

ÖZEL GİDER İNDİRİMİ

Cemil DOĞAN*

I. GİRİŞ

Bilindiği üzere Türk Vergi Sisteminde belge düzeninin oturmasını sağlamak ve belge kullanımını yaygınlaştırmak amacıyla çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerden biride özel gider indirimi uygulamasıdır.

30.12.1993 Tarih ve 21804 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3946 sayılı kanunla 193 sayılı GVK'nun 63. maddesine eklenen 5 numaralı bend hükümünde ücretlilerin vergi matrahından eğitim, sağlık, gıda, kira harcamalarının belli bir kısmının özel gider indirimi olarak ödeyecekleri gelir vergisinden indirilmesine imkan sağlanmıştır.

Diğer taraftan emekli, malûl, dul ve yetimler ile 94/5372 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında sayılan diğer kişiler eskiden olduğu gibi 2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanun kapsamında Vergi İadesinden yararlanmaya devam etmektedirler. Ancak pratikte bazı yanlışlıklar yapılmaktadır. Ücretlilere yönelik özel gider indirimi uygulamasında bazı kurumlardaki uygulayıcılar hala 2978 sayılı kanuna göre işlem yapmaktadırlar. Diğer taraftan zaman zaman bazı Cumhuriyet Baş savcılıkları da karar verirken 2978 sayılı kanuna göre görevsizlik kararı vermektedirler.

Biz bu yazımızda özel gider indirimini GVK'nun 63/5 ve buna bağlı olarak çıkartılan 176, 178, 182, 213 numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği, 08.02.1995 tarih ve 7537 sayılı genel yazı ve 06.02.1995 tarih ve 7112 sayılı genelge çerçevesinde açıklamaya çalışacağız.

II. GVK'NUNDA ÜCRET VE ÜCRETİNİN TANIMI

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun değişik 61 inci maddesinde aynen aşağıdaki hükme yer verilmiştir.

'Ücretin işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya

(*) Vergi Denetmeni

başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini de-ğiştirmez.

Bu Kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır :

1- 23 ncü maddenin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları;

2- Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;

3- Türkiye Büyük Millet Meclisi, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;

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.'

Bu hükümlere göre, ücret geliri elde edenler ücretli sayılmaktadır.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun 63 ncü maddesinin 1 nci fıkrasında, 'Ücretin gerçek safi değeri, işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır.' hükmüne yer verilmiştir. Bu fıkra 3946 sayılı Kanunla eklenen 5 numaralı bentte de eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira harcamalarının özel gider indirimi olarak vregi matrahından indirilmesine imkan sağlanmıştır.

Bu hükümlere göre, ücretlilerin özel gider indiriminden yararlanabilmeleri için ücretlerinin gerçek usulde tespit edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir. Ücretleri gerçek usulde vergilendirilen ücretlilerin kendilerinin, eş ve çocuklarının eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira harcamaları özel gider indirimine konu olacaktır.

Öte yandan, ücretleri gerçek usulde tespit edilmekle birlikte, ücretin vergilendirilmesinde tevkif usulü cari olmayan ve bu gelirlerini yıllık beyanname ile beyan eden ücretlilere, özel gider indirimi yıllık beyannameler üzerinden uygulanacaktır.

III. HANGİ HARCAMALAR ÖZEL GİDER İNDİRİMİNE KONU OLACAKTIR

Gelir Vergisi Kanununun 63 ncü

maddesine 3946 sayılı Kanunla eklenen 5 numaralı bentte, özel gider indirimine konu olacak harcamalar hükme bağlanmış ve buna ilişkin açıklamalar 176 Seri Numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde yapılmıştır.

Ücretlinin kendisi, eşi ve çocuğu tarafından yapılan özel gider indirimine konu olan harcamalar aşağıda belirtilmiştir.

i- Eğitim Giderleri

Eğitim ve öğretim kurumları ile anaokulu, kreş ve dershanelere eğitim amacıyla yapılan ödemeler ile kurs ücretleri, kitap ve kırtasiye alımları için yapılan harcamalar özel gider indirimine esas alınacaktır.

ii- Sağlık Giderleri

Ücretlilerin yaptığı ilaç masrafı, sağlık malzemesi ve hastane giderleri ile muayene, tahlil, ameliyat, fizik tedavi ve diş protez ücretleri, gözlük ve lens alımları gibi sağlık harcamaları özel gider indirimine konu teşkil edecektir.

Ücretlinin yaptığı bu harcamaların bir kısmının işverenlerce karşılanması halinde, ücretlinin kendisinin karşıladığı harcama tutarı özel gider indirimine konu olacaktır.

iii- Gıda Giderleri

Gıda giderlerinden, her türlü yiyecek ve içecek için yapılan harcamaların anlaşılması gerekir. Ancak, içecek giderlerinden sigara,

alkollü içkiler ve bira bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Ayrıca, evlerde beslenen kuş, kedi, köpek gibi hayvanlar ile diğer hayvanların tüketimi için alınan yem, mama ve sair gıda maddelerine dair harcamalar gıda giderleri kapsamına girmeyecek ve özel gider indirimine konu teşkil etmeyecektir.

iv- Giyim Giderleri

Giyim giderlerinden kumaş, hazır elbise, ayakkabı, şapka, iç çamaşırı, çorap, kemer gibi giyime müteallik her türlü malların satın alınması için yapılan harcamalar ile bunlara ilişkin dikim, tamir, onarım gibi harcamaların anlaşılması gerekmektedir.

v- Kira Giderleri

İkamet edilen konut için yapılan kira ödemesinin tamamının anlaşılması gerekir.

Bu uygulamada, kiranın defaten veya birkaç aylık veya aylık dönemler itibarıyla ödenmesinin önemi bulunmamaktadır. Ancak, kira ödemesinin kapsadığı dönem belgede belirtilecektir.

IV.ÖZEL GIDER İNDİRİMİNDE HANGİ BELGELER DİKKATE ALINACAKTIR

a) Harcamaların Özel Gider İndirimine Konu Olabilmesi İçin Aranan Şartlar

Yukarıda sayılan harcamaların özel gider indirimine konu olabilmesi için;

- Harcamaların Türkiye'de yapılması ve

- Harcamaların gelir ve kurumlar vergisine tabi olan mükelleflerden alınan belgelerle tevsik edilmesi şarttır.

Türkiye'de yapılmayan harcamalar özel gider indirimine konu olmayacaktır.

Ayrıca, yapılan harcamaların ücretlinin kendisi, eşi ve çocukları tarafından yapılması ve satın alınan mal ve hizmetlerin bunlar tarafından tüketilmesi gerekmektedir. Ücretlinin ücreti ile mütenasip olmayan veya bunlar tarafından tüketilmeyen mal ve hizmetler özel gider indirimine konu teşkil etmeyecektir.

Öte yandan, Türkiye'deki harcamaların gelir ve kurumlar vergisine tabi olan, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerin yapılması ve nitelikleri aşağıda açıklanan belgelerle tevsik edilmesi şarttır. Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesi veya kendi özel kanunlarında yer alan hükümlerde kurumlar vergisi muafiyeti tanınan kurumlardan yapılan harcamalar, özel gider indirimine konu harcama olarak kabul edilmeyecektir. Ancak, vergi muafiyeti tanınmamış vakıflar ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisadi işletmeleri, kurumlar vergisine tabi olduğundan bu nitelikteki vakıfların iktisadi işletmelerine ait harcama belgeleri, özel gider indirimine konu olacaktır.

Bu nedenle, genel katma ve özel bütçeli kurumlara yapılan eğitim, sağlık ve gıda harcamaları bu kapsamda değerlendirilmeyecek ve bu harcamalar özel gider indirimine konu edilmeyecektir. Ayrıca kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan kira ödemeleri de bu nitelikte kabul edilecektir. Diğer bir ifade ile özel gider indirimine konu olan harcamaların gelir ve kurumlar vergisine tabi olmayan kişi, kurum ve kuruluşlara yapılması halinde, bu harcamalar, özel gider indirimine konu teşkil etmeyecektir.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde yer alan istisnalardan yararlanan kurumlar ile bu maddenin 3946 sayılı Kanunla değişmeden önceki hükümlerinde yer alan ve istisna uygulaması devam eden eğitim ve sağlık kurumlarına yapılan ödemeler (harcamalar), özel gider indirimine konu olacaktır.

b) Özel Gider İndirimine Konu Harcama Belgeleri

Ücretliler özel gider indirimine konu olan harcamalarını, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden alacakları şu belgeler ile tevsik etmek zorundadır.

- Fatura,
- Serbest meslek makbuzu,
- Perakende satış fişi,
- Ödeme kaydedici cihazlara ait satış (yazar kasa) fişi.

Fatura, serbest meslek makbuzu ve perakende satış fişlerinde yer alması gereken asgari bilgiler ve bu belgelerle ilgili esaslar, 2.2.1985 tarihli ve 18654 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 'Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basımı ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik' ve bu konudaki Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde açıklanmıştır. Ödeme kaydedici cihazlara ait satış (yazar kasa) fişlerinde bulunması gereken asgari bilgiler Ödeme Kaydedici Cihazların Kullanılması Hakkındaki Kanunla ilgili genel tebliğlerde belirtilmiştir.

Öte yandan, 17.11.1990 gün ve 20698 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 206 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, kurumlar vergisinden muaf olan (yazar kasa) fişlerinde, 'Kurumlar Vergisinden Muafıtır' ibaresine yer verilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu ibare konulan belgeler, özel gider indirimine konu edilmeyecektir.

Diğer taraftan, gerçek kişilerden yapılan kiralamalarda ise, bu kişilerin kira gelirleri (istisna tutarını aşarlarda) için yıllık beyanname vermek mecburiyeti bulunmaktadır. İstisna tutarını aşmayan kira geliri sahipleri de yine gelir vergisi mükellefi olmakla birlikte, bu mükellefler Gelir Vergisi Kanununun 85. maddesi uyarınca yıllık beyanname vermemektedirler. Bu nedenle, gerçek kişilerden yapılan kiralamalarda, kira ödemesine ilişkin banka dekontu; kira ödemesinin nak-

den yapılması halinde ise ödemeye ilişkin mal sahibinin vereceği belge ile kira sözleşmesinin bir örneği tevsik edici belge olarak kabul edilecektir.

c) Özellik Arz Eden Bazı Durumlar

- Kamu kurumlarına ait lojmanlara ilişkin kira giderleri özel gider indirimi kapsamında yer almaz.

- Sağlık Bakanlığına veya üniversitelere bağlı hastanelerin döner sermayelerine yapılan sağlık harcamalarına ilişkin ödemeler özel gider indirimine konu teşkil etmez.

- Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okulların okul aile birliğine veya okul koruma derneğine yapılan bağışlar, özel gider indirimine konu harcama kapsamına girmez.

- "Kurumlar Vergisinden muafıtır" ibaresi taşıyan belgelere ilişkin ödemeler özel gider indirimine konu olmaz.

- Ordu pazarları ve kantinlerinden yapılan satın alınan mal ve hizmetlere ilişkin ödemeler özel gider indirimine konu teşkil etmez.

- Lens giderleri, tedavi amaçlı olması halinde gider indirimi olarak kabul edilebilir. Aksi durumda kabul edilemez.

d) Harcama Belgeleri Kimin Adına Düzenlenmiş Olacak

Özel gider indiriminden ücretleri gerçek usulde vergilendirilen ücretliler ile bunların eş ve çocukları

yararlanacaktır. Bu nedenle, belgeler özel gider indirimine konu olacaktır.

Eş ve çocuk tabirinden ne anlaşılması gerektiği aşağıda açıklanmıştır.

Eş : Medeni Kanun hükümlerine göre aralarında evlilik bağı kurulmuş olan kadın ve erkekten her biridir.

Çocuk : Yaş sınırına bakılmaksızın ücretli ile birlikte oturan veya ücretli tarafından bakılan (gelir vergisine tabi geliri bulunmayan; nafaka verilmek suretiyle bakılan, evlat edinilenler ile ana ve babasını kaybetmiş torunlardan ücretli ile birlikte oturan) kişileri ifade etmektedir.

V. UYGULAMADA ÖZEL GİDER İNDİRİMİ

a) Harcamaların Özel Gider İndirimine Konu Olabilmesi İçin Aranacak Şartlar

Ücretliler, kendileri, eş ve çocukları adına düzenlenen harcama belgelerini 1 Ocak'tan başlayarak 31 Aralık tarihine kadar biriktireceklerdir.

Ücretliler bir yıl boyunca biriktirdikleri özel gider indirimine konu harcama belgelerini, ertesi takvim yılının 20 Ocak tarihinin mesai saati sonuna kadar, örneği ekli 'Özel Gider İndirimine Ait Bildirim' ile işverenlerine beyan edeceklerdir.

Bu bildirimde ücretliler, harcamalarının toplam tutarını ve bu tutarın 1/3'ünü hesaplayarak, bildirimde göstereceklerdir.

b) İşverence Yapılacak İşlemler

İşverenler, ücretliler tarafından kendilerine verilen bildirimi ve harcamaya belgelerini alacaklardır. İşverenler kendilerine ibraz edilen harcama belgelerinin geçerli belge olup olmadığını, harcamanın özel gider indirimi kapsamına girip girmediğini ve harcama toplamının ve bu toplamının 1/3'ünün doğru beyan edilip edilmediğini kontrol edeceklerdir.

İşverenler, kendilerine ibraz edilen özel gider indirimine ait bildirimlerde yer alan harcama tutarlarını da dikkate alarak, örneği ekli 'Özel Gider indirimine Ait Bordro'yu Ocak ayı sonuna kadar düzenlemek zorundadırlar.

Bordro muhteviyatından da görüleceği üzere işverenler, her bir ücretli için ücretlinin yararlanacağı gelir vergisi farkını ayrı ayrı hesaplamak ve bordroda göstermek zorundadırlar.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun 63 ncü maddesinin 5 numaralı bendinde, özel gider indirimi, toplam indirim konu olan harcamanın 1/3'ü olarak sınırlandırılmış ve bu tutarın toplam vergi matrahının %35'ini geçmemesi esası getirilmiştir. (Bakanlar Kurulu bu bentte yazılı %35 oranını sifıra kadar indirmeye, kanuni oranı kadar artırmaya veya harcama konuları, harcama ve ücret tutarları itibarıyla farklı oranlar tespit etmeye yetkilidir.)

Diğer taraftan, işverenler ken-

dilerine ibraz edilen bildirim ve har-
cama belgelerini tarh zaman aşımı
süresi içinde saklamak ve is-
tenildiğinde, vergi incelemesine yet-
kili olanlara ibraz etmek zo-
rundadırlar.

Mahsup edilecek bu tutar, iş-
verenlerce ücret bordrosunda gös-
terilmeyecek, özel gider indirimine ait
bordronun mahsup edilecek vergi
(Şubat, Mart, Nisan ve Mayıs ay-
larına ait) sütunlarında gös-
terilecektir. Bu aylarda mahsup edi-
lemeyen vergi farkının, takip eden
aylar için açılacak sütunlarda gös-
terilmek suretiyle mahsubu sağ-
lanacaktır.

c) Muhtasar Beyanname Veren İşverenlerce Özel Gider İndiriminden Doğan Vergi Farkının Muhtasar Be- yanname ile Bu Farkın Ücretlilere Ödenmesi

Muhtasar beyanname veren
kamu kurum ve kuruluşları ile diğer
işverenler, ücretlileri için öteden beri
uygulandığı şekliyle ücret bord-
rolarını tanzim edecekler ve bu bord-
ro üzerinde tevkif edilecek gelir ver-
gisini de göstereceklerdir. Bu iş-
verenler, ücretlilerinin ücretlerinden
tevkif suretiyle kestikleri vergileri, es-
kiden olduğu gibi yine muhtasar be-
yanname ile beyan edeceklerdir.

Ayrıca, işverenler halen ça-
lışmakta olan ücretlileri ile ilgili olarak
düzenleyecekleri özel gider indirimi
bordrosunda, her ücretli için özel
gider indiriminden doğan gelir vergisi

farkını da hesaplayacaklardır. Bu
vergi farkı, 1 Şubat'tan itibaren öde-
necek ücretler üzerinden kesilen gelir
vergisinden mahsup edilmek su-
retiyle, ücretlilere ödenecektir.

İşverenler, özel gider indiriminden
doğan vergi farkının o ayda mahsubu
yapılan toplam tutarını da muhtasar be-
yannamenin ilgili satırında gös-
tereceklerdir. Bu tutar, muhtasar be-
yannamede yer alan tevkif suretiyle ke-
silen vergiler toplamından mahsup edi-
lecek ve kalan tutar işveren tarafından
ilgili vergi dairesine ödenecektir.

Mahsubu yapılan bu vergi farkı,
işverenlerce en geç o aya ait muh-
tasar gelir vergisi beyannamesinin
verilme süresinin sonuna kadar üc-
retlilere ödenecektir. Bu sürede
ödenmeyen vergi farkı, işverenlerce
muhtasar beyanname üzerinden
eksik beyan edilmiş ve ödenmemiş
gelir vergi olarak addolunacaktır.

VI.ÖZEL GIDER İNDİRİMİ UYGULAMASINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

a) Emeklilik Nedeni ile İşten Ay- rılan ve Ölen Ücretlilere Uygulanacak Özel Gider İndirimi Uygulaması

Emekli olanlar, işten ayrılıp da
başka bir işveren nezdinde ça-
lışmayanlar ve ölenler için iş-
verenlerce, ayrı bir özel gider indirimi
bordrosu düzenlenecektir. Bu bordro
üzerinden hesaplanan vergi farkı için,
bordronun mahsup edilecek vergiler
sütunu kullanılmayacaktır.

Emeklilik nedeniyle işinden ay-

yrılan ücretliler, 1 Ocak tarihinden başlayarak işten ayrıldıkları tarihe kadar biriktirdikleri özel gider indirimine konu olan harcama belgelerini, yukarıda açıklanan esaslar ve süreler dahilinde işverene bildireceklerdir. Ölüm nedeniyle işten ayrılan ücretlilerin vârislerinden bir tanesi (kendisi ve diğer varisler adına) yine yukarıda açıklanan şekilde 1 Ocak'tan ölüm tarihine kadar olan harcama belgelerini murisin işvereniine ibraz edecektir.

İşverenlerden genel bütçeye dahil olan daireler, özel gider indirimi bordrosuna dahil ettikleri bu ücretliler için ayrıca hazırlayacakları tahakkuk müzekkeresi ve verile emrine dayanılarak, Şubat ayı içinde emeklilerine veya ölenlerin kanuni varislerine nakden ödeyeceklerdir.

Muhtasar beyanname veren işverenler ise, emekli olanlar ile ölenlerin gelir vergisi farklarını, özel gider indirimine ait bordroda gösterme, Şubat ayı içinde nakden ödemek ve ödemeye ait belgeyi saklı tutmak kaydıyla Şubat ayı veya takip eden ayların muhtasar beyannamesi ile ücretlerle ilgili tevkif edilerek beyan edilen gelir vergisinden mahsup edebileceklerdir. Şu kadar ki, bu işlemin yapılabilmesi için bu işverenlerin yıl içinde tevkif ettikleri vergileri vergi dairelerine ödemeleri şarttır.

b) Genel Bütçeye Dahil Olan Dairelerde İşten Ayrılan Emekli Olan ve Ölenlerle İlgili İşlemler

Genel bütçeye dahil dairelerde

çalışmakta iken emekli olanlara, işten ayrılıp da bir işveren nezdinde çalışmayanlara veya ölenlere ait özel gider indiriminden doğan vergi farkı uygulamasında yukarıda yapılan açıklamalar esas alınacaktır.

c) Muhtasar Beyanname Veren İşverenlerin Yanında Çalışmakta İken İşten Ayrılan ve Ölenlerle İlgili İşlemler

Muhtasar beyanname veren kamu kurum ve kuruluşları ile diğer işverenler yanında çalışmakta iken yıl içinde emekli olan, işten ayrılan ve ölenlerin özel gider indiriminden doğan gelir vergisi farkı, Ocak ayına ait olup, 20 Şubat akşamına kadar muhtasar beyanname ile beyan edilen tevkif suretiyle kesilen vergilerden mahsup edilecektir.

Bu mahsuba rağmen arta kalan özel gider indiriminden doğan vergi farkının bulunması halinde bu fark, muhtasar beyanname veren işverene, vergi dairelerince nakden iade edilecektir. Bu iade vergi inceleme raporuna dayanılarak yapılacaktır.

Mahsup edilen vergi tutarı ile vergi dairelerince yapılan iadelerin işverenlerce 20 Şubat akşamına kadar hak sahiplerine nakden ödenmesi zorunludur. Ancak, iadenin vergi dairesinden bu tarihten sonra alınması halinde, vergi farkı, hak sahiplerine alındığı tarihten itibaren 3 gün içinde ödenecektir.

d) İşveren Değiştiren Ücretlilerde Özel Gider İndirimi Uygulaması

Bir işveren nezdinde ücretli olarak çalışmakta iken, bu işverenden ayrılarak başka bir işveren nezdinde çalışan ücretliler, işveren değiştirdiği takvim yılına ait özel gider indirimine ait bildirimi, en son çalıştığı işverene verecektir.

Ancak, bu ücretliler, daha önce çalıştığı işyerinde kendilerine ödenen ücretlerin vergi matrahını, bu matrahtan kesilen gelir vergisini ve bu vergilerin ilgili vergi dairesine yatırılmış olduğunu gösterir bir belgeyi alarak, bu belgeyi de en son çalıştığı işverene ibraz etmek zorundadır. En son çalıştığı işveren, bu belgeleri de dikkate alarak, yukarıda açıklanan esaslara göre işlem yapacaktır.

e) Aynı Zamanda Birden Fazla İşveren Yanında Çalışan Ücretlilerde Özel Gider İndirimi Uygulaması

Ücretlilerin aynı zamanda birden fazla işverenden ücret alması halinde, her bir işverene özel gider indirimine ait bildirimi vermesi mümkün bulunmaktadır.

Her bir işveren kendi ödediği ücretlerin vergi matrahlarına, yukarıda açıklanan esaslara göre özel gider indirimi uygulayacaktır.

f) Üç Ayda Bir Muhtasar Beyanname Veren İşverenlerin Yanında Çalışan Ücretlilerde Özel Gider İndirim Uygulaması

Bilindiği üzere, Gelir Vergisi Ka-

nununun 98 nci maddesinde, çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olan işverenlerin, muhtasar beyannamelerini önceden bildirmek kaydıyla her ay yerine Şubat, Mayıs, Ağustos ve Kasım aylarının 20 nci günü akşamına kadar verebilecekleri hükme bağlanmıştır.

Buna göre, üçer aylık dönemlerde muhtasar beyanname veren işverenler, Kasım, Aralık ve Ocak aylarına ait muhtasar beyannamelerini 20 Şubat akşamına kadar vereceklerdir.

Bu işverenler, halen çalışmakta olan hizmet erbabı ile emekli olan, işten ayrılan ve ölenlere ait özel gider indiriminden doğan vergi farkını, 20 Şubat akşamına kadar vereceği muhtasar beyanname ile beyan edeceği vergiden, yukarıda açıklanan esaslara göre mahsup edecekler ve hak sahiplerine ödeyeceklerdir.

g) Uluslararası Sularda Çalışan Hizmet Erbabı ile Transfer Ücreti Alan Sporculara Ait Özel Gider İndiriminden Doğan Vergi Farkının Ödenmesi

Gelir Vergisi Kanununun geçici 39 ncu maddesinin 6 ncı fıkrasında, 'Tam mükellefiyete tabi kişilerin yanında çalışan gemi adamlarına, münhasıran uluslararası sularda geçen hizmetleri karşılığında ödenen ücretler, 1.1.1994 - 31.12.2000 tarihleri arasında gelir vergisinden müstesnadır. Bu ücretler üzerinden %10 oranında gelir vergisi tevkifatı

yapılır. Bu istisnanın tevkif yoluyla ödenen gelir vergisine şümulü yoktur.' denilmiş, aynı Kanunun geçici 40'nci maddesinde de 'Sporculara transfer ücreti olarak yapılan ödemeler, 1.5.1994-31.12.2000 tarihleri arasında gelir vergisinden müstesnadır. Bu ücretler üzerinden %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır. Bu istisnanın tevkif yoluyla ödenen gelir vergisine şümulü yoktur.' hükmü yer almıştır.

Buna göre, tam mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan gemi adamlarına ödenen ücretlerden, uluslararası sularda geçen hizmetlerine ait olanlar üzerinden %10 oranında, diğer ücretleri üzerinden de vergi tarifesine göre vergi tevkifatı yapılmaktadır. Aynı şekilde sporculara ödenen transfer ücretlerinden %15 oranında, diğer ücretlerden de vergi tarifesine göre vergi tevkifatı yapılmaktadır.

Bu ücretlilerin yıl içindeki ücretlerinin vergi matrahlarından, özel gider indirimi tutarı düşüldükten sonra kalan kısım üzerinden vergi hesaplanırken, matrahın yıl içindeki dağılımı esas alınacaktır. Bu dağılıma göre matrahın, tarifeye göre vergisi hesaplanan kısmı üzerinden tarifeye göre, diğer kısmı üzerinden de indirimli orana göre vergi hesaplanacaktır. Bu şekilde özel gider indirimi düşüldükten sonra hesaplanan vergi ile yıl içinde tevkif suretiyle kesilen vergi arasındaki fark, özel gider indirimi nedeniyle doğan vergi farkı olacaktır.

h) Yıl İçerisinde İstisna Muafiyet ve İndirimler Nedeniyle Vergi Matrahı Doğmadığı İçin Ücretinden Vergi Kesilmeyenlerin Durumu

Özel gider indirimi, ücretlilerin vergi matrahlarından özel gider indirimine konu olan harcamaların belli bir kısmının düşülmesi suretiyle uygulanmaktadır. Buna göre, ücretlilerin yararlandığı istisna, muafiyet ve indirimler nedeniyle, vergi matrahı doğmadığı için ücretinden vergi kesilmeyenler, özel gider indiriminden yararlanamayacaklardır.

ı) Bir Harcama Belgesinde Birden Fazla Harcama Çeşidinin Yer Alması

Bir harcama belgesinde birden fazla harcama çeşidinin olması halinde, özel gider indirimine konu olmayan harcamalar belge toplamından düşülerek, indirimine konu olacak harcama tutarı tespit edilecektir.

Ayrıca, aynı harcama belgesinde indirimine konu olan birden fazla harcama çeşidinin olması halinde ise, bu belge, özel gider indirimine ait zarfın ön yüzündeki harcama cinsinden, miktarı yüksek olan gruba ait harcama belgesi olarak gösterilecektir.

j) Eğitim Amaçlı Servis Ücretleri

Gerek okullara gerekse okullara gidiş-geliş hizmeti yapan mükelleflere ödenen taşıma ücretlerinin eğitim gideri sayılacağı tabiidir.

VII. ÖZEL GİDER İNDİRİMİNİN FAZLA HESAPLANMASI HALİNDE UYGULANACAK CEZAI MÜEYYİDELER

a) Muhtasar Beyanname Veren meyen Kamu Kurumlarında Çalışan Ücretlilerde

Genel ve Katma Bütçeli dairelerde çalışan ücretlilerin özel gider indirimine konu olan harcamalarını, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmak veya belgelerde tahrifat yapmak suretiyle veya diğer suretlerle yüksek göstermeleri nedeniyle, doğan vergi farkının fazla hesaplanmasına neden olunması halinde, bu vergi ilgililerden vergi ziyai cezası ile birlikte geri alınacaktır.

Bu şekilde doğan vergi farkı, ilgili saymanlıklarca saymanlığın bağlı bulunduğu vergi dairelerine intikal ettirilecek ve vergi daireleri de ücretlilerden ihbarname kuralına göre cezalı olarak tahsil edeceklerdir. Bu vergi cezasından işverenlerin tahakkuk memurları da müteselsilen sorumlu olacaktır.

Öte yandan uygulamada Özel Gider İndirimine hak kazanan ücretlilerden bilerek sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullananlar için bazı Cumhuriyet Savcılıkları 2978 sayılı kanun kapsamında değerlendirerek yalnızca üç kat cezası ile geri alınmasının yeterli olacağı belirtilmekte ve görevsizlik kararları vermektedirler. Oysa ücretliler 2978 sayılı kanun kap-

samından çıkartılarak Gelir Vergisi Kanunun 63/5 maddesi kapsamına dahil edilmişlerdir. Dolayısıyla burada ceza uygulaması sırasında 2978 sayılı kanun değil Gelir Vergisi Kanunun 63/5 maddesi ve VUK'nun ilgili maddeleri olan 359 maddenin A fıkrasının 2 bendi ve 359. maddenin B fıkrasının 1. bendi gözönünde bulundurularak karar verilmesi gerekmektedir.

Bazı kurumlarda da ücretlilerden iki yıl üst üste sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullananların vergi iade zarflarının 2978 sayılı kanun gerekçe gösterilerek kabul edilmediği, bir daha özel gider indiriminden yararlandırılmadıkları görülmektedir. Oysa yukarıda da izah edildiği üzere Ücretliler 2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında kanun kapsamından çıkartılarak GVK'nun 63/5. maddesi kapsamına alınmıştır. Bu kanunda ise böyle bir düzenleme mevcut değildir. Dolayısıyla kurum tarafından böyle bir uygulama yapılması doğru değildir. Bundan ötürü Maliye Bakanlığınca bu konuda açıklayıcı düzenlemeler yapılması gerekmektedir.

b) Muhtasar Beyanname Veren İşverenlerin Yanında Çalışan Üc- retlilerde

Bilindiği üzere işverenler, yarlarında çalıştırdıkları ücretlilerin ücretlerinden tevkif ettikleri vergilerin doğru olarak beyan edilip ödenmesinden sorumludurlar. İşverenler, tevkif suretiyle kesilen vergilerin eksik beyanı dolayısıyla yapılan ikmalen veya resen tarhiyatlarda vergi

aslı ile buna ilişkin cezalardan da sorumlu olacaklardır.

Bu çerçevede işverenler, özel gider indirimi dolayısıyla, tevkif suretiyle kesilen vergilerin eksik beyanından sorumludurlar.

Ancak Ücretlilerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandıklarının sabit olması halinde işverenlerin ücretlilerin bu belgelerine dayanarak eksik ödedikleri gelir vergisi için adlarına ikmalen veya resen tarh edilen vergi, ceza ve gecikme faizi, genel hükümler çerçevesinde ücretlilere yansıtılabilecektir.

Öte yandan işverenlerin yanlarında çalışan ücretlilerin ücretlerinden tevkif edilerek beyanı gereken gelir vergisinden mahsup ettikleri vergi farkını, mahsup işleminin yapıldığı ayda ücretliye nakden ödemeleri gerekmektedir. Aksi taktirde, ücretliye nakden ödenmeyen vergi farkı işverenler tarafından haksız yere yapılan bir mahsup işlemi niteliği taşıyacak ve tevkif suretiyle kesilen verginin bu tutar kadar olan kısmı, muhtasar beyannamede eksik beyan edilmiş olacaktır.

Bu nedenle, mahsup işleminin yapıldığı ayda ücretliye nakden ödenmeyen vergi farkları da o ayda eksik beyan edilmiş vergi tevkifatı olarak kabul edilerek, bu vergiler için de işverenler hakkında cezalı tarhiyat işlemi yapılacaktır.

VIII. SONUÇ

Türk Vergi sisteminde belge dü-

zeninin oturmasını sağlamak amacıyla getirilen düzenlemelerden birisi olan özel gider indirimi müessesesi 2978 sayılı vergi iadesi hakkında kanun kapsamından 3946 sayılı yasa ile çıkartılarak GVK 63/5 kapsamına alınmıştır.

Özel Gider indiriminden yararlanmak amacıyla tevsik edilecek belgeler içerisinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmanın yalnızca mali yaptırımı yoktur. Bunun yanında VUK'nun ilgili maddeleri olan 359 maddenin /A fıkrasının 2 bendi ve 359. maddenin B fıkrasının 1. bendi gereğince hapis cezası da vardır. Bu itibarla özel gider indiriminden yararlanmak amacıyla tevsik edilen belgelerin yukarıda çerçevesi çizilen belgelerden olması ve bu belgeler içerisinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olmamasına dikkat edilmesi gerekmekte olup, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmaktan kaçınılmalıdır.

Uygulama sırasında 2978 sayılı Vergi İadesi hakkında Kanun ile Özel Gider İndirimi ayrımının iyi yapılması ve Özel Gider İndirimi uygulamasında GVK'nun 63/5 ve buna bağlı olarak çıkartılan 176, 178, 182, 218 numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile 08.02.1995 tarih ve 7537 sayılı genel yazı, 06.02.1995 tarih ve 7112 sayılı genelge dikkate alınmalıdır.