

# ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMİŞ ZAMANI

.....  
  
Bülent Muharrem YILDIZ  
Vergi Denetmeni

**T**ürk Vergi Sistemi'nin temelini oluşturan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun birinci maddesi: "Gerçek kişilerin gelirleri (Gelir Vergisi)'ne tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır" hükmünü taşımaktadır.

Anılan Kanun'un ikinci maddesi;

Gelir vergisine tabi bulunan kazanç ve iratları:

- Ticari Kazançlar,
- Zirai Kazançlar,
- Ücretler,
- Serbest Meslek Kazançları,
- Gayrimenkul Sermaye İratları,
- Menkul Sermaye İratları,
- Sair Kazanç ve İratlar.

şeklinde ayrıma tabi tutmuş olup, gerçek ve safi miktarlarının vergilendirilmede esas alınmasını öngörmüştür.

Gelirlerin elde edilmesi yönünden ücret, diğer kazanç ve iratlara göre; önemli farklılıklar arz etmektedir.

Ücreti diğer gelir unsurlarından ayıran en temel özellik, emeğe karşılık elde edilmesidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde ücret;

"... işverene tabi ve muayyen (tayin ve tahsis olunmuş) bir iş-

yerine bağılı olarak çalışanlara hizmet karşılığı olarak verilen para ve ayınlarla, sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir." şeklinde açıklanmıştır.

Madde hükmünü dikkate aldığımızda yapılan ödemenin ücret sayılabilmesi için, işverene tabi olma, belli bir işyerine bağılı olma, hizmet karşılığı ödeme yapılması, unsurlarını içermesi gerekmektedir.

Ücrete ilişkin bazı kavramları açıkladıktan sonra, vergilendirmenin G.V.K.'nun 94/A maddesine göre ne zaman yapılması gerektiğini değerlendireceğiz.

#### **A - Ücretlerin Elde Edilmesi:**

Gelir vergisi kapsamına giren kazanç ve iratların elde edilmesinde,

- Tahakkuk,

- Hukuki tasarruf,

- Ekonomik tasarruf,

- Fiili tasarruf,

şeklinde dört safha mevcuttur. Ücret gelirinin elde edilmesinde temel ölçü "hukuki ve ekonomik" tasarruftur.

##### **a) Hukuki Tasarruf:**

Gelir, öncelikle tahakkuk eder. Tahakkuk gelirin kapsam ve tutar itibariyle kesinleşmesidir.

Gelirin tahakkuk etmesi, geliri elde eden yönünden talep hakkını doğurmamaktadır. Talep hakkı öngörülen şartların gerçekleşmesiyle mümkündür. Örneğin "aylık" olarak çalışan hizmetlinin süre dolmadan, diğer şartlar gerçekleşse de ücreti talep hakkı yoktur.

Hukukî tasarruf, ücretlinin, gelir üzerinde talepte bulunma hakkının gerçekleştiği andır.

##### **b) Ekonomik Tasarruf:**

Ödemeyi yapacak kişinin, geliri sahibinin emrine hazır kılmasıdır. Diğer bir deyimle gelirin sahibine ödenecek hale gelmesidir.

##### **c) Fiili Tasarruf:**

Gelirin nakit veya ayın şeklinde maddi bir kıymet veya gayrimaddi bir servet unsuru olarak, sahibinin mal varlığına dahil edilmesi hali fiili tasarruf olarak nitelendirilir.



## B - Ücretlerde Vergi Kesintisi:

Ücretlerde stopaj, ilke olarak nihai vergilendirmeyi ifade etmektedir.

Ücret ödemelerinde stopajın yapılması, işverenin sorumluluğundadır. Herhangi bir nedenle vergilendirilmemesi durumunda ücretli adına vergi salınması mümkün değildir.

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 20.6.1962 tarih, E-59/3752 K-62/2823 sayılı kararı;

"Yaptığı ücret ödemelerinden vergi kesmeye mecbur olan bir yabancı firmanın, işini terk ettiğini bildirmeden, Türkiye'den ayrılmış olması sorumluluğunu bertaraf etmeyeceğinden, bu müessese adına salınması gereken verginin hizmet erbabı adına salınması mümkün değildir." şeklindedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/A maddesinin 1 numaralı bendi "Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 nci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden ... 103 ve 104 üncü maddelere göre, "hükümünü taşımakta olup, bu tür ödemelerden tevkifat yapılması hükme bağlanmıştır. İşveren vergi kesintisini hizmetliye ödemeyi yaptığı gün gerçekleştirecektir. Çünkü, ücretlerin elde edilme tarihi, ücretin hizmet erbabının emrine hazır hale geldiği veya ödemenin fiilen gerçekleştiği tarihtir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 96 ncı maddesindeki "hesaben ödeme" kavramının ücretlere uygulanması mümkün değildir. Hesaben ödeme, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri kapsamakta olup, ücretin tahakkuk etmesi "hesaben ödeme" kapsamında düşünülemez.

G.V.K.'nun 96 ncı maddesinin 2772 sayılı Kanununun 11 nci maddesiyle değişmeden önceki hükmü:

"... Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri veya bu istihkakları ödeyenlerin hesaplarına gider kaydedilmesini ifade eder." şeklindedir.

2772 sayılı Kanun 1.1.1983 tarihinden geçerli olmak üzere, 31.12.1982 yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir. İlgili kanunla 96 ncı maddede "gider kaydedilmesi" tabiri maddeden çıkarılmıştır. Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın 9.6.1984 tarih ve 2-2-128-241 sayılı muktezası:

"Ücretlerin tahakkuk ettirilmiş olması, hesaben ödeme olarak kabul edilir. Muhtasar beyannamenin de, ücretlerin tahakkuk ettirildiği tarihi izleyen ayın 20. günü akşamına kadar verilmesi ve tevkif edilen vergilerin de bu süre içinde ödenmesi gerekir."<sup>(1)</sup> şeklindedir.

Ücretlerin "tahakkuk" ettirilmesi, gider kayıdır. Bu kaydın "hesaben ödeme" olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Çünkü, G.V.K.'nun 96 ncı maddesindeki "gider" kaydedilmesi tanımı 2772 sayılı Kanunla kaldırılmıştır.

213 Sayılı V.U.K.'nun 238 nci maddesi ücret bordrosunu tanımlamış olup, ikinci fıkranın 1 nci bendi, hizmet erbabının ücretin alındığına dair imzası veya mührünün ücret bordrosunda olması gerektiğini hüküm altına almıştır.

Ayrıca, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli I sayılı Tablonun IV/1-1 bölümünde; "Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı... gibi her ne ad ile olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar için verilen makbuzlar ile bu paralar nakten ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği ..... takdirdé nakli veya tediye temin eden kağıtlar" hükmüne yer verilmiş olup, sözkonusu kağıtlar 1 nci madde hükmü uyarınca damga vergisine tabidir.

Damga vergisinin doğabilmesi için, hizmet erbabına ücretinin nakten ödenmesi veya emrine havale edilmesi gerekmektedir.

### C - SONUÇ

Hizmet erbabına yapılan ücret ödemelerinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/A-1 maddesine göre, kesinti yapılabilmesi için; ödemenin yapılması gerekmektedir. Tahakkuk işleminin yapılması, vergi kesintisi için yeterli olmayıp işverenin hizmetliye "ödeme" yaptığı gün vergi tevkifatının yapılması ve Muhtasar Beyannamenin de ödeme tarihini takip eden ayın 20 nci günü akşamına kadar verilmesi, bu sürede ödenmesi kanımızca kanun hükümlerine uygun olacaktır.

---

(1) Kızılot Şükrü, "Danıştay kararları ve muktezalar" Savaş Yayınları, Ankara 1989, s. 329.