırı aşması durumunda beyan konusu edilmesi gerekmektedir.

Ücret gelirlerinin beyan edilmesi durumunda gerek GVK 89'uncu madde gerekse diğer kanunlarda yer alan indirimleri matrahlarından indirebilmeleri mümkündür. Bu nedenle ücret gelirini beyan eden mükelleflerin bazı durumlarda, beyanname üzerinden yapılabilecek indirimler nedeniyle, hesaplanan vergileri yıl içinde tevkif edilen vergilerin altında kalabilmekte ve vergi iadesi alabilmektedirler. Ücret geliri beyanı için belirlenen eşik tutarların altında ücret geliri elde eden mükellefler ihtiyari olarak yıllık gelir vergisi beyannamesi veremezler.

Yazı ve Yorum Köşesi



Ergün GÜLTEKİN

Danışman Seçimi ile Proje Lideri Seçimi Arasındaki Yönetişim Asimetrisi

1. Giriş

Kurumsal dönüşüm çoğu kurumda stratejik kararlar, yatırım programları ve yeniden yapılanma kararları üzerinden tarif edilir. Bununla birlikte dönüşüm programlarının kalıcı sonuç üretmesi, teknik çözümün kurumsal davranışa aktarılma başarısına bağlıdır. Elbette Yönetim Danışmanına ait teknik tasarım dönüşümün yönünü, kapsamını ve uygulama sıralamasını belirler. Ancak bu tasarımın kurumsal gerçeklik içinde ölçülebilir sonuçlar üretmesi dönüşümün organizasyon içinde nasıl taşındığına bağlıdır.

Dönüşüm programlarının uygulama deneyimleri aynı stratejik tasarımın farklı organizasyonlarda belirgin biçimde farklı sonuçlar ürettiğini göstermektedir. Bu farklılığın temel nedeni çoğu durumda stratejik tasarımın niteliği değil, bu tasarımın kurumsal yapı içinde nasıl uygulandığıdır.

Dönüşüm liderliğini yalnızca davranışsal kalıplar, karar mekanizmaları veya yönetsel yetkinlikler üzerinden analiz etmek de yeterli değildir. Dönüşümün sürdürülebilirliği, proje yöneticisinin zihinsel ve etik dünyasında projeyi hangi düzeyde konumlandığıyla doğrudan ilişkilidir. Dönüşümü teknik bir görev olarak değil, kurumsal varoluşun geleceğine ilişkin bir sorumluluk olarak içselleştirmeyen proje yöneticiliği, baskı altında enerji üretme ve kolektif anlam inşa etme kapasitesini kaybeder.

Organizasyonlar dönüşüm projelerinde yönetim danışmanı seçimine yüksek düzeyde stratejik dikkat göstermekte; danışmanlık firmalarının metodolojik yaklaşımı, sektörel deneyimi ve analitik kapasitesi ayrıntılı biçimde değerlendirilmektedir. Buna karşılık dönüşümün kurumsal uygulamasını taşıyacak proje yöneticisinin seçimi çoğu zaman aynı düzeyde analitik değerlendirmeye konu olmamaktadır.

Bu nedenle dönüşüm projelerinde en kritik yönetim kararı sadece yönetim danışmanının seçimi değil, aynı zamanda dönüşümün kurumsal uygulamasını taşıyacak proje yöneticisinin seçilmesidir.

Bu çalışma iki soruya yanıt arar: (i) Danışman seçimindeki analitik titizlik proje yöneticisi seçiminde neden görülmez? (ii) Proje yöneticiliği dönüşümün kurumsal sonuç üretme kapasitesini hangi mekanizmalarla belirler?

2. Dönüşüm Liderliği Bir “Kapasite Konfigürasyonu” Problemidir

Dönüşüm projelerinde proje yöneticiliği çoğu zaman bireysel yönetsel yetkinlikler veya deneyim düzeyi üzerinden değerlendirilmektedir. Bununla birlikte dönüşüm süreçlerinin doğası, proje yöneticiliğini tekil özellikler üzerinden açıklamayı güçleştiren çok boyutlu bir uygulama ortamı üretmektedir.

Dönüşüm projeleri aynı anda yön üretmeyi, koordinasyon kurmayı, belirsizlik altında karar almayı, örgütsel dirençle baş etmeyi ve uygulama sürekliliğini sağlamayı gerektiren karmaşık süreçlerdir. Bu nedenle dönüşüm projelerinde proje yöneticiliği sabit bir yönetsel özellikten ziyade karşılıklı bağımlı kapasite alanlarının oluşturduğu bir konfigürasyon problemidir.

Bu perspektiften bakıldığında proje yöneticiliği üç temel düzlemde incelenebilir. Birinci kriter dönüşümün yönünü ve anlamını tanımlayan düzlemidir. İkinci kriter karar mekanizmalarının ve koordinasyon düzeninin kurulduğu yönetsel düzlemidir. Üçüncü kriter ise uygulama sürekliliği ve örgütsel öğrenme kapasitesini belirleyen davranışsal düzlemidir. Dönüşüm programlarının sürdürülebilirliği bu üç düzlem arasındaki uyuma bağlıdır.

Proje yöneticisinin kapasitesi dönüşümün farklı evrelerinde farklı işlevler üstlenen kapasite alanlarının dengeli biçimde işletilmesine dayanır. Bu kapasite alanlarından birinde ortaya çıkan zayıflık dönüşüm programının bütününde uygulama kırılmaları üretir. Bu nedenle dönüşüm projelerinde proje yöneticisinin değerlendirilmesi bireysel özelliklerin tespitinden ziyade proje yöneticisinin kapasite mimarisinin analizini gerektirir.

Dönüşüm süreçlerinde proje yöneticiliği, içsel sahiplenme ve karakter tutarlılığı gerektirir. Proje yöneticisinin projeyi hangi bilinç düzeyinde konumlandığı projenin başarısını doğrudan belirler. Dönüşümü yalnızca teknik bir görev olarak gören bir proje yöneticisi stratejik tutarlılığı sürdüremez; etik duyarlılığı zayıf bir proje yöneticisi güven mimarisi kuramaz; içsel sahiplenme geliştirmemiş bir proje yöneticisi kolektif mobilizasyon üretemez.

Bu nedenle dönüşüm projelerinde proje yöneticisinin zihinsel dünyasında üç temel eksen bulunur: sorumluluğu üstlenme bilinci, kurumsal fayda üretme iradesi ve geleceği inşa etme kararlılığı. Bu eksenler bulunmadığında kapasite alanları teknik başlıklar olarak kalır ve kriz anlarında davranışa dönüşmez.

Birçok durumda stratejik tasarım analitik olarak tutarlı olsa dahi bu tasarımın kurumsal davranışa dönüşmesini sağlayacak proje yöneticisi kapasitesinin sınırlı olması dönüşüm programlarının uygulama performansını zayıflatır.

3. Erk-Rol-Yetki Dengesizliği: Dönüşümün “Gizli” Kırılma Kaynağı

Uygulama sorunlarının önemli bir bölümü rol, yetki ve karar düzenindeki belirsizliklerden kaynaklanır. Dönüşüm programları güç ve yetki dağılımını yeniden tanımladığı için üst yönetim müdahalelerine açık bir yönetsel ortam oluşturur. Bu müdahaleler çoğu durumda dönüşümü doğrudan engelleme biçiminde ortaya çıkmaz; karar süreçlerini istikrarsızlaştıran dolaylı talimatlar ve yönlendirmeler üzerinden gerçekleşir.

Kapsamın genişletilmesi, öncelik sıralamasının değiştirilmesi, kaynak tahsisinin yeniden düzenlenmesi ve performans ölçütlerinin yenilenmesi dönüşüm programının uygulama ritmini zayıflatır. Bu müdahaleler özellikle proje yöneticisinin yetki alanının açık biçimde tanımlanmadığı yapılarda daha sık ortaya çıkar.

Rol-yetki-karar mimarisinin net olmadığı yapılarda proje yöneticisi iki temel riskle karşılaşır. İlk risk dönüşüm hedefinin sürekli tavizler yoluyla aşınmasıdır. İkinci risk ise kararların kurumsal gerekçesi yeniden üretilmeden güç çatışmalarının ortaya çıkmasıdır. Her iki durumda da dönüşüm programının uygulama kapasitesi zayıflar.

Stratejik tasarım analitik olarak ne kadar tutarlı olursa olsun, dönüşümü kurumsal yapı içinde taşıyacak yetkinlik kapasitesi ve bunu destekleyen rol-yetki düzeni kurulmadığında dönüşüm programlarının uygulama performansı sınırlı kalır.

4. Proje Yöneticisi Seçiminin Bütünleşik Zemini

Kurumsal dönüşüm projelerinde stratejik tasarım ile kurumsal uygulama arasındaki geçişi sağlayan temel aktör proje yöneticisidir. Buna rağmen kurumsal uygulamalar incelendiğinde dönüşüm projelerinde danışman seçimine gösterilen stratejik titizliğin proje yöneticisi seçiminde aynı düzeyde görülmediği dikkat çekmektedir. Bu durum dönüşüm yönetiminde belirgin bir değerlendirme asimetrisine işaret etmektedir.

Danışmanlık süreci çoğunlukla dönüşümün stratejik çerçevesinin oluşturulmasıyla ilişkilendirilir. Bu nedenle danışman seçimi organizasyon içinde yüksek stratejik önem taşıyan bir karar olarak değerlendirilir. Buna karşılık dönüşümün kurumsal uygulaması birçok kurumda mevcut organizasyonel hiyerarşi içinde belirlenen bir proje yöneticisi tarafından yürütülen operasyonel bir süreç olarak görülür. Bu algı dönüşüm programlarında stratejik tasarım ile uygulama kapasitesi arasındaki ilişkinin çoğu zaman yeterince dikkate alınmamasına yol açmaktadır.

Stratejik tasarım dönüşümün yönünü ve kapsamını belirler. Ancak dönüşümün kurumsal sonuç üretmesi bu tasarımın organizasyon içinde nasıl uygulandığıyla şekillenir. Dönüşüm başarısı yalnızca stratejik aklın kalitesine bağlı değildir. Bu akli kurumsal davranışa dönüştüren uygulama kapasitesi de belirleyici rol oynar. Üstelik yönetim danışmanlığı hizmeti doğası gereği geçici ve sınırlı süreli bir faaliyettir. Dönüşüm programının kurumsal yapı içinde sürdürülebilir hale gelmesi proje yöneticisinin taşıyıcı rolüne bağlıdır.

Bu nedenle dönüşüm projelerinde proje yöneticisi seçimi yönetsel bir atama kararı olarak değerlendirilemez. Bu seçim stratejik bir yönetim kararıdır. Proje yöneticisi dönüşüm programının uygulama kapasitesini belirleyen merkezi aktördür. Yön üretme, karar istikrarı sağlama, koordinasyon kurma, örgütsel dirençle baş etme ve uygulama sürekliliğini koruma gibi işlevler dönüşüm programının kurumsal sonuç üretme kapasitesini doğrudan etkiler.

Bu kapasite alanları proje yöneticisinin içsel sahiplenmesiyle sürdürülebilir hale gelir. Dönüşümü sahiplenmeyen ve başarıyı kişisel sorumluluk alanı olarak görmeyen bir proje yöneticisi ihtiyaç farkındalığını derinleştiremez, vizyonu bağlayıcı hale getiremez ve karar kalitesini istikrarlı biçimde sürdürmez. İçsel sahiplenme bulunmadığında yönetsel kapasite başlıkları kriz anlarında davranışa dönüşmez.

Bu nedenle dönüşüm projelerinde proje yöneticisi seçimi pozisyon, unvan veya kıdem gibi örgütsel kriterlerle sınırlı tutulamaz. Değerlendirme süreci davranışsal ve yönetsel yetkinlikleri, mesleki yeterliliği, etik duyarlılığı, kurumsal sorumluluğu içselleştirme kapasitesini ve dönüşüm sahipliğini kapsamalıdır.

Sonuç olarak yönetim danışmanlığı tarafından geliştirilen stratejik tasarımın kurumsal sonuç üretmesi, bu tasarımı organizasyon içinde taşıyacak proje yöneticisi kapasitesine bağlıdır. Bu nedenle dönüşüm yönetiminin temel sorusu yalnızca dönüşümün nasıl tasarlanacağı değildir. Aynı derecede kritik olan soru, dönüşümün organizasyon içinde kim tarafından ve hangi proje yöneticisi kapasitesiyle taşınacağıdır.

4.1 İhtiyaç Farkındalığı: Proje Liderliğinin Tanısal Kapasitesi

Kurumsal dönüşüm projelerinin başlangıç noktası değişim ihtiyacının doğru biçimde teşhis edilmesidir. Bu teşhisin kurumsal ölçekte meşru bir referans çerçevesine dönüştürülmesi dönüşüm programının yönünü belirler. Bu çalışmalar çoğunlukla yönetim danışmanları tarafından yürütülür. Bununla birlikte dönüşüm programlarında proje yöneticisi seçimi yapılırken değerlendirilmesi gereken ilk ve en kritik kapasite alanlarından biri ihtiyaç farkındalığıdır.

İhtiyaç farkındalığı, proje yöneticisinin organizasyonun mevcut durumunu analitik biçimde okuyabilme kapasitesini ifade eder. Bu kapasite danışmanlık girdilerini doğru değerlendirebilmeyi, performans dalgalanmaları ile yapısal erozyon arasındaki farkı ayırt edebilmeyi ve kurumun sürdürülebilirlik sınırlarını sistematik biçimde analiz edebilmeyi içerir. Böylece dönüşümün hangi kapsamda, hangi önceliklerle ve hangi gerekçelerle yürütüleceğini belirleyen tanısal zemin oluşur.

Saha gözlemleri dönüşüm projelerinin önemli bir bölümünün erk sahipleri tarafından yönlendirilen eksik veya hatalı ihtiyaç tanımı üzerine kurulduğunu göstermektedir. Değişim ihtiyacı birçok durumda yönetim tercihi, geçici performans düşüşüne verilen tepki veya dönemsel rekabet baskısına verilen refleksif bir yanıt olarak tanımlanır. Bu yaklaşım dönüşümün kurumsal zorunluluk niteliğini zayıflatır. Bu koşullarda dönüşüm girişimi organizasyon içinde yapısal bir gereklilik olarak görülmez; belirli bir yönetim kadrosunun gündeminin uzantısı olarak algılanır. Bu algı kolektif sahiplenmeyi zayıflatır.

İhtiyaç farkındalığı sezgisel memnuniyetsizlik veya genel bir değişim isteğiyle karıştırılmamalıdır. Bu kapasite organizasyonun performans göstergelerini, rekabet koşullarını, teknolojik gelişmeleri ve kurumsal süreçlerin sürdürülebilirliğini birlikte değerlendirmeyi gerektirir. Amaç gerçek sorun alanlarını analitik biçimde tanımlamaktır.

Bu kapasite zayıf olduğunda iki temel teşhis hatası ortaya çıkar. İlk hata yanlış önceliklendirme nedeniyle dönüşümün yanlış süreçlerde başlatılmasıdır. İkinci hata ise sistemde biriken yapısal risklerin fark edilmemesidir. Bu durumda dönüşüm ihtiyacı geç tanınır. Görünmeyen sorunlar zamanla kurumsal kırılmalara dönüşür ve dönüşüm planlı bir evrim süreci olmaktan çıkar. Süreç kriz yönetimi biçimine dönüşür.

Bu nedenle proje yöneticisinin ihtiyaç farkındalığı kapasitesi dönüşümün başlangıç meşruiyetini kuran temel yönetsel niteliklerden biridir. Aynı kapasite dönüşüm programının kurumsal meşruiyetini zaman içinde koruyan referans çerçevesini de sağlar.

4.2 Vizyon ve Yön Netliği: Proje Liderliğinin İstikamet Kurma Kapasitesi

İhtiyaç farkındalığı dönüşümün nedenini görünür kılar. Bununla birlikte dönüşümün hangi istikamete ilerleyeceği sorusu ayrıca yanıtlanması gereken temel bir yönetsel meseledir. Bu nedenle dönüşüm projelerinde proje yöneticisi seçimi yapılırken değerlendirilmesi gereken ikinci kritik kapasite alanı vizyon ve yön netliğidir.

Bu kapasite, dönüşüm ihtiyacını kurumu belirli bir istikamete yönelten açık bir stratejik çerçeveye dönüştürebilme becerisidir. Dönüşümün organizasyon içinde kolektif ölçekte anlam kazanması ve kurumsal davranışa dönüşmesi, doğrudan bu yetkinliğe bağlıdır.

Yönetim danışmanlığı uygulamalarında sık karşılaşılan bir durum, -değişimin gerekliliği konusunda organizasyon içinde mutabakat oluşmasına rağmen- yönetsel mutabakatın kurumsal ölçekte bağlayıcı bir yön üretmemesidir.

Bu durumda birimler kendi önceliklerini yeniden tanımlar. Paralel veya birbirini engelleyen girişimler ortaya çıkar. Kaynak tahsisi dağılır ve yönetim odağı zayıflar.

Vizyon, literatürde ulaşılması arzu edilen hedeflerin listesi olarak değerlendirilemez. Vizyon, kurumun hangi müşteri değerini yaratacağını, rekabet ortamında kendini nasıl konumlandıracağını ve hangi önceliklerin stratejik kabul edileceğini tanımlayan normatif çerçevedir. Yön netliği ise bu çerçevenin kurumsal davranışa sistematik biçimde aktarılmasını sağlar.

Bu çerçeve net biçimde kurulmadığında farklı birimler dönüşüm vizyonunu kendi yorumlarına göre yeniden tanımlar. Bölümler arası öncelikler farklılaşır ve organizasyon içinde yön parçalanması ortaya çıkar. Bu durum dönüşüm programının kurumsal ölçekte tek bir istikamete yönelmesini zorlaştırır.

Bu nedenle proje yöneticisi seçimi yapılırken, adayın yalnızca stratejik düşünme yeteneği değerlendirilmemelidir. Stratejik yönü kurumsal ölçekte uygulanabilir bir karar mimarisine dönüştürebilme kapasitesi de proje yöneticisi seçim kriterlerinden biri olmalıdır.

4.3 Öz-Yeterlilik ve Özgüven: Dönüşüm Liderliğinin Uygulanabilirlik Kapasitesi

Dönüşüm projelerinde proje yöneticisi seçimi yapılırken değerlendirilmesi gereken temel kapasite alanlarından bir diğeri, proje yöneticisinin öz-yeterliliği ve özgüven kapasitesidir.

Öz-yeterlilik çoğu zaman genel bir özgüven duygusu veya motivasyon düzeyi ile karıştırılmaktadır. Öz-yeterlilik, belirli bir görevin hangi koşullar altında ve hangi araçlarla yerine getirilebileceğine ilişkin kanıta dayalı yapılabirlik değerlendirmesidir. Yüksek öz-yeterliliğe sahip proje yöneticileri dönüşüm hedeflerini gerçekleştirilebilir görevler dizisi olarak ele alır. Bu kapasite karmaşık süreçlerin yönetilebilir aşamalara ayrılmasını, belirsizlik altında ilerleme kararlılığının korunmasını ve karşılaşılan engellerin çözülebilmesini sağlar.

Öz-yeterlilik kapasitesinin zayıf olduğu durumlarda proje yöneticisi davranışı belirsizlik karşısında karar erteleme ve sorumluluk dağıtma biçiminde ortaya çıkar. Kararların sürekli ertelenmesi, sorumluluğun geniş gruplara yayılması veya ek analiz taleplerinin süreklilik kazanması çoğu zaman rasyonel gerekçelerle açıklanır ancak bu durum uygulama kapasitesindeki tereddüdün açık göstergesidir. Bu koşullarda dönüşüm programı biçimsel olarak sürse dahi kritik kararların üretilmemesi uygulama hızını düşürür ve örgüt içinde belirsizlik algısını artırır.

Bu davranış biçiminin diğer ucunda kanıta dayanmayan aşırı özgüven yer alır. Proje yöneticisinin kurumsal kapasite sınırlarını, kaynak kısıtlarını ve organizasyonun öğrenme hızını yeterince değerlendirmeden kapasiteyi aşan hedefler belirlenmesi de projeyi aşırı yüklenme riskine sürükler. Başlangıç aşamasında yüksek ilerleme algısı oluşsa dahi ekibin projeyi taşıma kapasitesi kısa sürede zorlanır ve dönüşüm programının sürdürülebilirliği zayıflar. Dönüşüm liderliğinde belirleyici unsur, kurumsal kapasite sınırlarını doğru değerlendirmeye imkan veren, dengeli özgüvendir.

Dengeli özgüven iki riski aynı anda yönetme kapasitesini ifade eder. Proje yöneticisi belirsizlik karşısında eylemsizliğe sürüklenmez ve organizasyonun kapasite sınırlarını aşan yanlış yüklenmeler oluşturmaz. Bu denge kurulduğunda dönüşüm hedefleri iddialı ve ulaşılabilir biçimde tanımlanır. Uygulama ritmi bu sayede sürdürülebilir şekilde korunur ve karşılaşılan engeller savunmacı tepkiler üretmez. Bu nedenle proje yöneticisinin öz-yeterliliği ve dengeli özgüveni, dönüşümün uygulanabilirlik eşliğini belirleyen temel kapasiteyi oluşturur.

Bu nedenle dönüşüm projelerinde proje yöneticisi seçimi yapılırken adayın teknik yetkinliği ve yönetsel deneyimi ile birlikte öz-yeterlilik düzeyi ve özgüven dengesi de analitik biçimde değerlendirilmelidir.

Sonuç olarak öz-yeterlilik ve dengeli özgüven dönüşüm liderliğinin uygulanabilirlik kapasitesini temsil eder. Bu kapasiteye sahip proje yöneticileri dönüşüm hedeflerini stratejik niyet düzeyinde bırakmaz; hedefleri uygulanabilir icra adımlarına dönüştürür, belirsizlik altında karar üretme yeteneğini korur ve organizasyonun kapasite sınırlarını dikkate alan sürdürülebilir bir uygulama ritmi kurar.

Bu nedenle erk sahipleri dönüşüm projelerinde proje yöneticisi seçimi yaparken adayların özgüven düzeyini tek başına değerlendirmemeli; aşırı özgüven ve özgüven eksikliği risklerini birlikte incelemelidir. Kanıta dayalı öz-yeterliliğe ve dengeli özgüvene sahip proje yöneticilerinin tercih edilmesi stratejik tasarımın kurumsal davranışa dönüşmesi açısından kritik bir yönetim kararı oluşturur.

4.4 Kolektif Güven ve Ekip Mimarisi: Dönüşümün Koordinasyon Kapasitesi

Kurumsal dönüşüm süreçleri tek bir proje yöneticisinin bireysel performansı üzerinden sürdürülebilirlik kazanmaz. Dönüşümün kurumsal davranışa dönüşmesi, proje yöneticisinin etrafında oluşan ekip yapısının koordinasyon üretme kapasitesine bağlıdır. Bu nedenle dönüşüm projelerinde proje yöneticisi seçimi yapılırken değerlendirilmesi gereken kritik özelliklerden biri kolektif güven üretebilme ve işleyen bir ekip mimarisi kurabilme yeteneğidir.

Yönetim danışmanlığı saha pratiklerinde dönüşüm programlarının önemli bir bölümünde iki temel koordinasyon sorunu gözlenmektedir. Birinci durumda proje yöneticisinin etrafında merkezi bağımlılık oluşur. Kritik kararlar dar bir merkezde toplanır, sorumluluk devri sınırlı kalır ve uygulama hızı düşer. İkinci durumda rol belirsizliği ve zayıf hesap verebilirlik nedeniyle sorumluluk sahipliği netleşmez, görev alanları çakışır ve dönüşüm programının ilerleme hızı zayıflar.

Kolektif güven, dönüşüm liderliğinin koordinasyon kapasitesinin psikolojik temelini oluşturur. Yetkinliğe duyulan güven, niyet bütünlüğüne duyulan güven ve adalet algısına dayalı güven koordinasyonun temel bileşenlerini oluşturur. Bu üç boyuttan herhangi birinin zayıflaması koordinasyon mekanizmalarının işleyişini bozar ve ekip içi iş birliğini zayıflatır.

Ekip mimarisi güveni bireysel algı düzeyinden çıkararak kurumsal bir koordinasyon sistemine dönüştürür. Rol netliği, karşılıklı bağımlılık ilişkilerinin doğru tasarlanması ve hesap verebilirlik dengesinin kurulması ekip mimarisinin temel unsurlarını oluşturur. Bu yapı kurulduğunda dönüşüm programı proje yöneticisinin kişisel kapasitesine bağımlı kalmaz; koordinasyon kurumsal bir düzen içinde işler ve dönüşüm programı sürdürülebilirlik kazanır.

Bu nedenle erk sahiplerinin dönüşüm projelerinde proje yöneticisi seçimi yaparken adayın yalnızca teknik yetkinliğini ve yönetsel deneyimini değerlendirmesi yeterli değildir. Proje yöneticisinin ekip içinde güven üretebilme, sorumluluk devrini kurumsallaştırabilme ve koordinasyonu kişisel müdahale yerine sistematik rol düzeni üzerinden yönetebilme kapasitesi de değerlendirilmelidir. Kolektif güven oluşturabilen ve işleyen bir ekip mimarisi kurabilen proje yöneticilerinin tercih edilmesi dönüşüm programının hızını, koordinasyon kalitesini ve kurumsal sürdürülebilirliğini doğrudan belirleyen kritik bir yönetim kararı oluşturur.

4.5 Azim ve Stratejik Tutarlılık: Dönüşümün Süreklilik Kapasitesi

Kurumsal dönüşüm süreçleri kısa vadede tamamlanan müdahaleler üretmez; gecikme, sapma ve operasyonel baskılar altında kademeli biçimde ilerleyen uzun erimli süreçlerdir. Bu nedenle dönüşüm programlarının başarısı başlangıç aşamasında kurulan stratejik mimariye olduğu kadar, bu mimarinin zaman içinde korunmasına da bağlıdır.

Saha gözlemleri dönüşüm girişimlerinin önemli bir bölümünde kırılmanın ani başarısızlıklardan kaynaklanmadığını; dönüşüm gündeminin zaman içinde görünmez biçimde ağırlık kaybetmesiyle ortaya çıktığını göstermektedir.

Yönetim mesajlarının seyrekleşmesi, izleme ve değerlendirme ritminin zayıflaması ve kaynak tahsisinin farklı gündemlere yönelmesi bu sürecin başlıca göstergeleridir.

Azim uzun vadeli hedeflere yönelik kararlılık ile bu hedeflere yönelik yönelimin sürekliliğinin birleşimini ifade eder. Stratejik tutarlılık ise bu kararlılığın kurumsal karar üretim süreçlerine yansımalarıdır.

Bu kapasitenin zayıf olduğu durumlarda öncelik kriterleri sık biçimde değişir ve dönüşüm programı ilerleme ivmesini kaybeder. Buna karşılık azim ve stratejik tutarlılık kapasitesi güçlü olduğunda dönüşüm hedefleri yönetilebilir ara çıktılara ayrıştırılır, izleme ve değerlendirme ritmi kurumsallaşır ve dönüşüm programı istikrarlı biçimde ilerler.

Bu nedenle erk sahiplerinin dönüşüm projelerinde proje yöneticisi seçimi yaparken adayın uzun vadeli dönüşüm hedeflerini gündemde tutabilme, öncelik disiplinini koruyabilme ve stratejik yönü kısa vadeli baskılara rağmen sürdürebilme kapasitesi de değerlendirilmelidir. Azim ve stratejik tutarlılık kapasitesine sahip proje yöneticilerinin tercih edilmesi dönüşüm programının sürekliliğini koruyan ve stratejik mimarinin zaman içinde aşınmasını engelleyen kritik bir yönetim kararı oluşturur.

4.6 Disiplinli Çaba ve Operasyonel Davranış: Dönüşümün İcra Kapasitesi

Kurumsal dönüşüm süreçlerinde sık gözlenen olgulardan biri, güçlü bir vizyon ve başlangıç aşamasında yüksek motivasyon bulunmasına rağmen bu yönelimin kurumsal uygulamaya sistematik biçimde aktarılmamasıdır.

Yönetim danışmanlığı uygulamalarında karşılaşılan tipik sorun, stratejik hedeflerin operasyonel düzeyde yeterince ayrıştırılmaması ve hedef-aksiyon-sorumlu-takvim-ölçüt ilişkilerinin açık biçimde kurulmamış olmasıdır. Bu durumda dönüşüm girişimi kurumsal ölçekte bağlayıcı bir uygulama üretmez ve yoruma açık bir faaliyet alanına dönüşür.

Ölçüm ve izleme mekanizmalarının zayıf olduğu yapılarda sapmalar erken aşamada tespit edilemez; düzeltici müdahale protokollerinin bulunmadığı durumlarda karar süreçlerinde tutarsızlık artar, hesap verebilirlik zayıflar ve dönüşüm gündemi operasyonel önceliklerin gerisine düşer. Bu nedenle dönüşüm projelerinde proje yöneticisi seçimi yapılırken değerlendirilmesi gereken temel kapasite alanlarından biri disiplinli çaba gösterebilme ve stratejiyi operasyonel davranışa dönüştürebilme yeteneğidir. Disiplinli icra kapasitesi, stratejik hedeflerin operasyonel düzeye sistematik biçimde aktarılmasını sağlayan bir uygulama rejimi kurabilme becerisini ifade eder.

Bu kapasite stratejik hedeflerin ölçülebilir ara çıktılara ayrıştırılması, sorumluluk sahipliğinin açık biçimde tanımlanması, performans göstergelerinin belirlenmesi ve düzenli izleme-geri bildirim mekanizmalarının kurulmasıyla somutlaşır.

Disiplinli icra kapasitesinin önemi, dönüşüm süreçlerinde başarısızlığın çoğu zaman ani kırılmalarla ortaya çıkmamasından kaynaklanır. Uygulama disiplininin zaman içinde aşınması dönüşüm programının ilerleme kapasitesini kademeli biçimde düşürür. İzleme ritminin zayıflaması, performans ölçütlerinin belirsizleşmesi ve sorumluluk sahipliğinin dağılması dönüşüm programının uygulama gücünü aşındırır. Bu nedenle proje yöneticisinin stratejik yönü operasyonel uygulama düzenine dönüştürebilme yeteneği dönüşümün sürdürülebilirliği açısından kritik bir yönetim kapasitesidir.

Bu çerçevede disiplinli çaba ve operasyonel davranışa dönüşüm kapasitesi dönüşüm liderliğinin icra kapasitesini temsil eder. Bu kapasiteye sahip proje yöneticileri stratejik yönelimleri kurumsal uygulama düzenine dönüştürür ve dönüşümü organizasyonun gündelik çalışma pratiklerinin parçası haline getirir. Bu nedenle erk sahiplerinin dönüşüm projelerinde proje yöneticisi seçimi yaparken adayların yalnızca stratejik düşünme veya iletişim becerilerini değerlendirmesi yeterli değildir. Stratejik hedefleri ölçülebilir operasyonel uygulamalara dönüştürebilen ve disiplinli bir icra rejimi kurabilen proje yöneticilerinin tercih edilmesi dönüşüm programının uygulanabilirliğini ve sürdürülebilirliğini belirleyen temel bir yönetim kararını oluşturur.

4.7 Psikolojik Dayanıklılık: Dönüşümün Uygulama Sürekliliği Kapasitesi

Dönüşüm projelerinde proje yöneticisi seçimi yapılırken değerlendirilmesi gereken temel kapasite alanlarından bir başkası, psikolojik dayanıklılıktır.

Psikolojik dayanıklılık, proje yöneticisinin belirsizlik ve baskı koşulları altında karar kalitesini ve uygulama sürekliliğini koruyabilme kapasitesini ifade eder. Bu kapasite üç temel davranışsal bileşen üzerinden şekillenir: bilişsel esneklik, duygusal düzenleme ve baskı altında karar tutarlılığı.

Bilişsel esneklik yeni veriler ortaya çıktığında durumu yeniden değerlendirebilme ve alternatif çözüm yolları üretebilme kapasitesini ifade eder. Duygusal düzenleme artan gerilim karşısında yöneticinin kendi tepkilerini yönetebilmesini ve örgütsel atmosferin istikrarını koruyabilmesini sağlar. Baskı altında karar tutarlılığı ise belirsizlik koşullarında karar kriterlerinin sürekli değişmemesini ve uygulama yönünün korunmasını ifade eder. Psikolojik dayanıklılık dönüşümün hızını artıran bir özellik değildir; dönüşümün yön kaybetmeden sürdürülebilmesini sağlayan temel yönetim kapasitesidir.

Bu kapasitenin zayıf olduğu yapılarda stres ve belirsizlik örgütsel davranış kalıplarını hızla etkiler. Bilgi akışı daralır, sorumluluk devri zayıflar ve kısa vadeli güvenli tercihlere yönelim artar. Bu süreç dönüşüm programının uygulama enerjisini kademeli biçimde aşındırır ve uzun vadeli hedeflerin yerini kısa vadeli risk azaltma refleksleri alır.

Bu nedenle psikolojik dayanıklılık dönüşüm yöneticiliğinin uygulama sürekliliğini belirleyen temel kapasite alanlarından biridir. Psikolojik dayanıklılığı yüksek proje yöneticileri belirsizlik ve direnç koşulları altında davranış tutarlılığını korur, gerilimleri analitik değerlendirme ve öğrenme fırsatına dönüştürür ve dönüşüm programının yönünü koruyarak ilerlemesini sağlar.

Bu nedenlerle erk sahiplerinin dönüşüm projelerinde proje yöneticisi seçimi yaparken, belirsizlik ve baskı altında karar kalitesini ve davranış tutarlılığını koruyabilen proje yöneticilerinin tercih edilmesi önerilmektedir.

4.8 Adaptasyon ve Öğrenme: Dönüşümün Öğrenme ve İlerleme Kapasitesi

Saha gözlemleri dönüşüm programlarının önemli bir bölümünde kırılmanın başlangıçta analitik olarak tutarlı biçimde oluşturulan yol haritasının uygulama sürecinde güncellenmemesinden doğduğunu göstermektedir. Bu nedenle dönüşüm projelerinde proje yöneticisi seçimi yapılırken değerlendirilmesi gereken temel kapasite alanlarından biri adaptasyon ve örgütsel öğrenme kapasitesidir.

Adaptasyon kapasitesi, proje yöneticisinin stratejik yön ile uygulama yöntemi arasındaki ayrımı analitik biçimde kurabilmesini ve uygulama sürecinde ortaya çıkan veriler doğrultusunda yöntemleri güncelleyebilmesini ifade eder. Bu ayrım kurulmadığında dönüşüm programı iki temel riskle karşılaşır. Birinci durumda başlangıçta belirlenen uygulama biçimleri değişmez kabuller haline gelir ve proje katılaşır. İkinci durumda ise yöntem güncellemeleri stratejik yönle ilişkilendirilmeden gerçekleşir ve sık yöntem değişiklikleri yön kaybı üretir. Bu iki uç arasında denge kurabilmek dönüşüm yöneticisinin adaptasyon kapasitesinin temel göstergesidir.

Örgütsel öğrenme bu adaptasyon kapasitesinin kurumsallaşmış biçimini ifade eder. Raporlama sistemleri veya toplantı ritimleri tek başına öğrenme üretmez; öğrenme ancak elde edilen verilerin karar kriterlerini ve uygulama yöntemlerini yeniden şekillendirmesiyle gerçekleşir. Öğrenme döngüsünün kurulmadığı yapılarda aynı hatalar farklı başlıklar altında tekrar eder ve uygulama sapmaları bireysel performans sorunları olarak yorumlanır.

Buna karşılık örgütsel öğrenme kapasitesi gelişmiş yapılarda uygulama deneyimi sistematik biçimde analiz edilir ve bu analizler dönüşüm programının yöntemsel güncellenmesine yön verir.

Bu çerçevede adaptasyon ve örgütsel öğrenme kapasitesi dönüşümün öğrenerek ilerleme mekanizmasını temsil eder. Bu kapasiteye sahip proje yöneticileri dönüşüm programını uygulama sürecinde üretilen verilerden öğrenerek geliştirir ve dönüşümü kurumsal deneyimle sürekli gelişen dinamik bir süreç haline getirir.

Bu nedenle erk sahiplerinin dönüşüm projelerinde proje yöneticisi seçimi yaparken adayların yalnızca stratejik tasarım anlayışını veya operasyonel yönetim becerilerini değerlendirmesi yeterli değildir. Veriye dayalı yöntem güncellemesi yapabilen ve örgütsel öğrenme mekanizmalarını kurumsallaştırabilen proje yöneticilerinin tercih edilmesi dönüşüm programının etkinliğini ve sürdürülebilirliğini belirleyen kritik bir yönetim kararı oluşturur.

4.9 Karar Kalitesi ve Hesaplı Risk Alma: Dönüşümün Belirsizlik Altında Tercih Üretme Kapasitesi

Kurumsal dönüşüm projelerinde proje yöneticisi seçimi yapılırken değerlendirilmesi gereken temel kapasite alanlarından diğeri: karar kalitesi ve hesaplı risk alma kapasitesidir.

Karar kalitesi, eksik ve belirsiz bilgi altında ilerleme zorunluluğunu yönetilebilir bir karar çerçevesine dönüştürebilme kapasitesidir. Bu yaklaşım mevcut bilginin sınırlarını kabul ederek karar üretmeyi mümkün kılar. Hesaplı risk alma ise riskin ortadan kaldırılmasını amaçlamaz; riskin olasılık ve etki boyutlarını analiz ederek kontrollü ilerlemeyi sağlayan karar tasarımları oluşturur. Bu yaklaşım belirsizlik altında karar üretimini mümkün kılar ve dönüşüm programının öğrenme kapasitesini artırır.

Karar süreçleri aynı zamanda kurumsal yönetim yapılarıyla doğrudan ilişkilidir. Erk müdahalesinin yoğun olduğu organizasyonlarda karar haklarının net tanımlanmaması ve karar kriterlerinin bağlayıcı olmaması karar süreçlerini kırılgan hale getirir. Bu durumda farklı güç merkezleri alınmış kararları sık aralıklarla değiştirebilir; kapsam, öncelik, kaynak tahsisi ve takvim sürekli yeniden düzenlenir. Proje yöneticisi bu müdahaleleri yönetebilecek açık bir karar çerçevesi kuramadığında, dönüşüm programı yön kaybı yaşar veya yönetim çatışmaları ortaya çıkar.

Bu nedenle karar kalitesi ve hesaplı risk alma kapasitesi, dönüşüm yöneticiliğinin belirsizlik altında tercih üretme kapasitesini temsil eder. Bu kapasiteye sahip proje yöneticileri açık karar çerçeveleri kurar, karar haklarını netleştirir ve belirsizliği senaryo ve etki analizleri üzerinden yönetir. Ayrıca kararların uygulanmasını ve izlenmesini sağlayan protokoller oluşturarak karar sürekliliğini güvence altına alır.

Erk sahiplerinin proje yöneticisi seçerken bu kapasiteyi özellikle değerlendirmesi gerekir. Karar üretebilen yöneticiler dönüşüm programının ilerleme hızını ve yön istikrarını korur. Karar üretemeyen yöneticiler ise dönüşüm programını sürekli erteleyen bir yönetsel döngüye sürükler.



4.10 Etkili İletişim ve İkna: Dönüşümün Anlam Üretme ve Harekete Geçirme Kapasitesi

Kurumsal dönüşüm süreçlerinde tanımlanan kapasite alanları organizasyon içinde ortak bir yön duygusu üretmediği sürece kolektif davranışa dönüşmez. Dönüşüm programlarında sık karşılaşılan sorunlardan biri stratejik vizyonun üst yönetim söylemi düzeyinde kalmasıdır. Bu durumda vizyon organizasyonun farklı katmanlarına ölçülebilir hedefler ve uygulama pratikleri olarak aktarılmaz. Bu nedenle dönüşüm projelerinde proje yöneticisi seçimi yapılırken değerlendirilmesi gereken kritik kapasite alanlarından biri de etkili iletişim ve ikna kapasitesidir.

Etkili iletişim ve ikna kapasitesi, proje yöneticisinin organizasyon içinde anlam üretme işlevini üstlenmesini ifade eder. Bu kapasite mevcut durumu ve hedeflenen yönü açık biçimde çerçeveleyerek kolektif algıyı dönüştürmeyi içerir.

İletişim yalnızca bilgi aktarma süreci değildir. Güvenilir temsil, değer tutarlılığı ve örgüt üyelerinde güven oluşturma iletişimin temel unsurlarıdır. Proje yöneticisinin temsil ettiği yön ile davranışları arasındaki tutarlılık zayıfladığında iletişim mesajlarının ikna gücü hızla aşınır.

İletişim kapasitesi yalnızca mesajın içeriğiyle sınırlı değildir. Mesajın zamanlaması, bağlamı ve iletim kanalları kolektif mobilizasyon üzerinde doğrudan etki yaratır. Dönüşüm programının farklı evrelerinde farklı iletişim yaklaşımları gerekir.

Başlangıç aşamasında dönüşümün gerekçesi ve meşruiyeti öne çıkar. Uygulama aşamasında performans sonuçları ve ilerleme göstergeleri belirleyici hale gelir. Ayrıca iletişimin tek yönlü duyuru biçiminde yürütülmesi kurumsal sahiplenmeyi sınırlar. Etkili iletişim geri bildirim mekanizmalarının kurulmasını ve çift yönlü etkileşim ortamının oluşmasını gerektirir.

Bu bağlamda etkili iletişim ve ikna kapasitesi dönüşümün kolektif mobilizasyon kapasitesini temsil eder. Bu kapasiteye sahip proje yöneticileri dönüşüm vizyonunu organizasyon içinde paylaşılan bir yön duygusuna dönüştürür. Böylece dönüşüm programı yalnızca stratejik bir plan olarak kalmaz; kurumsal üyelerin kararlarını ve davranışlarını yönlendiren ortak bir anlam çerçevesi oluşturur.

Bu nedenle erk sahiplerinin proje yöneticisi seçerken; organizasyon içinde güven oluşturabilen, ortak yön duygusu üretebilen ve kolektif davranışa ikna yoluyla harekete geçirebilen proje yöneticilerinin tercih edilmesi dönüşüm programının uygulanabilirliği açısından kritik bir yönetim kararı oluşturur.

5. Sonuç

Bu yazı dönüşüm yönetimi açısından temel bir soruya dikkat çekmektedir: Kurumlar dönüşüm projelerinde yönetim danışmanı seçimine yüksek stratejik titizlik gösterirken proje yöneticisi seçiminde aynı analitik yaklaşımı çoğu zaman uygulamaz. Oysa dönüşümün kurumsal davranışa dönüşme kapasitesi danışmanlık tasarımının analitik doğruluğundan çok proje yöneticisinin liyakat düzeyine bağlıdır.

Liyakat mesleki bilgiyle sınırlı değildir. Mesleki tecrübe, yönetsel deneyim, davranışsal yetkinlik, etik karakter ve psikolojik dayanıklılık liyakat mimarisinin temel bileşenlerini oluşturur. Liyakat sahibi bir proje yöneticisi teknik tasarımı uygulamakla sınırlı kalmaz. Rol çatışmalarını yönetir, belirsizlik altında karar üretir ve koordinasyon sorunlarını çözerek dönüşüm programının uygulama ritmini korur.

Bu nedenle dönüşüm projelerinde en kritik yönetim kararı proje yöneticisinin seçimidir. Evet! Yönetim danışmanları dönüşümün stratejik aklını üretir. Bu stratejik aklın kurumsal davranışa dönüşmesi ise proje yöneticisinin taşıyıcılığına bağlıdır.

Erk sahiplerinin proje yöneticisi seçiminde yüksek analitik titizlik göstermesi kurumsal dönüşümün başarısı açısından zorunlu bir yönetim sorumluluğudur. Doğru proje yöneticisinin seçilmesi ve bu rolün kurumsal rol-yetki dengesi içinde korunması dönüşüm programının sürdürülebilirliğini belirleyen temel koşullardan biridir.

**Serpil YAŞAR**

Halka Açık Ortaklıklarda Bilgi Güvenliği Sorumlusuna İlişkin Olarak Spk İlke Kararı İle Getirilen İstisnalar

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nın 30 Haziran 2025 tarihinde yürürlüğe giren VII-128.10 sayılı Bilgi Sistemleri Yönetimine İlişkin Usul ve Esaslar Tebliği (Tebliğ)'ne uyum süreci halka açık ortaklıklar için 31 Aralık 2025 tarihinde başlamış bulunmaktadır.

Tebliğ kapsamındaki diğer kurum ve kuruluşlar gibi halka açık ortaklıklar için de çok sayıda yükümlülük öngörülmüş olup, bu yükümlülüklerden birisi de bilgi güvenliği sorumlusu belirlenmesidir.

Tebliğ'in konuya ilişkin 7 nci maddesinin 5 inci fıkrasında;

- Bilgi sistemleri güvenliğine ilişkin kontrollerin gereklerinin yerine getirilmesinden ve takibinden sorumlu olan,
- Bilgi sistemleri güvenliğiyle ilgili riskler ve bu risklerin yönetimi hususunda üst yönetime rapor veren,
- Bilgi sistemleri iç kontrol, bilgi sistemleri denetimi, bilgi sistemleri yönetimi ve kontrollerinin tesisi veya bilgi güvenliği alanlarının herhangi birinde yeterli teknik bilgiye ve en az 5 yıl tecrübeye sahip, bir bilgi güvenliği sorumlusu belirlenmesi ve
- Bilgi güvenliği sorumlusunun, bilgi sistemleri yönetimine ilişkin gerekliliklerin yerine getirilmesi hususunda herhangi bir görevinin bulunmaması ve üst yönetime bağlı çalışmasının sağlanması gerektiği düzenleme altına alınmıştır.

Tebliğ'in halka açık ortaklıklar açısından uygulamasının başlayacağı 31 Aralık 2025 tarihine kısa bir süre kala SPK tarafından alınan bir İlke Kararı ile Tebliğ'in bilgi güvenliği sorumlusuna ilişkin hükümlerinde esnekliğe gidilmiştir.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun 2025/66 sayılı Bülteni (Bültene buradan erişilebilir.) ile kamuya duyurulan 25/12/2025 tarih ve 67/2412 sayılı İlke Kararı uyarınca;

- Bilgi güvenliği sorumlusunun dışarıdan hizmet alımı yoluyla veya grup şirketleri arasında akdedilecek hizmet sözleşmeleri kapsamında belirlenmesi
- Bilgi güvenliği sorumluluğuna ilişkin görevlerin bu kapsamda ortak istihdam ya da yarı zamanlı çalışma modelleriyle yerine getirilebilmesi mümkün olabilecektir.

İlke kararı kapsamında, bilgi güvenliği sorumlusunun "üst yönetime bağlı" çalışma zorunluluğu devam etmekte ve bu yükümlülüğün yerine getirilmesinden ilgili halka açık ortaklık sorumlu kılınmaktadır.

Bilgi güvenliği sorumlusunun, dışarıdan hizmet alımı yoluyla belirlenebilmesi olanağı sağlanmakla birlikte bu konuda Tebliğ'in "Bilgi sistemlerine ilişkin dışarıdan hizmet alımı" başlıklı 19 uncu maddesi hükümlerine uyulması gerektiği de İlke Kararı'nda ifade edilmektedir. Diğer taraftan, SPK'nın Kurumsal Yönetim Tebliği ve Kurul Karar Organının konuya ilişkin İlke Kararları ile belirlenen birinci grupta yer alan halka açık ortaklar halka açık ortaklıklara dışındaki (ikinci ve üçüncü gruptakiler) Tebliğ'in bilgi güvenliği sorumlusuna ilişkin hükümlerinden (7 nci maddesinin beşinci fıkrasından) 30 Haziran 2026 tarihine kadar muafiyet tanınmış bulunmaktadır.

Ancak, halka açık ortaklıkların dahil oldukları grupların değişmesi durumunda anılan Tebliğ hükmüne uyumun ilgili yılın Haziran ayı sonuna kadar sağlanması gerekecektir.

İlke Kararı'ndan anlaşılacağı üzere, bilgi güvenliği sorumlusuna ilişkin olarak Tebliğ ile öngörülen mesleki bilgi ve deneyim şartları devam etmekle birlikte, bilgi güvenliği sorumlusunun dışarıdan hizmet alımı yoluyla veya grup şirketleri arasında akdedilecek hizmet sözleşmeleri kapsamında belirlenmesi mümkün kılınmış, böylece anılan yükümlülüğün tam zamanlı istihdama gerek kalmaksızın yarı zamanlı ya da ortak istihdam şeklinde yerine getirilmesine olanak tanınmıştır.

Bilgi güvenliği sorumlusunun tam zamanlı istihdam durumu, İlke Kararı ile yarı zamanlıya esnetilmiş olmakla birlikte, ilgili halka açık ortaklığın üst yönetime bağlı çalışma zorunluluğunun devam ettiği görülmektedir. Yarı zamanlı çalışma olanağı İlke Kararı ile mümkün hale getirildiğine göre, buradaki "üst yönetime bağlı çalışma" yı, üst yönetime raporlama olarak yorumlamak yanlış olmayacaktır.

Dikkat çeken diğer önemli bir konu da; İlke Kararı ile bilgi güvenliği sorumlusunun dışarıdan hizmet alımı yoluyla belirlenebilmesi imkânı tanınmakla birlikte, Kararın Tebliğ'in dışarıdan hizmet alımına ilişkin hükümlerine uyulması yükümlülüğüne de yer vermesidir. Bu hükümler arasında; dışarıdan alınan hizmetin sözleşmeye bağlanması ve bu sözleşmenin Tebliğde belirtilen asgari hususları (Hizmet seviyelerine ilişkin tanımlamalar, hizmetin sonlandırılmasına ilişkin koşullar vb.) içermesi gibi hususlar bulunmaktadır.

Özetle; SPK'nın uyum süreci halka açık ortaklıklar için 31 Aralık 2025 tarihinde başlayan VII-128.10 Bilgi Sistemleri Yönetimine İlişkin Usul ve Esaslar Tebliğinde bilgi güvenliği sorumlusuna ilişkin hükümlerden, birinci grup şirketler dışındaki ortaklıklara (ikinci ve üçüncü grupta yer alan halka açık ortaklıklar) 30 Haziran 2026 tarihine kadar muafiyet tanınmış olmakla birlikte, birinci grup ortaklıkların anılan yükümlülüğü İlke Kararı ile getirilen esneklikler doğrultusunda devam etmekte olup, bu kapsamda söz konusu ortaklıkların bilgi güvenliği sorumlusuna ilişkin olarak Tebliğ'in dışarıdan hizmet alımına ilişkin hükümlerine de uyumaları ve bilgi güvenliği sorumlusunun üst yönetime bağlı çalışmaya devam etmesi gerekmektedir.



Türkiye’de Şirketlerin Yurtdışı Borçlanması Ve Dış Finansman Dinamikleri

Makroekonomik Seyir, Finansman Türleri, Kurumsal Gereklilikler ve Gelecek Perspektifi

Son 20 yılda Türkiye ekonomisi küresel likidite koşulları, para politikası dönüşümleri, jeopolitik gelişmeler ve iç makroekonomik dalgalanmalar çerçevesinde önemli kırılma noktalarından geçmiştir. Bu süreçte şirketlerin yurtdışından borçlanma eğilimleri hem fırsatlar hem de riskler barındırmıştır. 2005–2013 dönemindeki küresel bol likidite ortamı dış borçlanmayı hızlandırmış; 2018 sonrası kur şoku ve finansal sıkılaşma şirket bilançolarında önemli yeniden yapılanma süreçlerini tetiklemiştir.

Ahmet Yiğit

2024 sonrası uygulanan daha ortodoks para politikaları ve makro istikrarı güçlendirme adımları ise Türkiye’nin dış finansmana erişiminde yeniden bir normalleşme sürecine işaret etmektedir.

2005–2013 döneminde düşük küresel faiz ortamı ve artan yatırım iştahı Türk özel sektörünün uzun vadeli dış borçlanmasını hızla artırmıştır. 2015 sonrası küresel para politikasındaki normalleşme ve 2018’de yaşanan kur krizi dış borç stokunun sürdürülebilirliğini gündeme getirmiştir.

Dönem	Küresel Koşullar	Borçlanma Eğilimi
2005–2013	Bol likidite, düşük faiz	Hızlı artış
2014–2017	Fed normalleşme	Seçici borçlanma
2018–2020	Kur şoku ve pandemi	Yeniden yapılandırma
2021–2023	Yüksek enflasyon	Erişim zorlaştı
2024–2025	Politika normalleşmesi	Kademeli toparlanma

Son 20 yılda Türkiye ekonomisi küresel likidite koşulları, para politikası dönüşümleri, jeopolitik gelişmeler ve iç makroekonomik dalgalanmalar çerçevesinde önemli kırılma noktalarından geçmiştir. Bu süreçte şirketlerin yurtdışından borçlanma eğilimleri hem fırsatlar hem de riskler barındırmıştır. 2005–2013 dönemindeki küresel bol likidite ortamı dış borçlanmayı hızlandırmış; 2018 sonrası kur şoku ve finansal sıkılaşma şirket bilançolarında önemli yeniden yapılanma süreçlerini tetiklemiştir.

2024 sonrası uygulanan daha ortodoks para politikaları ve makro istikrarı güçlendirme adımları ise Türkiye’nin dış finansmana erişiminde yeniden bir normalleşme sürecine işaret etmektedir.

2005–2013 döneminde düşük küresel faiz ortamı ve artan yatırım iştahı Türk özel sektörünün uzun vadeli dış borçlanmasını hızla artırmıştır. 2015 sonrası küresel para politikasındaki normalleşme ve 2018’de yaşanan kur krizi dış borç stokunun sürdürülebilirliğini gündeme getirmiştir.

Yurtdışı Finansman Türleri ve Çeşitliliği

1-Sendikasyon ve Kulüp Kredileri

Büyük bankalar ve holdingler tarafından tercih edilen sendikasyon kredileri genellikle 3-7 yıl vadeli, SOFR/EURIBOR + spread bazlı fiyatlanmaktadır. Maliyetler ülke risk primine duyarlıdır.

2- Eurobond İhraçları

Büyük ölçekli şirketler ve bankalar uluslararası tahvil piyasalarına erişerek döviz cinsinden borçlanmaktadır. CDS seviyelerindeki değişim ihraç maliyetlerini doğrudan etkilemektedir.

3- Proje Finansmanı

Altyapı, enerji ve kamu-özel işbirliği projelerinde kullanılan uzun vadeli finansman modelidir. Gelir temelli yapı sayesinde nakit akışı projeksiyonları belirleyici olmaktadır.

4- Sürdürülebilirlik ve Yeşil Finansman

ESG uyumlu krediler, yeşil tahviller ve sustainability-linked loan yapıları son yıllarda artış göstermektedir. Özellikle enerji dönüşümü, karbon azaltımı ve sürdürülebilir üretim yatırımları ön plandadır.

Türkiye'ye İlgili Gösteren Uluslararası Finans Kuruluşları

Türkiye'de hem kamu hem özel sektöre finansman sağlayan çok taraflı kalkınma bankaları ve uluslararası finans kuruluşları özellikle altyapı, enerji dönüşümü, CAPEX yatırımları, KOBİ finansmanı ve sürdürülebilir projelere odaklanmaktadır.

Finansman Süreçleri ve Zaman Çizelgesi

Finansman Türü	Hazırlık Süresi	Toplam Süre
Sendikasyon	1-2 Ay	2-3 Ay
Eurobond	2-3 Ay	3-4 Ay
Proje Finansmanı	6-12 Ay	12-18 Ay
Uluslararası Kurum Kredisi	3-6 Ay	6-12 Ay

Avantajlar ve Dezavantajlar

Avantajlar:

- Uzun vade imkanı
- Büyük tutarlı finansman
- ESG temalı kredilerde maliyet avantajı

Dezavantajlar:

- Kur riski
- Yüksek CDS dönemlerinde maliyet artışı
- Covenant ve raporlama yükümlülükleri

Türkiye'nin Finansman İhtiyaçları ve Gelecek Fırsatları

Enerji dönüşümü, dijitalleşme, deprem sonrası altyapı yatırımları ve ihracat finansmanı önümüzdeki dönemin temel finansman başlıklarıdır. Yeşil mutabakat uyum süreci ise yeni fon kanalları açabilir.

Özel Sektör İçin Stratejik Öneriler

Şirketlerin kur riski yönetimi politikalarını güçlendirmesi, IFRS uyumlu finansal raporlama yapması, ESG skrolama süreçlerine yatırım yapması ve kredi derecelendirme notlarını iyileştirmesi gerekmektedir.

Türkiye'nin dış finansmana erişimi makroekonomik istikrar, para politikası güvenilirliği ve jeopolitik risklerin yönetimi ile doğrudan ilişkilidir.

Doğru yapılandırılmış ve sürdürülebilir finansman modelleri önümüzdeki dönemde ön hazırlık ve planlamasını yapmış şirketlerimiz için rekabet avantajı ve yurt dışı finansmana erişim imkanı sağlayacaktır.



Gökhan USLU

Restaurant İşletmelerinde Müşterilerin Pos Cihazları Üzerinden Ödedikleri Bahşışların Vergilendirilmesi ve Muhasebe İşlemleri

Elektronik ödeme sistemlerinin yaygınlaşmasıyla beraber tüketiciler küçük harcamalarında dahi kredi kartı kullanma seçeneğini tercih etmektedirler. Bu durumun yansımalarından bir tanesi de restaurant işletmelerinde alınan hizmet karşılığı ödemenin dışında işletme çalışanlarına bahşış ödemelerinin dahi müşteri tarafından pos cihazları aracılığıyla yapılması olarak karşımıza çıkıyor. Bu bahşış ödemeleri işletme tarafından bir mal teslimi ve hizmet ifası karşılığı tahsil edilmemektedir. Müşteri tarafından işletme çalışanlarına verilmek üzere işletmenin pos cihazı kullanılmaktadır. Bu tahsilatla beraber işletmeye bir tutar kalmamakta, işletme vergisel yükümlülüklerini getirdikten sonra net tutarı çalışanını aktarmaktadır. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen özelgelerde bunun bir mal teslimi ve hizmet karşılığı olmadığı, bundan bahisle işletme posu üzerinden tahsil edilen bahşışlar üzerinden KDV hesaplamasına gerek bulunmadığına yer verilmiştir¹. Aynı zamanda bu bahşış restaurant işletmesinin kazancı da değildir. Çünkü işletmenin vermiş olduğu hizmet karşılığında alınan bir tutardan ya da işletmeye verilen bir hibe, teşvik gibi karşılıksız tutardan da söz etmiyoruz. Nitekim ilgili işletme bu tutarı pos cihazından personeline ödemek üzere tahsil etmekte, bir nevi müşteriden çıkıp işletme çalışanının uhdesine geçene kadar tahsil edilen tutarın emanetçisi görevi görmektedir.

Peki işletme sahibi tarafından çalışanlarına ödenen bu tutar çalışanlar tarafından elde edilen bir ücret geliri midir? Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen özelgelerde bunun; işverenden alınan ücretin bir parçası olarak değerlendirilmesi ve ücret matrahına eklenerek vergilendirilmesi gerektiğine yer verilmiştir². Bu görüşe katılmıyorum. Gelir Vergisi Kanunun 61.maddesinde "Ücretin Tarifine" yer verilmiş olup, madde hükmü aynen şöyledir: "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir." Buna göre ücretin asli unsuru hizmet karşılığı verilen paradır. Ayrıca bu parayı veren de işveren olması gerekmektedir. Bizim olayımızda parayı veren hizmet akdiyle bağlı olunan işveren değildir, işletme burada sadece aracı görevi görmektedir. Nitekim Danıştay vermiş olduğu kararlarda bunun ücret olarak değerlendirilmemesi gerektiğini belirtiyor.

Danıştay 4. Dairesi'nin, E. 2005/712, K. 2005/2120 sayılı Kararı.

"Bahşışın, işyerine gelen tüketicinin tercihi ve memnuniyetine bağlı olarak hizmeti veren kişiye, belli olmayan miktarda yaptığı bir ödeme olduğu, Gelir Vergisi Yasası'nın 61. maddesinde ücret sayılan ödemeler içinde yer almadığı, dolayısıyla ücret kapsamı içinde değerlendirilmeyecek olan bahşışın vergi tevkifatı matrahına dahil edilmediği gerekçesi ile yapılan tarhiyatta isabet görülmemiştir."

¹Istanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 09/08/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.24-2486 sayılı özelge

²Istanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 02.08.2013 tarih ve 62030549-120[94-2012/1190]-1166 sayılı özelge

Danıştay 4. Dairesi'nin, E.1992/1280, K. 1994/457 sayılı Kararı.

"İstanbul 6. Vergi Mahkemesi 24.12.1991 tarih ve 1991/2018 sayılı Kararıyla; bir işyerinde çalışan kişiye yapılan ödemelerin ücret sayılabilmesi için işçi ile işveren arasında yapılan bir akit ile miktarının ve ödeme şeklinin belli edilmiş olması ve ödemenin işveren tarafından yapılması gerektiği, oysa ihtilaf konusu olayda, bahşişin işveren tarafından değil hizmetten faydalanan müşteri tarafından verildiği ve işveren tarafından bunun gelir olarak sayılmasının mümkün olmadığı anlaşıldığı ve yapılan bahşiş ödemelerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesi uyarınca ücret ödemesi olarak kabul edilemeyeceği sonucuna varıldığı gerekçesiyle salınan vergi ve kesilen cezaların kaldırılmasına karar vermiştir.

Davalı idare, inceleme raporuna dayanılarak yapılan tarhiyatın kanuna ve usule uygun olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir. Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle temyiz isteminin reddine karar verildi."

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın vermiş olduğu görüşler doğrultusunda (ücret olduğunu kabul ederek) bu konuyu bir örnek üzerinde muhasebe kayıtlarıyla beraber irdeleyelim:

A işletmesi 2026/Ocak ayında pos cihazından 100.000 TL bahşiş tahsil etmiştir. Söz konusu tutara faturada "bahşiş" açıklamasıyla %0 KDV oranıyla yer verilmiş ve ilgili dönem KDV beyannamesine aktarılmıştır. İlgili yevmiye kaydı aşağıdadır.

108.Hazır Değerler	100.000
679 Diğer Olağandışı Gelirler	100.000

102.Bankalar	100.000
108. Hazır Değerler	100.000

İşletme tarafından çalışanına ödenecek bu tutar ücret olarak değerlendirildiği için sigorta prim kesintileri ve gelir vergisi tevkifatı yapıldıktan sonra aşağıdaki kayıt yapılacaktır. (Sigorta primi işçi payının 10.000 TL, gelir vergisinin de 15.000 TL olduğu varsayılmıştır.)

770.Genel Yönetim Gideri	100.000
360.Ödenecek Vergi ve Fonlar	15.000
361.Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	10.000
335. Personele Borçlar	75.000

360. Ödenecek Vergi ve Fonlar	15.000
361. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	10.000
335. Personele Borçlar	75.000
102. Bankalar	100.000

Sigorta primi işveren payının 20.000 TL olduğu varsayılmıştır.

770. Genel Yönetim Gideri	20.000
361.Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	20.000

361.Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	20.000
102.Bankalar	20.000

Yukarıdaki örnek olayımızda; müşteri tarafından bahşışın işletme çalışanına işletme pos cihazı üzerinden ödenmesi, akabinde işletme tarafından bu bahşışın ücret olarak değerlendirilip vergisel yükümlölüklerini yerine getirerek çalışanına aktarması olayı, Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde kayıtlara alınmıştır.

İşletme sahiplerinin aracısı olduğu bir tutarla ilgili olarak Maliye İdaresi ile karşı karşıya kalması elbette ki tedirginlik yaratıyor. Bu tedirginliğin bir yansıması da çalışanlarla işletme sahipleri arasında olmaktadır. İşletme, pos cihazı üzerinden tahsil edilen bahşış üzerinden KDV hesapladığında ve söz konusu tutarı kurum kazancında gelir olarak dikkate aldığında bu vergileri keserek (Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi) çalışana ödemektedir. Sonrasında ise işçi bahşışından kesinti olduğu gerekçesiyle konuyu yargıya taşıdığına; işçi lehine çıkacak olası kararlarda, işletme sahibi, kendisinde olmayan bir para üzerinden yükümlölük altına girecektir.

Yukarıdaki örnekte işletme sahibi tahsil etmiş olduğu bahşışı hem gelir hem de gider yazarak, bahşışın kurum kazancına etkisini nötrlemiştir. Yalnızca işletme sahibinin yükümlölüğünde olan, sigorta primi işveren payı işletmenin uhdesinden çıktığı için kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmıştır.

Bu yazımda; Gelir İdaresi Başkanlığı'nın vermiş olduğu görüşler çerçevesinde gerek çalışanların gerekse de işletme sahiplerinin hakkaniyetleri göz önünde bulundurularak olması gereken süreç; vergisel ve muhasebesel olarak aktarılmıştır. Bu konu vergi mevzuatı itibarıyla değerlendirilmiş olup, 4857 sayılı İş Kanunu hükümleri göz ardı edilmiştir.

**Aynur Sayra APAYDIN**

Limited Şirket Satışından Sonra Ortakların Ve Müdürlerin Sorumluluğu

Limited şirketlerin devri, uygulamada özellikle borç yükü bulunan şirketlerde veya mevcut bir faaliyeti hazır bir tüzel kişilik üzerinden sürdürmek isteyen girişimciler açısından sıkça başvurulan bir yöntemdir. Ancak “şirketi devrettim, artık hiçbir sorumluluğum kalmadı” düşüncesi, özellikle vergi ve SGK borçları söz konusu olduğunda çoğu zaman gerçeği yansıtmaz. Bu nedenle limited şirket paylarının satışından sonra ortakların, müdürlerin ve şirketi devralan yeni pay sahiplerinin hangi borçlardan sorumlu olacağı doğru şekilde anlaşılmalıdır. Limited şirket devredildiğinde, devredilen şey aslında şirket paylarıdır; şirket tüzel kişiliği aynen varlığını sürdürür. Dolayısıyla şirketin geçmiş borçları ortadan kalkmaz ve borçların asli muhatabı her zaman şirketin kendisidir. Pay devri, şirketin borçlarını sona erdirmez; yalnızca ortaklık yapısını değiştirir. Burada dikkat edilmesi gereken temel ayrım, borcun şirkette kalması ile ortakların ve müdürlerin kişisel sorumluluğunun farklı hukuki esaslara tabi olmasıdır.

Devreden ortak bakımından sorumluluk iki başlık altında ele alınmalıdır. Şirketin banka kredileri, tedarikçi borçları veya kira gibi özel hukuk kaynaklı borçlarından ortaklar, sınırlı sorumluluk ilkesi gereği kural olarak kişisel malvarlıklarıyla sorumlu değildir. Dolayısıyla pay devri ile devreden ortak, özel borçlar yönünden kişisel sorumluluk taşımamaya devam eder. Ancak asıl risk alanı vergi ve SGK borçlarıdır. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 35. maddesi uyarınca limited şirket ortakları, şirketten tahsil edilemeyen kamu alacaklarından sermaye payları oranında doğrudan doğruya sorumludur. Bu düzenleme gereği pay devrinden önceki döneme ait vergi ve SGK borçları bakımından devreden ortağın sorumluluğu devam eder; devir tarihinden sonraki borçlardan ise sorumlu tutulamaz. Uygulamada sık yapılan hata, pay devrinin geçmiş dönem kamu borçlarına ilişkin sorumluluğu da sona erdirdiğinin sanılmasıdır.

Oysa vergi dairesi veya SGK, şirketten tahsil imkânı bulunmadığında devreden ortağa da başvurabilir. Şirketi devralan yeni ortak açısından durum daha nettir. Yeni ortak, borcun doğduğu tarihte ortak sıfatını taşımadığından geçmiş döneme ait kamu borçlarından kişisel olarak sorumlu değildir. Bununla birlikte, şirket tüzel kişiliği bu borçları taşımaya devam ettiği için, fiilen şirket yönetimini üstlenen yeni ortak, şirket malvarlığı üzerinden borçların ödenmesiyle karşılaşacaktır. Yeni ortak, sadece devirden sonraki dönemde doğan kamu borçlarından, sermaye payı oranında sorumludur. Bu nedenle bir şirketin devralınması, geçmiş kamu borçlarını hukuken ortadan kaldırmaz; sadece kişisel sorumluluğun kapsamını belirler.

Vergi hukuku bakımından en kritik konu kanuni temsilcilerin, yani müdürlerin sorumluluğudur. Limited şirket müdürleri, görevli oldukları döneme ilişkin ve şirketten tahsil edilemeyen kamu alacaklarından, Vergi Usul Kanunu’nun 10. maddesi ve 6183 sayılı Kanun’un mükerrer 35. maddesi uyarınca sorumludur. Bu sorumluluk sermaye payı oranına bağlı olmayıp borcun tamamını kapsayabilir ve kanuni temsilcinin sorumluluğu, vergi ödevlerinin yerine getirilmemesinde kusurunun bulunmasına bağlıdır.

Bu yönüyle kanuni temsilcilerin sorumluluğu, ortakların sermaye payı ile sınırlı sorumluluğuna kıyasla daha ağırdır. Müdürlük görevi sona ermiş olsa dahi, görev yaptığı dönemde doğan kamu borçlarından sorumluluk devam eder; ancak görevden ayrılma tarihinden sonra doğan borçlardan kural olarak sorumlu değildir. Bununla birlikte, müdürlükten ayrılışın ticaret siciline tescil ve ilan edilmemesi uygulamada kişinin hâlen müdür olarak görünmesine ve idare tarafından takibe muhatap alınmasına yol açabilir. Bu durumda kişi, fiilen görevden ayrıldığını ispat etmek suretiyle sorumluluktan kurtulabilir. Limited şirket devrinde riskleri azaltmak için devir öncesinde ve devir sözleşmesinin hazırlanması aşamasında dikkatli davranılmalıdır. Devirden önce şirketin vergi ve SGK borç dökümleri temin edilmeli, e-tebligat hesapları kontrol edilmeli ve devam eden bir vergi incelemesi bulunup bulunmadığı araştırılmalıdır. Müdürlük görevlerinin kimde olduğu ve ticaret sicil kayıtlarının güncelliği de mutlaka incelenmelidir. Devir sonrasında yeni yönetici bildirimlerinin vergi dairesine yapılması ve müdür değişikliğinin ticaret siciline tescilinin ihmal edilmemesi gerekir.

Sonuç olarak limited şirket satışları, yüzeysel bir pay devri işlemi olarak görülmemelidir. Özellikle vergi ve SGK borçları bakımından ciddi kişisel sorumluluk riskleri söz konusudur. Ortaklar yalnızca kendi dönemlerine ait kamu borçlarından payları oranında sorumlu iken, müdürler görev yaptıkları dönemin tüm kamu borçlarından tam sorumludur. Bu nedenle pay devri sürecinde hem devreden hem de devralan tarafın şirketin kamu borcu yükünü, geçmiş dönem risklerini ve müdürlük statüsünü ayrıntılı biçimde incelemesi ve sözleşmeyi buna göre yapılandırması hukuki güvenlik açısından vazgeçilmezdir.

TEMAS

MONTHLY

DO YOUR BEST