

2024 TAKVİM YILINDA ELDE EDİLEN ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ VE BEYANI

TAXATION AND DECLARATION OF WAGES EARNED IN THE 2024 CALENDAR YEAR



Yusuf Cihad DEMET*



Sefa Burak BOZYEL**

ÖZ

Gerçek kişiler tarafından elde edilen ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) kapsamında tahdidi olarak sayılması sebebiyle gelir vergisine tabi olan yedi gelir unsurundan birisi de ücrettir. Ücret, Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 61. maddesinde; "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. Ücretin vergilendirilmesinde genel kural, yapılan ücret ödemeleri sırasında işverenler tarafından vergi sorumlusu sıfatıyla gelir vergisi tevkifatı yapılması olsa da bazı işverenlerin GVK kapsamında gelir vergisi tevkifatı yapmakla yükümlü olmaması, ücretlinin takvim yılı içinde tek bir işverenden ücret geliri elde etmesinin yanı sıra birden fazla işverenden de ücret geliri elde edilmesi, asgari ücrete getirilen gelir vergisi istisnası ve bir kısım ücretlerin kendine has vergilendirme

ABSTRACT

Wages are one of the seven types of income subject to income tax, as exhaustively listed under the Turkish Income Tax Law No. 193 (GVK). According to Article 61 of the Income Tax Law (GVK), wages are defined as: "Monetary payments, in-kind benefits, and other benefits that can be represented in monetary terms, provided to employees in return for their services, under the authority of an employer and in connection with a specific workplace." The general rule in the taxation of wages is that employers are responsible for withholding income tax at the time of wage payments. However, certain circumstances play a crucial role in determining whether wage earners must submit an annual income tax return. These include situations where some employers are not required to withhold income tax under the GVK, cases where an individual earns wages from

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, yusuf.cihad.demet@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-1200-4258.

** TRT Başmüfettişi, E. Vergi Müfettişi, ORC-ID: 0009-0009-8632-4076.

Demet, Y. C., Bozyel, S. B. (Mart 2025). 2024 Takvim Yılında Elde Edilen Ücretlerin Vergilendirilmesi ve Beyanı, *Vergi Raporu*, 306, (7-22).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 30.01.2025 / **M.K.T.:** 24.02.2025

şekli, ücretlerin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilip edilmemesinde önemi haiz durumlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Makalemizde; içinde bulunduğumuz gelir vergisi beyan döneminde beyan edilmesi gerekebilecek 2024 takvim yılı ücret gelirlerini örneklerle birlikte ele alacağız.

Anahtar Kelimeler: Ücret, vergi, beyan, tevkifat.

JEL Sınıflandırma Kodları: H20, K34.

GİRİŞ

Ücret, hizmet erbabının bedensel veya zihinsel bir emek karşılığında işvereninden elde ettiği geliri ifade etmekte olup elde edilen bu gelir, nakit şeklinde olabileceği gibi aynı menfaat şeklinde de olabilir (gib.gov.tr - Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi, 2024: 6).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesi ücreti; işyerine bağlı ve işverene tabi olarak yapılan hizmetin karşılığı elde edilen para, aylar ve para ile temsil edilebilen menfaatler şeklinde tanımlamıştır.

GVK'da tanımlanan ücret geliri, esas itibarıyla işverenlerin personeline yaptıkları ödemeler sırasında gelir vergisi tevkifatına tabi tutulsa da bir kısım işverenler, GVK 94. maddesi kapsamında gelir vergisi tevkifatı yapmakla yükümlü oldukları için elde edilen ücret gelirinin yıllık gelir vergisi beyanı gündeme gelebilmektedir. Bunun yanı sıra, elde edilen ücret gelirinine yönelik gelir vergisi tevkifatı yapılsa dahi elde edilen ücret tutarının GVK'da belirtilen tutarlarının üzerinde olması durumunda da bu ücret geliri, ayrıca yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Gerek GVK'da gerekse de özel kanunlarda yer alan bir kısım ücret gelirinine yönelik uygulanan istisnalar, elde edilen ücretin beyan edilip edilmemesinde etkili olurken bir kısım ücret gelirinde de özellik arz eden vergilendirme usulleri bulunmaktadır.

multiple employers within a calendar year, the income tax exemption applied to the minimum wage, and the specific taxation methods for certain types of wages. In our article, we will analyze, with examples, the wage incomes for the 2024 calendar year that may need to be declared during the current income tax filing period.

Keywords: Wage, tax, declaration, withholding.

JEL Classification Codes: H20, K34.

Makalemizde öncelikle, ücretin nasıl hesaplanacağını ortaya koyduktan sonra ücretin genel olarak ne şekilde vergilendirilip beyan edileceğini ve farklı vergilendirme usullerine tabi ücretleri inceleyeceğiz.

1- ÜCRETİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Ücret; iş gücünün yani emeğin karşılığı ödenen bedel olarak ifade edilebilecektir. İş gücünün fiziki, fikri veyahut bunların karışımı şeklinde sunulması karşılığındaki bedelinin nakdi, aynı veya menfaat temini şeklinde olması ücretin niteliğini etkilemeyecektir. Söz konusu maddede ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olmasının veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının ücretin mahiyetini değiştirmeyeceği belirtilmiştir (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2024: 207).

1.2- Ücretin Elde Edilmesi

Gelir Vergisi Kanununda gelir kavramı, "elde etme" ile ilişkilendirildiği için verginin doğduğu anın, gelirin elde edildiği an olarak kabulü gerekecektir. Bununla birlikte, Kanun'da "elde etme" kavramının "doğan, alınan, verilen, sağlanan ve

elde edilen" kelimeleri ile yer aldığı almaktadır. Bu kelimeler ise gelirin malvarlığına girmesi, gelirin tahsili anlamına gelen fiili tasarruf ile ifade edilmektedir. Ayrıca GVK 61'inci maddesinde ücret tanımlanırken kullanılan "...verilen para ve ayınlar ile sağlanan menfaatler" ibareleri ve Kanun'un "Vergi Tevkifatı" başlığı altında yer alan "ödemeler" ibaresi, ücretin elde edilmesinde "tahsil esasının" kabul edildiğini göstermektedir. Buna karşın doktrinde, ücret gelirleri açısından elde etmenin "hukuki tasarruf" imkânının olduğu anda olduğu iddiaları da mevcuttur. Genel kabul ise ücretin, hizmet erbabı tarafından talep edilebilir hale geldiği durumda elde etmenin gerçekleştiği ve aynı tarihte ekonomik tasarruf imkânına da kavuşulmuş olduğudur (Özbalcı, 1997: 519-520).

Hukuki tasarruf hakkının doğmasına rağmen ekonomik tasarruf hakkının doğmadığı durumlarda, ücret gelirinin elde edildiğinden bahsedilemez. Ekonomik tasarruf hakkının doğduğu, nakden ödeme yapılmasının ücretlinin isteğine bağlı olan durumda da ücret, ekonomik tasarrufun doğumuyla edilmiş sayılacaktır. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından da bu görüş kabul edilmektedir (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2024: 210).

1.3- Ücretin Hesaplanması

Ücretin gelir vergisine tabi tutulacak kısmını yani matrahını bulabilmek için, elde edilen gayrisafi ücretten öncelikle GVK 63. maddede sayılan gerçek giderler indirilerek safi ücret bulunur, sonrasında ise bu tutardan ücretlinin durumuna göre aynı Kanun'un 31. maddesinde yazılı engel-

lilik indirimi düşülerek gelir vergisi matrahı bulunur.

1.3.1- Ücret Gelirinden Yapılacak İndirimler

Makalemizin bir önceki bölümünde de belirtildiği üzere işverenler tarafından hizmet erbabına ödenecek gayrisafi ücretten GVK 63. madde sayılan aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra ücretin safi tutarına ulaşılmaktadır.

GVK 63. maddesi uyarınca; ücretin gerçek safi değerine genel itibarıyla, DMK kapsamında yapılan veya OYAK vb. kamu kurumlarının yaptığı kesintiler, emekli sandıklarına ve kanunda belirtilen diğer sandıklara ödenen aidat ve primler, ücretlinin kendisine, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için ücretli tarafından ödenen primlerin %50'si, ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik vb. şahıs sigorta poliçeleri için ücretliler tarafından ödenen primlerin tamamı, hizmet erbabı tarafından sendikalara ödenen aidatlar indirildikten sonra ulaşılmaktadır.

1.3.2- Engellilik İndirimi

Çalışma gücünün asgari %80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece engelli, asgari %60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece engelli, asgari %40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece engelli sayılır ve aşağıda engellilik dereceleri itibarıyla belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir.¹

2024 takvim yılında uygulanması gereken engellilik indirimi aylık tutarları;

I. Derece Engelliler (Çalışma gücünün asgari % 80'ini kaybetmiş olanlar)	6.900 TL
II. Derece Engelliler (Çalışma gücünün asgari % 60'ını kaybetmiş olanlar)	4.000 TL
III. Derece Engelliler (Çalışma gücünün asgari % 40'ını kaybetmiş olanlar)	1.700 TL

¹ 30.12.2023 gün ve 32415 (2.Mükerrer) sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 324 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği

Yukarıda aylık olarak belirlenmiş tutarlar ücretlinin gelir vergisi tevkifat matrahına uygulanacaktır. Engellilik indiriminden; engelli hizmet erbabının kendisi için ve bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi için faydalanılabilmektedir.

1.3.3- Net Ücretin Hesaplanması

Makalemizin 1.3.1. ve 1.3.2. bölümlerinde gayrisafi ücretten öncelikle GVK' nın 63. maddesinde yazılı indirimlerin yapılacağı, sonrasında ise

GVK' nın 31. maddesinde belirtilen aylık engellilik indirim tutarlarının indirileceği belirtilmiştir. Aşağıdaki tabloda, bahsedilen bu hususların özetine yer verilmektedir. (Tabloda, ücret geliri elde eden hizmet erbabının Ocak-2024 dönemi bordro kalemlerine yer verilmiştir.)

2024 Ocak Dönemi Bordrosu	
1. Brüt Ücret (Gayrisafi Ücret)	
2. GVK Md. 63 Kapsamında Yapılan İndirimler [(a)+(b)+(c)+(d)+(e)]	
(a) OYAK Kesintisi (-)	
(b) SGK İşçi Prim Payı (-)	
(c) İşsizlik Sigortası İşçi Payı (-)	
(d) Hayat Sigortası (%50) ve Şahıs Sigortası Primleri (-)	
(e) Sendikalar Kanunu Uyarınca Ödenen Aidat (-)	
3. Gerçek Safi Ücret (1-2)	
4. Engellilik İndirimi (-)	
5. Vergi Matrahı (Safi Tutar - Tevkifata Esas Tutar) (3-4)	
6. Gelir Vergisi(Gelir Vergisi Matrahı x %15)	
7. GVK Md.23/18 uyarınca Asgari Ücret İstisnası (Asgari Ücretin Gelir Vergisi Matrahı)	
8. Ödenecek Gelir Vergisi(Gelir Vergisi - Asgari Ücrete İsbet Eden Gelir Vergisi)	
9. Damga vergisi (Brüt ücret x %07,59) - Asgari Ücretin Brüt Tutarına İsbet Eden Damga Vergisi	
10. Ödenen Net Ücret	

2- ÜCRET GELİRİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

2.1- Tevkifata Tabi Olup Olmamasına Göre Vergilendirilme Usulü

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde temel olarak gerçek usul kabul edilmiştir. Vergi, gelirin gerçek ve safi tutarı üzerinden alınmaktadır. Gerçek usulde vergilendirmede prensip olarak verilen yıllık beyana göre ödenmesi gereken gelir vergisi hesaplanmaktadır. Ancak ücretlerde olduğu gibi bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden vergi tevkifatı da yapılmaktadır. Yıllık olarak beyan edilmesi gereken gelir üzerinden hesapla-

nacak vergiden mahsup edilmek üzere yapılan vergi tevkifatı nihai bir vergilendirme usulü değildir. Bununla birlikte tevkifata tabi ücretlerde, istihkak sahipleri ayrıca yıllık beyanname vermeye mecbur değilse tevkifatın ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılmakta ve kesilen vergiler gelir vergisinin yerine geçmektedir (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2024: 223).

Ücret gelirinün ödenmesi sırasında işverenler tarafından yapılan gelir vergisi tevkifatları işverenler tarafından muhtasar ve prim hizmet beyanamesi ile beyan edilerek ödenmekte olup tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret gelirleri

ise asgari ücretin yıllık gelir vergisi matrahının aşılması durumunda ücretler tarafından GVK 95. maddesi uyarınca yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilmektedir. GVK'nın 23. maddesinin birinci fıkrasına 7349 sayılı Kanun ile eklenen (18) numaralı bent ile 1 Ocak 2022 tarihinden itibaren, asgari ücretin aylık brüt tutarından, işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutardaki ücret gelirleri, gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bunun sonucu olarak da gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmamış ücret gelirleri için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi halinde, asgari ücrete isabet eden gelir vergisi tutarı, beyanname üze-

rinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir. Ayrıca, takvim yılı içinde tek işverenden veya birden fazla işverenden elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücret gelirleri de, şartların sağlanması halinde yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmektedir. Bu durumda da yıl içinde tevkif suretiyle ödenen vergiler hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. (gib.gov.tr - Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi, 2024: 21).

Aşağıdaki tabloda, 2024 takvim yılında elde edilen ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde uygulanacak gelir vergisi tarifesi yer almaktadır.

2024 Takvim Yılı Gelir Vergisi Tarifesi	Gelir Vergisi Oranı
110.000 TL'ye kadar	15%
230.000 TL'nin 110.000 TL'si için 16.500 TL, fazlası	20%
580.000 TL'nin 230.000 TL'si için 40.500 TL (ücret gelirlerinde 870.000 TL'nin 230.000 TL'si için 40.500 TL), fazlası	27%
3.000.000 TL'nin 580.000 TL'si için 135.000 TL, (ücret gelirlerinde 3.000.000 TL'nin 870.000 TL'si için 213.300 TL), fazlası	35%
3.000.000 TL'den fazlasının 3.000.000 TL'si için 982.000 TL, (ücret gelirlerinde 3.000.000 TL'den fazlasının 3.000.000 TL'si için 958.800 TL), fazlası	40%

2.1.1- Tevkifata Tabi Olmayan Ücret Gelirleri

Hizmet erbabı tarafından elde edilen ücret gelirleri genel olarak gelir vergisi tevkifatı yapılmak suretiyle vergilendirilmektedir. İşverenler tarafından personeline yapılan brüt ücret ödemesi üzerinden, SGK prim kesintisi yapıldıktan sonra varsa GVK 63. madde kapsamında giderler düşülmekte, bulunan tutardan ise GVK 31. madde kapsamında hizmet erbabının kendisi için ya da bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi için hesaplanan ve engellilik oranına göre farklı belirlenen engellilik indirimi aylık tutarları mahsup edilmektedir. Nihayetinde bulunan tutar, gelir vergisi matrahı olmakta ve içinde bulunulan vergilendirme dönemi dikkate alınarak işverenler

tarafından gelir vergisi tevkifatı ile kesilen gelir vergisi, vergi sorumlusu sıfatıyla vergi dairesine ödenmektedir. Her ne kadar genel kural bu olsa da, GVK'nın 95. maddesinde yer aldığı üzere bir kısım ücretler tevkifata tabi tutulmamaktadır.

GVK'nın 95. maddesi uyarınca aşağıda yer verilen hizmet erbabının ücretlerine gelir vergisi tevkifatı uygulanmayacaktır;

1. Yabancı ülkedeki işvereninden ücret elde eden hizmet erbabı,
2. GVK'nın 16. maddesinde yer alan ücret istisnasından yararlanamayan yabancı elçilik ve konsolosluk görevlileri,
3. Yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesinde zaruret görülen ödemeler.

Bununla birlikte GVK'nın mülga 64. mad-

desinde yer alan ve “diğer ücretler” olarak tabir edilen aşağıdaki mükellef grubuna ödenen ücret gelirleri de, işverenlerinin GVK 94. maddesi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapmakla yükümlü olmaması sebebiyle gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmamaktadır.

- ✓ Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar,
- ✓ Özel hizmetlerde çalışan şoförler,
- ✓ Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı işçiler,
- ✓ Gayrimenkul sermaye iradı erbabı yanında çalışanlar,
- ✓ Gerçek ücretlerinin tespitine imkân olmaması nedeniyle Danıştay’ın müspet mütaalaasıyla Hazine ve Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar.

Yukarıda belirttiğimiz mükellef grubuna ilave olarak bir mükellef grubu da vardır ki GVK 94. madde kapsamında gelir vergisi tevkifatı yapmakla yükümlü değildir. GVK Mükerrer 20/B maddesinde yer alan ve şartları sağlayan “internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden içerikler paylaşan sosyal içerik üreticileri ve mobil cihazlar için uygulama geliştiren” ve bu kapsamda mükellefiyet tesis ettirip istisna belgesi alan, Türkiye’de kurulu bankalarda hesap açtırıp bu faaliyetlerine ilişkin tüm hasılatını münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil eden mükelleflerin, ilgili kazançlarının tutarı GVK 103. maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesinin dördüncü dilim tutarını aşsa bile (yıllık gelir vergisi beyannamesi verseler bile) ilgili maddede yer alan düzenleme uyarınca GVK 94. madde kapsamında gelir vergisi tevkifatı yapma yükümlülükleri olmadığı için yanlarında çalışan hizmet erbabına yapacakları

ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmayacaklardır. Bu şekilde gelir elde eden hizmet erbabı ise tevkifata tabi tutulmamış ücret geliri elde etmiş olacaktır.

Gelir vergisi tevkifatına muhatap olmayan bu ücret gelirlerinin yıllık safi tutarının (gelir vergisi matrahının), asgari ücretin yıllık gelir vergisi matrahını aşması halinde elde edilen bu ücretler, ücretlilerin kendisi tarafından yıllık gelir beyannamesi ile beyan edilecektir.

01.01.2022 tarihinden itibaren tüm ücretlilere yönelik getirilen “asgari ücrete isabet eden gelir vergisi istisnası” sebebiyle, elde ettikleri ücretlere gelir vergisi tevkifatı uygulanmayan ücretlilerin, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan ettikleri tevkifatsız ücret geliri üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, asgari ücretin yıllık matrahına isabet eden gelir vergisi mahsup edilecektir.

2024 takvim yılının başından itibaren geçerli olan asgari ücretin yıllık net tutarının (gelir vergisi matrahı) 204.025,44 TL (17.002,12 TL x 12 ay) olması sebebiyle, 2024 takvim yılında elde edilen tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirlerinin yıllık safi tutarının 204.025,44 TL’yi aşması halinde beyan edilmesi gerekecektir.

Aşağıdaki tabloda; 2024 takvim yılında aylık dönemler itibarıyla asgari ücrete isabet eden gelir vergisi ve damga vergisi istisnası yer almaktadır. 2024 takvim yılında elde ettiği tevkifata tabi tutulmamış ücret geliri toplamı 204.025,44 TL’yi aşan hizmet erbabı, aşağıdaki tabloda da görüleceği üzere, beyan ettiği tevkifatsız yıllık ücreti üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, **35.305,09 TL** tutarında toplam gelir vergisini mahsup edebilecektir.

2024 Yılı	Asgari Ücretin Gelir Vergisi Matrahı (Aylık Net Asgari Ücret) (A)	Gelir Vergisi Oranı (B)	Asgari Ücretin Aylık Net Tutarına Aylar İtibariyle Uygulanacak Gelir Vergisi İstisnası (C)= (A) x (B)	Asgari Ücretin Damga Vergisi Matrahı (Aylık Brüt Asgari Ücret) (Ç)	Damga Vergisi Oranı (D)	Asgari Ücretin Aylık Brüt Tutarına Aylar İtibariyle Uygulanacak Damga Vergisi İstisnası (E)= (Ç) x (D)	Asgari Ücrete İsbet Eden Gelir Vergisi ve Damga Vergisi İstisnası Aylık Toplamı (F)=C+E
Ocak	17.002,12	0,15	2.550,32	20.002,50	0,00759	151,82	2.702,14
Şubat	17.002,12	0,15	2.550,32	20.002,50	0,00759	151,82	2.702,14
Mart	17.002,12	0,15	2.550,32	20.002,50	0,00759	151,82	2.702,14
Nisan	17.002,12	0,15	2.550,32	20.002,50	0,00759	151,82	2.702,14
Mayıs	17.002,12	0,15	2.550,32	20.002,50	0,00759	151,82	2.702,14
Haziran	17.002,12	0,15	2.550,32	20.002,50	0,00759	151,82	2.702,14
Temmuz	17.002,12	%15 ve %20	3.001,06	20.002,50	0,00759	151,82	3.152,88
Ağustos	17.002,12	0,20	3.400,42	20.002,50	0,00759	151,82	3.552,24
Eylül	17.002,12	0,20	3.400,42	20.002,50	0,00759	151,82	3.552,24
Ekim	17.002,12	0,20	3.400,42	20.002,50	0,00759	151,82	3.552,24
Kasım	17.002,12	0,20	3.400,42	20.002,50	0,00759	151,82	3.552,24
Aralık	17.002,12	0,20	3.400,42	20.002,50	0,00759	151,82	3.552,24
TOPLAM	204.025,44		35.305,09			1.821,83	37.126,92

Bunun yanı sıra, bazı mükellef grupları da vardır ki; her ne kadar işverenleri GVK 94. maddesi kapsamında gelir vergisi tevkifatı yapmakla yükümlü olmasalar da elde ettikleri ücretlerinin gelir vergisinden istisna kabul edilmesi sebebiyle bu ücretlerinin tutarı ne olursa olsun hiçbir durumda yıllık gelir vergisi beyanamesi vermekle yükümlü değildirler. Buna örnek olarak; GVK 23. maddesinde yer alan “gelir vergisinden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçileri” örnek verebiliriz.

Gelir vergisinden muaf olanlar ile gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler, GVK 94. maddede uyarınca tevkifat yapmakla yükümlü olmadıkları için ücret ödemeleri sırasında gelir vergisi tevkifatı yapamazlar. Bu sebeple, bahsettiğimiz bu kapsamdaki ücretlilerin elde ettikleri ücret geliri, her ne kadar tevkifata tabi tutulmamış ücret geliri olsa da tutarı önemli olmaksızın gelir vergisinden istisna olarak değerlendirilmektedir.

2.1.2- Tevkifata Tabi Olan Ücret Gelirleri

İşverenler tarafından hizmet erbabına hizmet karşılığı yapılan ücret ödemeleri sırasında aylık vergilendirme dönemleri dikkate alınarak gelir vergisi kesintisi yapılmakta ve işverenler tarafından tevkif edilen gelir vergisi, vergi sorumlusu sıfatıyla vergi dairesine ödenmektedir. Ücretlerin vergilendirilmesindeki bu temel kural sayesinde, elde edilen ücret gelirleri üzerinden alınması gereken gelir vergisi kaynağında kesilmekte ve çoğunlukla da bu vergileme, ücretliler açısından nihai vergileme olmaktadır. Buna karşın; ücretlilerin elde ettiği tevkifatlı ücretleri her ne kadar kaynağında, henüz ödeme aşamasında tevkif edilse de, elde edilen ücretin/ücretlerin belli tutarı aşması halinde ücretliler tarafından yıllık gelir vergisi beyanamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Elde edilen tevkifata tabi tutulmuş ücret gelirinin takvim yılı içinde tek işverenden veya birden

fazla işverenenden elde edilmesi halinde yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilme durumlarını makalemizin ilerleyen kısımlarında örneklerle inceleyeceğiz.

2.1.2.1- Yıl İçinde Tek İşverenenden Elde Edilen Tevkifatlı Ücretler

Bir takvim yılı içerisinde sadece tek bir işverenin yanında çalışılması karşılığında elde edilen tevkifata tabi tutulmuş ücret gelirleri, GVK'nın 103. maddesinde yer alan gelir vergisi tarifisinin dördüncü dilim tutarının aşılması halinde -her ne kadar işverenler tarafından ödemeler sırasında gelir vergisi tevkifatına tabi tutulsa da tevkifat yapılmadan önceki tutarların ayrıca- ücretliler tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

GVK'nın 103. maddesinde yer alan gelir vergisi tarifisinin dördüncü dilim tutarı 2024 takvim yılında 3.000.000 TL olduğu için, yıl içinde tek bir işverenenden elde edilen ve 3.000.000 TL'yi aşan tevkifata tabi tutulmuş ücret gelirleri, hizmet erbabi tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecek ve beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, dönem içerisinde ücret ödemeleri sırasında işverenler tarafından tevkif edilen gelir vergileri mahsup edilebilecektir.

Örnek: 1- Uğur Bey' in, 2024 takvim yılında on iki ay boyunca tek bir işverenin yanında çalışması karşılığında elde ettiği aylık ücretinin gelir vergisi matrahı 100.000 TL'dir. Ücret ödemeleri sırasında işvereni tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılan Uğur Bey, elde ettiği ücretinin yıllık matrahının (100.000 TL × 12 ay = 1.200.000 TL) 3.000.000 TL'yi aşmaması sebebiyle yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeyecektir.

Örnek: 2- Hasan Bey, 2024 takvim yılında tek bir işverenin yanında 8 ay çalışmış olup yıl içinde başkaca bir işverenin yanında çalışmamıştır. 8

aylık çalıştığı dönem boyunca işvereninden elde ettiği aylık ücretinin gelir vergisi matrahı 380.000 TL'dir. Ücret ödemesi sırasında işvereni tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılan Hasan Bey, elde ettiği ücretinin yıllık matrahının (380.000 TL × 8 ay = 3.040.000 TL) 3.000.000 TL'yi aşması sebebiyle yıllık gelir vergisi beyannamesi verecek, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden ise 8 ay boyunca elde ettiği ücret geliri üzerinden işvereni tarafından yapılan gelir vergisi tevkifatlarını mahsup edebilecektir.

2.1.2.2- Yıl İçinde Birden Fazla İşverenenden Elde Edilen Tevkifatlı Ücretler

Bir takvim yılı içerisinde tek bir işverenin yanında değil de aynı anda birden fazla işverenin yanında ya da yılın bir bölümü bir işverenin diğer bölümlerinde ise başkaca işverenlerin yanında çalışılması halinde elde edilen tevkifata tabi tutulmuş ücret gelirleri, birden fazla işverenenden elde edilen ücret olarak kabul edilecektir.

Takvim yılı içinde birden fazla işverenenden ücret geliri elde edilmesi halinde, her bir işverenenden elde edilen ücret geliri ayrı ayrı vergilendirilecek ve ücret matrahları birbiriyle Hizmet erbabının işvereni değiştirmesi halinde ise yeni işverenenden elde edilecek ücret, eski işverenenden elde edilen ücret matrahı ile ilişkilendirilmeden sıfır matrah esas alınarak vergilendirilecektir (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2024: 264).

321 Seri No.lu "Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 311)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ"² ile yapılan düzenleme uyarınca; "Hizmet erbabının talep etmesi ve işverenlerin de kabul etmesi kaydıyla, yıl içerisinde aynı anda birden fazla işverenenden alınan ücret gelirleri de kümülatif matrah dikkate alınarak tevkifata tabi tutulabilir." hükmü getirilmiştir.

² 30.10.2022 tarih ve 31998 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

Takvim yılı içinde işvereni değişen hizmet erbabı, önceki işvereninden elde ettiği ücret geliri-ne ilişkin gelir vergisi matrahını yeni işverenine bildirerek ücretinin o döneme kadarki kümülatif matrah dikkate alınarak vergilendirilmesini talep edebilir. Böylesi bir durumda, yeni işveren, ücretlinin kümülatif matrahını dikkate alarak gelir vergisi tevkifatı yapar. Yıl içinde birden fazla işverenden elde ettiği ücret gelirleri kümülatif matrah dikkate alınarak vergilenen hizmet erbabının, elde ettiği ücret gelirlerini yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmesi gerektiği durumda, yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirdiği gelir vergisi matrahı üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, takvim yılı içerisinde kümülatif matrah dikkate alınarak tevkif suretiyle kendisinden kesilmiş gelir vergilerini mahsup edilebilecektir (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2024: 264).

16 seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Sirküleri ve 311 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne göre birden fazla işverenden ücret alınması halinde birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı mükellef tarafından serbestçe belirlenebilecektir (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2024: 687).

Hizmet erbabı tarafından birinci işverenden elde edilen ücretin belirlenmesi sonrasında aşağıda yer verilen beyan koşulları eşanlı olarak kontrol edilecek ve şartların oluşması halinde ise birden fazla işverenden elde edilen tevkifata tabi tutulmuş ücret gelirlerinin tamamı (birinci işverenden elde edilen ücret de dahil olmak üzere) yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. Beyanname üzerinde artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulanarak hesaplanan gelir vergisinden, her işveren tarafından takvim yılı içerisinde yapılan ücret ödemeleri sırasında tevkif edilen gelir vergilerinin toplamı mahsup edilebilecektir.

Takvim yılı içinde birden fazla işverenden elde edilen ücret gelirlerinin beyan edilip edilmeyeceğini tayin edebilmek için hizmet erbabı tarafından öncelikle birinci işverenden elde edilen ücretin

seçimi yapılır. Daha sonra ise aşağıdaki şartlar ayrı ayrı kontrol edilir.

- ✓ Birinci işveren haricindeki diğer tüm işverenlerden elde edilen tevkifata tabi tutulmuş ücret gelirlerinin toplamının GVK'nın 103. maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesinin ikinci dilim tutarını (2024 takvim yılı tutarı 230.000 TL) aşması halinde; birinci işverenden elde edilen ücret geliri de dahil tüm işverenlerden elde edilen ücret gelirleri beyan edilecektir.

Yukarıdaki şartın sağlanmaması halinde (ikinci dilim tutarının aşılmadığı durumda) eşanlı olarak aşağıdaki şartın gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılır.

- ✓ Birinci işverenden elde edilen tevkifata tabi tutulmuş ücret geliri de dahil olmak üzere birden fazla işverenden elde edilen tevkifata tabi tutulmuş tüm ücret gelirlerinin toplamının GVK'nın 103. maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesinin dördüncü dilim tutarını (2024 takvim yılı tutarı 3.000.000 TL) aşması halinde birinci işverenden elde edilen tevkifata tabi tutulmuş ücret geliri de dahil tüm işverenlerden elde edilen ücret gelirleri beyan edilecektir.

Örnek: 3- Tugay Bey, 2024 takvim yılında üç farklı işverenden ücret geliri elde etmiştir. Elde ettiği ücretlerin yıllık gelir vergisi matrahları; 200.000 TL, 500.000 TL ve 25.000 TL'dir. Tugay Bey, birinci işverenden elde ettiği ücretini 500.000 TL olarak belirlemiştir. Bunun sonucunda ise birden sonraki işverenlerinden elde ettiği ücretlerinin toplamı 225.000 TL (200.000 TL + 25.000 TL) olacak ve bu tutarın 230.000 TL'yi aşmaması **ve aynı zamanda** da tüm işverenlerinden elde ettiği ücretlerinin toplamının (725.000 TL) 3.000.000 TL'yi aşmaması sebepleriyle, elde edilen ücretlerin hiçbirinin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyanı gerekmeyecektir. İşverenlerin her birinin, ücret ödemesi sırasında yapmış olduğu gelir vergisi tevkifatları, Tugay Bey açısından nihai vergileme olacaktır.

Örnek: 4- Zeynep Hanım, 2024 takvim yılında dört farklı işverenden ücret geliri elde etmiştir. Elde ettiği tevkifata tabi tutulmuş ücretlerinin yıllık matrahları; 15.000 TL, 180.000 TL, 1.000.000 TL ve 70.000 TL'dir. Zeynep Hanım, birinci işverenden elde ettiği ücretini 1.000.000 TL olarak seçmiştir. Bunun sonucunda ise birden sonraki işverenlerinden elde ettiği ücretlerinin toplamı 265.000 TL olacak ve bu tutarın 230.000 TL'yi aşması sebebiyle tüm işverenlerden elde edilen tevkifata tabi tutulmuş ücret geliri toplamı (1.265.000 TL), yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

Örnek: 5- Süheyla Hanım, 2024 takvim yılında iki farklı işverenden ücret geliri elde etmiştir. Elde ettiği tevkifata tabi tutulmuş ücretlerinin yıllık matrahları; 210.000 TL ve 2.800.000 TL'dir. Süheyla Hanım, birinci işverenden elde ettiği ücretini 2.800.000 TL olarak seçmiştir. Bunun sonucunda ise birden sonraki işvereninden elde ettiği ücretinin toplamı 210.000 TL olacaktır. Bu tutar 230.000 TL'yi aşmasa da, birinci işveren de dahil olmak üzere tüm işverenlerden elde edilen ücret gelirinin toplamı olan 3.010.000 TL, GVK'nın 103. maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesi dördüncü dilim tutarı olan 3.000.000 TL'yi aştığı için tüm işverenlerden elde edilen tevkifata tabi tutulmuş ücret geliri toplamı (3.010.000 TL), yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

2.2- Vergilendirilmesi Farklılık Arz Eden Ücret Gelirleri

2.2.1- Sporcuların Elde Ettiği Ücretlerin Vergilendirilmesi

"GVK'nın Geçici 72. maddesi; "31/12/2028³ tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılır.

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." Şeklinde.

İlgili hüküm değerlendirildiğinde; spor kulüplerinde çalışan hizmet erbabı statüsünde olan sporcuların vergilendirilmesinin, ücretlerin vergilendirilmesindeki genel kuralın ve uygulanacak artan oranlı gelir vergisinin aksine farklılık gösterdiği görülmektedir. Sporcu dışındaki ücretlilere yapılacak ücret ödemelerinden, ücretlinin gelir elde ettiği dönem dikkate alınarak artan oranlı gelir vergisi kesintisi yapılırken, sporcularda bu oranlar (%5, %10 veya %20 şeklinde) sabittir. Lakin sporcuların görev yaptıkları lig dikkate alınarak sabit oranlar üzerinden hesaplanan gelir vergisi nihai vergileme olmamakta, elde edilen ücret gelirinin yıllık gelir vergisi matrahının, 2024 takvim yılında uygulanan gelir vergisi tarifesi dördüncü dilim tutarını (3.000.000 TL) aşması halinde elde edilen ücret gelirinin tamamı, sporcular tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmek zorundadır.

Spor kulüplerinde sporcu dışındaki ücretliler, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 72'nci maddesi kapsamında olmadığından, GVK 94'üncü madde kapsamında vergi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir. Spor kulübünde çalışan antrenör, yardımcı antrenör, aşçı, saha görevlisi ve ofis elemanı gibi çalışanlara yapılan ödemeler, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 72'nci maddesi kapsamında değerlendirilmeksizin bunlara yapılan ödemeler üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 63, 94, 103 ve 104'üncü maddeleri uyarınca ge-

³ 28.12.2023 tarih ve 32413 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 7491 sayılı Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun' un 13.maddesi ile "31.12.2023" ifadesi "31.12.2028" şeklinde değiştirilmiştir.

nel kural dikkate alınarak gelir vergisi hesaplanacaktır (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2024: 744).

Sporcular tarafından yıllık gelir vergisi beyanamesi verilmesi halinde ise beyan edilen bu gelirler üzerinden artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulanarak hesaplanan gelir vergisinden, sporcuya yıl içinde yapılan ücret ödemeleri üzerinden sabit oranlar dikkate alınarak tevkif edilen gelir vergilerinin mahsup edilebilmesi için, tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca tevkif edilen gelir vergilerinin vergi dairesine beyan edilip ödenmiş olması gerekmektedir.

2.2.2- Amatör Sporcuların Ücretlerinin Vergilendirilmesi

GVK'nın 23. maddesinin birinci fıkrasının (15) numaralı bendi uyarınca; *“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)”* gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

Kanun hükmünde belirtilen ücretlilerin elde ettikleri ücret geliri, normal şartlarda gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekirken, asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Bu ücret istisnasından yararlanmak için de, işyerlerinde çalışan toplam işçi sayısına göre “en fazla bir veya iki amatör sporcu” çalıştırılması ve ilgili sporcuların millî müsabakalara katıldığıının ispat edilmesi gerekmektedir.

Konuya farklı bir bakış açısı getirmek gerekirse; ilgili ücretlilerin asgari ücret tutarındaki ücretleri 01.01.2022 tarihinden itibaren genel hükümler kapsamında GVK'nın 23. maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendi uyarınca gelir vergisinden istisnadır. Kanun'un ilgili maddesinin (15) numaralı bendindeki hüküm sa-

yesinde ise asgari ücrete getirilen gelir vergisi istisnasının, belli şartların sağlanması koşuluyla amatör sporcular açısından “iki asgari ücret” olarak uygulandığını söyleyebiliriz. Tabi bu noktada belirtmek gerekir ki; amatör sporcuların ücretlerine getirilen ve asgari ücretin iki katını aşmayan ücretleri üzerindeki gelir vergisi istisnası, 01.01.2022 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanan ve tüm ücretlilere getirilen asgari ücret istisnası hükmünden tam 37 yıl önce, 04.12.1985 tarih ve 111285 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 3239 sayılı Kanun ile yürürlüğe girmiştir.

Bunun yanı sıra; amatör sporculara tanınan bir diğer istisna da; GVK'nın 29. maddesinde kendine yer bulmuştur. GVK'nın “Teşvik İkramiye ve Mükâfatları” başlıklı 29. maddesi uyarınca; *“Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler”* gelir vergisinden istisna edilmiştir.

2.2.3- Spor Hakemlerinin Ücretlerinin Vergilendirilmesi

Sporcu kapsamında değerlendirilmemesine karşın spor yarışmalarını yöneten hakemlerin elde ettiği ücret geliri üzerine de bir değerlendirme yapılmasında fayda görülmektedir.

GVK'nın 29. maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendi uyarınca; *“Amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler (basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerinde görev alanlar hariç)”* gelir vergisinden istisna edilmiştir.

01.01.2020 tarihinden önceki takvim yıllarında, tüm spor yarışmalarını yöneten hakemlerin elde ettiği ücretler, tutarı önemli olmaksızın gelir vergisinden istisna iken 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren 7194 sayılı Kanun'un 12. maddesi ile birlikte bu hüküm; sadece amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlerin ücretlerinin gelir vergisinden istisna edilmesi şeklinde değiştirilmiş olup buna ilave olarak da, her ne kadar ver-

gisel açıdan futbol spor dalı dışındaki spor dalları amatör olarak değerlendirilse de, basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerindeki spor yarışmalarının yönetilmesi karşılığı elde edilen ücret gelirleri istisna dışında tutulmuştur.

Buna göre, basketbol ve voleybol spor dallarının en üst ligleri hariç amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler istisna kapsamında olduğundan, bu ücret ödemelerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacak ve bu ücret gelirleri için yıllık beyanname verilmeyecektir. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de istisna kapsamındaki ücret gelirleri beyannameye dâhil edilmeyecektir (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2024: 254).

2.2.4- Jokeyler, Jokey Yamakları ve Antrenörlerinin Elde Ettiği Ücretlerin Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 68. maddesi; "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 yapılır.*" Şeklinde dir. Kanun hükmünün devamında ise yapılacak gelir vergisi tevkifatının nihai vergileme olduğu ve elde edilen bu kapsamdaki ücretlerin beyannameye dahil edilmeyeceği belirtilmiştir.

At sahiplerince bireysel olarak atların bakım ve eğitimi için veya ödül niteliğinde kendi tuttuğu jokeyler, jokey yamakları ve antrenörlere Türkiye Jokey Kulübünün yaptığı ödeme haricinde ödeme yapılması da mümkün olup bu durumda at sahipleri, GVK geçici 68 inci madde uyarınca %20 oranında gelir vergisi stopajı yaparak, kestikleri gelir vergisini muhtasar ve prim hizmet beyanamesi ile beyan edeceklerdir (gib.gov.tr - Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi, 2024: 25).

İlgili hüküm değerlendirildiğinde; yukarıda

belirtilen ve elde ettiği geliri ücret olan bu kişilere yapılacak ücret ödemeleri üzerinden artan oranlı gelir vergisi tarifesinin aksine, sabit ve tek oranlı olarak %20 oranında belirlenen gelir vergisi tevkifatı yapılacak ve elde edilen bu ücret gelirinin tutarı ne olursa olsun yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan edilmesi gerekmeyecektir. Bu sebeple, dönem içerisinde yapılan bu kapsamdaki ücret ödemeleri sırasında tevkif edilen gelir vergisi, bu mükellef grubu açısından nihai vergileme olacaktır.

2.3- Özel Kanunları Uyarınca İstisna Kapsamındaki Ücret Gelirleri

Kendi özel kanunlarında düzenlenen hükümler uyarınca bir kısım ücret gelirleri de gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu kapsamda elde edilen ücretlere getirilen istisnalar, ücretlinin reel satın alma gücünü artıracak şekilde doğrudan ücretliye yönelik gelir vergisi istisnası şeklinde olabileceği gibi işverenlere yönelik gelir vergisi stopajı teşviki şeklinde de olabilecektir. Doğrudan ücrete yönelik gelir vergisi istisnası uygulaması ile işverenlere yönelik gelir vergisi stopaj teşviki uygulaması, elde edilen ücretlerin beyan edilip edilmemesinde önem arz etmesi sebebiyle bu kapsamdaki ücret gelirlerinin vergilendirme usulünü ve beyan usulünü incelemekte fayda görmekteyiz.

2.3.1- Vergilendirilme Usulü

2.3.1.1- Serbest Bölgelerde Elde Edilen Ücretlerin Vergilendirilmesi

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesi ile serbest bölgeler, gümrük hattı dışında sayıldığından serbest bölgelerde çalışan personelin elde ettikleri ücret gelirleri vergi dışında idi. Ancak Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesi, 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 8 inci maddesi ile 06.02.2004 tarihinden geçerli olmak üzere

değiştirilmiştir. Aynı şekilde Kanun'un 9'uncu maddesi ile 06.02.2004 tarihinden geçerli olmak üzere geçici 3 üncü madde eklenmiş olup ilgili madde uyarınca, 01.01.2009 tarihinden itibaren, serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükellefler tarafından bölgelerde üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin en az %85'inin yurt dışına ihraç edilmesi kaydıyla, bu bölgede istihdam edilen hizmet erbabına ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2024: 255-256).

Buna karşın; 24.02.2017 tarih ve 29989 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren 6772 sayılı "Serbest Bölgeler Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un" 7. maddesi ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici 3. maddesinde değişikliğe gidilmiştir. İlgili değişiklik hükmü ile serbest bölgede elde edilen ve şartları sağlayan ücret gelirlerine uygulanan gelir vergisi istisnası, ücretlilere sağlanan bir teşvik olmaktan çıkarak işverenlere yönelik bir teşvik halini almıştır. Bu sebeple, ilgili bölgelerde faaliyette bulunan işverenler, 2017 takvim yılından itibaren şartları sağlayan personeline ücret ödemesi yaparken gelir vergisi tevkifatı yaparak muhtasar ve prim hizmet beyanname-i ile beyan edecek, beyan edeceği gelir vergisi ise tahakkuk ederek terkin edilecektir.

2.3.1.2- Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Ücretlerin Vergilendirilmesi

28.01.2021 tarihli⁴ 7263 sayılı Kanunun 7'nci maddesi ile 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yapılan değişiklik uyarınca; bölgede çalışan ar-ge, tasarım ve destek personeline uygulanan gelir vergisi istisnası, yerini işverenlere sağlanan gelir vergisi stopajı teşvikine dönüşmüştür (Beyanname Düzenleme Rehberi,

2024: 257).

Yapılan değişiklik ile birlikte teknoloji geliştirme bölgelerinde hizmet ifa eden ar-ge, tasarım ve destek personelinin ücretleri üzerinden hesaplanacak gelir vergisi, işverenler tarafından verilecek muhtasar ve prim hizmet beyanname-i üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilerek terkin edilecek olup ilgili uygulama 31.12.2028 tarihine kadar uygulanacaktır.

2021 takvim yılından itibaren bu kapsamda elde edilen ücret gelirlerine uygulanan gelir vergisi istisnası, işverenlere yönelik gelir vergisi stopaj teşviki halini almış olup ilgili Kanun kapsamında ar-ge, tasarım ve destek personeline yapılacak ücret ödemeleri sırasında işverenler tarafından tevkif edilen gelir vergisi, işverenlerce verilecek muhtasar ve prim hizmet beyanname-i ile beyan edilecek ve tahakkuk eden gelir vergisi indirilmek suretiyle terkin edilecektir (gib.gov.tr - Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi, 2024: 35).

2.3.1.3- Ar-Ge Merkezlerinde Elde Edilen Ücretlerin Vergilendirilmesi

03.02.2021 tarih ve 31384 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren 7263 sayılı "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un" 19. maddesi ile 5746 sayılı "Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun' un" 3. maddesi değiştirilerek makalemizin 2.3.1.2. kısmında belirttiğimiz düzenlemeye paralel olarak bu kapsamda ücret geliri elde eden hizmet erbabına sağlanan gelir vergisi istisnası, 2021 takvim yılından itibaren geçerli olmak üzere işverenlere gelir vergisi stopaj teşviki uygulamasına dönüşmüştür. Böylelikle, bu kapsamda yapılacak ücret ödemeleri sırasında tevkif edilen gelir vergisi, işverenler ta-

⁴ Resmi Gazete yayımı: 03.02.2021 tarih ve 31384 sayı

rafından muhtasar ve prim hizmet beyannamesi ile beyan edilerek tahakkuk eden vergi terkin edilecektir.

5746 sayılı Kanun'un 3. maddesinin "Gelir Vergisi Stopajı Teşviki" başlıklı ikinci bendinde yapılan değişiklikler sonrası;

2.3.1.4- Gemi Adamlarının Ücretlerinin Vergilendirilmesi

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun 12'nci maddesinin beşinci fıkrası; "*Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan müstesnadır.*" Şeklinde. Bu kapsamda elde edilen ücretlere sağlanan istisna, makalemizin 2.3.1, 2.3.2 ve 2.3.3. numaralı bölümlerinde bahsettiğimiz işverenlere sağlanan gelir vergisi stopaj teşviki şeklinde olmayıp doğrudan ilgili ücretlilerin faydalanabileceği ve reel satın alma güçlerini artırıcı özelliği olan gelir vergisi istisnası şeklindedir.

Bu hükme göre, münhasıran 4490 sayılı Kanun ile oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Sicili' ne kayıtlı gemilerde çalışan gemi adamlarına ödenen ücretler gelir vergisi ve fondan müstesna olacaktır. Gemi işletmeciliği yapan firmanın gemide çalışan personeli dışındaki personeline ödenen ücretler bu istisnadan yararlanamayacaktır (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2024: 259).

Belirtilen şartların haiz olunması halinde, gemi adamlarına ödenen ücretin tutarı önemli olmaksızın gelir vergisi istisnasından doğrudan ilgili ücretli tarafından yararlanılacaktır. Bunun doğal sonucu olarak da, bu kapsamda ücret geliri elde eden hizmet erbabının elde ettiği ücreti gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmayacağı için emsali ücret elde edip de elde ettiği ücretinin tamamı gelir vergisinden istisna olmayan ücretlilere nazaran daha yüksek net ücret geliri elde etmiş olacaktır.

2.3.2- Beyan Usulü

Makalemizin önceki kısımlarında da belirttiğimiz üzere, işverenler tarafından hizmet erbabına hizmeti karşılığı yapılan ücret ödemeleri sırasında aylık vergilendirme dönemleri dikkate alınarak gelir vergisi kesintisi yapılmakta ve işverenler tarafından tevkif edilen gelir vergisi, vergi sorumlusu sıfatıyla vergi dairesine ödenmektedir. Genel kural bu olmakla birlikte, takvim yılı içinde elde edilen ücret gelirleri belli şartların sağlanması koşuluyla ayrıca ücretliler tarafından da yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmektedir. Bu noktada önemli olan ise takvim yılı içinde elde edilen tevkifata tabi tutulmuş ücret gelirinin tek işverenden mi yoksa birden fazla işverenden mi elde edildiğidir.

Hal böyle iken hizmet erbabının takvim yılı içinde elde ettiği ücret gelirlerinin tamamı ya da bir kısmı özel kanunları uyarınca istisna kapsamında bahsettiğimiz ücretlerden oluşabilir. Özel kanunları uyarınca istisna kapsamında yer alan ücret gelirlerinin ayrıca ücretliler tarafından beyan edilip edilmemesinde ise bu kapsamda elde edilen ücretin gelir vergisinden istisna olması ya da işverenlere yönelik gelir vergisi stopajı teşviki olarak uygulanıyor olması önem arz etmektedir. Bunun doğal sonucu olarak da; makalemizin 2.3.1.1, 2.3.1.2. ve 2.3.1.3 numaralı bölümlerinde yer alan "*serbest bölgelerde elde edilen ücret geliri, teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen ücret geliri ve ar-ge merkezlerinde elde edilen ücret geliri*" tevkifata tabi tutulmuş ücret geliri olmaları ve buradaki istisnanın da işverenlere yönelik stopaj teşviki şeklinde uygulanması sebebiyle ücretin beyan edilip edilmemesine yönelik hesaplamalarda dikkate alınacak, gemi adamlığı sebebiyle elde edilen ücret geliri ise doğrudan ücretliye yönelik bir istisna olması sebebiyle hiçbir koşulda hesaplamalarda dikkate alınmayacak ve beyan edilmeyecektir.

Örnek: 6- Talha Bey, 2024 takvim yılında biri "Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemide"

çalışması karşılığı olmak üzere iki farklı işveren-
den ücret geliri elde etmiştir. Türk Uluslararası
Gemi Sicilinde kayıtlı gemide çalışması karşılığı
elde ettiği ücretinin gelir vergisi tevkifatına esas
yıllık toplamı 3.500.000 TL, diğer işvereninden
elde ettiği ücretinin gelir vergisi tevkifatına esas
yıllık toplamı ise 750.000 TL'dir. Talha Bey, gemi
adamlığı işi sebebiyle elde ettiği ücretinin gelir
vergisinden istisna olması sebebiyle bu ücretini
tutarı önemli olmaksızın beyan etmeyecek ve
"birinci işverenden elde edilen ücret/birden son-
raki işverenden elde edilen ücret" hesabında da
dikkate almayacaktır. Ayrıca, gemi adamlığı işi
sebebiyle elde ettiği ücreti üzerinden gelir vergisi
tevkifatı da yapılmayacak ve gelir vergisi matrah
tutarı, kendisine net ücret ödemesi olarak yapıla-

caktır. Bu sebeple Talha Bey'in elde ettiği ücreti,
tek işverenden elde edilmiş tevkifata tabi ücret
olarak değerlendirilecek ve bu kapsamda elde
ettiği 750.000 TL tutarındaki ücret geliri, GVK'nın
103. maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesinin
dördüncü dilim tutarı olan 3.000.000 TL'yi aşma-
dığı için bu ücretini de yıllık gelir vergisi beyan-
namesi ile beyan etmeyecektir. 750.000 TL ücreti
sebebiyle işvereni tarafından yapılan gelir vergisi
tevkifatı, Talha Bey açısından nihai vergileme ola-
caktır.

Örnek: 7- Didem Hanım'ın 2024 takvim yılın-
da elde ettiği ücretlerinin mahiyeti ve gelir vergisi
tevkifatına esas yıllık tutarları aşağıdaki gibidir.
(Belirtilen ücret gelirleri, ilgili özel kanunlarda
yazılı istisna koşullarını haizdir.)

A işverenden elde edilen ücret geliri	50.000 TL
B işverenden elde edilen ücret geliri (serbest bölge)	2.900.000 TL
C işverenden elde edilen ücret geliri (teknoloji geliştirme bölgesi)	160.000 TL

Didem Hanım, birinci işveren olarak serbest
bölgede faaliyette bulunan "B" işvereni seçmiş-
tir. Birden sonraki işverenlerden (A ve C işveren-
leri) elde edilen ücret gelirleri toplamı 210.000 TL
(50.000 TL + 160.000 TL), GVK'nın 103. madde-
sinde yer alan gelir vergisi tarifesinin ikinci dilim
tutarı olan 230.000 TL'yi aşmamasına rağmen
tüm işverenlerinden elde ettiği ücret gelirleri
toplamı (2.900.000 TL + 160.000 TL + 50.000 TL =
3.110.000 TL), GVK'nın 103. maddesinde yer alan
gelir vergisi tarifesinin dördüncü dilim tutarı olan
3.000.000 TL'yi aştığı için tüm işverenlerinden
elde ettiği ücret gelirini yıllık gelir vergisi beyan-
namesi ile beyan edecek, beyanname üzerinden
hesaplanan gelir vergisinden ise dönem içerisinde
işverenlerinin ücret ödemeleri sırasında tevkif
ettiği gelir vergilerini mahsup edecektir.

SONUÇ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan

gelir unsurlarından biri olan ücret, hizmet er-
babına işvereni tarafından sunulan nakdi ve aynı
menfaatlerin tümünü kapsamakta ve esas itibarıyla
gelir vergisi stopajı yapılmak suretiyle ver-
gilendirilmektedir. Tevkifata tabi olan ücretlerde,
ücretin gelir vergisinden istisna olup olmadığı
belirlendikten sonra takvim yılı içinde tek bir iş-
verenden mi yoksa birden fazla işverenden mi
ücret elde edildiği, ücretliler tarafından yıllık gelir
vergisini beyannamesi verilir verilmeyeceği nok-
tasında önem arz etmektedir. Tevkifata tabi tu-
tulmamış ücret gelirlerinin ise yıllık gelir vergisi
matrahına esas tutarının, asgari ücretin yıllık ge-
lir vergisi matrahına esas tutarını aşması halinde
yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi
gerekecek ve asgari ücrete getirilen gelir vergisi
istisnasından, yıllık gelir vergisi beyannamesi
üzerinde faydalanılacaktır.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu
- 3239 sayılı Kanun
- 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu
- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu
- 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun
- 6676 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 6772 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- 7263 Sayılı Kanun Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 7349 Sayılı Kanun Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 219 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 321 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 16 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirküleri
- Beyanname Düzenleme Rehberi, Birinci Kısım, Gelir Vergisi Kanunu Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, Mart,2024, Ankara.
- ÖZBALCI, Y. (1997). "Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları". Oluş Yayıncılık. Ankara.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (www.gib.gov.tr). "Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi". Şubat 2024. Yayın No.501. Erişim tarihi: 22 Ocak 2025