

ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

Taner SARISOY (*)

1 - GİRİŞ

Yazımızda ücretlerin vergilendirilmesinde, ücret olarak vergilendirilen gelirlerden özellikli olanlara yer verilecek ve ücret olarak isimlendirilmekle beraber menkul sermaye iradı veya arazi ticari kazanç veyahut serbest meslek kazancı olarak vergilendirilen gelirlere değinilecektir.

2- ÜCRET OLARAK ADLANDIRILMAKLA BİRLİKTE DİĞER GELİR UNSURLARININ HÜKÜMLERİNE TABİ GELİRLER

2.1- GVK'nın 18. Maddesinde Belirtilen Eserlerin Neşir, Temsil, İcra ve Teşhir Gibi Suretlerle Değerlendirilmesi Karşılığında Alınan Ücretler

Ücret, GVK'nın 61.maddesinde; işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile teslim edilebilen menfaatler olarak tanımlanmaktadır. Ancak mevzuatımızda GVK'nın 2.maddesinde sayılan ücret dışındaki diğer gelir

unsurların bazı faaliyetlerinde tanımlarda ücret ibaresi kullanılmaktadır. Örneğin GVK'nın 18.maddesinde *"eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dâhil değildir."* ibaresi yer almaktadır. Buna göre, GVK'nın 18.maddesinde yer alan düzenleme serbest meslek kazancı ile ilgili olduğuna göre yukarıda tırnak içinde yer alan ifadeye göre ücret olarak ifade edilen bir gelir unsuru serbest meslek kazancı içerisinde değerlendirilmektedir. GVK'nın 94/2.bendinde " Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden tevkifat yapılmaktadır. Tevkifat oranları ise GVK'nın 18.maddesi kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %17 oranında yapılırken diğerlerinden %20 oranında yapılmaktadır. Bu hüküm muvacehesinde GVK'nın 18.maddesinde yer alan eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan ücretler üzerinden GVK'nın 94.maddesinde sayılan kişi kurum ve kuruluşlar tarafından %20 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

(*) Vergi Denetmeni

2.2- Araç, Makine ve Aletlerin Ücret Karşılığında İşletilmesinden Sağlanan Kazançlar

2.2.1- Ticari Araç, Makine ve Aletler

Özel servete dâhil bulunan araç, makine ve aletlerin ya sadece özel işlerde kullanılması ya esas itibarıyla özel işlerde kullanılmakla birlikte arızı olarak ücret karşılığında başkalarının işlerinde çalıştırılması ya da kazanç temini amacı ile devamlı bir şekilde işletilmesi söz konusu olabilir.

2.2.1.1- Özel İşlerde Kullanılanlar:

Kişisel yaşama alanına taalluk eden faaliyetler hem gelir olarak hem de gider olarak gelir vergisinin konusuna girmemektedir.

2.2.1.2- Arızı Olarak Ücret Karşılığında Çalıştırılanlar:

Özel mameleke dâhil bulunan ve esas itibarıyla özel işlerde kullanılmakla beraber istisnai ve arızı olarak başkalarının işlerinde de çalıştırılan araç, makine ve aletlerden sağlanan kazançlar GVK'nın 82.maddesi 1.fıkrası hükmüne göre arızı ticari kazancı teşkil etmektedir. Onun içindir ki bu nev'i kazançların 82.maddede her muamele için öngörülen 2008 takvim yılı için **16.000-YTL**'lik istisnanın dikkate alınması ve aşan kısmın arızı ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

Söz konusu iktisadi kıymetlerin ücret mukabilinde çalıştırılmasının vü'sat¹ ve muamele adedi itibarıyla devamlı bir mahiyet arz etmesi halinde, aşağıda açıklanacağı üzere ticari bir işletmenin ve kazancın mevcudiyetine hükmetmek, buna göre mükellefiyet tesis etmek ve vergileme yoluna gitmek gerekmektedir.

2.2.1.3- Devamlı Olarak Ücret Karşılığında İşletilenler:

Her türlü araç, makine ve aletlerin, kazanç temini amacı ile devamlı olarak ücret karşılığında işletilmesi, ticari bir faaliyet teşkil edeceği ve ticari bir işletmeye vücut vermiş sayılacağı cihetle, bunlar isterse özel servetten sağlanmış olsunlar, teessüs etmiş bulunan ticari işletmenin bünyesine intikal etmiş sayılacaklar ve bu suretle sağlanan kazançlar GVK'nın 37.maddesi hükmü muvacehesinde, ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulacaklardır.

2.2.2- Çiftçiye Ait Zirai Bir İşletmeye Dâhil Ziraat Makine ve Aletlerin Ücret Mukabilinde Başka Çiftçilerin Zirai İstihsal İşlerinde Çalıştırılması

GVK'nın 52.maddesinde yer alan düzenlemeye göre; çiftçiye ait her türlü ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılmasının zirai faaliyet sayılacağı belirtilmiş ve zirai faaliyetten doğan kazancın zirai kazanç olduğu hükme bağlanmıştır. Buna göre, başka çiftçilere kullandırılan ve çiftçiye ait zirai işletmeye dâhil olan ziraat makine ve aletler karşılığında alınan ücretler zirai kazanç olarak vergilendirilecektir.²

2.3- Okul Aile Birliklerince Yaz Aylarında Açılan Kurslarda Ders Veren Öğretmenlere Ödenen Ücretler

Yaz aylarında öğrencilerin bütünleme imtihanlarına yetiştirilmesi için, okul aile birliklerince okullarda kurslar açılmakta ve bu kurslarda

¹ Kapsam, genişlik

³ 90 seri nolu GVK Tebliği

görevlendirilen öğretmenlere verdikleri dersler karşılığında bir miktar para verilmektedir.³

Bu paralar GVK'nın 65.maddesinde tarifi yapılan mesleki faaliyetin karşılığını teşkil etmektedir. Öte yandan paranın ödendiği kişinin asıl hizmeti memurluk olduğundan, sözü edilen ödeme, GVK'nın 82.maddesinin 4 numaralı bendine göre arızı mesleki kazançtır. Bu sebeple yıllık toplamı **16.000-YTL**'yi geçmedikçe vergiye tabi tutulmaması, geçtiği takdirde, okul aile birliği tevkifat yapmaya zorunlu kişilerden olmadığından aşan kısmının doğrudan kazancı elde eden tarafından yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

3- ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

3.1- Garsonların Aldıkları Bahşışların Vergilendirilmesi

Genel olarak garsonlar ücretlerine ilave olarak bahşış de almaktadırlar. Bu bahşışler ya fatura veya perakende satış vesikasında belirtildiği şekliyle toplam tutarın %10'udur ya da masaya terk edilen tutardır. İster bedelin %10'u isterse masaya terk edilen tutarlar olsun her iki durumda da sunulan hizmet karşılığı alınmış olduklarından ücrete dâhil edilmeleri gerekir. Tabi bahşış olarak ne kadar paranın bırakıldığına tespiti olanaklı değildir. Ancak eğer yukarıda belirtildiği gibi fatura veya perakende satış vesikalarında "fiyatlarımıza %10 garsoniye ücreti dâhildir" iba-

resi varsa bu durumda müesseseler bu gibilere ödediği ücretlerde o ay zarfında kendilerine terk edilen bahşışi garsonların ücretlerine dâhil etmek ve toplam rakam üzerinden tevkifat yapmak durumundadırlar.⁴

3.2- Muhbir ve Müsadirlere Verilen İkramiyeler

Bu konuyu iki açıdan ele almak gerekir. Birinci durumda devlet memuru olması hasebiyle muttali olduğu kaçakçılığı ihbar ve gerekli hallerde olaya müdahale ederek kaçakçılığa konu malları müsadere etme yetkisini haiz bulunan bir şahsa kanunlarda yer alan hükümler dairesinde verilen ikramiyelerin nasıl vergilendirileceğidir. Bu ikramiyeleri GVK'nın 29/1.fıkrası hükmü muvacehesinde memleket bakımından faydalı olan iş ve faaliyetleri teşvik amacı ile verilen ikramiye ve mükâfatlar arasına ithal edilmesi uygundur. Bu nedenle bunların asıl ücretler ile birleştirilmesi gerekmektedir.

İkinci durumda ise, vaziyetinin mahiyeti icabı olmaksızın sair bir şekilde bilgisi dâhiline giren bir vergi kaçakçılığı olayını ihbar eden bir devlet memuruna veya memur olmayan bir şahsa ihbarlarının tahakkuk etmesi sebebiyle kendilerine ödenen ikramiyelerin nasıl vergilendirileceği hususudur. Bu tür ikramiyeler GVK'nın 2.maddesinde sayılan gelir unsurlarından hiçbirisine girmemektedir. Buna göre söz konusu ikramiyelerin Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu hükümleri dairesinde Veraset ve İntikal Vergisine tabi tutulması gerekir.⁵

³ 89 seri nolu GVK Tebliği

⁴ 8 seri nolu GVK Tebliği

⁵ 119 seri nolu GVK Tebliği

3.3- Nakdi Kayba Sebebiyet Veren Şahıslara Ödenen Kasa Tazminatlarında Durum

Bilindiği üzere, genel ve hukuki anlamıyla tazminat, kendi kusuru olmaksızın zarara uğrayan ya da uğradığı varsayılan kimselere, bu zararı karşılamak üzere yapılan ödemelerdir. İleride uğranılması muhtemel görülen zararlar için peşinen ödenen paralar, açıklanan anlamda gerçek bir tazminat niteliği taşımamaktadır.⁶

Kasa tazminatı adıyla yapılan ödemelerin GVK'nın 61.maddesinin ikinci fıkrasında ücret olarak dikkate alınacağı açıkça zikredilmiştir.

Buna göre kasa tazminatı adı altında bazı şahıslara yapılan ödemeler, hizmetin gereği olarak kendilerine verildiğinden, ücret olarak vergilendirmek iktiza eder. Ancak, kasa tazminatı olarak kendilerine ödeme yapılanlar tarafından herhangi bir nakdi kayba sebebiyet verilmesi durumunda, uğranılan kayıp miktarı kadarki tutarın, tazmin olayının vukuundan sonraki kasa tazminatından düşülmek suretiyle vergi dışı bırakılması gerekmektedir.⁷

3.4- Bilirkişilere, Tanıklara ve Arabuluculara Ödenen Ücretler

3946 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 1.1.1994 tarihinden önce GVK'nın 24/3.maddesinde istisna edilen bu ücretler, bu istisnanın ortadan kaldırılması ile genel hükümlere tabi hale gelmiştir. Buna göre, yukarıda belirtilen mahiyet-

teki ödemeler eğer GVK'nın 94.maddesinde belirtilen kişi, kurum ve kuruluşlarca yapılırsa bunlar tarafından ödeme sırasında tevkifat yapılacak ve ayrıca GVK'nın 86.maddesi hükmü çerçevesinde hareket edilecektir. Yani, tevkifata tabi tutulan ücret 19.800-YTL'yi aşmaması durumunda yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirleri için beyanname verilmesi halinde bu ücret geliri beyannameye dâhil edilmeyecektir. Ancak, yukarıda zikredilen ücretleri ödeyenlerin GVK'nın 94.maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlardan olmaması durumunda örneğin ödeyenin Mahkeme veya Okul Aile Birliği olması durumunda tevkifat yapılması söz konusu olmayacağı için bu geliri elde edenler tarafından GVK'nın 95.maddesi muvacehesinde yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmektedir.⁸

3.5- Toplu İş Sözleşmeleri ile Eskiye Yönelik Olarak Ödenen Ücret Farklarının Durumu

Bilindiği gibi, GVK'nın 61.maddesinde ücretin tanımı yapılmış, 94.maddesinde ise, yaptıkları ödemelerden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları belirtilmiştir. Aynı Kanunun 98.maddesinde de "94.madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı

⁶ 111 seri nolu GVK Tebliği, II

⁷ 105 seri nolu GVK Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır. Sebebi de, kasa tazminatların ücret olarak vergilendirilmesi gerektiğini belirtmiş olması ile ilgilidir. Bu husus 111 seri nolu tebliğin II kısmında kasa tazminatının Gelir Vergisine tabi tutulmaması uygun bulunmuş bu nedenle 105 seri nolu GVK Tebliği IV.bölümü kaldırılmıştır şeklinde ifade edilmiştir. Daha sonra bilindiği gibi 1.1.1981 tarihinden itibaren geçerli olan 2361 sayılı Kanun ile Kasa Tazminatları ücret olarak vergilendirilmeye başlanmıştır. Burada dikkat edilecek husus, kaldırılan tebliğde farklı bir konuda yer alan yorumun bizce uygulamada geçerli olabilecek nitelikte olmasıdır.

⁸ 174 seri nolu GVK Tebliği

yerin bağı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar..” denilmiştir. Kanunun 96.maddesinde ise, vergi tevkifatının nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanacağı, hesaben ödeme deyiminin de vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade edeceği belirtilmiştir.

Buna göre, toplu iş sözleşmesi görüşmelerinin uzaması ve sözleşmenin sonraki takvim yılında imzalanması veya sözleşme aynı yılda imzalanmakla beraber sözleşmeden doğan farkların müteakip takvim yılında tahakkuk ettirilerek ödemesi halinde, toplu sözleşmeden doğan farklar tahakkuk ve ödemesinin yapıldığı yılın ücreti olarak kabul edilmek suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir.⁹

4- SONUÇ

Ücret, GVK’nın 61.maddesinde; işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile teslim edilebilen menfaatler olarak tanımlanmakla birlikte bu tanıma uymamakla birlikte bazı gelirler ücret olarak isimlendirilmekte ve fakat bu gelirler ücret gelirleri dışındaki gelir unsurları içerisinde değerlendirilmektedirler. Yazımızda bu gelirlere dikkat çekilmiş ve vergilendirilmelerinde dikkate alınması gereken hususlara yer verilmiştir. Ayrıca yazıda, ücret gelirlerinden alınan bahşışların vergilendirilmesi, muhbir ve müsadirlere verilen ikramiyeler ve maddi kayba sebebiyet veren şahıslara ödenen kasa tazminatlarının vergilendirilmesi, bilirkişilere, tanıklara ve arabuluculara ödenen ücretler ile toplu iş sözleşmeleri ile eskiye yönelik olarak ödenen ücret farklarının durumu konularına değinilmiştir.

⁹ 166 seri nolu GVK Tebliği