



## ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

### TAXATION OF WAGES

Burak DEMİRKAN<sup>(\*)</sup>

#### ÖZ

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda düzenlenen yedi gelir unsurundan birisi olan ücret gelirleri temel olarak iki farklı yöntemle vergilendirilmektedir. Bu yöntemlerden birincisi, ücret gelirlerinin gerçek ücretler yönünden vergilendirilmesidir. İkinci yöntem olan diğer ücretler ise, GVK 64'üncü maddede düzenlenmiştir. Ödemelerin gerçek ve safi tutarları dikkate alınarak vergilendirilmesi öngörülen ücret gelirlerinde, istisna ve muafiyet hükümleri, engellilik indirimi ve asgari geçim indirimi gibi konular, kanunda ve tebliğlerde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Çalışmamızda, ücret gelirlerinde özellik arz eden hususlar; uygulamaya yön veren özelemler ve örnekler yardımıyla açıklanmış olup, ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde revize edilmesi gereken hususlara ilişkin çözüm önerilerine de yer verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Ücret, Tevkifat, Gerçek Ücret, Diğer Ücret, Asgari Geçim İndirimi

#### ABSTRACT

Wages, which is one of the seven income factors regulated in Income Tax Law no. 193, is essentially taxed under two different methods. The first method is taxation of real wages. And the second one is taxation as per Article 64 of the ITL. With regard to the taxation of real and net amount of wages, subjects such as exemptions, disabled allowance and cost of living allowance are regulated in laws and communiqués. This study explores special issues in taxation of wages, by explaining them in the light of administrative tax rulings and examples, and provides potential solutions to the issues that need revising.

**Keywords:** Wage, withholding, real wage, other wages, cost of living allowance

<sup>(\*)</sup> Vergi Müfettişi

## 1- GİRİŞ

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin temel düzenleme 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda (GVK)<sup>1</sup> yer almaktadır. Ücret, yedi gelir unsurundan birisi olarak sayılmış olup, anılan kanunda ücret tanımına, ücrete ilişkin istisnalara ve muafiyetlere, ücret olarak kabul edilebilecek unsurlara ve ücret gelirlerinin vergilendirilme şekillerine ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde ağırlıklı olarak uygulanmakta olan yöntem kaynakta kesme yöntemidir. Ayrıca, beyan usulü ve diğer ücretler gibi yöntemler de uygulanmaktadır. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde temel kural, söz konusu ödemelerin gerçek ve safi tutarları dikkate alınarak vergilendirilmesidir. Ancak uygulamada ortaya çıkan sorunlar göz önünde bulundurularak, Gelir Vergisi Kanununda bu prensibin istisnasını da teşkil eden hükümlere de yer verilmiştir.

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi konusu oldukça kapsamlı bir konu olup, gerek gelir vergisi kanununda gerekse ilgili tebliğlerde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Çalışmamızda öncelikle konuya ilişkin yasal düzenlemelere yer verilecek, ücret gelirlerinin vergilendirilmesi hususunda mevzuatta tartışılmalı konu başlıkları özelgeler ve örnekler yardımıyla irdelenecektir.

## 2- ÜCRET GELİRLERİNE GENEL BİR BAKIŞ

### 2.1- Ücretin Tanımı

Çalışmamızın bu bölümünde ücret gelirleri vergi mevzuatı çerçevesinde tanımlanacaktır. Ücret gelirleri konusunda GVK'da 61 ila 64'üncü maddeler arasında temel düzenlemeler yer almaktadır. GVK'nın 61'inci maddesinde ücret, "İşverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir." şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan anlaşılacağı üzere, ücret bedensel ya da zihinsel bir emek karşılığında işveren tarafından elde edilen hasılayı ifade etmekte olup, söz konusu hasıla para şeklinde olabileceği gibi aynı veya para ile temsil edilebilen menfaat şeklinde de olabilmektedir. GVK'nın 61'inci maddesinin 2'nci bendinde ise, ücretin 'ücret' olma mahiyetini değiştirmeyen unsurlara yer verilmiştir. Bu doğrultuda ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması ücretin niteliğini değiştirmemekte olup, aynı Kanunun 62'nci maddesinde de işverenlerin, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler olduğu hüküm altına alınmıştır.

Madde hükmünde oldukça kapsamlı olarak düzenleme yapılmış olmasına rağmen, hangi ödemelerin ücret gelirleri kapsamında değerlendirileceği zaman zaman tereddütlere yol açmaktadır. Bilindiği üzere 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun<sup>2</sup> yürürlüğe girmesiyle birlikte, tek ortaklı limited şirket kurulması mümkün hale gelmiştir. Tek ortaklı limited şirkette, şirket müdürünün kendisine maaş bağlayıp bağlayamayacağı ve söz konusu ödemenin kapsamı hususunda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özalgede<sup>3</sup> özetle; *"..Tek ortaklı olarak kurulan şirketinizde, hizmeti karşılığı,*

<sup>1</sup> 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> 31.07.2013 tarih ve 62030549-120[61-2012/1222]-1146 sayılı özalgede

şirket müdürüne yapılacak ödemelerin ücret olarak kabul edilmesi gerekmekte olup ücret ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği" belirtilmiştir. Söz konusu hükümde görüldüğü üzere işverenin ve maaş bağlanan kişinin aynı kişi olması, anılan kişinin işveren niteliğini bozmamakta, dolayısıyla ödemenin ücret geliri kapsamında değerlendirilmesini engellemektedir.

Diğer taraftan söz konusu madde hükmüyle ilgili olarak tereddüt yaratan bir başka konu ise bankalarca firma personeline ödenen promosyonların ücret kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceğidir. Konu ile ilgili olarak Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özeltede<sup>4</sup> özetle; "„Müşteriniz olan firma personellerine bankanızca yapılan promosyon ödemelerinin doğrudan kuruma yapılması ve bu ödemelerin de ilgili kurumca gelir olarak kaydedilmeden çalışanlara aynen aktarılması veya promosyon ödemelerinin bankanızca doğrudan çalışanlara yapılması halinde ücret olarak değerlendirilmemesi gerektiği" belirtilmiştir. Söz konusu hükümde banka ile çalışanlar arasında işçi-işveren ilişkisi kurulmamış olup, anılan hususun ücret geliri niteliğine haiz olmadığına hükmedilmiştir.

Ayrıca ücretin tanımına ilişkin olarak üzerinde durulması gereken bir başka husus ise, ücret gelirlinin hukuki tasarruf hakkının doğduğu tarih itibariyle elde edilmiş sayılacağı hususudur. Bununla birlikte hukuki tasarruf hakkı doğmuş olmakla beraber ekonomik tasarruf hakkı doğmamışsa ücret elde edilmiş sayılmaz. Ancak, ekonomik tasarruf hakkı doğmuş olan ve nakden ödeme yapılması, hizmet erbabının isteğine bağlı bulunan durumda da ücret geliri ekonomik tasarrufun doğumuyla elde edilmiş sayılacaktır.

## 2.2- Ücret Olarak Vergilendirilecek Diğer Ödemeler

GVK'nın 61'inci maddesinde yer alan hükme göre aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılmaktadır;

1. 23'üncü maddenin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan (Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20'nci maddesinde belirtilen bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri, ticaret odaları, sanayi odaları, borsalar veya bunların teşkil ettikleri birliklerin personellerinin malullük, yaşlılık ve ölümlerinde yardım yapmak üzere kurulan sandıklardan ödenen ve en yüksek devlet memuruna ödenen tutarı aşmayan kısım istisna kapsamındadır.) emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları,
2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler,
3. TBMM, İl Genel Meclisi ve Belediye Meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veyaidari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzer diğer kişilere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
4. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle, tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
5. Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
6. Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.

<sup>4</sup> 23.07.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-120[61-2012]-165 sayılı özeltge

### 2.3- Ücretin Unsurları ve Özellikleri

GVK'da yer alan ücret tanımından, ücretin unsurlarını çıkarmak mümkündür. Söz konusu madde hükmüne göre, bir ödemenin ücret ya da başka bir gelir unsuru ile ilişkilendirilip ilişkilendirilmeyeceği aşağıda sayılan üç unsura göre tespit edilmektedir. Bu üç unsurun bir arada bulunması halinde elde edilen gelir ücret kapsamında değerlendirilecek, aksi takdirde ücretten söz etmek mümkün olmayacaktır.

**1- Bir işverene tabi olma:** Herhangi bir ödemenin ücret olarak kabul edilebilmesi için gerekli olan ilk unsur çalışanın işverene tabi olmasıdır. İşveren, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dâhilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir. Çalışanın işverene bağlılığı, fiili olabileceği gibi kanun, tüzük, yönetmelik veya sözleşmelerle de saptanmış olabilmektedir.

**2- Belli bir iş yerine bağlı olma:** İş yeri ticari, sınaî, zirai ve mesleki bir faaliyetin yürütülmesi için tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerlerdir. Bu yerlere bağlılık, hukuki anlamda bir bağlılıktır. Hizmetin mutlaka fiilen işyerinde yapılması zorunlu değildir.

**3- Hizmetin karşılığı olarak bir ödemenin yapılması:** Ödeme bir hizmet karşılığı değilse ücret sayılmasına imkân yoktur. Hizmet karşılığı olarak yapılan ödeme, nakit (haftalık, aylık vb.), ayın (hizmet karşılığının mal olarak verilmesi) veya para ile temsil edilebilen menfaatler (konut, araç sağlanması gibi) şeklinde olabilmektedir.

## 3- ÜCRET GELİRLERİNDE MUAFİYET ve İSTİSNALAR

### 3.1- Ücret Gelirleri Kapsamında Yer Alan Muafiyet Hükümleri

GVK'da ücret gelirlerine ilişkin olarak yer alan tek muafiyet durumu, diplomat muafılığıdır. GVK'nın 15. maddesinde "Yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyruklığında bulunan memurları, Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisinden muafı" hükmü yer almaktadır. Görüldüğü üzere, söz konusu madde hükmünde sayılan kişiler, karşılık şartına bağlı kalınmak suretiyle gelir vergisinden muaf kılınmıştır. Yine aynı maddenin son fıkrası gereğince "bu muafılığın menkul sermaye üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiye şümulü yoktur." hükmü ile söz konusu bu gelir üzerinden tevkif suretiyle alınan vergi muafiyet kapsamı dışında bırakılmıştır.

### 3.2- Ücret Gelirlerinde Kapsamında Yer Alan İstisna Hükümleri

GVK'da yer alan sistematiğe göre 16'ncı maddede ücretlerde istisnalar başlığıyla; "Yabancı elçilik ve konsoloslukların 15'inci maddeye girmeyen memur ve hizmetlerinin yalnız bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisi'nden istisna edilir." hükmü yer almaktadır. Söz konusu uygulamada çalışan memurun ve hizmetlilerin uyruğunun bir önemi bulunmamaktadır. İstisnadan madde başlığında açıkça belirtildiği üzere sadece ücret gelirleri faydalanacak olup, diğer gelir unsurları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir. Konu ile ilgili olarak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özalgede<sup>5</sup> özetle; "...Almanya Büyükelçiliğinden almış olduğunuz ücretlerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 16'ncı maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup, anılan madde-

<sup>5</sup> 31.07.2013 tarih ve 38418978-120[61-12/10]-832 sayılı özalg

de yer alan karşılıklı olmak şartının sağlanması halinde Almanya Büyükelçiliğinden almış olduğunuz ücretler anılan madde hükmü kapsamında gelir vergisinden istisna edilmesi ve 2011 takvim yılında elde ettiğiniz söz konusu ücret geliriniz için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmemesi gerekmektedir. Karşılıklı olmak şartının sağlanamaması halinde ise, elde edilen ücret gelirinizin genel hükümlere göre beyan edileceği tabiidir." hükmü yer almaktadır. Söz konusu istisnadan faydalanılamaması halinde, GVK 95'nci maddede yer alan hükme göre, 16'ncı maddede yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlilerin gelirlerini yıllık beyanname ile bildirecekleri belirtilmiştir.

Yine GVK'da yer alan sistematığe göre 23'üncü maddeye göre aşağıda yazılı ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir:

- 1- Köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri;
- 2- Gelir vergisinden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri;
- 3- Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri;
- 4- Köy muhtarları ile köylerin katip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri;
- 5- Hizmetçilerin ücretleri. Burada hizmetçilerin tanımı, özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır şeklinde yapılmış olup, mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamında olmadığı açıkça vurgulanmıştır.
- 6- Sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde, ceza ve ıslahevlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler;
- 7- Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin (287 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği<sup>6</sup> ile 2015 yılında uygulanmak üzere 13,00 TL<sup>7</sup>) aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir.
- 8- Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m<sup>2</sup>'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Bu konutların 100 m<sup>2</sup>'yi aşması halinde, aşan kısım isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz);

<sup>6</sup> 30.12.2014 tarih ve 29221 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>7</sup> Söz konusu tutar KDV hariç tutardır.

Dikkat edileceği üzere konut tahsisi istisnası ile ilgili olarak üç durum söz konusudur.

- a) Maden işletmeleri ve fabrikalarda çalışan işçiler: Bu ayırmada konut tahsis edilen kişinin maden işletmelerinde ve genel olarak fabrikalarda çalışan işçi (bedenen çalışan veya bedeni faaliyeti fikri faaliyetinden ağır olan hizmet erbabı) olması gerekir. Konutun mülkiyetinin işverene ait olması veya yüzölçümü önemli değildir.
- b) Özel kanunlar uyarınca barındırılması gereken memur ve müstahdemlere tahsis edilen konutlarla ilgili istisna uygulamasında da konutun mülkiyetinin işverene ait olması veya yüzölçümünün önemi yoktur.

Bu iki durumda da konutun emsal kira bedeli ile birlikte ısıtılması, aydınlatılması ve suyunun temini için işverence yapılan ödemeler de ilgili madde uyarınca istisnadan faydalanır.

- c) a ve b şıkkı dışında kalanlara işverenlerce yapılacak konut tahsisinin istisnadan faydalanabilmesi için;

- Konutun mülkiyeti işverene ait olmalıdır.
- İstisna, 100 m<sup>2</sup>'lik alan için geçerlidir. 100 m<sup>2</sup>'yi aşan kısım ücret olarak vergilendirilir.
- Aydınlatma, ısıtma ve su bedelleri işveren tarafından ödendiğinde bu bedeller istisnadan faydalanamayacaktır. Ücret olarak vergilendirilecektir.

9- Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri;

10- Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamı, en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (Genel, katma ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar dahil);

11- 3308 sayılı Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanununa tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri.

12- Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları;

13- Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tâbi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler;

14- Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl millî müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler. (Asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla)

Ayrıca, ücret gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin olarak yukarıdaki düzenlemeler dışındaki GVK ve diğer kanunlarda yer alan istisna hükümlerini aşağıdaki şekilde kategorize edebiliriz:

- GVK 29/2'ye göre; subay, astsubay, erbaş ve erlere ve ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlerle, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar ile Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış personele; fiilen uçuş hizmeti, denizaltına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler.

- 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanununun 3'üncü maddesine göre 31.12.2023 tarihine kadar uygulanmak üzere kamu personeli dışında teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslar arası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge personeli ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerin doktorali olanlar için %90'ı diğerleri için %80'i gelir vergisinden istisnadır.
- Tabii afete maruz kalan bölgelerde çalışan her statüdeki personele ek gösterge dahil en yüksek devlet memuru aylığının brüt tutarının %50'sini geçmemek kaydıyla ödenen tazminatlar gelir vergisinden müstesnadır.
- 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununun 9'uncu maddesinde, özel okullarda yöneticilik ve eğitim-öğretim hizmetinde bulunanlara, devlet okullarında çalışan aynı nitelikteki öğretmen ve personele yapılan aylık ve sosyal yardım niteliğindeki ek ödemelerden daha az ücret verilemeyeceği öngörülmüştür. Ayrıca aynı maddede her yıl devlet okullarında çalışan öğretmen ve personel için bütçe kanunlarıyla belirlenen sosyal yardım tutarı kadar özel okullarda yöneticilik ve eğitim-öğretim hizmetinde bulunanlara sosyal yardım kapsamında ek ödeme yapılabileceği belirtilmiştir. İşte bu ek ödemeler aynı madde hükmüne göre gelir vergisinden istisnadır.
- 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununun geçici 2'nci maddesine göre, sadece 4490 sayılı Kanunla oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ücretler hem gelir vergisinden hem de fonlardan istisnadır.
- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2'nci maddesine göre; Bölgede çalışan, AR-GE ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır.

#### 4- ÜCRET GELİRLERİNDE VERGİLENDİRİLME ŞEKİLLERİ

Gelir Vergisi Kanununa göre, ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ile ilgili olarak "gerçek ücretler" ve "diğer ücretler" olmak üzere ikili bir ayrıma gitmek yerinde olacaktır.

##### 4.1- Gerçek Ücretler

Gelir Vergisi Kanununun 63'üncü maddesinde, ücretin gerçek safi değerinin hesaplanması gerektiği belirtilmiş ve matrahın "gerçek usulde" vergilendirilmesi esası açıklanmıştır. Gerçek usulde vergilendirmenin de işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatlerin toplamından, söz konusu maddede sayılan indirimlerin yapılması suretiyle gerçekleştirileceği saptanmıştır. 63'üncü madde hükmünde, gerçek safi ücrete ulaşmada, gayrisafi ücretten yapılacak indirimler maddeler halinde belirtilmiştir. Genel olarak söz konusu indirimlerin, sosyal güvenlik kurumlarına yapılan ödemelerden, belli kurum ve birliklere ödenen aidat ve primlerden, Türkiye'de kâin sigorta ve emeklilik şirketlerine ödenen katkı paylarından ve sendikalara ödenen aidatlardan oluştuğu görülmektedir.<sup>8</sup>

<sup>8</sup> Özgür Biyan, Güneş Yılmaz, Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü Maliye Dergisi Sayı 162 Ocak-Haziran 2012 sf.193

#### 4.1.1- OYAK ve Benzeri Kamu Kurumlarınca Yapılan Yasal Kesintiler

Gelir Vergisi Kanununun 63/1'inci maddesinde "657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 190'uncu maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler" safi ücretin tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir.

#### 4.1.2- Emekli Aidatı ve Sosyal Sigorta Primleri

Gelir Vergisi Kanununun 63/2'nci maddesine göre kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde<sup>9</sup> belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primlerin ücretin gayri safi tutarın indirilebileceği hükme bağlanmıştır. Bu kapsamdaki aidat ve primlerin ödenmesi kanuni zorunluluktan kaynaklanmaktadır. Ödenen aidat ve primlerin ücretin matrahından indirilmesine ilişkin herhangi bir sınıır bulunmamaktadır.

#### 4.1.3- Emekli Aidatı ve Sosyal Sigorta Primleri

Gelir Vergisi Kanununun 63. maddesinin 3 no'lu bendine göre; sigortanın veya emeklilik sözleşmesinin Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta veya emeklilik şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile, ölüm, kaza, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler (İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz) safi ücretin tespitinde gayri safi ücretten indirilebilmektedir.

Yine aynı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/9'uncu maddesinde yapılan değişiklik ile "İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının" ticari kazancın tespitinde indirilebileceği belirtilmiş, parantez içi hükmünde ise "İşverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacak katkı paylarının toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Gerek işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gerekse bu Kanunun 63'üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz."<sup>10</sup> hükmü getirilmiştir.

Söz konusu uygulama ile 01.01.2013 tarihinden geçerli olmak üzere bireysel emeklilik için ödenen katkı payları safi ücretin tespitinde indirim konusu yapılamayacak olup, şahıs sigortaları için ödenen primlerin elde edilen ücretin %15'ine kadar olan kısmı aşağıdaki açıklamalar dikkate alınarak ücret matrahının tespitinde indirilebilecektir. Vergiye tabi ücret matrahının tespitinde dikkate alınacak sigorta primleri; sigortanın Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla;

<sup>9</sup> 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesine göre; bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri, ticaret odaları, sanayi odaları, borsalar veya bunların teşkil ettikleri birliklerin personellerinin malullük, yaşlılık ve ölümlerinde yardım yapmak üzere kurulan sandıklara ödenen aidat ve primler ücretin gayri safi tutarından indirilebilir.

<sup>10</sup> Bakanlar Kurulu bu oranı yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.



- Ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait birikim priminin alındığı hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile
- Ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

#### 4.1.4- Sendikalara Ödenen Aidatlar

Gelir Vergisi Kanununun 63/4. maddesine göre "çalışanlar tarafından ilgili kanunlarına göre, sendikalara ödenen aidatlar" safi ücretin tespitinde indirim unsuru olarak kabul edilmiştir.<sup>11</sup> İşçi sendikalarına ödenen aidatlar, aidatın ödendiğinin sendika tarafından verilecek bir makbuzla belgelendirilmesi kaydıyla, vergi matrahının tayininde gayrisafi ücret tutarından indirilebilecektir. Şayet, sendika aidatı işverenler tarafından ücretlerden kesilmek suretiyle ödenmekte ise ve bu şekilde ödenen aidatın ücret bordrosunda gösterilmesinin söz konusu olması durumunda makbuz koşulu aranmamaktadır.

#### 4.1.5- Engellilik İndirimi

GVK'nın 63. maddesinde düzenleme altına alınan ve gerçek safi ücrete ulaşmada indirilecek unsurlar dışında, Kanunun 31. maddesinde düzenlenmiş olan ve safi ücret tutarının tespitinde indirim konusu yapılabilecek olan engellilik indirimi yer almaktadır. Söz konusu indirim, verginin kişiselleştirilmesinin<sup>12</sup> yani mali güce göre vergilendirme ilkesinin gerçekleşmesinin en önemli örneğini teşkil etmektedir.<sup>13</sup> Sadece gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde engelli kişilerin korunması amacıyla geliştirilmiş bir müessese olan engellilik indirimi hakkında Kanunun 31. maddesinde aşağıdaki hükümlere yer verilmiştir;

Çalışma gücünün asgarî %80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece engelli, asgarî %60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece engelli, asgarî %40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece engelli sayılır ve aşağıda engellilik dereceleri itibarıyla belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir.

Engellilik indirimi;

- Birinci derece engelliler için (287 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2015 yılı için 880 TL)
- İkinci derece engelliler için (287 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2015 yılı için 440 TL)
- Üçüncü derece engelliler için (287 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2015 yılı için 200 TL)<sup>14</sup>

Tevkifat usulüne tabi olan bir ücretli kişinin kendisi engelli ise engellilik indirimi tutarı aylık olarak ücret matrahından indirilerek uygulanmakta olup, indirim, hizmet erbabının tevkifat matrahına uygulanır. Hizmet erbabının muhtelif yerlerden ücret alması halinde ise, engellilik indirimi yalnız en yüksek ücretin vergisine uygulanır. Ayrıca kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutar daha sonraki dönemlere devredilmez.<sup>15</sup>

<sup>11</sup> Maddenin parantez içi hükmünde aidat ödendiğinin tevsik edilmesi şartı getirilmiştir.

<sup>12</sup> Veysi Seviğ, "Mali Güce Göre Vergilendirme", www.bumindogruso.com

<sup>13</sup> Özgür Biyan, Güneş Yılmaz, Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü, Maliye Dergisi Sayı 162 Ocak-Haziran 2012 sf.193

<sup>14</sup> 222 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklandığı üzere engellilik indirimden bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan hizmet erbabı da yararlanmaktadır.

<sup>15</sup> Ayrıca konu ile ilgili olarak yayımlanan 222 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu özürülü kişi bulunan hizmet erbabı da yararlanmaktadır.

#### 4.2- Gerçek Usule Tabi Ücretlerin Vergilendirilmesi

Gerçek usule tabi ücretlerin vergilendirilmesi; ücretten işveren tarafından vergi kesintisi yapılması usulü ile elde edilen ücretin yıllık beyanname ile beyan edilmesi usulü olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır:

##### 4.2.1- Ücretin Kesinti (Tevkifat) Yoluyla Vergilendirilmesi

Gerçek usulde elde edilen ücretlerin vergilendirilmesinde esas ilke olan ücretin kesinti (tevkifat) yoluyla vergilendirilmesi usulü, ücretin ödenmesi sırasında sorumlular tarafından verginin kesilerek vergi dairelerine yatırılması suretiyle gerçekleştirilmektedir. Genel kural gereği gerçek usule tabi ücretler tevkifat yöntemiyle vergilendirilmekte ve vergilendirme tevkifatla tamamlanmaktadır.<sup>16</sup> Tevkifat usulü ile vergilendirmenin yasal dayanağını, GVK'nın 86. maddesinde görmek mümkündür. 86/1-b maddesi uyarınca "tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler ve yine birden fazla işverenden alınan ücretlerde, birden sonraki işverenden<sup>17</sup> aldıkları ücretlerinin toplamı 103. maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı<sup>18</sup> aşmayan ücretlilerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri" için yıllık beyanname verilmeyeceği belirtilmek suretiyle söz konusu tevkifatın nihai vergilendirme olacağı açıkça ortaya koyulmaktadır.

GVK'nın 94'üncü maddesi vergi tevkifatını düzenlemekte olup, söz konusu maddenin ilk fıkrasında, maddede sayılan kamu veya özel kurum veya kuruluşların, dernek veya vakıfların ve diğer gerçek ve tüzel kişilerin, nakden veya hesaben ödeme (avans olarak yapılanlar dahil) yaptıkları esnada, tevkifat yapmaya mecbur oldukları belirtilmiştir. Maddenin devamında ise tevkifata tabi tutulması gereken ödemelerden birisi de "hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemeler (istisnadan faydalananlar hariç)" olarak belirlenmiştir. Belirtilen ücret veya ödemelerin nakden veya hesaben yapıldığı esnada GVK'nın 103'üncü maddesindeki tarifede yer alan tutar ve oranlara göre hesaplanarak vergi kesintisi yapılması gerektiği açıklanmıştır.<sup>19</sup>

Dar mükellef gerçek kişiler ise, GVK'nın 86/2'nci maddesi hükmü uyarınca tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri için beyanname vermeyecekler ve diğer gelirleri için beyanname vermeleri halinde de bu gelirlerini beyannameye dâhil etmeyeceklerdir. Burada ücret tutarının ve işveren sayısının bir önemi bulunmamakta olup, söz konusu uygulamada GVK'nın 7/3 a ve b maddesinde belirtildiği üzere hizmetin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi koşulu aranmaktadır.<sup>20</sup>

<sup>16</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, Vergi Hukuku, 2010 sf:292

<sup>17</sup> 16 No'lu Gelir Vergisi Sirkülerinde birinci işverenin nasıl tespit edileceği hususunda ücret geliri elde eden kişiye bu konuda ihtiyarilik tanınmıştır.

<sup>18</sup> 2014 yılı için 27.000 TL

<sup>19</sup> GVK'nın 104'üncü maddesinde "Yıllık gelir vergisi, vergiye tabi gelirlerin yıllık toplamından 31'inci maddedeki (engellilik indirimi) indirimler düşüldükten sonra 103'üncü maddedeki nispetler uygulanmak suretiyle hesaplanır." Hükmü yer almaktadır.

<sup>20</sup> Dar mükellefiyete tabi kişiler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edilmesi, ücretlerde; hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi ile Türkiye'de kain müesseselerin idare meclisi başkanı ve üyelerine, denetçilerine tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de değerlendirilmesi hallerinde mümkün olur.

#### 4.2.2- Ücretin Yıllık Beyanname ile Beyan Edilmesi

GVK'nın 86'ncı maddesine göre, tek işverenden alınmış ve kesinti suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dâhil edilmeyecektir.

Kesintiye tabi tutulmamış ücret gelirlerinde ise (diğer ücretler hariç), tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir. Ücretlerinden vergi kesintisi yapılan ve işverenler aracılığıyla yıl içinde asgari geçim indiriminden yararlanan mükelleflerin birden fazla işverenden kesintiye tabi ücret geliri elde edip, birden sonraki işverenden aldıkları ücret tutarı beyanname verme sınırını aşması nedeniyle kesintiye tabi ücret gelirlerini yıllık beyannameye dâhil etmeleri halinde, beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden, yıl içinde ödenen ücret üzerinden kesilen gelir vergisinin asgari geçim indirimi düşülmeden önceki tutarı mahsup edilecektir.

Özetlemek gerekirse, 2014 yılında elde ettikleri ücret gelirleri nedeniyle beyanname vermek zorunda olanlar şunlardır;

- Birden fazla işverenden kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücret geliri elde eden ücretlilerden, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı 27.000 TL'yi (2014 yılı için Gelir Vergisi Kanununun 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutar) aşan ücretliler,
- Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı (istisna kapsamında olanlar hariç),
- İstisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri,
- Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesi gerekli görülen ücret ödemesi yapılanlar,
- Ücreti kesinti yoluyla vergilendirilmeyen yukarıda sayılanlar dışında kalan ücretliler.

##### 4.2.2.1- Birden Fazla İşverenden Alınan Ücretler

Birden fazla işverenden ücret alan ve birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı GVK'nın 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2014 yılı için bu tutar 27.000,00 TL'dir.) aşmayan mükelleflerin, tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücretler gelirleri yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir. Ancak, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamı 27.000,00 TL'yi aşması durumunda, ücretlerin tamamı (ilk işverenden alınan ücrette dahil olmak üzere) yıllık beyannameye dahil edilecektir. Ayrıca gayri safi ücret tutarından Gelir Vergisi Kanunu'nun 63'üncü maddesinde hüküm altına alınan indirimler yapıldıktan sonra bulunan gerçek safi tutar üzerinden GVK'nın 31'inci maddesinde yer alan engellilik indirimi tutarının düşülmesinden sonra bulunan vergi matrahının, Gelir Vergisi Kanununun 86'ncı maddesine göre ücret gelirinin beyan sınırını aşıp aşmadığının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

##### Örnek 1:

2014 takvim yılında 3 ayrı işverenden ücret geliri elde eden Bay (X) toplam 77.000 TL ücret geliri elde etmiş olup, ücret gelirlerinin tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiştir. Elde edilen ücret gelirlerinin dağılımı aşağıdaki gibidir:

- Birinci işverenden alınan ücret : 52.000 TL
- İkinci işverenden alınan ücret : 19.000 TL
- Üçüncü işverenden alınan ücret : 6.000 TL

16 Seri No'lu sirkülerdeki açıklamalara uygun olarak ücret geliri elde eden kişi tarafından birinci işverenden alınan ücretin belirlenmesi serbestçe yapılacak olup, örneğimizde 52.000 TL'lik ücret geliri birinci işverenden alınan ücret olarak kabul edilerek toplama dahil edilmeyecek olup, ikinci ve üçüncü işverenden alınan (19.000 TL + 6.000 TL=) 25.000 TL ücretler toplamı 27.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirlerinin tamamı beyan edilmeyecektir.

#### Örnek 2:

2014 takvim yılında, Bay (X)'in elde ettiği ücret geliri 45.000,00 TL'dir. Bay (X) yönetim kurulu üyeliği yapması nedeniyle 24.000,00 TL ve bilirkişilikten de 12.000,00 TL ücret gelirleri elde etmiştir. (Ücret gelirlerinin tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiştir.)

Örneğimizde 45.000 TL'lik ücret geliri birinci işverenden alınan ücret olarak kabul edilerek toplama dahil edilmeyecek olup, ikinci ve üçüncü işverenden alınan (24.000 TL + 12.000 TL=) 36.000 TL ücretler toplamı 27.000 TL'lik beyan sınırını aştığından ilk işverenden alınan ücret dahil, ücret gelirlerinin tamamı olan 81.000,00 TL beyan edilecektir.

#### 4.2.2.- Yabancı Bir Ülkedeki İşveren Tarafından Doğrudan Doğruya Ödenen Ücretler

Yabancı ülkelerde bulunan işverenlerden alınan ve tevkifata tabi olmayan ücretler (varsa Türkiye dâhilindeki kazanç ve iratlarıyla birlikte) bir beyanname ile ikametgâhın bulunduğu yerin vergi dairesine yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Ancak; GVK'nın 23'üncü maddesinin 14 numaralı bendi gereğince, kanunî 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 edilmiştir. Bu istisnanın uygulanmasında ücret, işverenin doğrudan doğruya yurt dışından elde ettiği gelirinden döviz olarak ödenmesi ve hiçbir zaman işverenin Türkiye'de elde ettiği kazançla ilişkilendirilmemesi gerekmektedir. Bu şartları taşımayan ücret gelirleri için ise yıllık beyanname verilecektir.

#### Örnek 3:

(X) Firmasının İstanbul'daki irtibat bürosunda çalışan Bay (Y)'ye, işvereni tarafından Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden 2014 yılında 40.000 Sterlin tevkifata tabi tutulmamış ücret ödenmiştir. Gelir Vergisi Kanununun 23'üncü maddesinin 14 numaralı bendine göre döviz olarak ödenen ücretler gelir vergisinden istisna olduğundan Bay (Y) elde ettiği ücret geliri için yıllık beyanname vermeyecektir.

Konu ile ilgili olarak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özeldede<sup>21</sup> özetle; "... Merkezi Danimarka'da bulunan ...'nin Türkiye'de kurulu irtibat bürosunda çalıştığınız dönemde anılan şirketin tarafınıza döviz olarak ödediği ücretin, Türkiye'de hizmet arz eden gerçek kişinin bağlı olduğu işverenin dar mükellef kurum olması, bu kurumun da Türkiye'de hiçbir şekilde kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunmaması, dar mükellef kurumda çalışan kişinin hizmet erbabı ve yapılan ödemenin de ücret niteliğinde olması, dar mükellef kurumun Türkiye'de personeline yapılacak ödemenin bu kurumun yurtdışı kazançlarından karşılanması, ücretin döviz olarak ödenmesi ve ödenen ücretin dar mükellef kurumun Türkiye'deki hesaplarına gider olarak kaydedilmemesi şartlarının tümüne haiz olması halinde gelir vergisinden istisna olup, söz konusu ücret ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesi uyarınca tevkifat yapılmayacaktır." hükmü yer almaktadır. Diğer taraftan, irtibat bü-

<sup>21</sup> 29.04.2014 tarih ve 38418978-120[61-14/1]-454 sayılı özeldede

rosundan elde edilen ücret gelirinin istisnaya ilişkin tüm şartları taşımaması halinde ise, GVK'nın 95/1'inci maddesi gereğince yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

#### 4.2.2.3- Yabancı Elçilik ve Konsolosluklarda Çalışan ve İstisnadan Faydalanmayan Memur ve Hizmetlilere Ödenen Ücretler

GVK'nın 15'inci maddesinde yabancı ülkelerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsoloslara ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o ülkenin uyruğunda bulunan memurları dışında kalan memur ve hizmetlilerin yalnızca bu işlerden dolayı aldıkları ücretler, karşılıklı olmak koşuluyla gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Karşılıklılık anlaşmasının uygulanmadığı durumlarda karşılık esasına uymayan ülkenin Türkiye'deki temsilciliğinde çalışan memurlar istisnadan yararlanamamakta olup, bu durumda ücret sahiplerinin elde ettikleri tevkifatsız ücret gelirini yıllık gelir vergisi beyannamesiyle oturdukları mahallin vergi dairesine beyan etmeleri gerekmektedir.

#### 4.2.2.4- Yıllık Beyan Esasında Beyannamenin Verilme Zamanı ve Yeri

01.01.2014 - 31.12.2014 döneminde elde edilen beyana tabi ücret gelirlerinin, GVK'nın 92'nci maddesi uyarınca 2015 yılının mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar (1 Mart – 25 Mart) verilecek gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Beyannamenin mükellefin ikametgâhının bulunduğu yer vergi dairesine verilmesi GVK'da hüküm altına alınmıştır.

#### 4.2- Diğer Ücretler

Gelir Vergisi Kanununun 64'üncü maddesinde;

*"Aşağıda yazılı hizmet erbabının safi ücretleri takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'idir.*

1. Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar;
2. Özel hizmetlerde çalışan şoförler;
3. Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri;
4. Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar;
5. Gerçek ücretlerinin tespitine imkan olmaması sebebiyle, Danıştay'ın müspet mütalaasıyla, Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar.

*Diğer ücretler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bunlar beyannameye ithal edilmez."* hükümlerine yer verilmiştir.

Diğer ücretlerde vergilendirme dönemi GVK'nın 108'inci maddesinde düzenlendiği üzere, hizmetin ifa olduğu takvim yılı olup, GVK'nın 108'inci maddesine göre, hizmetin ifa olduğu takvim yılının ikinci ayında, takvim yılı içinde işe başlanması halinde, işe başlama tarihinden itibaren bir ay içinde gelir vergisi tarh edilir.

GVK'nın 110'uncu maddesinde yapılan düzenlemeye göre, takvim yılı içinde işe başlayan diğer ücret sahiplerinin vergi matrahı; yıllık diğer ücret matrahından işe başlama ayı hariç tutulmak suretiyle, o yılın sonuna kadarki aylara isabet eden miktar olacaktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 238'inci maddesi uyarınca; GVK'nın 64. maddesinde sayılı işverenlerin, diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yaptıkları ücret ödemeleri için ücret

bordrosu düzenlemelerine gerek bulunmamaktadır. Bu hizmet erbapları, elde ettikleri ücretler için yıllık beyanname vermeyecekler, diğer gelirleri nedeniyle beyanname vermeleri halinde ise bu çeşit ücretlerini beyannameye dahil etmeyeceklerdir.

Diğer ücret kapsamında gelir elde eden mükelleflerin, karne esasına göre vergilendirilmesi zorunlu olup, bu durum 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 247'inci maddesinde yer alan "Gelir Vergisi Kanununa göre diğer ücret kapsamında vergilendirilenler vergi karnesi almaya mecburdurlar." hükmünden kaynaklanmaktadır.

GVK'nın 118'inci maddesine göre ise diğer ücretlere ilişkin verginin;

- 1- Öteden beri işe devam edenlerde, yıllık verginin yarısı takvim yılının ikinci, diğer yarısı sekizinci ayında,
- 2- Takvim yılının birinci yarısı içinde işe başlayanlarda, yıllık verginin yarısı verginin karneye yazıldığı ayda; diğer yarısı takvim yılının sekizinci ayında,
- 3- Takvim yılının ikinci yarısı içinde işe başlayanlarda, verginin karneye yazıldığı ayda, ödenmesi gerekmektedir.

#### Örnek 4:

Basit usule tabi mükellef olan Bay (X)'in yanında çalışan diğer ücretli hizmet erbabı Bay (Y)'nin 2014 yılındaki vergi matrahı ve ödeyeceği gelir vergisinin hesaplanması aşağıdaki şekilde olacaktır.

Öncelikle gelir vergisi matrahının bulunması için 2014 takvim yılı başında geçerli olan asgari ücretin<sup>22</sup> (1.071,00 TL) yıllık brüt tutarının (1.071,00 TL x 12 = 12.852,00) %25'i (12.852,00 x %25= 3.213,00 TL) hesaplanacaktır. Ödenecek verginin hesaplanması için ise, 3.213,00 TL olarak bulunan matraha Gelir Vergisi Kanununun 103'üncü maddesinin ilk diliminde olan %15 oranı uygulanacaktır. (3.213,00 x %15= 481.95 TL) 2014 yılı için hesaplanan yıllık vergi tutarı 481.95 TL olup, diğer ücretli Bay (Y)'nin Şubat 2014 ayında vergi karnesine kaydettireceği vergi tutarını Şubat ve Ağustos/2014 aylarında iki eşit taksitte (240,98 TL olarak) ödemesi gerekmektedir.

#### 5- ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ

Gelir Vergisi Kanununun 32. maddesinde düzenlenmiş olan asgari geçim indirimi 1.1.2008'den itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yürürlüğe girmiş ve konu hakkında anılan kanun maddesinde aşağıdaki hükümlere yer verilmiştir.

*"Ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde asgarî geçim indirimi uygulanır.*

*Asgarî geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, çocukların her biri için ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5 diğer çocuklar için % 5'dir. Gelirin kısmî döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Asgarî geçim indirimi, bu fıkraya göre belirlenen tutar ile 103 üncü maddedeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz."*

<sup>22</sup> 2014 yılından itibaren 16 yaşından büyük ve 16 yaşından küçük işçiler için ayrı asgari ücret belirlenmesi uygulamasına son verilmiştir.

Anılan Kanun hükmü doğrultusunda ücretleri gerçek usulde vergilendirilen gerçek kişiler asgari geçim indiriminden yararlanmaktadır. Ancak;

- Ücretleri diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı,
- Ücret geliri elde etmeyen diğer gerçek kişiler,

Başka bir kanun hükmü (4490 Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu, 4691 Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu vb.) uyarınca ücretlerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayanlar,

- Dar mükellefiyet kapsamında ücret geliri elde edenler, asgari geçim indiriminden yararlanamamaktadırlar.

İndirimin uygulamasında “çocuk” tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları, “eş” tabiri ise, aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri ifade eder. İndirim tutarının tespitinde mükellefin, gelirin elde edildiği tarihteki medenî hali ve aile durumu esas alınır. İndirim, yukarıdaki oranlara göre hesaplanan tutarları aşmamak kaydıyla, ücret geliri elde eden aile fertlerinden her biri için ayrı ayrı, çocuklar için eşlerden yalnızca birisinin gelirine uygulanır. Boşananlar için indirim tutarının hesabında, nafakasını sağladıkları çocuk sayısı dikkate alınır.

Maddenin uygulanmasında sadece ücret geliri elde eden eş, “çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş” kapsamında değerlendirilmeyecektir. Bunlar dışındakiler ise çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş kapsamında değerlendirilecek olup, münhasıran emekli maaşı alanlar da çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş olarak kapsamında değerlendirilecektir. Ayrıca eşlerin her ikisinin de ücretli olması halinde, çocuklar yalnızca sosyal güvenlik yönünden tabi oldukları eşin bildirimine dahil edilecek olup, yıl içinde iş yeri ve işvereni değişen ücretliler ise, yeni iş yerlerinden veya işverenleri nezdinde çalışmaya başladıkları aydan itibaren asgari geçim indiriminden yararlanmaya devam edeceklerdir.

### 5.1- Asgari Geçim İndirimi Tutarının Hesaplanması

#### Örnek 5:

Asgari ücretle çalışan, bekar Bayan (X)'in 2014 yılı asgari geçim indirimi tutarı şu şekilde hesaplanacaktır; (Takvim yılı başında geçerli olan asgari ücret brüt tutarı : 1.071,00 TL)

2014 yılında Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı :  $(1.071,00 \times 12) = 12.852,00$

Asgari Geçim İndirimi Oranı (Çalışanın Kendisi) : (%50)

Asgari Geçim İndirimi Matrahı :  $(12.852,00 \times \%50) = 6.426,00$

Yıllık Asgari Geçim İndirimi Tutarı :  $(6.426,00 \times \%15) = 963,90$

Aylık Asgari Geçim İndirimi Tutarı :  $(963,90 / 12) = 80,33$

Yukarıda yer alan örnek hesaplama yöntemine göre, evli çalışanların 2014 yılında aylık olarak yararlanabilecekleri asgari geçim indirimi tutarları, eşlerin çalışıp çalışmaması ve çocuk sayıları dikkate alınmak suretiyle (4 çocuğa kadar) aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Çocuk Sayısı / Eşin Çalışması	Çocuk Yok	1 Çocuk	2 Çocuk	3 Çocuk	4 Çocuk
Eş Çalışıyor	80,33	92,37	104,42	112,46	120,49
Eş Çalışmıyor	96,39	108,44	120,49	128,52	136,55

**5.2- Engellilik İndiriminden Faydalanan Ücretlilerde Asgari Geçim İndirimi Uygulaması**

Engellilik indiriminden yararlanan ücretlinin gelir vergisi matrahı hesaplanırken engellilik indirimi düşülecek, kalan gelir vergisi matrahı üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarından da yıllık asgari geçim indirimi tutarının 1/12'si düşülecektir. Düşülecek tutar, kalan gelir vergisi tutarını aşamayacak ve asgari geçim indirimi farkı diğer dönemlerde de değerlendirilmeyecektir.

**5.3- Yıllık Beyanname Veren Ücretlilerde Asgari Geçim İndirimi Uygulaması**

Gelir Vergisi Kanununun 95'inci maddesi gereği ücretlerinden vergi kesintisi yapılmayan ve bu nedenle ücretlerini yıllık beyanname ile beyan etmek zorunda olan ücretlilerde asgari geçim indirimi, yıllık beyannameye hesaplanan gelir vergisinin ücret gelirlerine isabet eden tutarından mahsup edilmesi suretiyle gerçekleştirilecektir. Kesintiye tabi olmayan ücretlerini yıllık beyanname ile beyan etmek zorunda olan ücretliler bu beyannameye diğer gelir unsurlarını da dâhil etmeleri halinde asgari geçim indirimi, yıllık beyannameye sadece ücret gelirlerine isabet eden gelir vergisinden mahsup edilecektir.

Birden fazla işverenden kesinti yoluyla vergilendirilen ücret geliri elde edilmesi dolayısıyla ücret gelirinin yıllık beyanname ile beyan edilmesi halinde, yıl içinde işveren aracılığıyla asgari geçim indiriminden yararlanılması nedeniyle, yıllık beyannameye asgari geçim indiriminden yararlanılması mümkün değildir.

Ücretlerinden vergi kesintisi yapılan ve işverenler aracılığıyla yıl içinde asgari geçim indiriminden yararlanan mükelleflerin, kesintiye tabi ücret gelirlerini yıllık beyannameye dâhil etmeleri halinde, beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden, yıl içinde kendisine ödenen ücret üzerinden kesilen gelir vergisinin asgari geçim indirimi mahsup edilmeden önceki tutarı mahsup edilecektir. Böylelikle, kaynaktan vergileme sırasında ücretliye ödenmiş olan asgari geçim indirimi tutarlarının, yıllık beyanname üzerinden yapılan vergileme sonucunda da ücretlide kalması sağlanmış olacaktır.

**6- ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR ve KONUYA İLİŞKİN ÇÖZÜM ÖNERİLERİ****6.1- Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinde Özellik Arz Eden Hususlar****6.1.1- 75 Seri No'lu Sirküler Kapsamında Gerçekleşen Durumlar**

75 Seri No'lu Gelir Vergisi Sirkülerinde<sup>23</sup> yer alan açıklamalar doğrultusunda 2014 takvim yılına ilişkin olup, yıllık gelir vergisi beyannamesinde 60.000 TL'yi aşacak şekilde ücretle birlikte diğer gelirlerin de beyan edilmesi durumunda, 60.000 TL'yi aşan tutarın ücret gelirine isabet eden kısmına daha düşük vergi oranının uygulanması gerekmekte olup, ücret geliri nedeniyle eksik hesaplanması gereken vergi tutarı aşağıda gösterilen şekilde hesaplanmaktadır:

- 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) 60.000 TL'yi aşan kısmına uygulanması sonucunda

<sup>23</sup> 25.02.2011 tarih ve GVK-75/2011-1 sayılı sirküler



- ulaşılacak tutara (Bu tutar en fazla 37.000 TL olabilecektir.) %8 oranının uygulanması suretiyle, beyan edilen ücret geliri dolayısıyla toplam vergiden indirilecek gelir vergisi tutarı hesaplanacak,
- 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.

**Örnek 6:**

Bay (X)'in 2014 yılına ilişkin Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesindeki gelirleri aşağıdaki gibidir.

Serbest Meslek Kazancı	40.000 TL
Ücret Geliri (1.İşverenden Alınan ve Tevkifata Tabi Tutulmuş)	32.000 TL
Ücret Geliri (2.İşverenden Alınan, Tevkifata Tabi Tutulmuş)	28.000 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	100.000 TL
Yıl İçinde Tevkifat Yoluyla Ödenen Vergi	12.000 TL
Ücrete Ait Tevkifat : 9.000 TL	
Serbest Meslek Kazancına Ait Tevkifat : 3.000 TL	

Buna göre, gelir vergisi tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

- Beyan Edilen Vergiye Tabi Gelir (Matrah) Üzerinden Hesaplanan Vergi

$$[(100.000 - 60.000) \times \% 35 + 13.760] = 27.760 \text{ TL}$$

- Beyan Edilen Ücret Gelirinin Beyan Edilen Toplam Gelir İçindeki Oranı

$$[(32.000 + 28.000) / 100.000] = \%60$$

- 60.000 TL'yi Aşan Vergiye Tabi Gelirin (Matrah), Beyan Edilen Ücret Gelirine Tekabül Eden Kısmı

$$[(100.000 - 60.000) \times \%60] = 24.000 \text{ TL} \quad (97.000 \text{ TL} - 60.000 \text{ TL} = 37.000 \text{ TL toplamını aşmadığı için tamamı dikkate alınacaktır.)$$

- Beyan Edilen Ücret Geliri Dolayısıyla Eksik Hesaplanacak Gelir Vergisi

$$(24.000 \times \% 8) = 1.920 \text{ TL}$$

- Hesaplanan Gelir Vergisi

$$(27.760 - 1.920) = 25.840 \text{ TL}$$

- Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi

$$(25.840 - 12.000) = 13.840 \text{ TL olacaktır.}$$

**6.1.2- İşveren Değiştiren Personelin Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi**

İşveren vergilendirileceği takvim yılı içerisinde işveren değiştiren ücret geliri elde eden mükelleflerin vergilendirilmesi hususu uygulamada tereddüt yaratan konulardan birisidir. Söz konusu personelin daha önce çalışmış olduğu şirketten aldığı kümülatif vergi matrahını işverene ibraz etmesi nedeniyle kümülatif vergi matrahının dikkate alınıp alınmayacağı hususu özelliğindedir. Konu ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede<sup>24</sup> özetle; "...Yeni işe başlayan personelin çalışacağı süre içerisinde elde edeceği ücret gelirinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 94 ve 103 üncü

<sup>24</sup> 10.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 103-708 sayılı özelge

maddeleri uyarınca vergilendirilmesi aşamasında daha önce çalışmış olduğu işverenden elde ettiği kümülatif ücret matrahının yeni iş yerinde çalışacağı süre içerisinde elde edeceği ücret matrahı ile ilişkilendirilmemesi gerekmektedir. Bir başka anlatımla yeni iş yerinde söz konusu personelin elde edeceği ücretlerin tevkif suretiyle vergilendirilmesine esas olarak başlangıçta "0" matrahın dikkate alınması gerektiği" belirtilmiştir. Konuyla ilgili olarak yukarıda yer alan özelgedeki mevzuat hükümlerine ek olarak, 160 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde<sup>25</sup>, " Bir hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret alması halinde, her bir işverenin ödediği ücretler, ayrı ayrı vergilendirilmektedir. Dolayısıyla vergi tarifesi, her bir işverenin ödediği ücrete, diğer işveren veya işverenlerin ödediği ücretle ilişkilendirilmeksizin ayrı ayrı uygulanmaktadır" hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla tebliğ hükmü, kanunda yer alan düzenlemelerle örtüşmektedir.

Ancak, bazı durumlarda işveren değişikliği söz konusu olmamaktadır. Konu ile ilgili olarak Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede<sup>26</sup>; noterin başka noterliğe atanması nedeniyle Türkiye Noterler Birliği adına noterliği vekaleten yürütme durumunun noterlikte çalışan personel açısından işveren değişikliği olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir.

### 6.1.3- Sporcuların Vergilendirilmesi

GVK 61'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının 6 numaralı bendine göre sporculara transfer ücreti ve sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ücret geliri olarak değerlendirilmektedir. Ancak sporcuların vergilendirilmesi ile ilgili olarak, genel rejimden farklı bir vergilendirilme usulü getirilmiştir. GVK Geçici 72'nci madde ile yapılan düzenleme uyarınca, 31/12/2017 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır.

a) Lig usulüne tabi spor dallarında;

- 1) En üst ligdekiler için %15,
- 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.

Söz konusu ödemeler üzerinden 94'üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmayacak olup, bu gelirler için yıllık beyanname verilmeyeceği ve diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan Gelir Vergisi Kanununun 29'uncu maddesinde, "Teşvik gayesiyle verilen ilim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen prim ve ikramiyeler gelir vergisinden müstesnadır:" hükmü yer almaktadır.

GVK 29'uncu madde kapsamında değerlendirilebilecek prim ve ikramiyeler ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede<sup>27</sup> özetle; "...Erkek Milli Basketbol Takımı tarafından 2010 yılında Türkiye'de yapılan Dünya Basketbol Şampiyonasında sağlanan üstün başarı dolayısıyla Türkiye Basketbol Federasyonu tarafından verilen prim ve ödüllerin, söz konusu ödül ve yardım talima-

<sup>25</sup> 21.11.1989 tarih ve 20349 sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır.

<sup>26</sup> 06.05.2014 tarih ve 18008620-120[ÖZG-2014-1]-41 sayılı özelge

<sup>27</sup> 23.03.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 61-186 sayılı özelge

*tı çerçevesinde verilmesi halinde, Gelir Vergisi Kanununun 29'uncu maddesinin 1 numaralı bendi gereğince gelir vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir. Ancak, sporculara ödenecek prim ve ödüllerin söz konusu talimat çerçevesinde ödenmemesi halinde, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 72'nci maddesi kapsamında %5 oranında vergi tevkifatı yapılacağı tabiidir."* denilmektedir.

Benzer bir düzenleme ise, Türkiye Jokey Kulübünce organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerinin elde ettikleri gelirler için yapılmıştır. Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 68'inci madde ile 31/12/2015 tarihine kadar Türkiye Jokey Kulübünce organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine ücret olarak yapılan ödemeler üzerinden %20 oranında Gelir Vergisi tevkifatı yapılmasına hükmedilmiştir.

## 6.2- Çözüm Önerileri

Ücret geliri elde edenlerin büyük bölümü tevkif suretiyle vergilendirilmekte ve bu şekilde vergilendirilen mükellefler beyanname vermemektedir. Ancak beyanname verilmemesi durumu, ücretliler açısından olumsuz bir sonuç doğurmaktadır. Tevkif suretiyle vergilendirilen ücretliler, GVK 89'uncu maddesinde yer alan diğer indirimlerden faydalanamamaktadır. Bu sebeple söz konusu şekilde vergilendirilen ücretliler, gelirlerinden yapmış oldukları barınma, eğitim, ısınma ve gıda harcamaları gibi temel harcamaları ücret matrahından indirmemektedirler. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanununda yapılacak bir düzenleme ile, tevkif suretiyle vergilendirilen ücretlilerin yaptıkları söz konusu harcamaları gider olarak indirmelerine imkan sağlanması gerekmektedir.

Temel ihtiyaçlarını sınırlı bir şekilde karşılamakta olan asgari ücretlilerin vergilendirilmesi, adalet ve eşitlik ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Vergilendirmenin temel prensiplerinden birisi olan ayırma ilkesi, emek gelirinin daha düşük oranda vergilendirilmesini gerektirmektedir. Söz konusu ilkenin tam olarak uygulanması, asgari ücretten vergi alınmaması koşuluna bağlıdır. Ayrıca asgari ücretin vergi dışı bırakılmasıyla, işçilik maliyetleri ciddi oranda düşecek ve kayıt dışı ile mücadelede önemli bir mesafe kat edilecektir. Dolayısıyla yıllardan beri kamuoyunda önemli tartışmalara yol açan asgari ücretten vergi alınmaması hususuna ilişkin yasal düzenlemenin ivedilikle sonuçlandırılması gerekmektedir.

Ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin GVK'nın 103. maddesinde yer alan tarifedeki dilimlerin revize edilmesi ve gelişmiş ülkelerdeki örneklere uygun hale getirilmesi yerinde bir uygulama olacaktır. Söz konusu vergi tarifesinde var olan %15, %20, %27 ve %35'lik dilimler arasındaki tutarların yeniden belirlenmesi, vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkelerinin tesisi açısından oldukça önemlidir. Dolayısıyla ücret geliri elde eden mükelleflerin, ödeme gücüne göre en uygun tarife uygulamasının belirlenerek, çağdaş bir yapıya kavuşturulması gerekmektedir.

GVK'nın geçici 72. maddesi ile sporculara genel ücretlendirme rejiminden farklı bir vergilendirme usulü öngörülmesi, vergi adaletinin sağlanması açısından üzerinde hassasiyetle durulması gereken bir husustur. Özellikle en üst ligdeki sporcular için öngörülen %15 oranındaki tevkifat, vergi yükünün adaletli ve dengeli olarak dağılımı ilkesini zedeleyici bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Ücret geliri elde edenlerin çok daha düşük tutarlar için %35 oranında vergilendirildiği bir sistemde, yüksek transfer ücreti elde eden sporcuların aynı rejime tabi tutulmaması verginin genelliği ve mali güce göre vergilendirilmesi ilkelerini ihlal etmesi açısından eleştirilmektedir. Söz konusu uygulamanın kaldırılarak, yüksek transfer ücreti elde eden sporcuların, ücret geliri elde eden diğer kişilere göre daha yüksek oranda vergilendirilmesi yerinde bir uygulama olacaktır.

**7- SONUÇ**

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda sayılan yedi gelir unsurundan birisi olan ücretler, aynı kanunun 61 ila 64'üncü maddelerinde detaylı olarak ele alınmış, bu doğrultuda ücret ve işveren kavramlarının tarifi, gerçek ücretin tespitinde yapılması gereken indirimler ve diğer ücretler konularında düzenlemelere yer verilmiştir. Çalışmamızda, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerin toplamı olan ücret gelirlerinin vergilendirme ve beyan esasları açıklanmaya çalışılmıştır. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde yapılan ikili ayırımın birincisi olan gerçek ücretlerde, GVK'nın 63'üncü maddesinde yer alan indirimler düşüldükten sonra safi ücrete ulaşılmakta ve bu ücretlerin vergilendirilmesi esas olarak tevkifat usulüyle gerçekleştirilmektedir. İkinci grupta yer alan diğer ücretler ise, GVK'nın 64'üncü maddesi uyarınca asgari ücretin yıllık brüt tutarının belirli bir oranı üzerinden hesaplanan ve yıllık beyanname verilmesini gerektirmeyen, başka gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu beyannameye dahil edilmeyen ücretler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ücret gelirlerinde özellik arz eden hususlar; uygulamaya yön veren özelemler ve örnekler ile 75 Seri No'lu sirküler, işveren değiştiren personelin ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ve sporcuların vergilendirilmesi kapsamında açıklanmıştır. Ayrıca, tevkif suretiyle vergilendirilen ücretlilerin faydalanabileceği indirimler, asgari ücretin vergi dışı bırakılması, tarife değişikliği ve sporcuların ücret geliri elde eden diğer kişilere göre daha yüksek oranda vergilendirilmesi gibi konulara ilişkin çözüm önerilerine yer verilmiştir.

**KAYNAKÇA**

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu
- 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu
- 4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu
- 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu
- 5580 Sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu
- 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
- Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı
- 160 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 287 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 75 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirküleri
- Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, 2013
- BİYAN, Ö., YILMAZ, G. "Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü", Maliye Dergisi, Sayı: 162, Ocak-Haziran 2012
- EREN, M. "Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:174, Mart 2014
- Gelir Vergisi Rehberi, ATABEY, T. Vergi Sorunları Dergisi Eki, Sayı:294, Mart 2013
- SAKI, Ş. "Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve Beyanı", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:162, Mart 2013
- Türk Hukukunda Ücret ve Ücretin Vergilemesi, EROL, A. ISMMMO Yayınları, 2012
- www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/